



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL VŠĮ „G1“ 2017-02-10 SKUNDO**

2017 m. balandžio 14 d. Nr. S-82 (7-44/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršelienės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
dalyvaujant
mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovei

Ramutei Matkevičienei
N. H.
M. F.

2017 m. kovo 14 d. posėdyje išnagrinėjusi VŠĮ "G1" (toliau – Pareiškėja, Klubas) 2017-02-10 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcijos, centrinis mokesčių administratorius) 2016-12-20 sprendimo Nr. 69-129, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-12-20 sprendimu Nr. 69-129 patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2016-09-23 sprendimą Nr. (44.1)FR0682-586, kuriuo Pareiškėjai papildomai apskaičiuota: 127 471,18 Eur pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM), 45 444,01 Eur PVM delspinigiai, 38 241 Eur PVM bauda, 3 610,40 Eur pelno mokestis, 1 134,34 Eur pelno mokesčio delspinigiai, 1 083 Eur pelno mokesčio bauda, 9 482,16 Eur gyventojų pajamų mokestis (toliau – GPM), 3 850,5 Eur GPM delspinigiai, 2 844 Eur GPM bauda, 7,59 Eur įmokos į Garantinį fondą (toliau – GF įmoka), 2 Eur GF įmokų bauda, 1 287,89 Eur valstybinio socialinio draudimo įmokos (toliau – VSD įmoka), 644 Eur VSD įmokų bauda, 227,41 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokos (toliau – PSD įmokos), 113 Eur PSD įmokų bauda.

Sprendime nurodyta, jog Šiaulių AVMI 2015-07-30 atliko Pareiškėjos operatyvų patikrinimą (operatyvaus aptikrinimo pažyma Nr. FR1043-5647), kurio metu nustatė mokestinius pažeidimus. Buvo inicijuotas mokestinis patikrinimas, kurio metu Šiaulių AVMI atliko Pareiškėjos GPM ir pelno mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2010–2014 metus, PVM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2010–2015 metus bei VSD įmokų, PSD įmokų ir GF įmokų apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2014 metus ir 2016-03-25 surašė patikrinimo aktą Nr. (41.2) FR0680-220, Pareiškėjai apskaičiuodama sumokėti 146 468 Eur (505 724 Lt) mokesčius. Šiaulių AVMI, išnagrinėjusi gautas 2016-05-03 Pareiškėjos pastabas, 2016-05-25 sprendimu Nr. (44.1) FR0682-321 pavedė atlikti pakartotinį patikrinimą.

Šiaulių AVMI atliko pakartotinį Pareiškėjos GPM, pelno mokesčio, PVM, VSD įmokų, PSD įmokų ir GF įmokų patikrinimą ir 2016-08-11 surašė patikrinimo aktą Nr. (41.2)FR0680-525, kuriame Pareiškėjai apskaičiavo sumokėti 142 086,63 Eur mokesčius.

Šiaulių AVMI, gavusi Pareiškėjos pateiktas 2016-09-09 pastabas, 2016-09-23 sprendimu Nr. (44.1)FR0682-586 dėl patikrinimo akto tvirtinimo patvirtino patikrinimo aktą, nurodydama papildomai sumokėti PVM, pelno mokesčio, GPM, GF įmokų, VSD įmokų, PSD įmokų sumas ir su šiais mokesčiais susijusias sumas.

I. Dėl pelno mokesčio ir PVM apskaičiavimo

Kadangi Pareiškėja, kėlė ginčą dėl jos vykdomos veiklos kvalifikavimo, remdamasi Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 2 str. 5 dalies ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 2 str. 21 dalies nuostatomis, teikė argumentus dėl viešojo intereso kriterijaus, todėl Inspekcija sprendime pažymėjo, jog vadovaujantis mokesčių įstatymų nuostatomis, mokesčių mokėtojo statusas nėra tas kriterijus, kurio pagrindu būtų galima neginčijamai nustatyti, jog Pareiškėja vykdė / nevykdė pelno nesiekiančią veiklą. Pelno nesiekiančioms organizacijoms gali būti priskiriami viešieji ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, kurių tikslas – tenkinti viešuosius interesus. Vadovaujantis PMĮ 2 str. 5 dalimi, nurodyta, jog pelno nesiekiantys juridiniai asmenys yra 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 numatytiems tikslams ir atitinkamų veiklos sričių (socialinės, švietimo, mokslo, kultūros, sporto ir pan.) vykdymo reikalavimams. Antra – jų pelnas pagal veiklą reglamentuojančius teisės aktus nėra skirstomas steigėjams ir (arba) veiklos dalyviams. Taip pat kiekvienu konkrečiu atveju vertinant, ar mokesčių mokėtojas atitinka pelno nesiekiančio vieneto kriterijus, būtina nagrinėti šio pelno nesiekiančio vieneto gautų pajamų / sąnaudų struktūrą; nustatyti gautų pajamų (pelno) panaudojimo tikslus, t. y., ar pajamos (pelnas) panaudojamos visuomeniniams tikslams tenkinti, ar komerciniams tikslams bei kitas aplinkybes ir tuo remiantis daryti išvadą dėl tokio vieneto apmokestinimo, t. y. PMĮ 5 str. 4 dalies nuostatų taikymo.

1. Dėl Pareiškėjos įregistravimo ir vykdomos veiklos atitikimo reglamentuojantiems teisės aktams. Pažymėta, jog Lietuvos Respublikos asociacijų įstatymo (toliau – AĮ) 2 straipsnyje numatyta, jog asociacijos tikslas – koordinuoti asociacijos narių veiklą, atstovauti asociacijos narių interesams ir juos ginti ar tenkinti kitus viešuosius interesus.

Nurodyta, jog Pareiškėja kaip sporto klubas įregistruota 2003-10-13. PVM mokėtoju neįregistruota. Pareiškėja iki 2015-06-02 vadinosi Asociacija sporto klubas „G1“. Pareiškėjos steigėjai pagal 2003-07-02 steigiamojo susirinkimo duomenis buvo G. D., G. B., B. R., H. T.. Pareiškėjos prezidentas – H. T.. Pažymėta, jog nuo 2015-09-07 pagrindinis ir vienintelis klubo steigėjas yra B. R., o nuo 2015-06-01 Pareiškėjos teisinė forma – Viešoji įstaiga „G1“. Pareiškėjos deklaruojama pagrindinė veikla – sporto klubų veikla. Pareiškėja veiklą vykdė trijose patalpose (duomenys neskelbtini). 2015 m. birželio–rugsėjo mėn. Pareiškėja nutraukė veiklą minėtose patalpose, atleido Pareiškėjos darbuotojus. Šiaulių AVMI turimais duomenimis, 2016-08-03 pas Pareiškėją dirbo tik H. T., o penki darbuotojai buvo vaiko priežiūros atostogose.

Pabrėžta, jog patikrinimo metu nustatyta, kad be paramos, gautos paslaugų forma (patalpų nuomos ir pan.), Pareiškėja 2011 m. gavo 32 000 Lt paramą pinigineis lėšomis iš UAB "D1" 30 000 Lt iš UAB "B1" 800 Lt iš IĮ "A1" Pareiškėja taip pat teikė pinigines paramas: (duomenys neskelbtini) – 1 275 Lt; (duomenys neskelbtini) – 200 Lt; (duomenys neskelbtini) – 10 000 Lt.

1.1. Dėl asociacijos narių interesų atstovavimo. Nurodyta, jog Pareiškėja 2010–2014 metų laikotarpiu savo narių interesams neatstovavo, nes faktiškai vykdė klubo veiklą. Vertinant AĮ nuostatas pelno mokesčio įstatymo prasme, akcentuota, jog mokesčių mokėtojas nėra apmokestinamas pelno mokesčiu, kai sporto klubas įgyvendina tikslą – tenkinti viešuosius interesus, vykdyti visuomenei naudingą veiklą, t. y. vienyti žmones, užsiiminėjančius fitnessu ar kultūrizmu, mėgstančius aktyvų sportinį gyvenimo būdą, sudaryti sąlygas treniruotis, kelti jų sportinį lygį, propaguoti sveiką ir aktyvų gyvenimo būdą.

Remiantis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikos, nagrinėjant bylas pagal viešąjį interesą ginančių subjektų skundus (prašymus), apibendrinimu, pabrėžta, jog Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 2006 m. rugsėjo 21 d. nutarime apibrėžė viešojo intereso sampratą, pažymėdamas, 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 Konstitucija; tai *inter alia* visuomenės atvirumas ir darna, teisingumas, asmens teisės ir laisvės, teisės viešpatavimas ir kt. Tačiau Įstatymų leidėjas nepateikė viešojo intereso sąvokos apibrėžimo. Administracinių bylų teisenos įstatyme sąvoka viešasis interesas nėra nustatyta. Viešasis interesas taip pat nėra apibrėžtas kitų teisės šakų normomis. Teisės aktuose vartojamos skirtingos sąvokos, pavyzdžiui, Civiliniame kodekse, Civilinio proceso kodekse vartojama „viešojo intereso“ sąvoka, Lietuvos Respublikos Konstitucijos 118 straipsnyje – „asmens, visuomenės ir valstybės teisių bei teisėtų interesų“ sąvoka ir kt. Visos šios sąvokos – „visuomenės poreikiai (reikmės)“, „valstybės poreikiai (reikmės)“, „savivaldybės poreikiai (reikmės)“ – žymi viešąjį interesą ir yra sietinos su konstitucine tautos gerovės samprata (Konstitucinio Teismo 2007 m. lapkričio 23 d. nutarimas).

Nurodyta, kad nėra ginčo dėl Pareiškėjos įregistravimo fakto, tačiau siekiant įvertinti Pareiškėjos vykdomą veiklą ir jos atitiktį viešojo intereso principui, būtina įvertinti kitus Pareiškėjos veiklos kriterijus, kurie būtent ir atspindi įstatymo leidėjo (PMĮ 2 str. 5 dalies) atitiktį.

2. Dėl viešąjį interesą tenkinančios veiklos vykdymo. Pažymėta, jog nors viešąjį interesą tenkinančiai veiklai priskiriama pelno nesiekiančio vieneto visuomenei naudinga veikla: mokslo; kultūros; meno; religijos; sporto; sveikatos apsaugos; socialinės globos ir rūpybos; aplinkos apsaugos ir kitose visuomenei naudingomis pripažįstamos srityse, tačiau pelno nesiekiantis vienetas privalo turėti įrodymų, pagrindžiančių pajamų panaudojimą įstatuose numatytos visuomenei naudingos veiklos finansavimui. Jeigu pelno nesiekiantis asmuo nevykdo viešąjį interesą tenkinančios veiklos (vykdo tik pelno siekiančią veiklą) arba viešąjį interesą tenkinanti veikla sudaro nereikšmingą veiklos dalį, toks vienetas neatitinka pelno nesiekiančio vieneto kriterijų. Net jeigu yra įsteigtas viešasis juridinis asmuo, kuris formaliai atitinka pelno nesiekiančių juridinių asmenų apibrėžimą, bet jo veikla daugiausiai yra komercinė, tai toks juridinis asmuo neatitinka PMĮ nurodyto pelno nesiekiančio vieneto apibrėžimo ir negali pasinaudoti pelno mokesčio lengvata. Atkreiptas dėmesys į tai, jog AĮ yra nustatyta, kad be viešąjį interesą tenkinančios veiklos asociacija turi teisę verstis įstatymų nedraudžiama ūkine komercine veikla, kuri yra neatsiejamai susijusi su jos įstatuose nustatytais visuomenei naudingais veiklos tikslais, bei gauti tokios veiklos pajamas.

Pažymėta, jog iš Pareiškėjos pajamų struktūros nustatyta, kad Pareiškėja teikia tik apmokamas sporto paslaugas: pardavinėja sporto klubų abonementus, kurie leidžia naudotis treniruoklių sale, aerobika, zumba, pilates, Gym stiek, TRX, Step, FTR, individualia sporto programa, asmenine treniruote, tenisu, bokso kriaušė ir kt. Taip pat Pareiškėja teikė soliariumų bei nuomos paslaugas (pavyzdžiui: patalpų, spintelės, rankšluosčių), individualių mitybos programų sudarymo paslaugą. Asmuo, nusprendęs naudotis Pareiškėjos paslaugomis daugiau kaip 1 kartą, privalėjo įsigyti abonementinę (narystės) kortelę, kurios kaina atitinkamai laikotarpiais buvo: 2010–2014 m. rugsėjo mėn. – 20 Lt, 2014 m. spalio–gruodžio mėn. – 10 Lt, o nuo 2015 m. sausio 1 d. – 3 eurai. Be to, Šiaulių miesto Savivaldybės administracija 2011-08-04 išdavė Pareiškėjai Licenciją Nr. I-599 verstis mažmenine prekyba alkoholiniais gėrimais (prekybos vietoje – (duomenys neskelbtini). Licencijos galiojimo laikas neterminuotas). 2011-12-07 Pareiškėja už 13 723,32 Lt pardavė UAB "E1" prekes, skirtas perparduoti (alkoholinius gėrimus, maisto papildus, maisto prekes bei gėrimus ir kt.).

2.1. Dėl Pareiškėjos vykdytos veiklos 2010–2011 metais. Akcentuota, jog Pareiškėja nepateikė informacijos apie 2010–2011 m. vykdytą veiklą, kuria tenkinamas viešasis interesas, todėl patikrinimo metu nustatyta, jog 2010–2011 metais veikla atitinkanti viešąjį interesą iš viso nebuvo vykdoma.

2.2. Dėl Pareiškėjos vykdytos veiklos 2012–2013 metais. Nurodyta, jog Pareiškėja pateikė 2012 m. rugsėjo mėn. sutartį, sudarytą su (duomenys neskelbtini), kurioje numatyta, kad Pareiškėjos patalpose ir naudojant reikalingą inventorių turi būti pravesta 10 mokamųjų mankštų pagyvenusiems žmonėms, už paslaugas buvo sutarta mokėti 1 500 Lt. Taip pat Pareiškėja pateikė

2013-09-05 bei 2013-09-30 sutartis, sudarytas su (duomenys neskelbtini), kuriose mokesčių mokėtoja įsipareigojo savo patalpose ir naudojant reikalingą inventorių praveisti 38 mokomąsias mankštas pagyvenusiems žmonėms, sutartyse numatyta už paslaugas mokėti iš viso 5 700 Lt (4 200 Lt + 1 500 Lt). Mokestinio patikrinimo metu ataskaitos apie visų minėtų sutarčių įvykdymą Pareiškėja nepateikė.

2.3. *Dėl Pareiškėjos vykdytos veiklos 2014 metais.* Nurodyta, jog Pareiškėja pateikė 2014-07-09 Valstybės biudžeto lėšų naudojimo sutartį Nr. SS-40, sudarytą su Kūno ir sporto departamentu prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, pagal kurią mokesčių mokėtoja įsipareigojo įgyvendinti projektą „Sportas iš arčiau“, t. y. atitinkamomis 2014 m. 09–12 mėn. dienomis įsipareigojo suteikti galimybę treniruotis jaunimui ir vaikams. Kūno ir sporto departamentas projekto įgyvendinimui Klubui skyrė 6 000 Lt. Pagal pateiktą sąmatą nustatyta, kad Pareiškėja gautas lėšas panaudojo: 4 000 Lt prekių ir paslaugų (kamuolių, hantelių, lazdu, kilimėlių įsigijimui bei informacijos sklaidai spaudoje, televizijoje, leidybos darbams, t. y. reklamai) įsigijimui, trenerio atlyginimui – 1 400 Lt, patalpų nuomai 600 Lt. Taip pat nustatyta, kad Pareiškėja sudarė Transporto priemonės nuomos sutartį Nr. 2014/09/16 su F. U. (mokesčių mokėtojos darbuotoja), pagal kurią Pareiškėja išsinuomojo automobilį *Porche 924*, valst. Nr. (duomenys neskelbtini) nuomos mokestis 2 000 Lt už mėnesį, iš jų 300 Lt GPM. Apskaitą tvarkantis darbuotojas informavo, kad automobilis buvo nuomojamas tam, kad būtų įgyvendintas projektas „Sportas iš arčiau“. Nuomos išlaidos sumokėtos iš Pareiškėjos lėšų. Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėja pateikė mokinių, dalyvavusių projekte sąrašus bei projekto vykdymo ataskaitą. Taip pat Pareiškėja pateikė 2014-11-05 bendradarbiavimo sutartį Nr. 28–415 sudarytą su Lietuvos mokinių neformaliojo švietimo centru, pagal kurią mokesčių mokėtoja įsipareigojo bendradarbiauti įgyvendinant vieną iš projekto „Ugdymo karjerai ir stebėsenos modelių sukūrimas ir plėtra bendrajame lavinime ir profesiniame mokyme (I etapas)“ Nr. VP1-2.3-ŠMM-01-V-01-002 veiklų – mokinių profesinį veiklinimą. Patikrinimo metu informacijos apie šios sutarties vykdymą Pareiškėja nepateikė.

3. *Dėl gautų pajamų ir patirtų išlaidų vertinimo.* Šiaulių AVMI nustatė, jog uždirbtos pajamos (pelnas) nėra paskirstytos. Pagal apskaitos duomenis Pareiškėjos ankstesnių metų nuostoliai 2009-01-01 sudarė 83 120 Lt. Vėliau Pareiškėja dirbo pelningai, t. y. už 2011 metus deklaravo 42 545 Lt pelną, už 2012 metus – 186 474 Lt, už 2013 metus – 357 759 Lt, o už 2014 m. – 425 916 Lt. Nustatyta, jog piniginiai srautai (kasa, EKA, bankas) per 2010 m. sudarė 11 984,95 Lt, per 2011 m. – 19 382,22 Lt, per 2013 m. – 255 951,73 Lt, o per 2014 m. – 423 489,08 Lt.

Pažymėta, jog per 2012–2015 metus pagal Pareiškėjos avansines apyskaitas pas atskaitingą asmenį – Pareiškėjos prezidentą H. T. buvo didelis grynųjų pinigų likutis, pavyzdžiui: 2013-01-02 iš Pareiškėjos kasos išduota 20 000 Lt, išleista 2013-01-31 tik 8 700 Lt, 2013-02-08 išduota 10 000 Lt, 2013-02-28 išleista tik 8 400 Lt, 2013-04-09 išduota 40 000 Lt, 2013-04-30 išleista tik 9 000 Lt, 2013-06-12 išduota 40 000 Lt, 2013-10-17 išduota 30 000 Lt, išleista 2013-10-31 tik 3 600 Lt, 2013-11-29 išleista tik 3 840 Lt, išduota 2013-12-05 10 000 Lt, 2013-12-31 išleista tik 4 080 Lt. Pagal pateiktus Pareiškėjos apskaitos dokumentus 2013-12-31 prezidentas į kasą grąžino nepanaudotą 91 380 Lt avanso likutį, o 2014-01-03 prezidentui išduotas 100 000 Lt avansas, 2014-03-06 – 11 000 Lt, 2014-05-08 – 13 000 Lt, 2014-06-06 – 10 000 Lt, 2014-08-12 – 13 100 Lt, 2014-08-18 – 10 000 Lt, 2014-08-25 – 70 000 Lt, 2014-10-13 – 10 000 Lt, o panaudota tik 2014-09-30 3 200 Lt, 2014-11-30 2 926 Lt ir 2014-12-22 į kasą grąžintas nepanaudotas avanso likutis 235 000 Lt, tačiau pas prezidentą liko 16 974 Lt / 4 916,01 Eur. Konstatuota, jog Pareiškėjos prezidentas H. T. metų eigoje naudojosi 100 000–200 000 Lt dydžio sumomis, kurias grąžindavo į Pareiškėjos kasą tik metų pabaigoje.

Šiaulių AVMI nustatė, kad pagal 2013-05-20 paskolos sutartį Pareiškėja suteikė asociacijai „(duomenys neskelbtini)“ (direktorius H. T.; taip pat ir Pareiškėjos steigėjas) 100 000 Lt paskolą. Sutartyje buvo numatytos 5 proc. dydžio metų palūkanos. „(duomenys neskelbtini)“ paskolą įsipareigojo grąžinti iki 2015-12-31. 2015-06-30 negrąžintos paskolos likutis buvo 3 074,60 Eur. Per laikotarpį nuo 2013-05-20 iki 2014-12-31 už suteiktą paskolą buvo priskaičiuotos 3 609,17 Lt palūkanos, kurias Pareiškėja deklaravo pateiktose pelno deklaracijose už 2013–2014 m.

Pabrėžta, jog palyginus Pareiškėjos iš vykdomos veiklos – apmokamų sporto paslaugų teikimo, soliariumų bei nuomos paslaugų, individualių mitybos programų sudarymo paslaugų – per

2010–2014 m. gautas ir deklaruotas pajamas su pajamomis, gautomis tenkinant viešąjį visuomenės interesą, nustatyta, kad per 2014 m. tai sudarė 0,875 proc. visų pajamų (685 672 Lt / 6 000 Lt), 2013 m. – 0,862 proc. (661 383 Lt / 5 700 Lt), 2012 m. – 0,245 proc. (611 567 Lt / 1 500 Lt), informacijos apie 2010–2011 m. vykdytą veiklą, tenkinant viešąjį interesą, patikrinimo metu mokesčių mokėtoja nepateikė.

Inspekcija konstatavo, jog Šiaulių AVMI pagrįstai pažymėjo, jog Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu gautų ūkinės komercinės veiklos pajamų nepanaudojo viešuosius interesus tenkinančiai veiklai finansuoti (2010–2011 metais) arba viešąjį interesą tenkinanti veikla sudarė visiškai nereikšmingą veiklos dalį (2012–2014 m.). Pasak Inspekcijos, pagrįstai padaryta išvada, kad Pareiškėja yra įsteigta kaip viešasis juridinis asmuo, kuris formaliai atitinka pelno nesiekiančių juridinių asmenų apibrėžimą, bet jos veikla yra komercinė, todėl neatitinka PMĮ nurodyto pelno nesiekiančio vieneto apibrėžimo (PMĮ 2 str. 5 dalis) ir tokiu būdu negali pasinaudoti pelno mokesčio lengvata (PMĮ 5 str. 4 dalis), kuri nustato, kad pelno nesiekiančių vienetų, kurių mokesstinio laikotarpio pajamos iš ūkinės komercinės veiklos neviršija 1 milijono litų, apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 25 tūkstančių litų sumą, apmokestinama, taikant 0 procentų mokesčio tarifą, o likusi apmokestinamojo pelno dalis – taikant 15 procentų mokesčio tarifą.

Kadangi Pareiškėja skunde nepateikė argumentų dėl kitų PMĮ pažeidimų, Inspekcija dėl jų plačiau nepasisakė, sutikdama su Šiaulių AVMI 2016-09-23 sprendime Nr. (44.1)FR0682-586 suformuota pozicija. Konstatuota, jog patikrinimo metu, vadovaujantis PMĮ 5 str. 2 dalies, 11 straipsnio, 17 straipsnio, 28 str. 2 dalies, 31 str. 1 d. 17 punkto nuostatomis, Pareiškėjai pagrįstai buvo apskaičiuotas 3 610,40 Eur pelno mokeskis, 1 134,34 Eur pelno mokesčio delspinigiai, 1 083 Eur pelno mokesčio bauda.

4. **Dėl PVM apskaičiavimo.** Nurodyta, kad Pareiškėja atitinkamais laikotarpiais teikė pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino pridėtinės vertės mokesčio apyskaitą (forma FR0608), t. y. pajamoms, gautoms iš prekybos, soliariumo ir kt. veiklų, per paskutiniuosius 12 mėnesių viršijus 155 000 Lt ribą, apskaičiavo ir deklaravo PVM, o pajamoms, gautoms iš kitos veiklos (t. y. sporto) taikė PVM lengvatą, kaip pelno nesiekianti organizacija.

Pažymėta, jog pagal ESTT sprendimą byloje Nr. C-174/00 vertinant asmens statusą (pelno siekiantis ar ne) turi būti vertinama visa jo vykdoma veikla, t. y. tiek ta veikla, kuri yra komercinė, tiek ta, kuri vykdoma visuomeniniais tikslais. Be to, tuo atveju, kai asmuo gauna pajamų iš vykdomos veiklos, svarbu įvertinti, kokiais tikslais yra naudojamos gautos pajamos – visuomeninių ar komercinių poreikių tenkinimui. Akcentuota, jog ginčo pajamos neapmokestinamos PVM tik tada, kai mokesčių mokėtojas atitinka pelno nesiekiančių juridinių asmenų sąvokos apibrėžimą numatytą PVMĮ 2 str. 21 dalyje, o būtent juridiniai asmenys, kurių veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir kurie gauto pelno pagal jų veiklą reglamentuojančius teisės aktus neturi teisės skirstyti savo steigėjams ir (arba) dalyviams. Tais atvejais, kai kitus pelno nesiekiančio juridinio asmens požymius atitinkančio asmens veiklos reikšmingą dalį sudaro veikla, iš kurios gaunama pelno, nors to asmens veiklos tikslas nėra pelno siekimas, taikant šį Įstatymą toks asmuo nelaikomas pelno nesiekiančiu asmeniu.

Pasak Inspekcijos, įstatymas pelno nesiekiančių juridinių asmenų statuso suteikimą sieja su dviem teisiškai reikšmingomis aplinkybėmis, kurių abiejų buvimas sąlygoja tam tikro juridinio asmens priskyrimą pelno nesiekiantiems asmenims: pirma, veiklos tikslas, ir antra, gauto pelno panaudojimas. Sprendžiant Pareiškėjos vykdytos veiklos apmokestinimo PVM sąlygas, atsižvelgiant į PVMĮ 23 straipsnio nuostatą, svarbu ne tik nustatyti Pareiškėjos teiktų paslaugų pobūdį, Pareiškėjos statusą, tačiau ir kitas svarbias su šiuo ginču susijusias aplinkybes. Pažymėta, jog Šiaulių AVMI konstatavo, kad Pareiškėja neatitiko PMĮ, tuo pačiu ir PVMĮ keliamų reikalavimų dėl asmens priskyrimo pelno nesiekiančių asmenų kategorijai, todėl, atsižvelgusi į suformuotą praktiką ESTT bylose C-249/12 (*Tulica*) ir C-250/12 (*Plavosin*), pardavimo PVM apskaičiavo nuo sandorių, vertindama, jog paslaugos kaina buvo nurodyta įskaitant mokesį.

Apibendrinusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, Inspekcija padarė išvadą, jog Šiaulių AVMI pagrįstai apskaičiavo mokėtinus 127 471,18 Eur PVM, 45 444,01 Eur PVM delspinigius ir skyrė 38 241 Eur PVM baudą.

II. Dėl GPM apskaičiavimo

Inspekcija sprendime pasisakė dėl Pareiškėjos darbuotojų komandiruočių bei reabilitacijos, sporto komandos maitinimo bei minėtų aplinkybių vertinimo Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) prasme.

1. **Dėl komandiruočių.** Patikrinimo metu nustatyta, kad 2014 m. Pareiškėjos prezidentui H. T. įsakymais buvo įformintos komandiruotės į Ispaniją (nuo 2014-09-06 iki 2014-09-15 bei nuo 2014-09-19 iki 2014-09-26); prezidentui H. T. ir jo žmonai D. T. (Pareiškėjos personalo vadovei) į Singapūrą (nuo 2014-11-27 iki 2014-11-29); į Indonezijos Respublikai priklausančią salą Balį (nuo 2014-11-30 iki 2014-12-10); į Italiją (nuo 2014-09-19 iki 2014-09-26). Taip pat 2015 m. A. ir H. T. buvo įformintos komandiruotės į Turkiją (nuo 2015-03-06 iki 2015-03-09); o H. T. (nuo 2015-01-14 iki 2015-01-19). Pagal pateiktas H. T. avansines apyskaitas už komandiruotę į Italiją ir Ispaniją Pareiškėja išmokėjo 3 200 Lt, už komandiruotę į Singapūrą bei Balį išmokėjo 2 926 Lt, už komandiruotę į Turkiją išmokėjo 988 Eur. D. T. už komandiruotę į Italiją ir Ispaniją Pareiškėja išmokėjo 1 520 Lt dienpinigius, už komandiruotę į Singapūrą bei Balį išmokėjo 1 463 Lt dienpinigius, už komandiruotę į Turkiją išmokėjo 164 Eur.

Nurodyta, jog patikrinimo metu 2015-08-31 el. paštu (reg. Nr. G-11242) D. N. pateikė tinklapių nuorodas: (duomenys neskelbtini), kaip H. T. komandiruočių į Ispaniją 2014-09-06 / 15 ir į Turkiją 2015 m. tikslų patvirtinimą. Mokesčių mokėtoja nepateikė kitų dokumentų, pateisinančių Pareiškėjos darbuotojų komandiruočių išlaidas, susitikimų tikslą, partnerius, sudarytas sutartis ar kitą informaciją, patvirtinančių komandiruočių tikrumą.

Pagal PMĮ 21 str. 1 dalį, Inspekcija sprendė, jog komandiruotės sąnaudos yra siejamos su komandiruote, kuria yra laikomas darbuotojo išvykimas iš nuolatinės darbo vietos administracijos vadovo arba jo įgalioto asmens siuntimu atlikti darbo funkcijas, tarnybinį pavedimą ar kelti kvalifikaciją. Tai reiškia, kad būtina turėti įrodymus, jog darbuotojas atitinkamo išvykimo metu atliko darbo funkcijas, tarnybinį pavedimą ar kėlė kvalifikaciją. Inspekcija pažymėjo, jog lemiamą reikšmę turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais (MAĮ 10 straipsnis). Vadinasi, taikant aptariamą principą yra atliekamas tokios mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos vertinimas, pirmenybę teikiant ne šios veiklos formaliai išraiškai, bet jos turiniui, kuri ne tik tiesiogiai ir betarpiškai yra susijusi su konkrečiais mokestiniais santykiais, bet ir kuri lemia (lėmė) šių santykių ar jų dalies atsiradimą, pasikeitimą ar pasibaigimą. Šis veiklos vertinimas atliekamas *inter alia* paisant protingumo ir sąžiningumo principų.

Inspekcija įvertinusi ginčo medžiagą, konstatavo, jog byloje nebuvo pateikta jokių įrodymų, kad Pareiškėjos darbuotojai – prezidentas ir personalo vadovė A. ir H. T. į Ispaniją, Italiją, Singapūrą ir Balio salą vyko ir atliko darbines funkcijas, vykdė tarnybinį pavedimą ar kėlė kvalifikaciją, taip pat, jog šios kelionės buvo organizuojamos visuomenei naudingiems tikslams. Atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta bei įvertinusi tai, jog Pareiškėja objektyviais įrodymais nepagrindė komandiruočių tikslo, padarė išvadą, kad nagrinėjamu atveju viršenybė teikiama ne Pareiškėjos veiklos formaliai išraiškai, pasireiškiančių komandiruočių įsakymų surašymu, o jos dalyvių veiklos turiniui. Todėl konstatavo, kad Šiaulių AVMI pagrįstai Pareiškėjos darbuotojams išmokėtus darbuotojam dienpinigius priskyrė šių asmenų gautoms pajamoms, priskirtinoms su darbo santykiais susijusioms A klasės pajamoms, ir šias pajamas apmokestino GPM, GF įmokomis, VSD įmokomis ir PSD įmokomis.

2. **Dėl reabilitacijos išlaidų.** Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja 2014-04-22 sudarė sutartį su UAB "F1" pagal kurią Pareiškėjos lojaliems klientams pagal išankstinį rezervavimą buvo įsipareigota teikti reabilitaciją viešbutyje „Gradiali“. UAB "E1" yra UAB "F1" akcininkė (100 proc.). Pareiškėjos prezidentas H. T. yra UAB "E1" akcininkas (63 proc.) ir UAB "C1" akcininkas (24 proc.). Pareiškėjos narys G. D. yra UAB "C1" akcininkas (52 proc.), o narys G. B. yra UAB "D1" akcininkas (100 proc.) ir direktorius bei UAB "E1" akcininkas (10 proc.).

Taip pat nustatyta, kad Pareiškėja už būsimas paslaugas sumokėjo avansu: 2014-03-19 1 550,94 Lt, 10 000 Lt, 7 000 Lt bei mokėjimo pavedimais: 2014-03-20 9 000 Lt, 2014-05-12 7 599,99 Lt. UAB "F1" Pareiškėjai už reabilitacijos paslaugas išrašė PVM sąskaitas faktūras: 2014-06-25 Nr. PŽV003314 (suma 9 660 Lt) ir 2014-08-31 Nr. PŽV003360 (suma 25 530 Lt). Pagal UAB "F1" išrašytas sąskaitas nustatyta, kad buvo pasinaudota 153 parų reabilitacija.

Kadangi Pareiškėja nebuvo išsaugojusi lojalių klientų sąrašų (iki 2014-09-30), todėl patikrinimo metu iš dalies nepavyko nustatyti reabilitacija pasinaudojusiu asmenų sąrašų. Patikrinimus UAB "F1" viešbučio „Gradiali“ kompiuterinį klientų registracijos žurnalą nustatyta, kad viešbutyje „Gradiali“ reabilitaciją atliko 51 asmuo. Tačiau Pareiškėjos pateiktame sąraše nurodyti asmenys, kurie naudojo UAB "F1" viešbučio „Gradiali“ paslaugomis, darbo santykiais su mokesčių mokėtoja nesusiję, todėl, pasak Inspekcijos, apsilankymo viešbutyje 690 Lt (230 Lt x 3 parų) vertė buvo pagrįstai pripažinta šių asmenų pajamomis natūra.

3. *Dėl maistpinigių.* Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja turi subūrusi krepšinio komandą „S1“, kuri dalyvauja Šiaulių krepšinio lygos organizuojamose rungtynėse. H. T., kaip atskaitingas asmuo, 2011–2013 m. pagal žiniaraščius mokėjo krepšinio komandos žaidėjams maistpinigius: 2011 m. – 65 340 Lt; 2012 m. – 72 480 Lt; 2013 m. – 55 620 Lt. Vienos paros maitinimosi išlaidų piniginių kompensacijų dydis buvo 20 Lt. Dienų skaičius, už kurias buvo mokami maistpinigiai: 4–5 dienos (vienas kartas); 15–17 dienų (trys kartai), tačiau dauguma atvejų buvo mokama už 20–30 dienų. Operatyvaus patikrinimo metu Pareiškėjai buvo duotas mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. FR0706-4234, kuriame nurodyta pateikti Pareiškėją atstovaujančios krepšinio komandos pavadinimu „S1“ narių, dalyvavusių sporto stovyklose registracijos dokumentus, treniruočių lankymo tabelius ir kitus dokumentus, susijusius su maistpinigių apskaičiavimu.

Nurodyta, jog pagal Pareiškėjos pateiktus dokumentus nustatyta, jog maistpinigius Pareiškėja mokėjo už dienas, kuriomis buvo žaidžiamos varžybos ir pasirengiama joms bei už dalyvavimą sporto stovyklose. Pagal 2009-08-19 bendradarbiavimo sutartį nustatyta, kad asociacija Šiaulių krepšinio lyga įsipareigojo pagal galimybes sudaryti sąlygas Pareiškėjos krepšinio komandai šalių sutartu laiku leisti naudotis sporto sale. Pareiškėja suteiktoje sporto salėje turėjo teisę organizuoti krepšinio treniruotes ir / ar varžybas. Pareiškėja nepateikė dokumentų, pagrindžiančių, kokių adresu buvo suteikta sporto salė, kokių laiku joje vyko treniruotės ir / ar varžybos, kas jose dalyvavo. Iš 2012-07-11 Pareiškėjos visuotinio narių susirinkimo protokolo kopijos matyti, kad buvo nutarta organizuoti vasaros treniruočių stovyklą komandai „S1“ Palangoje nuo 2012-07-16 iki 2012-07-30 ir nuo 2012-08-16 iki 2012-08-27, mokant kiekvienam komandos nariui 20 Lt maistpinigius už kiekvieną dieną, bet nesuteikiant patalpų apsigyventi. Patikrinimui Pareiškėja nepateikė dalyvavusių stovyklose Pareiškėjos narių registracijos dokumentų, treniruočių ir stovyklos lankymo tabelių bei kitų stovyklavimą patvirtinančių dokumentų.

Pasak Inspekcijos, Šiaulių AVMI palyginusi už 2011–2013 metus Pareiškėjos pateiktą iš Šiaulių krepšinio lygos tinklalapio suformuotą ataskaitą apie žaistas rungtynes žaidėjų vardus ir pavardes su maitinimosi išlaidų kompensacijų žiniaraščiuose nurodytais vardais ir pavardėmis, nustatė, kad yra atvejų, kai maistpinigius Pareiškėja mokėjo ir asmenims, kurie nedalyvavo varžybose. Pavyzdžiui, per mėnesį komanda žaidė 2–6 kartus, o maistpinigius mokėjo net už 30 dienų, varžybos vyko sausio–balandžio mėn. ir spalio–gruodžio mėn., t. y. 7 mėnesius per metus, o maistpinigius Pareiškėja mokėjo už 8–10 mėnesių per metus.

Inspekcija pažymėjo, jog Šiaulių AVMI pagrįstai maitinimo išlaidas žaidėjams už dienas, kai žaidėjai nedalyvavo treniruotėse arba varžybose, apmokestino kaip kitas su darbo santykiais nesusijusias pajamas.

Skunde Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu, nes mano, kad jis yra nepagrįstas dėl žemiau nurodytų motyvų.

1. *Dėl pelno mokesčio ir PVM apskaičiavimo*

Pareiškėja mano, kad Inspekcijos sprendimo motyvai nepagrįsti, teisės aktai cituoti neteisingai bei Pareiškėjos veikla vertinta neteisingai.

Pareiškėja, remdamasi PMĮ 2 str. 5 dalimi ir PVMĮ 2 str. 21 dalimi, teigia, jog tam, kad vienetas būtų laikomas pelno nesiekiančiu vienetu pelno mokesčio tikslais, būtina ir užtenka nustatyti, ar tos teisinės formos juridinius asmenis reglamentuojančiuose teisės aktuose yra nustatytos dvi sąlygos / apribojimai: veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir gauto pelno neturi

teisės skirstyti savo steigėjams ir (arba) dalyviams. PVM tikslais papildomai dar reikia nustatyti ir vykdomos veiklos kriterijaus atitikimą.

Pabrėžiama, kad iki 2015 m. birželio 1 d. Pareiškėja (Klubas) buvo asociacija, jos veiklą reglamentavo AĮ, o pasikeitus Klubo teisei formai (Klubui tapus viešąja įstaiga), jo veiklą reglamentuoja Lietuvos Respublikos viešųjų įstaigų įstatymas (toliau – VŠĮI). AĮ 2 str. 1 dalyje nurodyta, jog asociacija yra viešasis juridinis asmuo. VŠĮI 2 str. 1 dalyje nustatyta, jog viešoji įstaiga yra pelno nesiekiantis viešasis juridinis asmuo. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 2.34 str. 2 dalyje įtvirtinta, jog viešieji juridiniai asmenys yra asmenų, nesiekiančių naudoti sau, įsteigti juridiniai asmenys. Ši nuostata užtikrinama AĮ (16 str. 2 d. 2 punktas) ir VŠĮI (14 str. 2 dalis), kuriuose nustatytas draudimas skirstyti pelną šių juridinių asmenų dalyviams / steigėjams.

Pareiškėjos nuomone, PMĮ 2 str. 5 dalyje įtvirtintas pelno nesiekiančių vienetų sąvokos apibrėžime esantis pelno nesiekimo kriterijus yra susijęs ne su subjektyviais vieneto tikslais, bet su teisine forma. PMĮ vienetas, kuris yra pelno mokesčio subjektas, apima visus juridinius asmenis (2 str. 2 dalis). Tačiau tiems vienetais, kurių teisinė forma yra siejama su veikla, kurios tikslas nėra pelno siekimas, PMĮ nustato specialias apmokestinimo taisykles. Juridinių asmenų teisinių formų reglamentavimas ir jo keitimasis nėra PMĮ sritis, todėl įstatymas specialias apmokestinimo taisykles nustato ne pagal konkrečias teises formas, tačiau susieja su kriterijumi, būdingu tam tikriems atitinkamų formų juridiniams asmenims. Tai, kad du bendri kriterijai yra nustatomi tų juridinių asmenų veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose ir būtent taip reikia suprasti vertinant vieneto (pelno mokesčio tikslais) bei asmens (PVM tikslais) atitikimą pelno nesiekiančio subjekto kriterijus, patvirtina ir PVMĮ 2 str. 21 dalies komentaras „pagal teisinę formą pelno nesiekiantiems juridiniams asmenims yra priskirtinos visuomeninės organizacijos, asociacijos, viešosios įstaigos“.

Akcentuojama, jog Klubas kaip asociacija ir kaip viešoji įstaiga visiškai atitinka du bendrus nustatytus kriterijus: (i) veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir (ii) gauto pelno pagal jo veiklą reglamentuojančius teisės aktus neturi teisės skirstyti savo steigėjams ir (arba) dalyviams. Pareiškėja daro išvadą, jog visi motyvai, kuriuos Inspekcija ir Šiaulių AVMI surašė sprendimuose, kaip pagrindžiančius, jog Klubas neatitinka aptartų dviejų kriterijų ir nėra pelno nesiekiantis vienetas pelno mokesčio tikslais, neturi teisinės reikšmės, nes pelno nesiekiantis vienetas turi teisę siekti gauti pajamų ir turi teisę gauti pelną, teikti apmokamas paslaugas, jo veiklos tikslas yra pelno siekimas.

Pastebima, jog nei CK, nei AĮ, nei VŠĮI nereglamentuoja, kokia dalis komercinės ūkinės veiklos, iš kurios gaunama pajamų, visoje tokių pelno nesiekiančių asmenų kaip Klubas veikloje yra leistina ir pagal kokius kriterijus ta dalis turi būti nustatoma. Klubas teikė sporto paslaugas, teikia soliariumų paslaugas, parduodavo maisto papildus, maisto prekes, sporto aksesuarus, sporto priemones ir kt., tačiau šią veiklą Inspekcija vertina kaip veiklą, nesusijusią su viešojo intereso tenkinimo veikla, nes ji yra mokama. Tai, kad sporto ir su juo susijusi veikla, sveikatinimo veikla visuotinai yra pripažįstama visuomenei naudinga veikla, yra tiesiogiai nurodyta ir VŠĮI (2 str. 1 dalis) ir Labdaros ir paramos įstatyme (3 str. 3 dalis). Pareiškėjos nuomone, ne pelno siekiančių asmenų veiklos leistinumas ir sąsajumas su viešaisiais interesais, visuomenei naudinga veikla ir neapmokamų paslaugų teikimo santykis yra ne mokesčių teisės aktų reguliavimo sritis, todėl Inspekcija Klubo veiklos vertinimą aptariamam aspektu turėjo atlikti, remdamasi tais teisės aktais, kurie veiklą reglamentuoja. Atkreipiamas dėmesys į Lietuvos U. S. (toliau – LAT) išaiškinimus (2016-03-30 nutartis byloje Nr. e3K-3-1 75-415/2016) „Teisingumo Teismo pažymėta, kad sąlyga, jog organizacija turi būti įsteigta turint konkretų tikslą tenkinti visuotinės svarbos interesus, neturinčius pramoninio arba komercinio pobūdžio, nereiškia, kad ji gali tenkinti tik šiuos poreikius ir negali verstis kita veikla, net jei tokios užduotys sudaro didžiąją jos veiklos dalį, nes teisiniu apibrėžimu neatsižvelgiama į santykinę tokių užduočių svarbą jos visam verslui (1998 m. sausio 15 d. sprendimas *Mannesmann Anlagenbau Austria* ir kt. C-44/96)“.

Pareiškėja mano, jog Klubas, siekdamas AĮ 2 str. numatytų tikslų, tenkino viešuosius interesus ir Inspekcijai buvo pateikta pakankamai įrodymų, kokius viešuosius tikslus Klubas tenkino. Taip pat Klubas kaip asociacijos veiklos tikslai buvo nurodyti jos įstatuose: plėtoti kūno kultūrą ir sportą, gerinti klubo narių sveikatą, sudarant sąlygas jų fiziniam ir dvasiniam ugdymui,

sportinio meistriškumo kėlimui, spręsti paauglių užimtumo problemas, organizuoti įvairių sporto šakų sekcijų darbą, siekiant sudaryti sąlygas kultūringai ir turiningai praleisti laisvalaikį (įstatų 2.1 punktas). Klubo, kaip viešosios įstaigos, tikslai yra nurodyti įstaigos įstatuose: viešoji įstaiga veikia sporto, švietimo, pramogų ir poilsio srityse, plėtoja vaikų ir jaunimo užimtumą, sveikata stiprinančią kūno kultūrą, organizuoja, vysto ir populiarina sportą, sudaro sąlygas asmenų fiziniam ir dvasiniam tobulėjimui (įstatų 2.1 punktas). Pažymima, kad PMĮ ar kiti teisės aktai nenustato, kokią dalį asociacijos ar kito ne pelno siekiančio asmens veikloje turėtų sudaryti viešąjį interesą tenkinanti veikla.

Teigiama, jog Inspekcija nemotyvavo, kad faktinės aplinkybės atitinka papildomą PVMĮ 2 str. 21 dalyje nurodytą sąlygą „išskyrus tuos juridinius asmenis, kurių veiklos reikšmingą dalį sudaro veikla, iš kurios gaunama pelno“. VMI prie FM šios nuostatos net nėra išaiškinusi apibendrintame komentare. Kadangi ne pelno siekiantis subjektas turi teisę siekti gauti pajamų ir gauti pelną, be to, turi teisę gauti pajamų iš tos veiklos, kuri yra visuomenei naudinga, tenkina viešuosius interesus, tačiau pelnas nėra tapatu pajamoms, todėl tvirtinama, kad neužtenka nustatyti ir nurodyti, kaip apskaičiuojamas pelno mokestis. Aiškinama, jog reikšmingą dalį turi sudaryti ne pelnas iš konkrečios veiklos, bet pati veikla, iš kurios apskaičiuojamas pelnas. Veiklos dalies reikšmingumo kriterijai apskritai nėra nustatyti. Pareiškėjos vertinimu, jos veikla yra visuomenei naudinga, atitinka viešuosius interesus.

Pareiškėja daro išvadą, jog nėra jokio pagrindo Klubo veiklą vertinti kaip neatitinkančią ne pelno siekiančio vieneto veiklą nei pagal veiklos pobūdį, nei pagal teikiamų apmokamų paslaugų dalį visoje veikloje, nei pagal pajamų santykį, nei pagal subjektus, kurių poreikių tenkinimui skirta veikla. Klubas atitinka PMĮ ir PVMĮ nustatytus objektyvius ne pelno siekiančio vieneto kriterijus – buvo asociacija ir yra viešoji įstaiga, ir nėra vienas iš šių teisinių formų juridinių asmenų negali pelno skirstyti Klubo steigėjams ir (ar) dalyviams, todėl Klubas negali būti apmokestinamas pelno mokesčiu, o pajamos negali būti apmokestinamos standartiniu PVM tarifu.

2. Dėl GPM apskaičiavimo

2.1. *Dėl reabilitacijos išlaidų.* Pažymima, jog Inspekcija, pajamomis natūra pripažindama sumas, kurias Klubas sumokėjo UAB "F1" pagal sutartį, pagal kurią UAB "F1" Klubas lojaliems klientams pagal išankstinį rezervavimą įsipareigojo teikti reabilitaciją viešbutyje „Gradiali“, pateikė teisės akto (GPMĮ) citatas, praleisdama esminę sąlygą, kurios buvimo faktinėse aplinkybėse negali įrodyti. Nurodoma, jog GPMĮ pajamas natūra apibrėžia ne tik Inspekcijos pacituota sąvoka, tačiau ir sąlyga, jog turtas (ar nauda) turi būti gautas nuosavybėn arba naudojamas „neatlygintinai, mainais arba lengvatine kaina (konkrečiam gyventojui dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos nustatyta mažesne negu tikroji rinkos kaina“ ir jeigu „naudodavėjas turėjo tikslą naudą duoti konkrečiam asmeniui“ (2 str. 15 dalis). Atkreipiamas dėmesys ir į tai, jog LVAT nuosekliai aiškina, jog turtas ar nauda gali būti pajamų mokesčio objektu tik esant specialioms šiame įstatyme numatytoms sąlygoms, taigi nepakanka vien nustatyti, kad įgyto turto kaina yra mažesnė negu rinkos vertė, ar apskritai turtas gaunamas neatlygintinai, tačiau būtina nustatyti, kad taip įvyko dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos (pavyzdžiui, 2011-03-10 sprendimas adm. byloje Nr. A-442-385/2011, 2011-04-18 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-585/2011). Kadangi Inspekcija nenustatė, kokio nors sandorio ar interesų įtakos, dėl kurios asmenims buvo suteikta galimybė gauti reabilitacijos paslaugas, bei tiesiogiai ir aiškiai nurodė, jog neturi įrodymų dėl reabilitacijos paslaugas gavusių asmenų dalyvavimo Klubos veikloje, todėl Pareiškėjai neaišku, kodėl Inspekcija vertina, jog reabilitacijos paslaugos yra dovana ar laimėjimas (prizas). Patikrinimo akte nėra nurodyta, kodėl dovana ar laimėjimas (prizas) 690 Lt (230x3) vertės, o ne trys dovanos ar laimėjimai (prizai) po 230 Lt. Mokesčių administratorius nepateikė nuorodos į teisės akto normą, kurioje nustatyta, jog „jei nepiniginės dovanos ir laimėjimo (prizo) vertė viršija 320 litų – pajamomis natūra pripažįstama visa dovanos ir laimėjimo (prizo) vertė“. Akcentuojama, jog mokesčių administratorius turi turėti atitinkamus įrodymus priimdamas ir grįsdamas savo sprendimus, nes priešingu atveju tokie sprendimai būtų niekiniais bei nulemti besąlyginiam naikinimui.

Atkreipiamas dėmesys į tai, jog Inspekcija, aiškindama Klubos, kaip ne pelno siekiančio vieneto veiklos tikslus ir vykdytiną veiklą, akcentavo, kad Klubas teikė mokamas paslaugas, o

nemokamų paslaugų dalis yra minimali. Tačiau reabilitacijos paslaugų dalyje Inspekcijos pozicija yra priešinga – Klubas negalėjo teikti nemokamų paslaugų, ir suteiktą visuomenei naudingą paslaugą turi apmokestinti kaip gyventojų gautas pajamas. Toks prieštaravimas sprendime nėra argumentuotai paaiškintas. Inspekcija neįvertino jai pateiktos informacijos apie reabilitacijos paslaugų suteikimo aplinkybes. Tvirtinama, jog patikrinimo metu buvo paaiškinta, kad Klubo narių skaičius ir lankančių sporto klubus sportuojančių skaičius buvo didelis. Visuose sporto klubuose visiems lankytojams buvo paskelbta, kad už geriausią lankymą bus suteikta tokia paslauga kaip prizas. Todėl, suteikdamas galimybę pasinaudoti reabilitacijos paslaugomis, Klubas vadovavosi GPMĮ 17 str. 1 dalies 40 punktu, nustatančiu, jog neapmokestinami GPMĮ 17 str. 1 dalies 37 ir 38 punktuose nenurodyti „700 litų vertės neviršijantys sporto varžybų ir kiti prizai ir laimėjimai, jeigu jie iš to paties asmens gaunami ne daugiau kaip 6 kartus per mokestinį laikotarpį“. VMI prie FM paskelbtame GPMĮ 17 str. 1 dalies 40 punkto komentare nurodyta, jog prizo (laimėjimo) gavėjas gali būti nustatomas ne tik pagal sėkmės principą, bet ir „pagal tam tikrų sąlygų įvykdymą“. Remdamasi tuo, kas išdėstyta, Pareiškėja mano, kad GPM už reabilitacijos išlaidas neturėtų būti skaičiuojamas.

2.2. *Dėl komandiruočių išlaidų.* Tvirtinama, jog Inspekcija, pati pripažinusi, kad įrodymai pateikti (pirminio mokestinio patikrinimo metu 2015-08-31 el. paštu D. N. pateiktą tinklapių nuorodas, kaip H. T. komandiruočių į Ispaniją ir į Turkiją tikslų patvirtinimą), tačiau neatsižvelgė į juos ir pripažino dienpinigius pajamomis natūra, susijusiomis su darbo santykiais, ir H. T. išmokėtus dienpinigius apmokestino. Pareiškėjos nuomone, įrodymai yra pateikti tinkami ir išsamūs, todėl dienpinigiai dėl H. T. komandiruočių į Ispaniją ir į Turkiją neturėtų būti apmokestinami nei GPM, nei VSD įmokomis.

2.3. *Dėl išmokėtų maistpinigių.* Pareiškėja nurodo, jog Šiaulių VMI sprendime nėra nurodyta, kodėl išmokėti maistpinigiai vertinami kaip kompensacija pagal GPMĮ 17 str. 1 dalies 5 punktą (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-12-02 nutarimas Nr. 1515 „Dėl neapmokestinamųjų piniginių kompensacijų dydžių nustatymo“), o ne kaip Klubas, kaip ne pelno siekiančios organizacijos, veiklos išraiška. Teigiama, jog Inspekcija taiko dvejopą Klubas veiklos vertinimo kriterijų – kai norima motyvuoti Klubas kaip pelno siekiančio vieneto veiklą, teigiama, jog Klubas per mažai vykdė visuomenei naudingos veiklos (kaip ją supranta Inspekcija – nemokamų paslaugų), tačiau tie atvejai, kai Klubas vykdo visuomenei naudingą veiklą, teigiama, jog taip vykdoma veikla neatitinka mokesčių teisės aktų nuostatų ir visuomenė gavo ne naudą, bet atskiri jos nariai gavo pajamų. Pareiškėja mano, kad maistpinigiai neturėtų būti šiuo atveju apmokestinami GPM.

3. *Dėl sumų neįtraukimo į leidžiamus atskaitymus*

Nurodoma, jog Pareiškėjos 2016 m. spalio 11 d. skunde buvo nurodyti argumentai apskaičiuojant pelno mokestį dėl sumų neįtraukimo į leidžiamus atskaitymus, tačiau Inspekcija šiais klausimais visiškai nepasisakė. Pareiškėja mano, jog atmetus argumentus dėl H. T. ir D. T. komandiruočių apmokestinimo, turėtų būti perskaičiuojamas ir mažinamas pelno mokestis.

3.1. *Dėl VSD įmokų įtraukimo į leidžiamus atskaitymus.* Pastebima, jog Inspekcija apskaičiavo nuo H. T. ir D. T. išmokėtų komandiruočių dienpinigių, pripažintų pajamomis, kurios pagal GPMĮ yra GPM objektas, 3 proc. VSD įmokų ir 30,98 proc. valstybinio VSD įmokų iš draudėjo lėšų, tačiau, apskaičiuodama pelno mokestį, neįtraukė 3 proc. VSD įmokų nuo H. T. ir D. T. įmokėtų komandiruočių dienpinigių į leidžiamus atskaitymus. Pareiškėjos nuomone, tai pažeidžia PMĮ 17 str. 1 d.

3.2. *Dėl PSD įmokų įtraukimo į leidžiamus atskaitymus.* Taip pat pastebima, jog Inspekcija apskaičiavo nuo H. T. ir D. T. išmokėtų komandiruočių dienpinigių, pripažintų pajamomis, kurios pagal GPMĮ yra GPM objektas, PSD įmokas, tačiau, apskaičiuodama pelno mokestį, šių PSD įmokų neįtraukė į leidžiamus atskaitymus, tuo pažeisdama PMĮ 17 str. 1 d.

3.3. *Dėl GPM nuo maistpinigių įtraukimo į leidžiamus atskaitymus.* Nurodoma, jog mokesčių administratorius sprenddamas, jog maistpinigiai apmokestinami GPM, vadovaujantis GPMĮ 6 str. 1 d., (mokesčių administratorius Klubas išmokėtas maitinimo išlaidas žaidėjams už dienas 2011–2013 m., kai žaidėjai nedalyvavo treniruotėse arba varžybose, apmokestino kaip kitas su darbo santykiais nesusijusias pajamas, taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą), šių sumų,

apskaičiuodamas pelno mokesį, neįtraukė į leidžiamus atskaitymus. Pareiškėjos nuomone, tai pažeidžia PMĮ 17 str. 1 dalį.

4. Dėl GF įmokų

Pažymima, jog Inspekcija nepasisakė dėl Pareiškėjos 2016 m. spalio 11 d. skunde nurodytų argumentų dėl GF įmokų. Pareiškėja mano, jog atmetus Pareiškėjos argumentus dėl H. T. ir D. T. komandiruočių apmokestinimo, turėtų būti anuliuojama prievolė mokėti GF įmokas.

Nurodoma, kad mokesčių administratorius už 2014 ir 2015 m. papildomai apskaičiavo 0,2 proc. GF įmokų nuo D. T. ir H. T. gautų pajamų, pripažintų gautomis pajamomis ir laikomų darbo užmokesčio dalimi, kuri pagal GPMĮ atitinka su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias pajamas. Šios D. T. ir H. T. gautos pajamos, pasak Pareiškėjos, yra ne kas kita, kaip pajamos natūra, kurios nėra apmokestinamos GF įmokomis. Pabrėžiama, jog VMI prie FM 2011-05-19 rašte Nr. KD-7103 (atnaujinimo data 2015-01-19) nurodyta, jog „darbuotojų natūra gautos pajamos nesiejamos su išmokomis iš Garantinio fondo bei nepriskiriamos darbo užmokesčiui pagal Lietuvos Respublikos darbo kodekso 186 str. 4 dalį, kurioje nurodyta, kad darbo užmokestis mokamas pinigais, todėl darbuotojų natūra gautos pajamos nepriskiriamos įmokų į Garantinį fondą bazei“. Pareiškėja mano, kad mokesčių administratorius neturėjo jokio teisinio pagrindo apskaičiuoti GF įmokų nepriemokos.

Atsižvelgdama į visa, kas išdėstyta, vadovaudamasi MAĮ 153 str. 1 d., 155 str. 4 d., Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2016-12-20 sprendimą Nr. 69-129, iš dalies panaikinti bei pakeisti Šiaulių AVMI 2016-09-23 sprendimą Nr. (44.1)FR0682-586:

1. Panaikinti prievolę sumokėti 127 471,18 Eur PVM, 45 444,01 Eur PVM delspinigius ir 38 241 Eur PVM baudą.
2. Sumažinti prievolę sumokėti 3 610,40 Eur pelno mokesį, 1 134,34 Eur pelno mokesčio delspinigius ir 1 083 Eur pelno mokesčio baudą bei iš naujo perskaičiuoti pelno mokesį pagal skunde nurodytus argumentus.
3. Sumažinti prievolę sumokėti 568,52 Eur GPM, 107,24 Eur GPM delspinigius ir 170 Eur GPM baudą bei iš naujo perskaičiuoti GPM pagal skunde nurodytus argumentus.
4. Panaikinti prievolę sumokėti 8 913,64 Eur GPM, 3 743,26 Eur GPM delspinigius ir 2 674 Eur GPM baudą.
5. Panaikinti prievolę sumokėti 7,59 Eur GF įmokas ir 2 Eur šių įmokų baudą.
6. Sumažinti prievolę sumokėti 515,30 Eur VSD įmokas ir PSD įmokas bei 757 Eur šių įmokų baudą ir iš naujo perskaičiuoti VSD įmokas ir PSD įmokas pagal skunde nurodytus argumentus.

Įvertinusi ginčo bylos medžiagą, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas byloje vyksta dėl to, ar pagrįstai mokesčių administratorius nurodė Pareiškėjai sumokėti 127 471,18 Eur PVM ir 3 610,40 Eur pelno mokesį bei su šiais mokesčiais susijusias sumas, konstatavęs, kad Pareiškėja (Klubas) yra įsteigta kaip viešasis juridinis asmuo, kuris formaliai atitinka pelno nesiekiančių juridinių asmenų apibrėžimą, bet jos veikla yra komercinė, t. y. Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu gautų ūkinės komercinės veiklos pajamų nepanaudojo viešuosius interesus tenkinančiai veiklai finansuoti (2010–2011 metais) arba viešąjį interesą tenkinanti veikla sudarė visiškai nereikšmingą veiklos dalį – nesiekė 1 procento visų pajamų (2012–2014 m.), todėl neatitinka pelno nesiekiančio vieneto apibrėžimo (PMĮ 2 str. 5 dalis, PVMĮ 2 str. 21 dalis) ir tokiu būdu negali pasinaudoti pelno mokesčio ir PVM lengvatomis (PMĮ 5 str. 4 dalis ir PVMĮ 23 str. 4 dalis). Taip pat ginčas vyksta dėl to, ar pagrįstai mokesčių administratorius nurodė Pareiškėjai sumokėti 9 482,16 Eur GPM, 7,59 Eur GF įmokas, 1 287,89 Eur VSD įmokas, 227,41 Eur PSD įmokas ir su šiais mokesčiais susijusias sumas, konstatavęs, jog Pareiškėjos darbuotojų komandiruočių išlaidos yra su darbo santykiais susijusios pajamos, o asmenų, darbo santykiais nesusijusių su Pareiškėja, rehabilitacijos ir sporto komandos maitinimo išlaidos yra pajamos natūra bei kitos su darbo santykiais nesusijusios pajamos, kurias Pareiškėja turėjo apmokestinti GPM ir GF, VSD, PSD įmokomis.

Pareiškėja skunde Komisijai laikosi pozicijos, jog ji tikrinamuoju laikotarpiu vykdė viešąjį interesą tenkinančią veiklą, todėl nepagrįstai buvo pripažinta kaip neatitinkanti pelno nesiekiančio vieneto statuso ir apmokestinta pelno mokesčiu ir standartiniu PVM tarifu. Pareiškėja nurodo, jog ji atitinka PMĮ ir PVMĮ nustatytus objektyvius ne pelno siekiančio vieneto kriterijus – buvo asociacija ir yra viešoji įstaiga, ir nė vienas iš šių teisinių formų juridinių asmenų negali pelno skirstyti Klubo steigėjams ir (ar) dalyviams, be to, jos veikla yra visuomenei naudinga ir atitinka viešuosius interesus, tuo tarpu, teisės aktai nereglamentuoja, kokia dalis komercinės ūkinės veiklos, iš kurios gaunama pajamų, visoje tokių pelno nesiekiančių asmenų yra leistina. Pareiškėja taip pat nurodo, kad mokesčių administratorius nepagrįstai apskaičiavo GPM už Klubo patirtas išlaidas UAB "F1" už šios įmonės suteiktas Klubo lojaliems klientams reabilitacijos paslaugas viešbutyje „Gradiali“ pagal GPMĮ 17 str. 1 dalies 40 punktą, už H. T. išmokėtus dienpinigius komandiruotėms į Ispaniją ir į Turkiją, už Klubo išmokėtus maistpinigius Klubui vykdant visuomenei naudingą veiklą. Be to, Pareiškėja išdėstė argumentus dėl pelno mokesčio perskaičiavimo pagal PMĮ 17 str. 1 dalį į leidžiamus atskaitymus įtraukiant mokesčių administratoriaus apskaičiuotas mokėtinas VSD įmokas, PSD įmokas, GPM. Remdamasi skunde nurodytais argumentais, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2016-12-20 sprendimą Nr. 69-129.

Dėl pelno mokesčio ir PVM

Pažymėtina, kad pagal PMĮ 2 str. 5 dalį pelno nesiekiantis vienetas – tai 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. PVMĮ 2 str. 21 dalyje yra nurodyta, jog pelno nesiekiantis juridinis asmuo – juridinis asmuo, kurio veiklos tikslas nėra pelno siekimas ir kuris gauto pelno pagal jo veiklą reglamentuojančius teisės aktus neturi teisės skirstyti savo steigėjams ir (arba) dalyviams, išskyrus tuos juridinius asmenis, kurių veiklos reikšmingą dalį sudaro veikla, iš kurios gaunama pelno, nors tų juridinių asmenų veiklos tikslas nėra pelno siekimas.

Remiantis PMĮ ir PVMĮ pateiktais apibrėžimais, pelno nesiekiančiais juridiniais asmenimis pripažįstami tie juridiniai asmenys, kurie atitinka tam tikrus kriterijus: 1) 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; 2) 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 pelno mokesį ir PVM šių įstatymų nustatyta tvarka. Pagal teisinę formą pelno nesiekiantiems juridiniams asmenims yra priskirtinos visuomeninės organizacijos, asociacijos, viešosios įstaigos ir pan. Pelno nesiekiančių organizacijų steigimą, veiklą ir likvidavimą reguliuojančiuose įstatymuose numatyta, kad pelno nesiekiantys vienetai be viešąjį interesą tenkinančios veiklos turi teisę vykdyti ir komercinę veiklą bei gauti tokios veiklos pajamas (pavyzdžiui, AĮ 11 str. 2 dalis, VŠĮ 3 str. 4 dalis). Tačiau, kai juridinis asmuo nevykdo viešąjį interesą tenkinančios veiklos (vykdo tik pelno siekiančią veiklą) arba viešąjį interesą tenkinanti veikla sudaro nereikšmingą veiklos dalį, laikoma, kad juridinis asmuo neatitinka pelno nesiekiančio vieneto kriterijų. Todėl, vertinant, ar mokesčių mokėtojas atitinka pelno nesiekiančio vieneto kriterijus, būtina nagrinėti šio vieneto gautų pajamų struktūrą, nustatyti visų gaunamų pajamų apimtį ir gauto pelno dalį (tiek sumine apimtimi, tiek procentais) visoje pajamų sumoje, bei kitas aplinkybes ir, remiantis nustatytomis aplinkybėmis, spręsti dėl tokio asmens priskyrimo / nepriskyrimo pelno nesiekiančiam juridiniam asmeniui ir jo apmokestinimo / neapmokestinimo.

Dėl veiklos, kuri tenkina viešąjį interesą, Komisija nurodo, jog LVAT praktikoje, nagrinėjant bylas pagal viešąjį interesą ginančių subjektų skundus (prašymus), viešasis interesas suvokiamas kaip tai, kas objektyviai yra reikšminga, reikalinga, vertinga visuomenei ar jos daliai, o asmens teisė ginti viešąjį interesą administracinių bylų teisenoje apibrėžiama kaip įstatymu numatytų asmenų teisė įstatymo numatytais atvejais kreiptis į administracinę teisumą ginant tai, kas objektyviai yra reikšminga, reikalinga, vertinga visuomenei ar jos daliai (pavyzdžiui, LVAT

2016-04-11 nutartis adm. byloje Nr. A-548-492/2016, 2017-02-24 nutartis adm. byloje Nr. A-10-858/2017). LVAT išplėstinė teisėjų kolegija, remdamasi Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencija, yra pažymėjusi, 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 kart, 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 (2008-07-25 nutartis adm. byloje Nr. A-146-335/2008, „Administracinė jurisprudencija“ 2008, 15).

Dėl viešojo intereso mokesčių teisiniuose santykiuose nurodytina, kad pagal PMĮ 5 str. 4 dalį pelno nesiekiančių vienetų ūkinės komercinės veiklos pajamoms nepriskiriamos pajamos, kurios tiesiogiai skiriamos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti. Labdaros ir paramos įstatymo (toliau – LPĮ) 10 straipsnyje yra nustatyta, jog paramos gavėjai (pagal šio įstatymo 7 str. 1 d. 3 punktą asociacijos gali būti paramos gavėjais) gautą paramą gali naudoti savo įstatuose ar nuostatuose numatytiems šio įstatymo 3 str. 3 dalyje nurodytiems visuomenei naudingiems tikslams. Pagal to paties įstatymo 3 str. 3 dalį visuomenei naudingais tikslais šiame įstatyme laikoma veikla tarptautinio bendradarbiavimo, žmogaus teisių apsaugos, mažumų integracijos, kultūros, religinių ir etinių vertybių puoselėjimo, švietimo, mokslo ir profesinio tobulinimo, neformalaus ir pilietinio ugdymo, sporto, socialinės apsaugos ir darbo, sveikatos priežiūros, nacionalinio saugumo ir gynybos, teisėtvarkos, nusikalstamumo prevencijos, gyvenamosios aplinkos pritaikymo ir būsto plėtros, autorių teisių ir gretutinių teisių apsaugos, aplinkos apsaugos ir kitose visuomenei naudingomis ir nesavanaudiškoms pripažįstamos srityse.

2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos IX antraštinės dalies (Neapmokestinimas PVM) II skyriuje taip pat yra išskirta tam tikra su visuomenės interesais susijusi veikla, kurios valstybės narės neapmokestina PVM. PVM direktyvos 132 str. 1 dalyje yra nurodyta, jog be kitų sandorių, kurių valstybės narės neapmokestina PVM yra ir pelno nesiekiančių organizacijų su sportu ir kūno kultūra glaudžiai susijusių tam tikrų paslaugų teikimas sportuojantiems ar kūno kultūra užsiimantiems asmenims („m“ punktas). Šios PVM direktyvos nuostatos yra įgyvendintos PVMĮ 23 str. 4 dalyje, nustatančioje, kad PVM neapmokestinamos pelno nesiekiančių juridinių asmenų teikiamos su kūno kultūra ir sportu susijusios paslaugos, kuriomis laikoma: 1) teisės dalyvauti kūno kultūros arba sporto renginyje suteikimas. Šio punkto nuostatos netaikomos bilietų į kūno kultūros arba sporto renginius pardavimui; 2) paslaugos, teikiamos kūno kultūros ir sporto dalyviams, tiesiogiai susijusios su jų dalyvavimu, t. y. teisės naudotis kūno kultūrai ir sportui pritaikytomis patalpomis, teritorijomis ir (arba) inventoriu suteikimas, kūno kultūros ir sporto dalyvių treniravimo ir kitos panašios paslaugos. Prie tokių paslaugų nepriskiriamos apgyvendinimo, maitinimo ir vežimo paslaugos.

Pagal Lietuvos Respublikos viešųjų įstaigų įstatymo (VšĮĮ) 2 str. 1 dalį viešoji įstaiga – tai pagal šį ir kitus įstatymus įsteigtas pelno nesiekiantis ribotos civilinės atsakomybės viešasis juridinis asmuo, kurio tikslas – tenkinti viešuosius interesus vykdant švietimo, mokymo ir mokslinę, kultūrinę, sveikatos priežiūros, aplinkos apsaugos, sporto plėtojimo, socialinės ar teisinės pagalbos teikimo, taip pat kitokią visuomenei naudingą veiklą. Pagal Asociacijų įstatymo (AI) 2 str. 1 dalį asociacija – tai savo pavadinimą turintis ribotos civilinės atsakomybės viešasis juridinis asmuo, kurio tikslas – koordinuoti asociacijos narių veiklą, atstovauti asociacijos narių interesams ir juos ginti ar tenkinti kitus viešuosius interesus. AI 11 str. 1 dalyje yra nustatyta, jog asociacija gali turėti ir įgyti tik tokias civilines teises ir pareigas, kurios neprieštarauja jos veiklos tikslams, nustatytiems Civiliniame kodekse, šiame įstatyme ir asociacijos įstatuose. Asociacija turi teisę vykdyti įstatymų nedraudžiamą ūkinę komercinę veiklą, kuri neprieštarauja jos įstatams bei veiklos tikslams ir reikalinga jos tikslams pasiekti (11 str. 2 dalis).

Iš byloje esančios medžiagos nustatyta, kad Pareiškėja 2003-10-13 buvo įregistruota kaip sporto klubas ir vadinosi asociacija sporto klubas „G1“, o nuo 2015-06-01 Pareiškėjos teisinė forma – Viešoji įstaiga „G1“. Pareiškėjos deklaruojama pagrindinė veikla – sporto klubų veikla (EVRK kodas 931200), PVM mokėtoju ji nebuvo įregistruota (patikrinimo akto 1 psl.).

Mokesčių administratorius patikrinimo metu neneigė Pareiškėjos įregistravimo viešuoju juridiniu asmeniu fakto, tačiau, įvertinęs rašytinius bylos įrodymus ir išanalizavęs Pareiškėjos pajamų struktūrą tikrinamuoju laikotarpiu, konstatavo, jog Pareiškėja 2010–2014 metų laikotarpiu savo narių (pagal 2003-07-02 Sporto klubo „G1“ steigiamojo susirinkimo protokolą Pareiškėja turėjo 4 narius: G. D., G. B., B. R., H. T.) interesams neatstovavo, o faktiškai trijose patalpose (duomenys neskelbtini) vykdė sporto klubo veiklą, t. y. teikė apmokamas sporto paslaugas – pardavinėjo sporto klubų abonementus naudotis treniruoklių sale, aerobika, zumba, pilates, Gym stiek, TRX, Step, FTR, individualia sporto programa, asmenine treniruote, tenisu, bokso kriaušė ir kt., teikė soliariumų bei nuomos paslaugas (pavyzdžiui: patalpų, spintelės, rankšluosčių), individualių mitybos programų sudarymo paslaugą, iki 2011-12-07 parduodavo prekes (alkoholinius gėrimus (nuo 2011-08-04 iki 2011-12-07 turėjo licenciją Nr. I-599 verstis mažmenine prekyba alkoholiniais gėrimais), maisto papildus, maisto prekes bei gėrimus ir kt.), be to, asmuo, nusprendęs naudotis Pareiškėjos paslaugomis daugiau kaip 1 kartą, privalėjo mokamai įsigyti abonementinę (narystės) kortelę. Pareiškėja dėl asociacijos narių interesams atstovavimo aspekto skunde Komisijai argumentų nepateikė, nurodydama, jog Klubas vykdė visuomenei naudingą veiklą. Vertinant AĮ nuostatas PMĮ prasme, pastebėtina, jog mokesčių mokėtojas nėra apmokestinamas pelno mokesčiu, kai sporto klubas įgyvendina tikslą – tenkinti viešuosius interesus, vykdyti visuomenei naudingą veiklą. Pareiškėja skunde nurodo, jog jos vykdytos viešąjį interesą tenkinančios visuomenei naudingos veiklos tikslai buvo: plėtoti kūno kultūrą ir sportą, gerinti klubo narių sveikatą, sudarant sąlygas jų fiziniam ir dvasiniam ugdymui, sportinio meistriškumo kėlimui, spręsti paauglių užimtumo problemas, organizuoti įvairių sporto šakų sekcijų darbą, siekiant sudaryti sąlygas kultūringai ir turiningai praleisti laisvalaikį (asociacijos įstatų 2.1 punktas); veikla sporto, švietimo, pramogų ir poilsio srityse, plėtoti vaikų ir jaunimo užimtumą, sveikatą stiprinančią kūno kultūrą, organizuoti, vystyti ir populiarinti sportą, sudaryti sąlygas asmenų fiziniam ir dvasiniam tobulėjimui (viešosios įstaigos: įstatų 2.1 punktas). Patikrinimo metu, mokesčių administratorius, siekdamas pagal PMĮ 2 str. 5 dalies nuostatas išanalizuoti Pareiškėjos vykdomą veiklą, jos ypatybes bei vykdomas funkcijas, šią veiklą analizavo, vertindamas, kokią faktiškai viešąjį interesą tenkinančią veiklą vykdė Pareiškėja, vertino Pareiškėjos vykdomą ūkinę komercinę veiklą, gautų pajamų / sąnaudų struktūrą ir jų panaudojimą, tame tarpe analizavo Pareiškėjos pateiktus dokumentus, patvirtinančius Pareiškėjos įstatuose numatytos viešąjį interesą tenkinančios veiklos vykdymą (patikrinimo akto 6 psl.). Pažymėtina, jog pelno nesiekiantis vienetas privalo turėti įrodymų, pagrindžiančių pajamų panaudojimą įstatuose numatyta visuomenei naudingai veiklai finansuoti.

Byloje nustatyta, jog Pareiškėja mokesčių administratoriui mokestinio patikrinimo metu pateikė dokumentus dėl 2012–2014 m. vykdytos viešąjį interesą tenkinančios veiklos. Tai yra Pareiškėja pateikė 2012 m. rugsėjo mėn., 2013-09-05 ir 2013-09-30 sutartis, sudarytas su Šiaulių miesto savivaldybės visuomenės sveikatos biuru (sutartyse numatyta, kad Pareiškėjos patalpose ir naudojant reikalingą inventorių turi būti pravesta atitinkamai 10, 28 ir 10 mokamųjų mankštų pagyvenusiems žmonėms, už paslaugas buvo sutarta mokėti atitinkamai 1 500 Lt, 4 200 Lt, 1 500 Lt), 2014-11-05 bendradarbiavimo sutartį Nr. 28-415, sudarytą su Lietuvos mokinių neformaliojo švietimo centru, pagal kurią Pareiškėja išipareigojo bendradarbiauti įgyvendinant vieną iš projekto „Ugdymo karjerai ir stebėsenos modelių sukūrimas ir plėtra bendrajame lavinime ir profesiniame mokyme (I etapas)“ Nr. P1-2.3-ŠMM-01-V-01-002 veiklą – mokinių profesinį veiklinimą. Tačiau Pareiškėja nepateikė informacijos ir ataskaitų apie visų minėtų sutarčių įvykdymą. Pareiškėja mokesčių administratoriui taip pat pateikė 2014-07-09 valstybės biudžeto lėšų naudojimo sutartį Nr. SS-40, sudarytą su Kūno kultūros ir sporto departamentu prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, pagal kurią Pareiškėja išipareigojo įgyvendinti projektą „Sportas iš arčiau“, suteikdama atitinkamomis 2014 m. 09–12 mėn. dienomis galimybę treniruotis jaunimui ir vaikams, o Kūno ir sporto departamentas šiam projektui įgyvendinti Pareiškėjai skyrė 6 000 Lt. Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėja minėtas lėšas panaudojo prekių ir paslaugų (kamuolių, hantelių, lazdų, kilimėlių įsigijimui bei informacijos sklaidai spaudoje, televizijoje, leidybos darbams, t.y. reklamai) įsigijimui, trenerio atlyginimui, patalpų nuomai, be to, Pareiškėja pateikė mokinių, dalyvavusių projekte, sąrašus bei projekto vykdymo ataskaitą. Iš bylos

medžiagos matyti, jog mokesčių mokėtoja nepateikė duomenų apie 2010–2011 m. vykdytą veiklą tenkinant viešąjį interesą.

Komisija, atsižvelgdama į byloje nustatytus duomenis bei į tai, kad Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje (PMĮ 4 str. 1 dalis); pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje, be kita ko yra pajamos iš veiklos Lietuvos Respublikoje (PMĮ 2 str. 26 d. 3 punktas); veikla yra bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, kuria siekiama gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos (PMĮ 2 str. 40 dalis), daro išvadą, jog Pareiškėjos tikrintuoju laikotarpiu gautos pajamos už suteiktas apmokamas sporto paslaugas (sporto klubų abonementai, asmeninė treniruotė ir t. t.), soliariumų bei nuomos paslaugas, už prekybą maisto papildais, maisto prekėmis bei gėrimais ir kt. pagrįstai priskirtos Pareiškėjos ūkinės komercinės veiklos pajamoms. Nektodama sprendimo nustatomojoje dalyje aprašytų mokesstinio patikrinimo metu nustatytų faktų, Komisija akcentuoja, jog mokesčių administratorius, išanalizavęs Pareiškėjos pajamų struktūrą tikrinamuoju laikotarpiu ir palyginęs Pareiškėjos iš vykdomos komercinės veiklos – apmokamų sporto paslaugų teikimo, soliariumų bei nuomos paslaugų, individualių mitybos programų sudarymo paslaugų per 2010–2014 m. gautas ir deklaruotas pajamas su pajamomis, gautomis tenkinant viešąjį visuomenės interesą, nustatė, kad nėra duomenų apie 2010–2011 m. Pareiškėjos vykdytą veiklą tenkinant viešąjį interesą, per 2012 m. pajamos, gautos tenkinant viešąjį visuomenės interesą, sudarė vos 0,245 proc. (1 500 Lt / 611 567 Lt) visų gautų pajamų už suteiktas apmokamas paslaugas, 2013 m. – 0,862 proc. (5 700 Lt / 661 383 Lt), 2014 m. – 0,875 proc. (6 000 Lt / 685 672 Lt) (patikrinimo akto 4 psl.). Taigi, Pareiškėjos pajamos iš vykdomos ūkinės komercinės veiklos tikrintuoju laikotarpiu sudarė absoliučiai didžiąją dalį Pareiškėjos gautų pajamų. Be to, patikrinimo metu mokesčių administratorius, išanalizavęs Pareiškėjos 2010–2014 m. patirtas sąnaudas ir jų struktūrą, nustatė, kad jas sudarė: parduodamų prekių savikaina, nuomos sąnaudos (iš UAB "E1" nuomos patalpos, pirtys, bėgimo takeliai, hidromasažinis baseinas, infraraudomųjų spindulių sauna ir kitas sportinis inventorių, iš UAB "D1" – sveikatingumo įranga ir inventorių), soc. draudimo sąnaudos, darbuotojų darbo užmokestis (patikrinimo akto 2 psl. 1 lentelė), t. y. visos patirtos sąnaudos yra susijusios su Pareiškėjos ūkinės komercinės veiklos vykdymo išlaidomis. Mokesčių mokėtoja ūkinės komercinės veiklos pajamų nepanaudojo viešuosius interesus tenkinančiai veiklai finansuoti.

Pagal PMĮ 5 str. 4 dalį pelno nesiekiančių vienetų, kurių mokesstinio laikotarpio pajamos iš ūkinės komercinės veiklos neviršija 1 milijono litų (redakcija nuo 2015-01-01 – 300 000 eurų), apmokestinamojo pelno dalis, atitinkanti 25 tūkstančių litų (redakcija nuo 2015-01-01 – 7 250 eurų) sumą, apmokestinama taikant 0 procentų mokesčio tarifą, o likusi apmokestinamojo pelno dalis – taikant 15 procentų mokesčio tarifą. Pelno nesiekiančių vienetų ūkinės komercinės veiklos pajamoms nepriskiriamos pajamos, kurios tiesiogiai skiriamos tenkinant viešuosius interesus vykdomai veiklai finansuoti. 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 pelno mokesčiu.

Atsižvelgus į byloje esančią medžiagą apie tikrintuoju laikotarpiu Pareiškėjos vykdytą veiklą, sutiktina su mokesčių administratoriaus išvada, kad Pareiškėja yra įsteigta kaip viešasis juridinis asmuo, kuris formaliai atitinka pelno nesiekiančių juridinių asmenų apibrėžimą, bet jos veikla yra komercinė – pajamoms iš Pareiškėjos teikiamų atlygintinų paslaugų sporto srityje (pavyzdžiui: sporto klubų abonementų, individualių sporto programų, asmeninių treniruočių, soliariumų bei nuomos paslaugų, individualių mitybos programų sudarymo ir kt. paslaugų pardavimo) uždirbti, todėl neatitinka PMĮ nurodyto pelno nesiekiančio vieneto apibrėžimo (PMĮ 2 str. 5 dalis). Konstatuotina, kad skundžiamame sprendime padaryta išvada, jog Pareiškėja tikrintuoju laikotarpiu vykdė pelno siekiančią veiklą, netenkina viešųjų interesų ir neatitiko PMĮ 5 str. 4 dalies nuostatų dėl pelno mokesčio lengvatos taikymo sąlygų, vertintina kaip teisėta ir pagrįsta. Taigi, Pareiškėja turi būti apmokestinama pelno mokesčiu, kaip pelno siekiantis vienetas.

Sprendama dėl Pareiškėjos apmokestinimo PVM pagrįstumo, Komisija nurodo, jog pagal PVMĮ 23 str. 4 dalį PVM neapmokestinamos pelno nesiekiančių juridinių asmenų teikiamos su kūno kultūra ir sportu susijusios paslaugos. Tačiau Pareiškėjos atveju Komisija yra konstatavusi, jog Pareiškėjos tikrintuoju laikotarpiu gautos pajamos už suteiktas mokamas sporto paslaugas pagrįstai priskirtos Pareiškėjos ūkinės komercinės veiklos pajamoms, šios pajamos sudarė didžiąją dalį Pareiškėjos gautų pajamų, o patirtos sąnaudos yra susijusios tik su Pareiškėjos ūkinės komercinės veiklos palaikymo išlaidomis. Taigi, Pareiškėja, šalies teritorijoje už atlygį teikdama sporto paslaugas, siekė pelno, t. y. neveikė kaip pelno nesiekiantis subjektas, todėl tikrintuoju laikotarpiu neatitiko PVMĮ 23 str. 4 dalyje nurodytos sąlygos, pagal kurią PVM neapmokestinamos su kūno kultūra ir sportu susijusios paslaugos, kurias teikia pelno nesiekiantys juridiniai asmenys (PVMĮ 2 str. 21 dalis).

Skunde, nesutikdama su PVM apmokestinimu, Pareiškėja laikosi pozicijos, jog ne pelno siekiantis subjektas turi teisę siekti gauti pajamų ir gauti pelną, be to, turi teisę gauti pajamų iš tos veiklos, kuri yra visuomenei naudinga, tenkina viešuosius interesus. Komisija, atsakydama į šį Pareiškėjos argumentą, pabrėžia, kad komercinis sandorio pobūdis nereiškia, kad jis negali būti visuomenei naudingas (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) 2013-11-28 sprendimo byloje C-319/12 *MDDP Sp. z o. o.* 27 punktą). Komercinės veiklos pajamas galima uždirbti ir tenkinant viešąjį interesą, pavyzdžiui, teikiant mokamas sporto, švietimo, sveikatos priežiūros ir pan. paslaugas. Tačiau būtina pažymėti tai, kad, pirma, minėta PVM lengvata taikoma tik tuo atveju, kai nurodytas paslaugas teikia tik pelno nesiekiantis juridinis asmuo, antra, ESTT praktikoje yra nuolat akcentuojama, jog formuluotės, kurios vartojamos apibūdinti numatytus atleidimo nuo mokesčio atvejus, turi būti aiškinamos griežtai, nes jos yra leidžiančios nukrypti nuo bendrojo principo, pagal kurį konkrečiu mokesčiu prekės ar paslaugos turi būti apmokestinamos (pavyzdžiui: ESTT 1990-06-26 sprendimas C-185/89, 2005-12-01 sprendimas C-395/04, 2002-06-20 sprendimas C-287/00, 2005-05-26 sprendimas C-498/03, 2006-02-21 sprendimas C-419/02, 2006-02-21 sprendimas C-286/03 ir kt.). Todėl bet kokios mokesčio lengvatos, sudarančios išimtį iš bendrų taisyklių, turi būti aiškinamos griežtai (plečiamasis aiškinimas nėra leidžiamas). Kadangi Pareiškėja, nors ir įsteigta kaip viešasis juridinis asmuo, vykdė komercinę veiklą, todėl tikrintuoju laikotarpiu pelno nesiekiančio juridinio asmens kriterijaus neatitiko ir jai pagrįstai buvo neleista pasinaudoti PVMĮ 23 str. 4 dalyje nustatyta PVM lengvata, t. y. Pareiškėjos tikrinamuoju laikotarpiu teiktos komercinės paslaugos, kurių atlygio suma viršijo PVMĮ 71 straipsnyje nustatytą ribą, pagrįstai buvo apmokestintos standartiniu PVM tarifu.

Dėl GPM apskaičiavimo

Dėl komandiruočių dienpinigių priskyrimo su darbo santykiais susijusioms pajamoms. Vadovaujantis PMĮ 21 str. 1 dalimi, komandiruote laikomas juridinio asmens vadovo ar jo įgalioto asmens įsakymu (sprendimu), kuriame turi būti nurodyta komandiruotės tikslas, vieta (vietos), trukmė (jeigu komandiruotės metu vykstama į keletą užsienio valstybių, – buvimo kiekvienoje užsienio valstybėje trukmė) ir vieneto numatomos apmokėti išlaidų rūšys, įformintas darbuotojo išvykimas iš nuolatinės darbo vietos atlikti darbo funkcijų, tarnybinio pavedimo ar kelti kvalifikacijos. Taigi, nustatant, ar darbuotojo išvykimas yra laikytinas komandiruote, reikia atsižvelgti į tai, ar darbuotojo išvykimas į užsienio valstybę yra susijęs su darbo funkcijų atlikimu, kvalifikacijos kėlimu, t. y. turi būti atitinkami įrodymai.

Nagrinėjamu Pareiškėjos atveju, jos prezidentui H. T. ir jo žmonai D. T. (Pareiškėjos personalo vadovei) 2014 ir 2015 metais buvo įformintos komandiruotės į Ispaniją, Singapūrą, Indonezijos Respublikai priklausančią salą Bali, Italiją, Ispaniją, Turkiją. Įsakymuose dėl komandiruočių nurodyti komandiruočių tikslai – „susitikimai su verslo partneriais“. Mokesčių administratoriui el. paštu 2015-08-31 (reg. Nr. G-11242) Pareiškėja, kaip H. T. komandiruočių į Ispaniją nuo 2014-09-06 iki 2014-09-15 ir į Turkiją nuo 2015-01-14 iki 2015-01-19 ir nuo 2015-03-06 iki 2015-03-09 komandiruočių tikslus pagrindžiančius įrodymus, pateikė tinklapių nuorodas: (duomenys neskelbtini). Šiuos įrodymus Pareiškėja skunde Komisijai įvardija kaip tinkamus ir išsamius įrodymus, pagrindžiančius komandiruočių tikslus. Tačiau Komisija, įvertinusi minėtus duomenis, nemato pagrindo sutikti su Pareiškėjos pozicija, nes iš tinklapiuose

pateiktos informacijos negalima objektyviai spręsti apie Pareiškėjos atstovo komandiruočių tikslo – darbo susitikimų su verslo partneriais – realumą, t. y. minėtos tinklalapių nuorodos neįrodo įvykusių tarnybinių su darbo santykiais susijusių darbinių susitikimų su verslo partneriais aplinkybių. Todėl Inspekcija pagrįstai, vadovaudamasi MAĮ 10 straipsniu, Pareiškėjos darbuotojams išmokėtus darbuotojam dienpinigius priskyrė šių asmenų gautoms pajamoms, priskirtinoms su darbo santykiais susijusioms A klasės pajamoms, bei, vadovaudamasi GPMĮ 23 straipsnio nuostatomis, nuo išmokėtų dienpinigių sumos apskaičiavo Pareiškėjui (išmoka išmokančiam asmeniui) mokėtiną GPM sumą.

Papildomai pažymėtina ir tai, jog H. T. ir D. T. išmokėtus komandiruočių dienpinigius, kurie buvo pripažinti šių asmenų gautomis pajamomis, priskirtinoms su darbo santykiais susijusioms A klasės pajamoms, Pareiškėja nepagrįstai tapatina su pajamomis natūra. Minėtos pajamos nėra gyventojų iš asmens, susijusio su gyventoju darbo santykiais, gautas nuosavybėn arba naudoti (neįgyjant nuosavybės teisės) turtas arba gautos paslaugos, taip pat kita gauta nauda (GPMĮ 2 str. 15 dalis), tačiau gautos pajamos pinigine išraiška, kurios priskirtinos su darbo santykiais susijusioms A klasės pajamoms. Todėl, vadovaujantis Lietuvos Respublikos garantinio fondo įstatymo (redakcija, galiojusi ginčui aktualių laikotarpiu) 3 str. 1 dalies ir 3 dalies nuostatomis, nuo minėtų 2014 ir 2015 metų H. T. ir D. T. pajamų, mokesčių administratorius patikrinimo metu pagrįstai apskaičiavo 0,2 procento GF įmokų dydį.

Dėl rehabilitacijos išlaidų pripažinimo pajamomis natūra. Mokestinio patikrinimo metu buvo nustatyta, jog UAB "F1" pagal 2014-04-22 sutartį Nr. 2014/04/22 su Pareiškėja įsipareigojo pagal išankstinį rezervavimą teikti rehabilitacijos paslaugas viešbutyje „Gradiali“ (vienos paros rehabilitacijos (apgyvendinimas, 3 kartus maitinimas, 5 gydytojo paskirtos procedūros) kaina 230 Lt); Pareiškėja avansu (2014-03-19 1 550,94 Lt, 10 000 Lt, 7 000 Lt) ir mokėjimo pavedimais (2014-03-20 9 000 Lt, 2014-05-12 7 599,99 Lt) apmokėjo UAB "F1" Mokesčių administratorius iš UAB "F1" Pareiškėjai už rehabilitacijos paslaugas išrašytų PVM sąskaitų faktūrų (2014-06-25 Nr. PŽV003314, 2014-08-31 Nr. PŽV003360) nustatė, kad pagal aukščiau minėtos 2014-04-22 sutarties sąlygas buvo pasinaudota 153 parų rehabilitacija, o pagal UAB "F1" viešbučio „Gradiali“ kompiuterinį klientų registracijos žurnalą nustatyta, kad viešbutyje „Gradiali“ rehabilitacijos paslauga suteikta 51 asmeniui. Mokesčių administratorius įvertinęs tai, kad asmenys, kurie naudojo UAB "F1" viešbučio „Gradiali“ paslaugomis, darbo santykiais su mokesčių mokėtoja nesusiję, apsilankymo viešbutyje 690 Lt (230 Lt x 3 parų) vertę pripažino šių asmenų pajamomis natūra.

Pareiškėja, nesutikdama su minėta mokesčių administratoriaus išvada dėl pajamų natūra, skunde Komisijai nurodo, jog visuose sporto klubuose visiems lankytojams buvo paskelbta, kad už geriausią lankymą bus suteikta rehabilitacija viešbutyje „Gradiali“ (pagal 2014-04-22 sutartį) kaip prizas, todėl, vadovaujantis GPMĮ 17 str. 1 dalies 40 punktu, už rehabilitacijos išlaidas neturėjo būti skaičiuojamas GPM.

Pažymėtina, jog pagal GPMĮ 17 str. 1 dalies 40 punktą (redakcija, galiojusi ginčui aktualių laikotarpiu) neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos 700 litų vertės neviršijantys sporto varžybų ir kiti prizai ir laimėjimai, jeigu jie iš to paties asmens gaunami ne daugiau kaip 6 kartus per mokestinį laikotarpį. Taigi, pagal minėtą teisės normą pajamų mokesčiu neapmokestinami sporto varžybų ir kiti prizai ir laimėjimai, jeigu: pastaruosius gauna gyventojas ne iš subjektų, nurodytų GPMĮ 17 str. 1 d. 37 ir 38 punktuose; šių prizų ir laimėjimų vertė nėra didesnė kaip 700 litai; šie prizai ir laimėjimai iš to paties asmens per mokestinį laikotarpį gaunami ne daugiau kaip 6 kartus. Be to, tokiais prizais ir laimėjimais laikomi varžybų, konkursų, parodų ar kitokių renginių metu gyventojų pinigais arba natūra gauti apdovanojimai, kai laimėtojas nustatomas pagal sėkmės principą arba pagal tam tikrų sąlygų įvykdymą. Nagrinėjamu atveju, Pareiškėja mokesčių administratoriui nepateikė jokių su jos nurodyta akcija sporto klubų lankytojams susijusių dokumentų (pavyzdžiui, skelbimų apie akcijos dėl rehabilitacijos paslaugų sąlygas, sporto klubų klientų sąrašų iki 2014-09-30 ir kt.), todėl mokesčių administratorius neturėjo galimybės įsitikinti, jog iš viešbučio „Gradiali“ kompiuteriniame klientų registracijos žurnalo nustatytam 51, darbo santykiais su Pareiškėja nesusijusiam, asmeniui suteiktos 153 parų rehabilitacijos paslaugos UAB "F1" viešbutyje „Gradiali“, už kurias apmokėjo Pareiškėja, buvo būtent lojaliems Klubo lankytojams už geriausią lankymą suteikti prizai. Pastebėtina, jog tokių duomenų apie vykdytą

Klubo lojalių klientų apdovanojimo reabilitacijos paslaugomis viešbutyje „Gradiali“ akciją, nėra ir Komisijai pateiktoje mokestinėje byloje. Kadangi pagal GPMĮ 2 str. 15 dalį ir 9 str. 1 dalį gyventojų pajamomis, gautomis natūra, pripažįstamos gyventojų gautos iš asmens, nesusijusio su gyventojų darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, nepiniginės dovanos ir laimėjimai (prizai), jeigu jų vertė didesnė kaip 320 litų, todėl nėra pagrindo sutikti su Pareiškėjos pozicija ir kitaip nei mokesčių administratorius vertinti minėtas 51 fizinio asmens gautas UAB "F1" viešbučio „Gradiali“ reabilitacijos 690 Lt (230 Lt x 3 parų) vertės paslaugas GPMĮ prasme. Pasisakant dėl Pareiškėjos skunde nurodytos LVAT praktikos (2011-03-10 sprendimas adm. byloje Nr. A-442-385/2011 ir 2011-04-18 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-585/2011), kurioje teismas pasisakė dėl būtinybės nustatyti specialių sąlygų buvimą, siekiant turtą ar naudą priskirti pajamų mokesčio objektui, pažymėtina, jog Pareiškėjos nurodytuose sprendimuose nagrinėtos faktinės situacijos nėra identiškos nagrinėjamam Pareiškėjos atvejui, t. y. LVAT minėtose bylose sprendė klausimą dėl pajamų natūra pripažinimo turtą įsigijus lengvatine kaina, t. y. nustačius, jog nekilnojamojo turto įsigijimo vertė žymiai skiriasi nuo turto vertintojo nustatytos to nekilnojamojo turto rinkos vertės, tuo tarpu Pareiškėjos atveju sprendžiamas klausimas dėl fiziniams asmenims, kuriems suteiktų nemokamų reabilitacijos paslaugų, kaip laimėto prizo, Pareiškėja negalėjo pagrįsti jokiais objektyviais įrodymais, pripažinimo šių asmenų pajamomis natūra. Todėl minėtuose LVAT sprendimuose nurodyta praktika netaikytina Pareiškėjos atveju.

Dėl Pareiškėjos argumento, jog mokesčių administratorius nepagrindė, kodėl vienam fiziniam asmeniui dovaną ar laimėjimą (prizą) vertino 690 Lt (230x3) verte, o ne kaip tris dovanas ar laimėjimus (prizus) po 230 Lt, pastebėtina, jog pati Pareiškėja nepateikė jokių duomenų ir paaiškinimų, kada ir kokiems asmenims ir už kokius laimėjimus buvo suteiktos trys dovanos ar laimėjimai (prizai) po 230 Lt, todėl mokesčių administratoriui, nustačius, jog 51 asmeniui buvo suteiktos 153 parų reabilitacijos paslaugos viešbutyje „Gradiali“, Komisijos vertinimu, logiška ir pagrįsta vienam fiziniam asmeniui dovaną ar laimėjimą (prizą) vertinti kaip 690 Lt vertės. Tuo tarpu mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 str. 2 dalis). Mokesčių mokėtojas, siekdamas paneigti mokesčių administratoriaus mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo teisėtumą ir pagrįstumą, privalo ne tik nurodyti savo abejones dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo teisėtumo ir pagrįstumo, bet ir pateikti tokias abejones pagrindžiančius įrodymus (LVAT 2016-03-29 nutartis adm. byloje Nr. eA-606-442/2016, 2017-01-09 nutartis adm. byloje Nr. A-2342-442/2016). Pareiškėjai, nepaneigus objektyviais duomenimis, mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių dėl Pareiškėjos suteiktų pajamų natūra gyventojams, nesusijusiems su mokesčių mokėtoja darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais, Pareiškėjos skundo argumentai, paremti tik abstrakčiais teiginiais, šioje dalyje taip pat pripažintini nepagrįstais.

Dėl išmokėtų maistpinigių. Mokesčių administratorius patikrinimo metu iš Pareiškėjos pateiktų dokumentų (2009-08-19 bendradarbiavimo sutartis su Šiaulių krepšinio lyga, 2012-07-11 Pareiškėjos visuotinio narių susirinkimo protokolas, Pareiškėjos atskaitingo asmens H. T. pildyti krepšinio komandos „S2“ žaidėjams išmokėtų maistpinigių žiniaraščiai) ir Šiaulių krepšinio lygos tinklalapio suformuotų ataskaitų apie žaistas rungtynes žaidėjų vardus ir pavardes, nustatė, kad maitinimo išlaido žaidėjams buvo mokamos ne tik treniruočių arba varžybų dienomis, todėl, vadovaudamasis GPMĮ 2 str. 8 dalimi, 6 str. 1 dalimi, 22 ir 23 straipsniais, maitinimo išlaidas žaidėjams už dienas, kai žaidėjai nedalyvavo treniruotėse arba varžybose, apmokestino kaip žaidėjams išmokėtas kitas su darbo santykiais nesusijusias pajamas. Pareiškėja, laikydamosi pozicijos, jog remdama krepšinio komandą ji vykdė visuomenei naudingą veiklą, skunde teigia, kad visos krepšinio komandos „S2“ žaidėjų maitinimo išlaidos turėjo būti neapmokestintos GPM.

Pastebėtina, jog Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 2 d. nutarimo Nr. 1515 „Dėl neapmokestinamųjų piniginių kompensacijų dydžių nustatymo“ 1.1, 1.1.1.6 punktuose yra įtvirtinta, jog Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka įregistruotų pelno nesiekiančių vienetų vykdomų renginių, susijusių su visuomenei naudingų tikslų, kaip jie apibrėžti LPĮ, įgyvendinimu, dalyvių gautos piniginės kompensacijos (tame tarpe vienos paros maitinimo išlaidų suma, neviršijanti Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytų sporto renginių, vykstančių Lietuvoje, dalyvių vienos paros maitinimosi išlaidų piniginių kompensacijų dydžių) gyventojų

pajamų mokesčiu neapmokestinamos. Pelno nesiekiantys vienetai privalo pildyti laisvos formos žurnalą – įrašyti jame vykdomo renginio pavadinimą, konkretų renginio tikslą, datą ir vietą, renginio dalyvių, kuriems kompensuojamos kelionės, nakvynės, degalų įsigijimo, maitinimo ir dokumentų, susijusių su atvykimu / išvykimu, tvarkymo išlaidos, vardus ir pavardes, asmens kodus, jiems kompensuojamų kelionės, nakvynės, degalų įsigijimo, maitinimo ir dokumentų, susijusių su atvykimu / išvykimu, tvarkymo išlaidų dydžius (1.3 punktą). Remiantis išdėstytais nuostatomis, darytina išvada, kad tam, jog pelno nesiekiančio vieneto išmokėti maistpinigiai būtų pripažinti neapmokestinami GPM, turi būti pateikti konkretūs įrodymai apie dalyvių, kurie gavo pinigines kompensacijas, dalyvavimą renginiuose, susijusiuose su visuomenei naudingais tikslais.

Iš bylos duomenų nustatyta, kad Pareiškėja nepildė laisvos formos žurnalų apie vykdytus renginius (sporto stovyklas), nurodant jų datą, vietą, jų dalyvių registraciją ir t. t. Mokesčių administratoriui buvo pateikti tik krepšinio komandos „S2“, 2011–2013 metų laikotarpiu dalyvavusios Šiaulių krepšinio lygos žaidynėse, žaidėjams išmokėtų maistpinigių žiniaraščiai. Kaip minėta, aukščiau nurodytas teisinis reglamentavimas nustato pareigą pelno nesiekiančiam vienetai pagrįsti vykdomų renginių, susijusių su visuomenei naudingų tikslų įgyvendinimu, dalyviams išmokėtas pinigines kompensacijas. Mokesčių administratorius, papildomai iš kitų šaltinių surinktų duomenų sprenddamas apie žaidėjų dalyvavimą Šiaulių krepšinio lygos varžybose, GPM apmokestino tik tą maistpinigių išlaidų dalį, kurią Pareiškėja 2011–2013 metų laikotarpiu mokėjo asmenims, nedalyvavusiems varžybose (patikrinimo akto 11–12 psl.), t. y. apmokestino tik tą piniginių kompensacijų dalį, dėl kurios nebuvo pateikti įrodymai apie jas gavusių asmenų dalyvavimą treniruotėse ar žaidynėse. Atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, konstatuotina, kad mokesčių mokėtojo motyvai dėl jo vykdytos visuomeninės veiklos negali įtakoti asmenims, nedalyvavusiems renginiuose arba varžybose, išmokėtų kompensacijų, kurios pripažintos kitomis su darbo santykiais nesusijusiomis pajamomis, vertinimo ir jų apmokestinimo GPM.

Dėl VSD įmokų, PSD įmokų ir GPM įtraukimo į leidžiamus atskaitymus

Vadovaujantis PMĮ 17 straipsniu, leidžiamiems atskaitymams priskiriamos visos išlaidos darbuotojų naudai, jeigu ši darbuotojų gauta nauda pagal GPMĮ nuostatas yra gyventojų pajamų mokesčio objektas. Pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos (GPMĮ 5 str. 1 dalis). PMĮ 24 straipsnyje nurodyta, jog iš pajamų atskaitomi MAĮ nustatyti mokesčiai ir kitais Lietuvos Respublikos įstatymais arba Vyriausybės nutarimais nustatytos rinkliavos bei privalomosios įmokos, jeigu šis įstatymas nenustato ko kita. Taigi, juridinio asmens leidžiamiems atskaitymams priskiriamos juridinio asmens, kaip draudėjo, darbuotojų naudai mokamos mokesčių išlaidos.

Pareiškėja nepagrįstai skunde nurodo, jog mokesčių administratorius netinkamai apskaičiavo pelno mokesťį, nes į leidžiamus atskaitymus neįtraukė VSD įmokų, PSD įmokų ir GPM nuo H. T. ir D. T. išmokėtų komandiruočių dienpinigių, pripažintų su darbo santykiais susijusiomis A klasės pajamomis. Kaip matyti iš patikrinimo akto (16–17 psl.) mokesčių administratorius nuo H. T. ir D. T. išmokėtų komandiruočių dienpinigių, pripažintų pajamomis, kurios pagal GPMĮ yra GPM objektas, apskaičiavo 3 proc. VSD įmokų (2014 m. – 273,27 Lt, 2015 m. – 34,56 Eur) ir 30,98 proc. (2014 m. – 2821,97 Lt, 2015 m. – 356,89 Eur) VSD įmokų iš draudėjo lėšų. Būtent 30,98 proc. VSD įmokų, mokami iš draudėjo lėšų, mokesčių administratoriaus buvo įtraukti į leidžiamus atskaitymus, apskaičiuojant Pareiškėjos mokėtiną pelno mokesťį (patikrinimo akto 15 psl.). Taip pat apskaičiuojant Pareiškėjos mokėtiną pelno mokesťį į leidžiamus atskaitymus buvo įtrauktos GF įmokos (2014 m. – 18 Lt, 2015 m. – 2 Eur) nuo H. T. ir D. T. išmokėtų komandiruočių dienpinigių, pripažintų pajamomis. Tuo tarpu GPM ir PSD įmokos, kurias sumoka gyventojas, yra nepriskiriami leidžiamiems atskaitymams pagal PMĮ 17 str. Todėl šie mokesčiai, mokami paties gyventojų (darbuotojų), apskaičiuojant pelno mokesťį buvo mokesčių administratoriaus pagrįstai neįtraukti į leidžiamus atskaitymus. C. V. argumentai dėl pelno mokesčio perskaičiavimo į leidžiamus atskaitymus įtraukiant VSD įmokas, PSD įmokas ir GPM atmetini kaip nepagrįsti.

Apibendrinusi išdėstytus argumentus, Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius nustatė visas bylai reikšmingas aplinkybes, tinkamai aiškino ir taikė ginčo teisinius santykius reguliuojančias teisės normas, todėl Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, o Pareiškėjos skundas atmetinas.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-12-20 sprendimą Nr. 69-129.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene