



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS „A1“ SKUNDO**

2022 m. birželio d. Nr. S- (7-62/2022)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensio, narių Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus (pranešėjas), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „A1“ (toliau – Pareiškėjas) 2022-03-28 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2022-03-14 sprendimo Nr. 69-14 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovai advokatai O. A. ir K. L., Atsakovo atstovas M. F. 2022-05-24 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja prašo Komisijos panaikinti skundžiamą sprendimą kaip nepagrįstą; pakeisti Inspekcijos sprendimą ir panaikinti Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2021-10-29 sprendimą Nr. (7.45Mr) FR0682-255 kaip nepagrįstą.

Dėl pavidimo atlikti pakartotini patikrinimą teisėtumo ir pagrįstumo

Pareiškėjo teigimu, Inspekcijos sprendime nurodyti motyvai dėl būtinybės rinkti papildomus įrodymus pakartotinio mokestinio patikrinimo metu yra nepagrįsti ir sietini tik su poreikiu įvertinti arba mokesčių administratoriui jau žinomas aplinkybes, t. y. kad *Bitdegree* platforma sėkmingai vystoma ir dirba pelningai, arba aplinkybes, kurios gali būti įvertintos mokestinio ginčo metu (dėl atsiskaitymo *Bitdegree* žetonais platformoje po 2019 m.), arba buvo nustatytos pirminio patikrinimo metu. Skunde pabrėžiama, kad pakartotinis patikrinimas, vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 154 straipsnio 4 dalies 5 punktu, gali būti atliekamas tik tada, kai tam egzistuoja objektyvi būtinybė, t. y. tada, kai tam yra teisinis (kai vietos mokesčių administratorius padarė esminių procesinių teisės normų pažeidimų, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras) ir (arba) faktinis pagrindas, kai vietos mokesčių administratorius ne iki galo, nevisapusiškai ir neobjektyviai yra ištyręs bei nustatęs visas reikšmingas faktines aplinkybes, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras (žr. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2010-10-18 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1146/2010).

Pareiškėjo teigimu, nė viena iš Inspekcijos sprendime nurodytų aplinkybių nesudaro nei faktinio, nei teisinio pagrindo pavesti atlikti pakartotinį patikrinimą.

Pirma, platformos kūrimo, tobulinimo darbai, buvo atlikti po 2018 metų (tikrintas laikotarpis nuo 2017-12-01 iki 2018-11-30) ir yra žinomi mokesčių administratoriui, nes Pareiškėjas teikė šią informaciją tiek mokestinio patikrinimo, tiek mokestinio ginčo metu. Be to, informacija apie *Bitdegree* projektą yra viešai skelbiama internetiniame tinklapyje: <https://blog.bitdegree.org/> ir gali būti įvertinta mokestinio ginčo metu, todėl nėra pagrindo dėl to atlikti pakartotinį patikrinimą. Pareiškėjas Komisijai kartu su skundu papildomai pateikė sutartį dėl Europos Sąjungos lėšų skyrimo *Bitdegree* projektui, kurioje detalčiai aprašytas projektas, jo vykdymo etapai, etapų aprašymas ir

rezultatai (kokie rezultatai ir kada turėjo būti pasiekti), prisiimti įsipareigojimai, kurių vykdymas buvo privaloma finansavimo sąlyga (skundo 9 priedas). Ši sutartis buvo vertinta ir patikrinimo metu.

Antra, Pareiškėjo nuomone, patikrinimo metu apklaustų asmenų skaičius yra pakankamas, todėl netikslinga siųsti paklausimus papildomai grupei žetonus įsigijusių asmenų, kurie žetonus įsigijo už mažesnes sumas, nes suma, už kurią asmenys įsigijo žetonus, neturi reikšmės šio ginčo kontekste. *Bitdegree* platformoje pradės veikti darbdavių sekcija, kurie už darbuotojų paiešką mokės ženkliai didesnes sumas, negu studentai moka už kursus. Žetonus platformoje taip pat bus galima išleisti mokant už kitas paslaugas, kaip užmokestį kursų kūrėjams, už reklamą platformoje, skatinti studentus ir pan. Be to, mažesnė suma, už kurią įsigyti žetonai, tikėtina, parodys tendenciją, kad asmenys žetonus pirkto ne kaip mokėjimo žetonus, o paslaugoms iš *Bitdegree* įsigyti. Pareiškėjas taip pat nurodo, kad Inspekcija neteisingai interpretavo apklaustų asmenų paaiškinimus, iškraipė jų turinį. Neaišku, kodėl centrinis mokesčių administratorius darė išvadą, jog *visi* apklausti asmenys nurodė, kad *pagrindinis* žetonų įsigijimo tikslas buvo investavimas. Iš tikrųjų dalis paaiškinimus pateikusių asmenų nurodė, kad žetonus pirkto būtent dėl Pareiškėjo įsipareigojimo sukurti specialų produktą – inovatyvią mokymų platformą bei ketino pasinaudoti platformos paslaugomis, pirkti mokymus ir kursus; jų paaiškinimuose nenurodyta, kad pagrindinis tikslas buvo investavimas (žr. F. P., S. F., F. F. paaiškinimus, skundo 1 priedas). Pareiškėjas kartu su skundu papildomai pateikė susirašinėjimą su dar vienu žetonus įsigijusiu asmeniu H. J., kaip įrodymą, kuris patvirtina, kad Pareiškėjas prisiėmė konkrečius įsipareigojimus ir juos viešai deklaravo, taip pat aplinkybę, jog žetonus įsigiję asmenys gali žetonais apmokėti už įsigytus kursus (skundo 2 priedas).

Skunde pabrėžiama ir tai, kad mokesčių administratoriaus nurodyta aplinkybė, jog kai kurie žetonus įsigiję asmenys paaiškino, kad Pirminio žetonų platinimo (angl. *Initial Y. P.*, toliau – ICO) metu žetonus įsigijo ne tik norėdami pirkti mokymus, bet ir investavimo tikslais, niekaip nepaneigia to, kad Pareiškėjas turi konkrečius įsipareigojimus žetonų turėtojams, priešingai, patvirtina, kad Pareiškėjo išplatinti žetonai, yra ne „mokėjimo“, o „naudojimosi“ / „paslaugų“ žetonai, nes paslaugų žetonai gali būti naudojami mokėjimo funkcijoms atlikti tam tikroje platformoje, taip pat gali būti mainomi ar parduodami. Europos vertybinių popierių ir rinkų institucija savo paaiškinimuose nurodo, kad paslaugų žetonai dažnai naudojami, kaip investiciniai produktai. Tokia paslaugų žetono savybė pripažįstama ir kitose šalyse, pvz. Jungtinėje Karalystėje. Tarptautinėje praktikoje „paslaugų“ žetonai yra siejami su būsimų paslaugų gavimu, todėl yra įprasta, kad už paslaugas sumokama avansu tuo pačiu prisiimant ir galimą riziką / naudą.

Taigi, byloje esančių žetonus įsigijusių asmenų paaiškinimų pakanka, kad galima būtų daryti išvadas apie *Bitdegree* žetonus (toliau – BDG žetonai) įsigijusių asmenų tikslus.

Trečia, pagrindo atlikti pakartotinį patikrinimą nesudaro ir mokesčių administratoriaus siekis patikrinti, ar vėlesniais laikotarpiais buvo atsiskaitinėjama žetonais perkant kursus. Ši aplinkybė neturi jokios reikšmės vertinant žetonų tipą ir įsipareigojimus žetonus įsigijusiems asmenims, nes mokesčio patikrinimo metu jau buvo nustatyta, kad atsiskaitymas žetonais už kursus yra galimas, tokia paslauga puslapyje yra aktyvuota ir ja gali pasinaudoti visi žetonų turėtojai (tai patvirtina ir aukščiau nurodytas susirašinėjimas su H. J.). To pakanka išvadoms apie žetonų suteikiamas teises. Be to, ši aplinkybė gali būti įvertinta ir mokesčio ginčo metu. Kartu su skundu Pareiškėjas pateikė papildomą informaciją apie mokėjimus žetonais laikotarpiu nuo 2018-06-27 iki 2019-12-26 (skundo 3 priedas).

Skundžiamame sprendime konstatuota, kad Kauno AVMI sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo nėra pagrįstas pakankamais ir neginčijamais įrodymais. Toks vietos mokesčių administratoriaus sprendimas, Pareiškėjo teigimu, turėjo būti panaikintas kaip nepagrįstas.

Skunde pažymima, kad Pareiškėjo kontrolės procedūros tęsėsi daugiau kaip 3 metus (ne dėl Pareiškėjo kaltės), visą šį laiką nuolat trikdoma Pareiškėjo įprastinė veikla, jis patyrė ir patiria neigiamas pasekmes, operatyvūs patikrinimai pakenkė įmonės reputacijai, sukėlė nepasitikėjimą partneriams, žetonus įsigijusiems asmenims, sumažino ICO metu išleistų žetonų vertę. Pareiškėjas pabrėžia, jog pakartotinio patikrinimo metu jis patirs dar didesnius nuostolius, bus daroma dar didesnė žala jo reputacijai apklausiant žetonus įsigijusius asmenis, toliau bus trikdoma jo įprastinė veikla, paklausimai sukels apklausiamų asmenų abejones dėl *Bitdegree* projekto patikimumo – visa tai darys neigiamą įtaką projektui, jo eigai ir t. t. Pareiškėjo mokesčio tyrimas pradėtas 2019-04-09,

mokestinis patikrinimas tęsėsi iki 2021-08-31, todėl mokesčių administratoriui trečią kartą atliekant tą patį mokesčių patikrinimą už tą patį mokesčių laikotarpį, nepagrįstai būtų gerinama mokesčių administratoriaus procesinė padėtis, nes jam būtų leidžiama pataisyti / papildyti patikrinimų metu padarytas išvadas, tačiau tai blogintų Pareiškėjo padėtį.

Pareiškėjo nuomone, Inspekcija netinkamai atliko savo kompetencijai priskirtus veiksmus, t. y. netinkamai įvertino vietos mokesčių administratoriaus surinktus bei Pareiškėjo pateiktus įrodymus ir nepagrįstai ginčo neišnagrinėjo iš esmės. Inspekcija, priimdama skundžiamą sprendimą, turėjo ir galėjo iš esmės išnagrinėti Pareiškėjo skundą, nes tam buvo surinkti visi duomenys ir įrodymai.

Dėl prašymo panaikinti Kauno AVMI 2021-10-29 sprendimą dėl patikrinimo akto Nr. (7.45 Mr) FR0682-255 tvirtinimo pagrįstumo ir įrodymų byloje pakankamumo

Pareiškėjo teigimu, Inspekcija padarė nepagrįstas išvadas, kad Pareiškėjas patikrinimo metu nepateikė įrodymų dėl prisiimtų konkrečių įsipareigojimų žetonus įsigijusiems asmenims, taip pat informacijos apie numatomas vykdyti mokymų platformos funkcijas.

Skunde akcentuojama, kad paslaugą, kurią įsipareigojo Pareiškėjas suteikti žetonų turėtojams, galima labai tiksliai identifikuoti tiek iš Baltojoje knygoje, tiek iš „Bitdegree“ internetiniame puslapyje pateiktos informacijos, tiek iš viešojoje erdvėje paskelbtų spaudos pranešimų, paklausimų mokesčių administratoriui, taip pat Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybai (toliau – AVNT).

Projekto dokumentuose tiksliai apibrėžta, ko galėjo tikėtis žetonus įsigiję asmenys užbaigus projekto vystymą, kaip veiks platforma, kokią naudą (išskirtines teises) suteiks žetonai ir pan. „Bitdegree“ platforma yra reali, veikianti, turinti 40 darbuotojų, pelninga (iš Pareiškėjo finansinės atskaitomybės matyti, kad 2019 m. pelnas siekė 429 802 Eur, 2020 m. – 317 522 Eur, 2021 m. I-III ketv. – 1 482 569 Eur (skundo 4 priedas)). Tai patvirtina, jog projektas yra vystomas, o įsipareigojimai yra vykdomi numatytais etapais. Didžioji dalis pelno gauta iš edukacinės veiklos, t. y. edukacinio turinio straipsnių, kurie nukreipia „Bitdegree“ internetinio puslapio lankytojus į partnerių internetinius puslapius, kur jie gali praktiškai įgyvendinti įgytas žinias.

Skunde pabrėžiama, kad „Bitdegree“ projektas pripažintas tiek nacionaliniu, tiek ir tarptautiniu mastu. Tai įrodo gauti tarptautiniai apdovanojimai (žr.: *Pirmąkart istorijoje: lietuvių sukurta nuotolinio mokymosi platforma iškovojo pasaulio „skaitmeninio čempiono“ vardą* \ Informacinės visuomenės plėtros komitetas (Irv.lt)) ir puslapyje nuolat augantis besiregistruojančių vartotojų skaičius.

Pareiškėjui neaišku, kokie įrodymai dėl „Bitdegree“ platformos realumo ir įsipareigojimų žetonų turėtojams vykdymo dar galėtų būti surinkti, jeigu abejonių dėl realaus platformos veikimo nekilo ir pačiam mokesčių administratoriui – jau dabar platformoje yra 335 lektorai, kurie yra paskelbę 1116 kursus, nepaskelbtų kursų skaičius yra artimas paskelbtų kursų skaičiui, platforma vien 2021 m. vasario mėnesį sulaukė 2,7 milijono lankytojų, platformą kasdien aplanko beveik 100 tūkst. lankytojų. Platformos plėtra ir toliau yra tęsiama, o jos įgyvendinimas dar nėra pasibaigęs.

Dėl mokymų platformos kūrimo proceso ir platformos kaip savarankiško kuriamo produkto / paslaugos

Pareiškėjas nurodo, jog Inspekcija nepagrįstai vertino, kad Pareiškėjas nėra platformoje patalpintų mokymų savininkas, nors patikrinimo metu Pareiškėjas pateikė informaciją ir apie jo kuriamus kursus, kurie yra patalpinti „Bitdegree“ svetainėje. Centrinis mokesčių administratorius taip pat neįvertino to, jog platforma negali būti vertinama tik kaip įrankis paslaugai suteikti vien dėl to, kad platforma atlieka ir papildomas funkcijas, tokias kaip skelbiamų mokymų ir dėstytojų kompetencijos vertinimas, rūpinimasis mokymo programomis, sertifikatais, kursų skelbimo tvarka, priežiūra ir kokybės reikalavimų užtikrinimas, ir pan.

Pareiškėjas ne kartą patikrinimo metu akcentavo, kad „Bitdegree“ kuriama platforma nėra tik blokų grandinė (angl. blockchain). Tai mokymų platforma, kuri suteikia BDG žetonų savininkams reikšmingas teises. Tai savarankiška paslauga / produktas, kuri generuoja pajamas, o Pareiškėjas ICO metu išplatindamas žetonus prisiėmė aiškius įsipareigojimus žetonų turėtojams, kurie yra susiję konkrečiai su šios platformos sukūrimu. Būtent už šią paslaugą – sukurti inovatyvią mokymų platformą, kuri veiks ir funkcionuos taip, kaip numatyta Baltojoje knygoje, mokėjo žetonus įsigiję

asmenys ICO metu ir prisiėmė visą su tuo susijusią riziką / būsima naudą. Todėl negalima konstatuoti, kad pats platformos sukūrimas nėra savarankiška paslauga ar įsipareigojimas:

1) „Bitdegree“ platforma apjungia žaidybinius elementus ir padeda besimokančiajam įsitraukti į procesą, skatina mokytis, sukuria patogią ir įdomią aplinką mokytis, leidžiančią skatinti studentus skiriant jiems stipendijas žetonais, taip pat įgalina turinio tiekėjus, vertintojus ir mokytojus gauti kompensaciją žetonų forma už savo indėlį platformoje ir už pagalbą organizuojant edukacinius procesus bei įgalina darbdavius įsitraukti į mokymosi procesą ir rasti talentų. Atkreiptinas dėmesys, kad pavyzdžiui, žaidimų naudojimas švietimo procese buvo numatytas Baltojoje knygoje nuo pat pradžių, tačiau kadangi „Bitdegree“ platformos veikla vystoma etapais, žaidybinių elementai buvo pritaikyti mokymuose tik 2020 m. Platforma, kaip savarankiškas produktas / paslauga susideda iš daugybės komponentų, kurių kūrimas reikalauja laiko sąnaudų.

2) Platformoje edukatoriai gali talpinti mokomąją medžiagą, tikrinti žinias testų ir užduočių pagalba bei sekėti studentų progresą. Platforma atlieka ir įvairias papildomas funkcijas, pvz., vertina skelbiamus mokymus, dėstytojų kompetenciją, rūpinasi mokymo programomis, sertifikatais, kursų skelbimo tvarka, prižiūri ir užtikrina, kad mokymų platforma ir joje skelbiamas informacijos turinys atitiktų kokybės reikalavimus ir pan. Taigi, platforma pati aktyviai dalyvauja visame mokymų procese. Pareiškėjas taip pat kuria mokymo programas ir kursus, kuriuos galima įsigyti už „Bitdegree“ žetonus.

3) „Bitdegree“ už kuriamą inovatyvų produktą yra iškovojusi pasaulio „skaitmeninio čempiono“ vardą ir gavo Jungtinių Tautų globojamame WSA („Y. O.“) konkurse apdovanojimą už kuriamą mokymosi modelį, orientuotą į darbdavius (*Lietuvių startuolis iškovojimo pasaulio „skaitmeninio čempiono“ vardą - Verslo žinios* (vz.lt)). Prieš tai „Bitdegree“ dalyvavo Lietuvos nacionalinėje atrankoje Lietuvos Respublikos ryšių reguliavimo tarnybos skaitmeninių inovacijų konkurse „Naujasis knygnešys“ bei buvo išrinktas Lietuvos atstovu „Y. O.“. Taigi, kuriamas mokymų platformos modelis, jo tikslai, kūrimo etapai ir galutinis rezultatas buvo išnagrinėti tiek Ryšių reguliavimo tarnybos, tiek vėliau Jungtinių Tautų sudarytų tarptautinių komisijų, modelis buvo pripažintas kaip pažangus, išskirtinis ir inovatyvus.

4) „Bitdegree“ platforma siekia būti mokamu įrankiu darbdaviams, ieškantiems reikiamų darbuotojų. Besimokantieji pabaigę atitinkamus kursus internetinėje mokymosi platformoje ir įgiję reikiamų įgūdžių galės pretenduoti į atitinkamas darbo vietas. Galimybė samdyti darbuotojus už BDG žetonus per „Bitdegree“ platformą dar yra vystymo ir testavimo stadijoje, tačiau tai yra aiškus įsipareigojimas ir paslauga žetonų turėtojams, kurie šią paslaugą galės nusipirkti už „Bitdegree“ žetonus. Platforma yra nuolat tobulinama, plečiami platformos įrankiai, galimybės, gerėja mokymų kokybė, pasitelkiami nauji specialistai ir pan.

5) Platforma išsiskiria technologiniu ir paslaugų inovatyvumu, yra orientuota išimtinai į tikslingą auditoriją –studentus, edukatorius, darbdavius, todėl ir išleistų žetonų tikslas yra suteikti išskirtines teises būtent platformos vartotojams. BDG žetonai nėra atsiskaitymo priemonė žetonų rinkoje. Taigi, „Bitdegree“ išleisti žetonai suteikia reikšmingas išskirtines teises jų turėtojams, t. y.: teisę naudotis išskirtinės inovatyvios mokymų platformos paslaugomis, teisę gauti „Bitdegree“ platformoje perkamų paslaugų nuolaidas. Be to, priešingai negu nurodė Inspekcija, BDG žetonais galima atsiskaityti tik „Bitdegree“ platformoje. Tik ribotą laiką tarpą (iki 2019-01-01) BDG žetonais buvo galima atsiskaityti už su Pareiškėju susijusio asmens „Hostinger“ paslaugas, kurios buvo tiesiogiai susijusios su Pareiškėjo mokymo kursais ir yra reikalingos besimokantiems, pvz., Web ar VPS hostingas ir pan.

6) „Bitdegree“ platforma šiuo metu nefunkcionuoja pilnai, nes dar nėra veikiančios darbdavių sekcijos, taigi, platformos tikslai dar nėra pasiekti ir kūrimo procesas nėra pasibaigęs. Šiuo metu yra paleista viena iš pradinių platformos versijų. Yra testuojama tiek besimokančiųjų auditorija, tiek darbdaviai (Hostinger, Civitta, Festo). Pastebėta, kad kol kas nėra galimybės paruošti darbdaviams tinkamos kvalifikacijos darbuotojus. Platformos kūrimas vyko etapais, pirmiausia buvo talpinama kuo daugiau įvairių kursų, vėliau jie buvo jungiami, po to buvo nuspręsta, kad būtinas kursų vientisumas ir kursai turi turėti daugiau įvairių praktinių užduočių ir pan. Taigi, nuolat buvo testuojama, ieškoma ir bandoma išsigryninti auditoriją, besimokančiųjų poreikius ir pan. Būtent todėl Pareiškėjo kuriami kursai platformoje atsirado vėlesnėje stadijoje.

7) Taip pat buvo pastebėtas labai žemas kursų baigusiuju asmenų skaičius. Todėl vietoj nemokamų kursų pradėti siūlyti kursai už minimalią kainą, tokiu būdu motyvuojant besimokančius.

8) Šiuo metu yra bandoma išsigrūninti tikslinę auditoriją. Kol nėra išgrūninta auditorija, platforma negali veikti pilna apimtimi. Išsigrūninus auditoriją, planuojama naudoti look-a-like strategiją, t. y. bandyti pritraukti panašią į esamą auditoriją, taip pat naudoti kitas priemones dedikacijai užtikrinti, pavyzdžiui, mokėk ir įsidarbines pas atitinkamą darbdavį susigrūžink sumokėtą sumą.

Taigi, dabartinėje stadijoje yra vykdomas besimokančiųjų asmenų stebėjimo procesas, o kai platforma pradės naudotis atitinkamas tinkamos kvalifikacijos asmenų kiekis, tuomet bus plėtojama darbdavių dalis ir bus užbaigtas platformos kūrimas bei galutinai įvykdyti įsipareigojimai žetonų turėtojams. Iki tol darbdaviams šis produktas neįdomus. Pabaigus platformos vystymą planuojama, kad darbdaviai, norėdami rasti darbuotojų, mokės Pareiškėjui už paslaugas BDG žetonais, taip sukurdami paklausą BDG žetonams.

Pareiškėjas pažymi, kad Lietuvos Bankas savo rašte Nr. S2017/(21.10-2101)-12-5240 (skundo 5 priedas), išnagrinęs Pareiškėjo veiklos modelį ir žetonų tipą, nurodė, kad išleisti žetonai neturi vertybinių popierių požymių ir suteiks teisę naudotis platformos paslaugomis. Teisė naudotis platformos paslaugomis yra savarankiška paslauga, be priegigos prie platformos negalėtų būti teikiamos ir kitos su šia platforma susijusios paslaugos.

Mokymų platformos kūrimas yra tęstinis procesas, kuris susideda iš kelių etapų ir, kaip minėta, dar nėra pasibaigęs, todėl ir vertinant Pareiškėjo įsipareigojimus turėjo būti vertinamos ne pavienės detalės, ne atskiros Baltojoje knygoje pateiktos ištraukos, tačiau aplinkybių visuma, platformos tikslai, platformos vystymosi stadija bei vizija.

Dėl Pareiškėjo įsipareigojimų

Pareiškėjas nesutinka su Kauno AVMI sprendimo teiginiais, kad ICO metu išplatinti žetonai jų įgijėjams nesuteikia konkrečių ir aiškių teisių gauti konkrečią prekę ar paslaugą iš Pareiškėjo ateityje. Pareiškėjas ICO metu mainais į gautus ETH išplatino BDG žetonus ir įsipareigojo juos įsigijusiems asmenims sukurti platformą, kurioje šie asmenys galės įsigyti kursus, o darbuotojų ieškantys darbdaviai – apmokyti ir atrinkti būsimus darbuotojus. Pareiškėjo įsipareigojimas žetono turėtojams yra konkretus ir apibrėžtas. Konkretūs įsipareigojimai žetonų turėtojams buvo aiškiai nurodyti ir Baltojoje knygoje (30 psl.).

Pareiškėjo teigimu, vietos mokesčių administratorius nepagrįstai nurodė, kad „Bitdegree“ neturi aiškiai nustatytų prekių (ar paslaugų) suteikimo terminų, todėl žetonas nėra naudojimosi žetonas ir visos Pareiškėjo ICO metu gautos pajamos pripažįstamos iš karto. Skunde pabrėžiama, kad prekių ir paslaugų suteikimo konkretus terminas nėra naudojimosi žetonų požymis. Pareiškėjo paslaugos suteikimo terminas nėra neaiškus – paslauga bus suteikta, kai platforma veiks pilna apimtimi. Platforma yra kūrimo stadijoje, o konkretus jos užbaigimo terminas priklauso nuo platformos plėtrą sąlygojančių veiksnių. Įsipareigojimų įvykdymo terminas ne visada gali būti apibrėžtas tikslia kalendorine data, tačiau tai nereiškia, kad tokiu atveju įsipareigojimas neegzistuoja. Žetonų galiojimo laikas yra neterminuotas. Startuolių veikla įprastai yra grindžiama novatoriška idėja, reikalauja daug pastangų suburti motyvuotą komandą įgyvendinti neapibrėžto laiko galutinio produkto / paslaugos idėją. Pareiškėjas pabrėžia, kad nėra kilę ginčų dėl Pareiškėjo įsipareigojimų nevykdymo.

Žetonų turėtojams suteikiamos išskirtinės teisės yra tiksliai įvardintos tiek Baltojoje knygoje, tiek skelbiamos internetiniame tinklapyje (<https://www.bitdegree.org/guides/how-to-use-bitdegree-tokens>; <https://www.bitdegree.org/crvpto/toriais/accept-bdg-tokens-on-your-website>):

- a) teisę įsigyti „Bitdegree“ platformoje paskelbtus mokymų kursus, įskaitant kursus, kuriuos galima įsigyti vien už BDG žetonus;
- b) teisę „uždirbti“ žetonus lankant „Bitdegree“ paskelbtus internetinius kursus ir juos toliau naudoti įsigyjant kitas paslaugas „Bitdegree“ platformoje;
- c) teisę gauti „Bitdegree“ platformoje nuolaidas perkamoms paslaugoms;
- d) teisę panaudojant žetonus balsuoti už norimus kursus, kurie būtų patalpinti platformoje;
- e) teisę turinio tiekėjams, vertintojams ir mokytojams gauti kompensaciją žetonų forma už savo indėlį platformoje ir už pagalbą organizuojant edukacinius procesus.

Pareiškėjo teigimu, galimybė atsiskaityti už kursus ir oficialia valiuta, rodo tik tai, kad „Bitdegree“ žetonai turi vertę ir yra lengvai konvertuojami į oficialią valiutą, tačiau nekeičia jų kaip paslaugų žetonų esmės.

Nors mokesčių administratorius nurodė, kad tikrintu laikotarpiu BDG žetonais mokymų platformoje niekas neatsiskaitė, iki 2020-01-04 užfiksuotas vienas atsiskaitymas (2019-09-23), Pareiškėjas pažymi, jog taip atsitiko dėl to, kad Bitdegree platforma buvo vystymo stadijoje. Kartu su skundu pateikta informacija apie atsiskaitymus Bitdegree žetonais, iš kurios matyti, kad atsiskaitymų žetonais skaičius yra ženkliai išaugęs (skundo 3 priedas).

Pareiškėjas pabrėžia, jog jo pateikti įrodymai bei mokesčių administratoriaus patikrinimo metu surinkta informacija patvirtina, kad ICO metu surinktos lėšos yra sietinos su tolesniais įsipareigojimais žetonų savininkams, todėl vadovaujantis AVNT kriptovaliutos ir žetonų apskaitos rekomendacijomis (toliau vadinama – Rekomendacijos) bei bendraisiais apskaitos principais, nustatytais Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme (toliau – PMI) ir 19-ajame verslo apskaitos standarte „Atidėjiniai, neapibrėžtieji įsipareigojimai ir turtas bei poataskaitiniai įvykiai“, šios surinktos lėšos neturi būti pripažįstamos pajamomis iš karto, tačiau turi būti formuojami atidėjiniai, kurie pajamomis pripažįstami tuo metu, kaip įsipareigojimai žetonų turėtojams yra įvykdomi.

Dėl esminių procedūrinių pažeidimų

Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius padarė esminius procedūrinius pažeidimus, kurie lemia patikrinimo akto neteisėtumą, o iš neteisėtų veiksmų negalėjo kilti teisėtos pasekmės, todėl patikrinimo aktas turėjo būti panaikintas.

Pareiškėjo kontrolės procedūros tęsiasi nuo 2019 metų pradžios. 2019-04-09 mokesčių administratorius informavo Pareiškėją apie numatomą atlikti mokestinį tyrimą, o 2019-07-02 buvo įteiktas Pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą, kuriuo mokesčių administratorius pasiūlė Pareiškėjui pakartotinai įvertinti su ICO vykdymu susijusias sąnaudas ir jų priskyrimą leidžiamiems atskaitymams, t. y. ar visos sąnaudos turėtų mažinti gautas pajamas, ar atitinkamas jų procentas, kadangi pajamomis Pareiškėjas pripažino 40 proc. pajamų. Pažeidimų dėl pajamų pripažinimo momento nustatyta nebuvo, t. y. mokesčių administratorius atlikęs išsamų Pareiškėjo patikrinimą patvirtino, kad „Bitdegree“ žetonai yra paslaugų tipo, o Pareiškėjas teisingai skaičiuoja pajamas, kurios turi būti pripažįstamos per platformos kūrimo laikotarpį.

Pareiškėjas skunde pabrėžia, kad mokestinio tyrimo metu buvo tikrintos tos pačios pelno ir PVM deklaracijos, vertinta Pareiškėjos veikla nuo jos vykdymo pradžios, mokesčių administratoriui buvo pateikti tie patys paaiškinimai ir dokumentai kaip ir patikrinimo metu.

Siekdamas ištaisyti mokesčių administratoriaus nustatytus trūkumus dėl sąnaudų apskaitos, Pareiškėjas kreipėsi išaiškinimo į AVNT ir pataisė apskaitą pagal AVNT rekomendacijas. Skunde nurodoma, kad remiantis AVNT paaiškinimu taisyti reikėjo ne tik sąnaudų, bet ir pajamų apskaitą. Atlikus šiuos veiksmus, Pareiškėjo mokestinės prievolės nepasikeitė, t. y. mokėtino pelno mokesčio tikrintu laikotarpiu neatsirado. Pareiškėjas pažymi, kad patikslino apskaitytą pajamų sumą, ją sumažindamas nuo 40 proc. iki 23 proc., nes pakeitė platformos baigtumo skaičiavimo modelį, tačiau ne pajamų pripažinimo principą. Pareiškėjas pabrėžia, kad mokestinis rezultatas nepasikeitė – tikrintu laikotarpiu įtraukus 40 proc. pajamų taip pat buvo susidaręs nuostolis, pelno mokestis nebūtų atsiradęs.

Taigi, nors faktinės aplinkybės nesikeitė, o mokesčių administratoriui dar 2019 m. (mokestinio tyrimo metu) buvo sudarytos visos sąlygos patikrinti, ar Pareiškėjas tinkamai vykdo mokestines prievoles, mokesčių administratorius netinkamai vykdė savo funkcijas, nes tiek mokestinio tyrimo, tiek patikrinimo metu, įvertinus tas pačias faktines aplinkybes, padarė skirtingas išvadas.

Skunde pažymima, kad mokestinio tyrimo metu jau buvo paskelbtos ir galiojo tiek AVNT parengtos virtualių valiutų ir žetonų apskaitos rekomendacijos, tiek ir Inspekcijos paaiškinimas dėl mokesčių įstatymų nuostatų taikymo vienetams ir gyventojams, vykdančioms su virtualiosiomis valiutomis ir (arba) pirminiu žetonų platinimu susijusias veiklas. Tos pačios AVNT rekomendacijos bei Inspekcijos gairės galioja iki šiol. Taigi, nuo 2019 m. nepasikeitė nei Pareiškėjo veikla, nei galiojantys išaiškinimai dėl virtualių valiutų apmokestinimo ir apskaitos.

Pareiškėjo teigimu, 2019 m. atliktas mokestinis tyrimas iš esmės laikytinas Pareiškėjo mokestiniu patikrinimu, todėl mokestinis patikrinimas, atliktas pagal 2020-06-18 pavedimą tikrinti Nr. (7.45) FR0773-1309, dėl kurio dabar vyksta ginčas, laikytinas pakartotiniu patikrinimu ir yra neteisėtas. Jokių naujų aplinkybių nenustatyta, todėl mokesčių administratoriaus veiksmais, kai abiejų kontrolės procedūrų metu patikrinus tas pačias faktines aplinkybes buvo nustatyti skirtingi pažeidimai, yra pažeidžiamos imperatyvios nuostatos draudžiančios atlikti pakartotini patikrinimą, numatytos Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87, 43 punkte. Tokie mokesčių administratoriaus veiksmai yra nesuderinami su efektyvaus ir gero administravimo principais.

Minėti mokesčių administratoriaus veiksmai yra esminis patikrinimo procedūros pažeidimas, kuris sudaro pagrindą naikinti tokį patikrinimo aktą, nes buvo pažeistas draudimas atlikti patikrinimą už tą patį mokestinį laikotarpį dėl to paties mokesčio kelis kartus, taip pat buvo pažeistas teisėtų lūkesčių principas, nes, kaip minėta, įvertinus tas pačias faktines aplinkybes, buvo padarytos skirtingos išvados.

Dėl prašymo atleisti nuo delspinigių ir baudos

Pareiškėjas nesutinka su sprendimu skirti 10 proc. pelno mokesčio baudą bei atleisti tik nuo dalies pelno mokesčio delspinigių. Pareiškėjo nuomone, nagrinėjamu atveju yra pagrindas atleisti ne nuo 50 proc., o nuo visų apskaičiuotų delspinigių, taip pat atleisti Pareiškėją nuo paskirtos baudos.

Kaip minėta, kontrolės procedūros Pareiškėjo atžvilgiu tęsiasi jau daugiau kaip 3 metus, yra trikdoma Pareiškėjo įprastinė veikla, mokesčių administratoriaus atlikti operatyvūs patikrinimai ir žetonus įsigijusių asmenų apklausos kenkia Pareiškėjo reputacijai, kelia nepasitikėjimą partneriams, mažina ICO metu išleistų žetonų vertę. Skunde pažymimas ir Pareiškėjo suklaidinimas dėl patikrinimo pabaigos. 2021 m. kovo mėnesį patikrinimą atliekanti inspektorė telefonu paprašė pateikti informaciją apie žetonus įsigijusius asmenis, o šią informaciją pateikus, tikino, kad patikrinimas bus baigtas. Tačiau patikrinimas nebuvo užbaigtas, buvo atliekami papildomi patikrinimo veiksmai, patikrinimas buvo pratęstas iki 2021-08-31, t. y. dar beveik pusę metų.

Pareiškėjas buvo sąžiningas, siekė teisingai apskaičiuoti mokesčius ir tvarkyti apskaitą vadovaujantis įstatymais, nepiktnaudžiavo ir nesiekė mokestinės naudos, o atvirkščiai – siekė tinkamai vykdyti savo prievolės, buvo aktyvus, domėjosi ir aiškinosi apmokestinimo ir apskaitos klausimus, vadovavosi virtualių valiutų ir žetonų apmokestinimo rekomendacijomis, dėl virtualių valiutų apmokestinimo reglamentavimo spragų kreipėsi į kompetentingas institucijas dėl konsultacijos suteikimo.

AVNT, visapusiškai išnagrinėjusi Pareiškėjo veiklą, 2020-01-09 rašte nurodė, kad AVNT nuomone, apskaitos principai, kuriuos taiko Pareiškėjas žetonų išplatavimo metu surinktų lėšų registravimui, atidėjinių persikirstymui, žetonų išplatavimo pajamų pripažinimui ir pajamų iš vykdomos veiklos registravimui atitinka bendruosius verslo apskaitos standartų principus ir AVNT virtualių valiutų ir žetonų apskaitos rekomendacijas. Pareiškėjas pažymi, kad AVNT atsakymas buvo pagrįstas išsamiai, objektyviai ir nešališku mokymų platformos bei jos modelio įvertinimu ir analize, kadangi Pareiškėjo kuriamas mokymų platformos modelis buvo išsamiai ir detaliam aptartas su AVNT specialistais bei vadovybe, buvo suorganizuotas ne vienas susitikimas, buvo pristatytas ir aptartas kuriamos platformos modelis, AVNT išanalizavo ir klausinėjo apie platformos galutinį tikslą, jos etapus, Baltąją knygą, <https://www.bitdegree.org> tinklapį.

AVNT buvo vienintelė kompetentinga institucija, kuri teikė konsultacijas ir metodinę pagalbą dėl teisės aktų taikymo dėl virtualių valiutų ir žetonų apskaitos. Ši institucija yra parengusi ir viešai paskelbusi rekomendacijas, kuriomis vadovaujasi ir pats mokesčių administratorius, todėl Pareiškėjas neturėjo pagrindo abejoti valstybės institucijos oficialia išvada.

Skunde pažymima ir tai, jog tiek mokestinio tyrimo metu, tiek mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratorius taip pat rėmėsi AVNT verslo apskaitos standartais ir rekomendacijomis, juos citavo. Taigi, mokesčių administratorius neabejoja AVNT kompetencija, o AVNT priimti ir paskelbti išaiškinimai yra mokesčių įstatymų aiškinimo šaltiniai.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, egzistuoja pagrindas atleisti Pareiškėją nuo baudos ir delspinigių pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktą, jei valstybės kompetentinga institucija pateikia priešingą nuomonę mokesčių įstatymo nuostatų taikymo ir apskaitos tvarkymo klausimais,

negu mokesčių administratorius ir taip suklaidina mokesčių mokėtoją. AVNT yra kompetentinga valstybės institucija, kuriai yra priskirta funkcija teikti konsultacijas asmenims, kurie kreipiasi į AVNT apskaitos standartų klausimais, rengti apskaitos standartų paaiškinimus, todėl jeigu įstatymo pažeidimas ir buvo padarytas, tai jis padarytas dėl klaidingo AVNT išaiškinimo, o tai yra pagrindas atleisti Pareiškėją nuo delspinigių ir neskirti baudos, nesant Pareiškėjo kaltės. Pareiškėjas pabrėžia, kad tvarkė apskaitą vadovaudamasis AVNT pateikta išvada, Pareiškėjo veikla buvo planuojama nuosekliai ir atsakingai, buvo konsultuojamasi ir bendradarbiaujama su valstybės institucijomis.

Pareiškėjas taip pat nurodo, kad Inspekcijos 2018-02-12 atsakymas į Pareiškėjo paklausimą Nr. (32.40-PM E) RM-4806 buvo gautas iki Pareiškėjo mokesčio tyrimo pradžios (2019-04-09 užduotis atlikti mokesčių tyrimą), kurio metu mokesčių administratorius patvirtino, jog „Bitdegree“ žetonai yra paslaugų tipo ir Pareiškėjas teisingai skaičiuoja pajamas, pajamos turi būti pripažįstamos per platformos kūrimo laikotarpį. Todėl nėra pagrindo vadovautis minėtu Inspekcijos išaiškinimu Nr. (32.40-PM E) RM-4806, kuris buvo priimtas neišsamiai ir neteisingai supratus situaciją.

Skunde pabrėžiama ir tai, kad Pareiškėjas nuolat ir geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė visą įmanomą ir mokesčių administratoriaus prašomą informaciją.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį į tai, kad nėra susiformavusios teismų praktikos ginčo klausimu, mokesčių administratoriaus neturi sukaupęs pakankamai patirties ir specialių žinių dėl tokio verslo modelio specifikos, viešojo erdvėje yra paskelbtas tik vienas leidinys virtualios valiutos apmokestinimo klausimais, o jame pateikti išaiškinimai yra bendri, todėl tinkamo mokesčių prievolių vykdymo tikslais mokesčių administratoriaus parengti išaiškinimai nėra pakankamai konkretizuoti.

Teismų praktikoje yra išaiškinta, kad nagrinėjant mokėtojų atleidimo nuo delspinigių prašymus, vadovaujamosi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikomasi pozicijos, kad, sprendžiant mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių klausimus, turi būti vadovaujamosi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (LVAT 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011 ir kt.). Reikšmingomis aplinkybėmis, sprendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų (baudų, delspinigių) klausimą, LVAT pripažįsta ir tokias aplinkybes kaip mokesčio patikrinimo, mokesčio ginčo trukmė, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo operatyvumas (2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011), paties mokėtojo elgesys (LVAT 2011-10-10 nutartis adm/ byloje Nr. A-556-2544/2011).

Vadovaujantis MAĮ 119 straipsnio 6 dalimi, mokesčių administratoriaus buveinėje atliekamo mokesčio patikrinimo trukmė nėra ribojama, tačiau mokesčių administratorius privalo jį atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį. Mokesčio tyrimas buvo pradėtas dar 2019 m., taigi, patikrinimas truko beveik 1,5 metų, nuo pirmųjų kontrolės veiksmų jau praėjo beveik 3 metai. Kontrolės procedūros nebuvo atliktos per objektyviai įmanomą trumpiausią laiką, o dėl ilgos trukmės mokesčių mokėtojas patyrė neigiamas pasekmes –mokesčių mokėtojui visą laikotarpį skaičiuojami delspinigiai.

Vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais teisingumo ir protingumo administruojant mokesčius kriterijais, taip pat aukščiau teismų praktika, atsižvelgiant į Pareiškėjo geranorišką bendradarbiavimą visų kontrolės procedūrų metu, taip pat į tai, kad kontrolės procedūros truko ilgą laiką ne dėl Pareiškėjo kaltės, taip pat atsižvelgiant į reguliavimo ir išaiškinimų virtualių valiutų apmokestinimo klausimais spragas bei į tai, kad jei pažeidimas ir buvo padarytas, jis buvo padarytas ne dėl Pareiškėjo, o dėl valstybės institucijų veiksmų ir pateiktų klaidingų išaiškinimų mokesčių įstatymo nuostatų taikymo klausimais, Pareiškėjo nuomone, yra pagrindas atleisti jį nuo apskaičiuotų delspinigių ir paskirtos baudos.

Skunde pažymima, kad kartu su skundu Komisijai, vadovaujantis MAĮ 153 straipsnio 3 dalimi, Pareiškėjas pateikė papildomus įrodymus (2, 3 ir 9 priedai), kurie nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui, nes poreikis pateikti šiuos dokumentus iškilo vėliau, t. y. susipažinus su skundžiamu Inspekcijos sprendimu ir jame nurodytais naujais motyvais.

Inspekcija skundžiamu sprendimu: 1) atnaujino Pareiškėjo 2021-11-10 skundo nagrinėjimą; 2) panaikino Kauno AVMI 2021-10-29 sprendimą Nr. (7.45Mr)FR0682-255 ir pavedė vietos mokesčių administratoriui atlikti Pareiškėjo pakartotinį patikrinimą bei priimti naują sprendimą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad mokesčių administratorius atliko pelno mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokesčių patikrinimą už laikotarpį nuo 2017-12-01 iki 2018-11-30, kurio metu nustatė, kad Pareiškėjas pažeidė PMĮ 2 straipsnio 24 dalies, 4 straipsnio 1 dalies, 5 straipsnio 1 dalies ir 7 straipsnio 1 dalies nuostatas, t. y. apskaičiuodamas apmokestinamąjį pelną apmokestinamosiomis pajamomis nepripažino 9 506 488 Eur pajamų, jų nedeklaravo pelno mokesčio deklaracijose ir sumažino apmokestinamąjį pelną bei pelno mokesčių. Atsižvelgiant į nustatytus pažeidimus Pareiškėjui patikrinimo metu apskaičiuota mokėtina 1 308 693 Eur pelno mokesčio suma. Kauno AVMI 2021-10-29 sprendimu Nr. (7.45Mr)FR0682-255 patvirtino patikrinimo aktą ir jame apskaičiuotą pelno mokesčio sumą, apskaičiavo 255 462,45 Eur pelno mokesčio delspinigius, skyrė 10 proc. dydžio 130 869 Eur pelno mokesčio baudą ir atleido Pareiškėją nuo 50 proc. apskaičiuotų delspinigių, t. y. nuo 127 731,23 Eur pelno mokesčio delspinigių.

Faktinės aplinkybės

Pareiškėjo veikla – „blockchain“ technologijos pagrindu veikiančios virtualios mokymų platformos kūrimas ir palaikymas. Pareiškėjo sukurtoje virtualioje mokymų platformoje (adresu <https://lt.bitdegree.org/>) galima rinktis iš įvairių (daugiausiai informacinių technologijų) mokymo programų, platformoje taip pat patalpinta daug šviečiamojo pobūdžio straipsnių.

Siekiant pritraukti finansavimą, laikotarpiu nuo 2017-12-04 iki 2017-12-29 Pareiškėjas vykdė Pirminį žetonų platinimą (ICO), kurio metu, už išplatintus žetonus surinko 32 484,82 ETH, kurie, įvertinus konkrečios operacijos atlikimo metu (dienos, valandos ir minutės tikslumu) esantį ETH ir Eur kursą, sudarė 18 678 975,01 Eur.

Pareiškėjas, išplatinęs kriptovaliutos žetonus, apskaitoje privalo registruoti visus su tuo susijusius įsipareigojimus, o jų pobūdis priklauso nuo žetonų savininkams suteikiamų teisių ir išplatintų žetonų tipo. Vadovaujantis PMĮ nuostatomis, pajamomis laikomos visos iš Lietuvos ir ne Lietuvos šaltinių uždirbtos ir (arba) gautos visų rūšių pajamos pinigais ir (arba) ne pinigais, pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus ir Verslo apskaitos standartų (toliau – VAS) nuostatas, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną taikomos tiek, kiek jos neprieštarauja PMĮ nuostatomis.

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas keitė savo poziciją dėl ICO metu surinktų lėšų pripažinimo pajamomis apimties bei galiausiai iš visų ICO metu surinktų lėšų suformavo atidėjinius, ir tik neženkliai dalį lėšų iš suformuotų atidėjinių pripažino tikrinto laikotarpio pajamomis. Pareiškėjas įvykdyto ICO metu surinko 18 678 975,01 Eur lėšų, iš kurių pajamomis tikrintu laikotarpiu pripažino tik 2 915 338,25 Eur.

Mokestinio patikrinimo metu laikyta, kad ICO metu Pareiškėjas išplatino Mokėjimo / turto žetonus, o ICO metu surinktos lėšos nesietinos su tolesniais įsipareigojimais žetonų savininkams, todėl yra laikytos Pareiškėjo atlygiu ir pajamomis turi būti pripažįstamos iš karto bei gali būti skirtos padengti mokymų platformos sukūrimo išlaidas ir / ar finansuoti kitą bendrovės veiklą.

Mokestinio patikrinimo metu 9 506 487,67 Eur (18 678 975,01 (ICO metu surinktos lėšos) – 6 257 149,09 (neigiama valiutų kursų pasikeitimo įtaka) – 2 915 338,25 Eur (Pareiškėjo pripažintos pajamos)) ICO metu surinktų lėšų pripažintos Pareiškėjo pajamomis.

2019-07-03 atlikto mokestinio tyrimo metu nustatyta, kad 40 proc. ICO metu surinktų lėšų (7 471 590 Eur) Pareiškėjas apskaitė buhalterinėje sąskaitoje „Prekių ir paslaugų pajamos“ (Nr. 500), o likusią dalį (11 207 385 Eur) – buhalterinėje sąskaitoje „Ateinančių laikotarpių pajamos“ (Nr. 492).

Mokestinio tyrimo metu Pareiškėjas nurodė, kad ICO metu surinktas lėšas finansinėje apskaitoje pripažino kaip gautą avansą, o pajamų pripažinimą išdėstė per penkerius metus, pirmaisiais mokestiniais metais (2018 m.) pripažįstant 40 proc. pirminio žetonų platinimo metu surinktų lėšų sumos, o paskesniais metais po 15 proc. surinktų lėšų sumos.

Sprendime nurodyta, kad Pareiškėjas 2018-01-15 Inspekcijai pateikė paklausimą mokestiniais klausimais, nurodydamas, kad atliko virtualių žetonų platinimą (ICO), žetonai buvo parduoti už

virtualią valiutą ETH, iki ICO pradžios Pareiškėjas buvo gavęs oficialų Lietuvos Banko patvirtinimą, kad išplatinti žetonai neturi vertybinių popierių požymių. Pareiškėjo paklausime nurodyta, kad žetonais bus galima atsiskaityti *Bitdegree* kuriamoje mokymų platformoje, kuri iš esmės jau veikia, tačiau ne pilna apimtimi (Pareiškėjas yra atsakingas už platformos kūrimą ir vystymą) ir planuojama, kad jos išvystymui prireiks ne vienerių finansinių metų. Pateiktame paklausime, be kitų klausimų, Pareiškėjas domėjosi, kuriuo metu reikia fiksuoti žetonus išleidusio asmens pajamas; ar pajamos pripažįstamos žetonų išleidimo momentu (tuomet, kai jie perduodami atitinkamam asmeniui); ar už žetonus surinktos lėšos laikytinos avansu, kuris pajamomis būtų pripažintas atitinkamai kuriant platformą; kokią pajamų sumą eurais apskaitoje reikėtų pripažinti, ir kuriuo metu apskaitoje surinktus ETH konvertuoti į eurus (jei skiriasi pajamų pripažinimo ir konvertavimo momentas, ar reikėtų pajamomis / sąnaudomis pripažinti kurso skirtumą).

Inspekcija 2018-02-12 pateiktame atsakyme Nr. (32.40-PM E) RM-4806 dėl mokesčių prievolių išleidus virtualius žetonus, be kitų atsakymų į Pareiškėjo užduotus klausimus, nurodė, kad pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (toliau – BAĮ) 5 straipsnio 1 dalies nuostatas Lietuvoje apskaita tvarkoma ir apskaitos dokumentai surašomi naudojant eurą, todėl visi sandoriai, registruojami naudojant eurą. Vadovaujantis PMĮ 2 straipsnio 24 dalies nuostatomis, Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvoje ir užsienio valstybėse uždirbtos (gautos) pajamos. PMĮ 7 straipsnyje numatyta, kad pajamos ir sąnaudos pripažįstamos pagal pajamų ir sąnaudų kaupimo bei kitus buhalterinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytus apskaitos principus. Pateiktame atsakyme nurodyta, kad pagal pateiktą informaciją, Pareiškėjo atlikto ICO metu išplatinti virtualieji žetonai nesuteikia žetono turėtojui teisės ateityje gauti Pareiškėjo pelno, pajamų, paslaugų ar prekių, žetonai bus naudojami kaip atsiskaitymo priemonė kuriamoje platformoje, todėl už tokius išplatintus žetonus surinktos lėšos pripažįstamos juos išleidusio vieneto pajamomis. Pajamas žetonus išplatinęs asmuo pripažįsta tada, kai žetonai perleidžiami kitų asmenų nuosavybėn.

Sprendime pažymėta, kad 2019-07-02 atlikto mokesčio tyrimo metu Pareiškėjas atidėjinių suformavęs nebuvo.

Iš 2019-09-02 el. paštu Pareiškėjo pateikto 2019-08-22 paklausimo Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – AVNT) matyti, kad ICO metu išplatinti žetonai laikomi Naudojimo žetonais. Nors ICO metu gautas lėšas finansinėje apskaitoje Pareiškėjas pripažino kaip gautą avansą, pajamų pripažinimo išdėstymą planuoja tikslinti bei suformuoti atidėjinius, tačiau, bet kuriuo atveju, ICO metu surinktas pajamas planuoja pripažinti per laikotarpį, kurį užtruks įsipareigojimų žetonus įsigijusiems asmenims įgyvendinimas.

Įprastai visos esminės ICO sąlygos, įskaitant ir žetonų pirkėjams suteikiamas teises, ICO rengėjo įsipareigojimai žetonų pirkėjams ir kitos sąlygos yra nurodomos Mokėtojo žetonų platinimo dokumente (toliau – Baltoji knyga, angl. *V. T.*).

Baltojoje knygoje nurodyta:

- žetonų savybės –išplatinti žetonai nesuteikia žetonų įgijėjui teisės gauti Mokėtojo pelno dalies, dividendų, t. y. žetonų įgijėjai neįgyja teisės į Mokėtojo akcijas (3 psl.);
- pagrindinis platformos tikslas –leisti studentams įgyti įgūdžių, kurių šiuo metu reikia darbo rinkoje (4 psl.);
- platformą bus bandoma plėtoti net ir nesėkmingo ICO atveju (5 psl.);
- priimdami BDG žetonus, įvairūs interneto paslaugų teikėjai (tokie kaip *Hostinger*, kuri pirmoji sutiko priimti BDG žetonus, mainais į savo paslaugas), galės pritraukti naują tikslinių vartotojų srautą pigiausiu būdu (6, 7 psl.);
- kiekvienas studentas, rodantis mokymosi pažangą, bus apdovanojamas platformos žetonais, įmonės, teikiančios paskatas, galės susisiekti su studentais, besimokančiais subsidijuotuose kursuose ir galimai pasiūlyti darbą gerų rezultatų pasiekusiems studentams, įmonės, siūlančios priimti žetonus už paslaugas, leis studentams pagilinti žinias, naudojantis komercinių paslaugų pasiūlymais, o studentai taip pat galės keistis žetonais apskaitimo platformose (10, 11 psl.);
- *Bitdegree* platforma išduos studijų patvirtinimą, *Bitdegree* platforma gaus užmokestį už suteiktą galimybę studijuoti platformoje ir išduotą studijų patvirtinimą (11 psl.);

- turinio tiekėjai, vertintojai ir mokytojai žetonų forma gaus kompensaciją už savo indėlį platformoje ir už pagalbą organizuojant edukacinius procesus. Projekto vystytojai tikisi, kad apdovanojimai (žetonai), surinkti platformoje galėtų tapti bet kurio aktyvaus prisidėjusio asmens pajamų šaltiniu (22 psl.);

- dauguma gautų žetonų bus parduoti žetonų rinkose (24 psl.);

- skaitmeninių paslaugų tiekėjai priimdami BDG žetonus, galės pritraukti naujai paruoštus technologijų naudotojus, o Mokėtojas BDG žetonus leis, ne tik studentų, mokytojų, vertintojų ir pan. skatinimui, bet jais dengs rinkodaros ir kitus operacinius kaštus (24 psl.);

- studentai ne tik leis žetonus *Bitdegree* platformoje, bet ir už juos įsigys skaitmeninių paslaugų teikėjų produktus ir paslaugas, juos parduos žetonų rinkose (25 psl.).

Iš Pareiškėjo pateiktų duomenų matyti, kad Pareiškėjas už žetonų platinimo metu surinktas lėšas įsipareigojo sukurti internetinio mokymosi platformą bei ją administruoti, platformos kūrimo procesas buvo vykdomas Baltosios knygos 15–17 psl. nurodytais etapais.

Patikrinimo akte, apibendrinus AVNT Rekomendacijose ir Inspekcijos paaiškinime dėl virtualiųjų valiutų ir pirminio virtualiųjų žetonų platinimo veiklos mokesčių nuostatų paaiškinimo pateiktą informaciją, laikoma, kad:

- *Naudojimo / prekių ar paslaugų žetonai* suteikia jų savininkui galimybę naudotis prekėmis ar paslaugomis, kurios prieinamos tik šių žetonų leidėjo tinkle ir yra aiškiai nustatyti sutartiniai įsipareigojimai dėl vykdymo sąlygų bei prekių (ar paslaugų) suteikimo terminų;

- *Mokėjimo / turto žetonai* gali būti naudojami juos išleidusios bendrovės paslaugoms ateityje pirkti ar atsiskaitymams tarp žetonų savininkų juos išleidusios bendrovės sukurtos bendruomenės viduje, t. y. naudojami kaip virtualios valiutos monetos, tačiau nesuteikia kitų reikšmingų teisių jų pirkėjui, todėl juos išleidusiai bendrovei gali būti įrankiu tokių žetonų funkcionavimą užtikrinančios blokų grandinės sukūrimo išlaidas ir finansuoti kitą bendrovės veiklą, neprisiimant tiesioginių teisiųjų įsipareigojimų žetonų pirkėjams.

Sprendime pažymėta, kad Pareiškėjo Baltojoje knygoje nurodyta, jog išplatinti žetonai nesuteikia žetonų įgijėjui teisės į Pareiškėjo akcijas ir pelno dalį (nėra laikytini vertybinių popierių žetonais), tačiau daugiau jokios informacijos apie išplatintų žetonų tipą nepateikta.

Mokėtojo Baltojoje knygoje nurodytos šios BDG žetonų savybės:

- Naudojami kaip virtualios valiutos monetos / atsiskaitymo priemonė –studentai žetonais galės atsiskaityti už mokymus, žetonais gaus paskatas už mokymus; turinio tiekėjai, vertintojai ir mokytojai žetonų forma gaus išmoką už savo indėlį platformoje ir už pagalbą organizuojant edukacinius procesus; akcentuojama, kad atsiskaitymas žetonais pigesnis nei pavedimai tradicine valiuta; žetonais potencialūs darbdaviai galės atsiskaityti už darbuotojų paieškos, apmokymo ir įdarbinimo paslaugas, teikiamas platformoje;

- Žetonais galima atsiskaityti ne tik Pareiškėjo platformoje –jais galima apmokėti ir už skaitmeninių paslaugų teikėjų produktus bei paslaugas (pvz., *Hostinger*); įmonės, siūlančios priimti žetonus už paslaugas, leis studentams pagilinti žinias, naudojantis komercinių paslaugų pasiūlymais; skaitmeninių paslaugų tiekėjai priimdami BDG žetonus, galės pritraukti naujai paruoštus technologijų vartotojus; žetonais Mokėtojas dengs rinkodaros bei kitus veiklos kaštus;

- nesuteikia kitų reikšmingų teisių žetonų pirkėjui / neturi aiškiai nustatytų įsipareigojimų dėl vykdymo sąlygų bei prekių (ar paslaugų) suteikimo terminų – Baltojoje knygoje nenurodytas žetonų galiojimo terminas, nenurodyta iki kada ir konkrečiai kokią prekę arba paslaugą Mokėtojas įsipareigoja suteikti, tačiau teigiama, kad Mokėtojas tikisi, jog dauguma įsigytų žetonų bus parduoti žetonų (kripto valiutų) keityklose; Mokėtojas neprisiima jokios atsakomybės, dėl bet kokios žalos ar praradimo, kuris gali kilti dėl nesugebėjimo naudotis žetonais; Baltojoje knygoje nenurodyta, ką reikšmingo ar išskirtinio už žetonus gaus juos įsigiję asmenys, kaip tik priešingai –net nėra tiesiogiai nurodyta, kad žetonais bus galima atsiskaityti už mokymus, tačiau pabrėžiama, kad jais bus teikiami paskatinimai bei apdovanojimai (dėstytojai galės atsilyginti studentams už geras studijas, dėstytojai su studentais galės žetonais mainytis), todėl pagal Baltojoje knygoje pateiktą informaciją visiškai neaišku kas, kam ir kokią paslaugą numato teikti, bei kokius konkrečius įsipareigojimus žetonus įsigijusiems asmenims, prisiėmė Pareiškėjas.

Dėl Pareiškėjo prisiimtų įsipareigojimų žetonus įsigijusiems asmenims mokesčių administratorius patikrinimo metu iš Pareiškėjo internetiniuose puslapiuose skelbiamos informacijos nustatė, kad:

- internetiniame puslapyje (<https://lt.bitdegree.org/duk>) nurodoma, kad BDG žetonai yra ERC20 tipo, sukurti remiantis Ethereum blockchain technologija. Juos atsiskaitymui naudoja visi platformos vartotojai (studentai, rėmėjai ir lektoriai) bei trečiųjų šalių skaitmeninių paslaugų teikėjai. Žetonai gali būti naudojami kaip pažangi skatinimo priemonė, siekiant gerinti mokymosi procesus, arba skiriami reklamos, įdarbinimo paslaugų ir kitų, skaitmenines paslaugas siūlančių Pareiškėjo partnerių, paslaugų įsigijimui. BDG žetonai įvardinti Naudojimo žetonais, kurie naudojami suteikti prieigą prie produkto ar paslaugos (<https://www.bitdegree.org/guides/bitdegree-ico> (straipsnis sukurtas 2020-09-09, atnaujintas 2020-12-01) ir papildomai Mokėtojas pateikia nuorodą, kurioje pateiktas Mokėjimo žetono apibrėžimas –mokėjimo žetonai neturi jokio kito tikslo, kaip tik atsiskaityti už prekes ir paslaugas (https://www.bitdegree.org/crypto/tutorials/token-vs-coin#Token_vs_Coin_Security_Token_Equity_Token_or_Utility_Token.);

- internetiniame puslapyje nurodyta, kad žetonų savininkai neturės teisės dalyvauti įmonės valdymo procese, įsigyti žetonai negali būti gražinti bei pateikia nuorodą dėl BDG žetonų panaudojimo galimybių (<https://www.bitdegree.org/guides/how-to-use-bitdegree-tokens>), kurioje nurodyta, kad galima rinktis: investuoti į savo švietimą, paskatinti kitus pradėti kurti kursus, remti kitus studentus, naudoti žetonus kitose svetainėse arba tiesiog juos parduoti už ETH virtualią valiutą ir gautas lėšas išleisti savo poreikiams;

- internetiniame puslapyje (<https://lt.bitdegree.org/duk>) skelbiama, kad mokėjimai platformoje priimami virtualiomis valiutomis: Bitdegree žetonais (mokant už kursus BDG žetonais, galima gauti papildomą 20 proc. nuolaidą), Ethereum (ETH) ir Bitcoin (BTC). Galima atsiskaityti ir ne virtualiomis valiutomis naudojantis *PayPal* sistema ir kredito kortelėmis. Tame pačiame puslapyje nurodyta, kad pagrindiniai kursai siūlomi nemokamai, tačiau ypatingai aukštos kokybės ir įgudusiems vartotojams skirti kursai yra mokami. Nepriklausomi lektoriai savo kursų vertę nustato patys, todėl jų kainos gali būti įvairios.

Nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2018-04-29 iki 2018-11-30 platformoje buvo patalpinta 2511 kursų, kurių pardavimo kaina svyravo nuo 2 iki 197 JAV dolerių, 105 kursai buvo nemokami, o Pareiškėjo vardu patalpintų mokymų nebuvo.

Taigi, iš aukščiau surinktos informacijos nustatyta, kad mokymų platforma pradėjo funkcionuoti laikantis Baltojoje knygoje nurodytų terminų, tikrintu laikotarpiu platformoje buvo patalpinti 2511 mokymai, prisiregistravo 356 767 nauji vartotojai, Pareiškėjas nėra platformoje patalpintų mokymų savininkas, tačiau gavo tarpininkavimo mokesį už platformoje teikiamas mokymo paslaugas, už kurias atsiskaitymai BDG žetonais nevyko (atsiskaitoma buvo pinigineis lėšomis ir virtualia valiuta), o BDG žetonais buvo atsiskaitoma vyko už kitų prekių / paslaugų tiekėjų teikiamas prekes / paslaugas. Be to, Pareiškėjo atstovas kontrolės procedūrų pradžioje teigė, kad ateityje mokymai platformoje turėtų būti teikiami nemokamai, o pajamas Pareiškėjas numato gauti iš darbdavių.

Iš patikrinimo medžiagos matyti, kad 2021-05-04 Pareiškėjo papildomai buvo paprašyta pateikti duomenis apie asmenis, kurie ICO metu įsigijo žetonų daugiau kaip už 5 ETH (20 000 Eur, konvertavus Ethereum į eurus), konkrečiai nurodant minėtų asmenų vardus, pavardes, adresus bei kitus kontaktinius duomenis, pagal kuriuos būtų galima identifikuoti žetonus įsigijusius asmenis. Remiantis Pareiškėjo pateikta informacija apie ICO dalyvius, dėl ICO metu išplatintų žetonų įsigijimo aplinkybių buvo išsiųsti 3 paklausimai Lietuvoje gyvenantiems asmenims ir 12 paklausimų užsienio šalių mokesčių administratoriams, siekiant apklausti žetonus įsigijusius užsienio asmenis. Iki mokesčio patikrinimo pabaigos, iš 15 išsiųstų paklausimų gauta 10 žetonus įsigijusių asmenų paaiškinimų, kuriuose visi asmenys nurodė, jog ICO metu žetonus įsigijo investavimo tikslais (tikėdamiesi pelningai parduoti, jei kaina kiltų), 3 asmenys papildomai nurodė, jog dalimi žetonų tikėjosi atsiskaityti už mokymus, patalpintus Pareiškėjo mokymų platformoje, ir vienas asmuo nurodė, jog dalimi įsigytų žetonų ketino atsiskaityti už *Hostinger* teikiamas tinklapių talpinimo paslaugas. Paaiškinimus pateikę asmenys ICO metu Pareiškėjo išplatintais žetonais už mokymus ar tinklapių talpinimo paslaugas neatsiskaitinėjo, 5 asmenys nurodė, kad žetonus vis dar turi, 4 asmenys

nurodė, kad žetonus pardavė (vienas jų nurodęs, kad dalimi žetonų ketino atsiskaityti už mokymus), (nuostolis sudarė nuo 70 iki 90 proc.), 1 asmuo informacijos, apie tai, ar žetonus vis dar turi, nepateikė. Taip pat vienas žetonus įsigijęs asmuo papildomai nurodė, jog Pareiškėjas apgavo žetonus įsigijusius asmenis, nes ICO metu buvo nurodyta, jog įsigytų žetonų vertė kils, todėl bus galima gauti pajamų, tačiau vėliau Pareiškėjas savo planus pakeitė ir žetonai tapo beverčiai.

Patikrinimo metu nustatyta, kad asmuo, išplatinęs Mokėjimo žetonus, atidėjinius gali registruoti tik tuo atveju, jei prisiėmė išpareigojimą neatlygintinai prižiūrėti platformą ir tik ta apimtimi, kiek tokiai priežiūrai patiriama sąnaudų, kai tokių išlaidų negalima tiksliai numatyti iš karto.

Įvertinus tai, jog patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas išplatino Mokėjimo žetonus, tačiau neprisiėmė išpareigojimo ateityje neatlygintinai prižiūrėti mokymų platformą, priešingai, Baltojoje knygoje nurodė, kad ims mokestį už suteiktą galimybę studijuoti platformoje, bei savo internetiniame puslapyje konkrečiai išdėstė, kaip toks mokeskis apskaičiuojamas, mokesčių administratorius pripažino, kad atidėjiniai neturi būti formuojami, o ICO metu surinktos lėšos pajamomis turi būti pripažįstamos iš karto.

Kaip minėta, Pareiškėjas ICO metu išplatintus žetonus laiko Naudojimo žetonais, tačiau pagal AVNT Rekomendacijas ir Inspekcijos paaiškinimus, Naudojimo / prekių ar paslaugų žetonais galima atsiskaityti išskirtinai tik žetonų leidėjo tinkle ir aiškiai turi būti nustatyti žetonus išplatinusio asmens sutartiniai išpareigojimai žetonus įsigijusiems asmenims dėl vykdymo sąlygų bei nustatyti išpareigojimų įvykdymo terminai.

Patikrinimo metu nustatyta, kad yra numatyta galimybė atsiskaityti BDG žetonais už mokymų platformoje teikiamas paslaugas, bet atsiskaitymai nevyksta. Tačiau BDG žetonus atsiskaitymui už teikiamas paslaugas priima kiti skaitmeninių paslaugų tiekėjai.

Pareiškėjas patikrinimo metu nepateikė duomenų apie visas numatomas vykdyti mokymų platformos funkcijas, o paties platformos sukūrimo negalima laikyti konkrečiu išpareigojimu žetonus įsigijusiems asmenims. Nustatyta, jog platforma funkcionuoja ir ja gali naudotis visi, t. y. ne tik žetonus įsigiję asmenys. Be to, pati platforma yra tik įrankis paslaugai suteikti, o išpareigojimu gali būti laikytinas konkrečios paslaugos (šiuo atveju mokymų) suteikimas.

Taip pat patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas neprisiėmė išpareigojimo suteikti mokymų paslaugas per savo mokymų platformą, nes jis nėra platformoje patalpintų mokymų savininkas (mokestį ima tik už tarpininkavimą). Be to, prieš išplatindamas žetonus Pareiškėjas nesiėmė jokių veiksmų, siekdamas užtikrinti, kad žetonus įsigiję asmenys už juos galės įsigyti mokymus (nepateikė jokių įrodymų, jog aiškinosi, ar rinkoje bus pakankamas kiekis lektorių, kurie, už savo mokymus, patalpintus Pareiškėjo platformoje, sutiks atlygį gauti BDG žetonais).

Sprendime nurodyta, kad Pareiškėjo išplatinti žetonai neturi galiojimo termino, atsiskaitymai žetonais mokymų platformoje nevyksta, tačiau platformoje atsiskaitinėjama kitomis valiutomis, kas netiesiogiai įrodo, jog žetonus įsigiję asmenys neturėjo tikslo žetonais atsiskaitinėti už mokymus, patalpintus Pareiškėjo platformoje. Apklausus dalį žetonus įsigijusių asmenų paaiškėjo, jog ne mažiau kaip 40 proc. žetonus įsigijusių asmenų juos pardavė. Be to, visi apklausti, žetonus įsigiję asmenys nurodė, kad jų pagrindinis tikslas buvo ne mokymų platformoje įsigijimas, o investavimas, tikintis žetonus pelningai parduoti, ką Mokėtojas patvirtina Baltojoje knygoje –jog žetonus įsigiję asmenys jais neatsiskaitinės Pareiškėjo mokymų platformoje (nurodoma, kad dauguma žetonų bus parduoti žetonų rinkose, studentai juos leis ne tik *Bitdegree* platformoje, bet ir už juos įsigys skaitmeninių paslaugų teikėjų produktus bei paslaugas).

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad ginčas šioje byloje vyksta dėl to, ar ICO metu surinktos lėšos sietinos su Pareiškėjo tolesniais išpareigojimais žetonų savininkams. Mokesčių administratoriaus nuomone, ICO metu surinktos lėšos Pareiškėjo pajamomis turi būti pripažįstamos iš karto, nes BDG žetonai nesuteikia teisių žetonų pirkėjui / neturi aiškiai nustatytų išpareigojimų dėl vykdymo sąlygų bei prekių (ar paslaugų) suteikimo terminų. Tuo tarpu Pareiškėjas su tokia mokesčių administratoriaus išvada nesutinka ir teigia, kad visos už išplatintus mokėjimo žetonus gautos lėšos yra sietinos būtent su tolesniais išpareigojimais žetonų savininkams, todėl Pareiškėjas pagrįstai pripažįsta atidėjinius, kurie rodo kintamą Pareiškėjo išpareigojimų žetonų turėtojams dalį.

Centrinis mokesčių administratorius, išnagrinėjęs bylos medžiagą bei Pareiškėjo skundo argumentus, skundžiamame sprendime konstatavo, kad Kauno AVMI sprendimas nėra pagrįstas pakankamais ir neginčijamais įrodymais.

Sprendime nurodyta, kad Pareiškėjo patikrinimas buvo pradėtas 2020-06-19 ir baigtas 2021-08-31, o tikrintas laikotarpis nuo 2017-12-01 iki 2018-11-30. Vienas pagrindinių ginčo klausimų, ar Pareiškėjas turėjo / tebeturi / neturėjo įsipareigojimų žetonų pirkėjams. Atkreiptinas dėmesys, jog Pareiškėjas atidėjinius suformavo 2018–2022 metų laikotarpiams, todėl aktualu įvertinti, ar per šį laikotarpį buvo vykdomi platformos kūrimo, tobulinimo darbai, kuriuos Pareiškėjas teigė įsipareigojęs vykdyti.

Patikrinimo metu buvo nustatyta, jog tikrintu laikotarpiu išleistomis monetomis už platformoje teikiamas paslaugas buvo atsiskaityta tik vieną kartą, t. y. 2019-09-23, mokėjimo vertė 0,00075926 ETH (tuometinė vertė 0,45 JAV dolerių), tačiau nėra duomenų kaip vyko atsiskaitymai vėlesniais laikotarpiais.

Iš bylos medžiagos matyti, kad siekiant išsiaiškinti, kokie buvo žetonus įsigijusių asmenų tikslai dėl žetonų panaudojimo, buvo pasirinkta tik asmenų grupė, kuri įsigijo žetonų už 20 000 Eur ar didesnę sumą. Nustatyta, kad tokių asmenų buvo nedaug – paklausimai išsiųsti 15 asmenų. Pareiškėjas nurodo, jog *Bitdegree* platforma yra mokymų platforma, kurioje daugiausia jauni asmenys, studentai ir pan. galėtų rasti tinkamus mokymus. Kursų ir mokymų pardavimo kaina svyravo nuo 2 iki 197 JAV dolerių. Atsižvelgiant į platformos paskirtį ir produktų kainas, centriniam mokesčių administratoriui kilo pagrįstų abejonių dėl pasirinktos tikslinės grupės (pirkę žetonų už daugiau kaip 20 000 Eur) ir gautų rezultatų vertinimo tikslumo.

Taigi, kaip matyti iš aukščiau išdėstyto, Inspekcija sprendė, kad skundo nagrinėjimo metu nėra galimybės atsakyti į visus Pareiškėjo skundo argumentus dėl informacijos trūkumo.

Inspekcijos sprendime cituojama LVAT 2014-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-556-476/2014, kurioje teismas pastebėjo, kad pagal MAĮ 67 straipsnio 1 dalį būtent mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Paneigiant mokesčių administratoriaus galimybę atlikti pakartotinį patikrinimą, kai tam yra konkretus bei pagrįstas poreikis, būtų sukliudyta įvykdyti įstatymų leidėjo įpareigojimą – pagrįsti mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Pakartotinis patikrinimas būtent ir užtikrina teisingumo, protingumo ir gero administravimo principų laikymąsi. Faktinių duomenų trūkumas neabejotinai gali sąlygoti nevisapusiško bei neobjektyvaus sprendimo priėmimą, o taip pat ir galimus teisminius ginčus.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, siekiant pašalinti nustatytus trūkumus, centrinis mokesčių administratorius pavedė vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą, kurio metu turi būti įvertinta galimybė dėl tikrinamojo laikotarpio pratęsimo ir aukščiau paminėtos informacijos surinkimo ir įvertinimo, taip pat pakartotinio patikrinimo metu turi būti įvertinti kiti skunde išdėstyti argumentai bei jų įtaka mokesčių bazės apskaičiavimui.

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

Ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, Pareiškėjo skundas atmestinas.

Ginčas šioje byloje kilo dėl Inspekcijos 2022-03-14 sprendimo Nr. 69-14, kuriuo nuspręsta panaikinti vietos mokesčių administratoriaus sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo ir pavesti Kauno AVMI pakartotinai atlikti Pareiškėjo pakartotinį patikrinimą bei priimti naują sprendimą, teisėtumo ir pagrįstumo.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Kauno AVMI, atlikusi Pareiškėjo pelno mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokesčinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2017-12-01 iki 2018-11-30, nustatė, kad Pareiškėjas pažeidė PMĮ 2 straipsnio 24 dalies, 4 straipsnio 1 dalies, 5 straipsnio 1 dalies ir 7 straipsnio 1 dalies nuostatas, t. y. apskaičiuodamas apmokestinamąjį pelną apmokestinamosiomis pajamomis nepripažino 9 506 488 Eur pajamų už ICO metu išplatintus *Bitdegree* žetonus, jų nedeklaravo Pelno mokesčio deklaracijose ir sumažino apmokestinamąjį pelną bei pelno mokesčių. Atsižvelgiant į nustatytus pažeidimus, Pareiškėjui patikrinimo metu apskaičiuota mokėtina 1 308 693 Eur pelno mokesčio suma. Kauno AVMI 2021-10-29 sprendimu

Nr. (7.45Mr)FR0682-255 patvirtino patikrinimo aktą ir jame apskaičiuotą pelno mokesčio sumą, apskaičiavo 255 462,45 Eur pelno mokesčio delspinigius, skyrė 10 proc. dydžio 130 869 Eur pelno mokesčio baudą ir atleido Pareiškėją nuo 50 proc. apskaičiuotų delspinigių, t. y. nuo 127 731,23 Eur pelno mokesčio delspinigių.

Centrinis mokesčių administratorius, išnagrinėjęs Pareiškėjo skundą dėl Kauno AVMI 2021-10-29 sprendimo Nr. (7.45Mr)FR0682-255, šį sprendimą panaikino ir pavadė Kauno AVMI atlikti Pareiškėjo pakartotinį patikrinimą bei priimti naują sprendimą. Centrinis mokesčių administratorius sprendė, kad vietos mokesčių administratoriaus sprendimas nėra pagrįstas pakankamais ir neginčijamais įrodymais. Inspekcija nurodė, kad ginčo byloje aktualu įvertinti, ar 2018-2022 metais buvo vykdomi platformos kūrimo, tobulinimo darbai, ar buvo atsiskaitoma *Bitdegree* žetonais. Taip pat Inspekcijai kilo abejonių dėl pasirinktos tikslinės grupės (buvo apklausta 15 asmenų, įsigijusių *Bitdegree* žetonų už daugiau kaip 20 000 Eur) reprezentatyvumo ir apklausos rezultatų vertinimo tikslumo.

Pareiškėjas nesutinka su tokiu centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu. Pareiškėjo teigimu, nė viena iš Inspekcijos sprendime nurodytų aplinkybių nesudaro nei faktinio, nei teisinio pagrindo pavesti atlikti pakartotinį patikrinimą. Pareiškėjo vertinimu, visos aplinkybės, susijusios su ginčo žetonų išleidimu ir Pareiškėjo įsipareigojimų žetonų turėtojams vykdymu, mokesčių administratoriui buvo žinomos jau patikrinimo metu, todėl iš naujo vertinti tas pačias aplinkybes nėra pagrindo. Pasak Pareiškėjo, mokesčių administratoriui tiek mokestinio tyrimo, tiek mokestinio patikrinimo metu buvo pateikta visa informacija ir dokumentai apie *Bitdegree* projektą, jo eigą, tikslus, planus, faktiškai atliktus veiksmus, be kita ko, ir po tikrinto laikotarpio. Žetonus įsigijusių asmenų paaiškinimų pakanka išvadoms apie jų tikslus, be to, kaip Komisijos posėdžio metu nurodė Pareiškėjo atstovas, šita aplinkybė neturi įtakos šiam ginčui, nes dalis asmenų žetonus įsigijo siekdami naudotis *Bitdegree* platformos teikiamomis paslaugomis, kiti – investavimo tikslais. Dėl atsiskaitymo žetonais galimybės Pareiškėjas nurodo, kad jau mokestinio patikrinimo metu buvo nustatyta, kad atsiskaitymas už kursus žetonais yra galimas. Pareiškėjas kartu su skundu pateikė papildomą informaciją apie mokėjimus žetonais už laikotarpį nuo 2018-06-27 iki 2019-12-26. Pareiškėjo skunde pateikti argumentai dėl žetonų priskyrimo Naudojimo žetonams ir netinkamo nustatytų aplinkybių vertinimo. Pareiškėjas nurodo, kad jo atžvilgiu buvo atliktas mokestinis tyrimas, kurio metu buvo vertintos tos pačios aplinkybės, bet padarytos skirtingos išvados negu patikrinimo akte. Pareiškėjo nuomone, centrinio mokesčių administratoriaus skirtas pakartotinis patikrinimas būtų jau trečias patikrinimas už tą patį laikotarpį dėl tų pačių sandorių. Taip pat Pareiškėjas prašo atleisti nuo delspinigių ir baudos.

MAĮ 154 straipsnio 4 dalyje numatyta, jog centrinis mokesčių administratorius, išnagrinėjęs mokesčių mokėtojo skundą, pagal savo kompetenciją priima vieną iš šių sprendimų: 1) patvirtina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 2) panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 3) iš dalies patvirtina arba iš dalies panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 4) pakeičia vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 5) panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą ir paveda vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą bei priimti naują sprendimą; 6) panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą ir paveda priimti naują sprendimą. Pagal MAĮ nuostatas centriniam mokesčių administratoriui yra palikta diskrecijos teisė, įvertinus faktines mokestinio ginčo bylos aplinkybes, nuspręsti, kokią sprendimą, numatytą MAĮ 154 straipsnio 4 dalyje, priimti.

Administracinių teismų praktikoje, aiškinant Inspekcijos teisę pavesti priimti naują sprendimą teritoriniam padaliniiui, yra konstatuota, kad šio, centriniam mokesčių administratoriui leisto elgesio modelio paskirtis – pašalinti aplinkybes, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokestinio ginčo. Paprastai pagrindas priimti tokį sprendimą atsiranda, kai vietos mokesčių administratorius nevisapusiškai ir neobjektyviai yra ištyręs bei nustatęs visas reikšmingas faktines aplinkybes ir / arba kai yra padaryta esminių procesinių teisės normų pažeidimų, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras (žr., pvz., LVAT 2010-10-18 nutartį adm. byloje Nr. A-438-1146/2010). Sprendimas pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą gali būti priimtas ne tik tais atvejais, kai būtina surinkti papildomų duomenų, bet ir tais atvejais, kai būtina pašalinti mokesčių

apskaičiavimą, mokėjimą ir mokesčių administravimą reguliuojančių teisės normų pažeidimus, kuomet tokių teisės normų pažeidimų pašalinimas negalimas be pavedimo atlikti pakartotinį patikrinimą (žr., pvz., LVAT 2013-01-02 nutartį adm. byloje Nr. A-442-2805/2012). Taip pat pastebėtina, kad, vadovaujantis LVAT praktika, centrinis mokesčių administratorius paveda vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą tik tokiu atveju, kai centrinis mokesčių administratorius pats negali atlikti būtinų veiksmų, siekiant pagrįsto ir objektyvaus sprendimo priėmimo (žr., pvz., 2008-01-31 nutartį adm. byloje Nr. A-556-158/2008; 2009-05-18 nutartį adm. byloje Nr. A-438 596/2009; 2015-09-29 nutartį adm. byloje Nr. A-3051-438/2015; 2022-01-12 nutartį adm. byloje Nr. eA-84-575/2022). Aptartos nuostatos suponuoja išvadą, kad pakartotinio patikrinimo tikslas yra tirti naujus įrodymus ir aplinkybes, nustačius, jog atliktas pirminis mokesčių patikrinimas yra ydingas, ir siekiant priimti teisėtą bei objektyviais duomenimis pagrįstą sprendimą, lemiantį mokesčių mokėtojo mokesčių prievolių nustatymą. Nagrinėjant ginčą dėl sprendimo, kuriuo pavesta atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą, pagrįstumo, būtina įvertinti, ar Inspekcijos nustatytos aplinkybės sudaro pagrindą pavesti atlikti administracines procedūras pakartotinai.

Iš bylos medžiagos matyti, kad ginčas tarp šalių kilęs dėl Pareiškėjo išleistų *Bitdegree* žetonų tipo nustatymo, t. y. ar tai yra naudojimo / prekių ar paslaugų žetonai, ar mokėjimo / turto žetonai, ir atitinkamai dėl pajamų pripažinimo momento, kuris iš esmės priklauso nuo to, ar *Bitdegree* žetonai suteikia reikšmingas teises jų turėtojams ir, ar ICO metu surinktos lėšos sietinos su Pareiškėjo tolesniais įsipareigojimais žetonų savininkams.

Naudojimo / prekių ar paslaugų žetonai suteikia jų savininkui galimybę naudotis prekėmis ar paslaugomis, kurios prieinamos tik šių žetonų leidėjo tinkle ir yra aiškiai nustatyti sutartiniai įsipareigojimai dėl vykdymo sąlygų bei prekių (ar paslaugų) suteikimo terminų.

Mokėjimo / turto žetonai gali būti naudojami juos išleidusios bendrovės paslaugoms ateityje pirkti ar atsiskaitymams tarp žetonų savininkų juos išleidusios bendrovės sukurtos bendruomenės viduje, t. y. naudojami kaip virtualios valiutos monetos, tačiau nesuteikia kitų reikšmingų teisių jų pirkėjui, todėl juos išleidusiai bendrovei gali būti įrankiu tokių žetonų funkcionavimą užtikrinančios blokų grandinės sukūrimo išlaidas ir finansuoti kitą bendrovės veiklą, nepriisiimant tiesioginių teisių įsipareigojimų žetonų pirkėjams.

Mokesčio patikrinimo metu mokesčių administratorius sprendė, kad ICO metu surinktos lėšos Pareiškėjo pajamomis turi būti pripažįstamos iš karto, nes BDG žetonai nesuteikia teisių žetonų pirkėjui / neturi aiškiai nustatytų įsipareigojimų dėl vykdymo sąlygų bei prekių (ar paslaugų) suteikimo terminų. Tuo tarpu Pareiškėjas su tokia mokesčių administratoriaus išvada nesutinka ir teigia, kad visos už išplatintus mokėjimo žetonus gautos lėšos yra sietinos būtent su tolesniais įsipareigojimais žetonų savininkams, todėl Pareiškėjas pagrįstai pripažįsta atidėjinius, kurie rodo kintamą Pareiškėjo įsipareigojimų žetonų turėtojams dalį.

Kaip minėta, centrinis mokesčių administratorius, išnagrinėjęs Pareiškėjo skundą dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, sprendė, kad Kauno AVMI nustatė ne visas ginčo išsprendimui reikšmingas aplinkybes, todėl nėra galimybės atsakyti į visus Pareiškėjo skundo argumentus.

Pirma, vienas pagrindinių ginčo klausimų, ar Pareiškėjas turėjo / tebeturi / neturėjo įsipareigojimų žetonų pirkėjams. Pareiškėjas atidėjinius suformavo 2018–2022 metams, todėl, Inspekcijos teigimu, aktualu įvertinti ar per šį laikotarpį buvo vykdomi platformos kūrimo, tobulinimo darbai, kuriuos Pareiškėjas teigė įsipareigojęs vykdyti. Komisijos posėdžio metu Inspekcijos atstovas akcentavo, kad taip pat būtina patikrinti, kaip buvo naudojamos ICO metu surinktos lėšos – ar *Bitdegree* platformos vystymui, ar kitoms Pareiškėjo reikmėms. Komisijos vertinimu, Inspekcijos nurodytos aplinkybės yra svarbios, sprendžiant klausimą, kokiam žetonų tipui priskirtini Pareiškėjo išleisti žetonai, ir atitinkamai, ar pagrįstai Pareiškėjas nepriskyrė pajamoms visų ICO metu surinktų lėšų iš karto, o suformavo atidėjinius.

Antra, patikrinimo metu pagal elektroninės pinigines 0x0AFA3b70D3F19b52A1acB2648572627573896885 duomenis buvo nustatyta, jog tikrintuoju laikotarpiu BDG žetonais mokymų platformoje niekas neatsiskaitė, iki 2020-01-04 užfiksuotas vienas atsiskaitymas - 2019-09-23 (mokėjimo vertė 0,00075926 ETH, t. y. 0,45 JAV dolerių), tačiau nėra

duomenų kaip vyko atsiskaitymai žetonais vėlesniais laikotarpiais. Pareiškėjas kartu su skundu pateikė atsiskaitymo žetonais suvestinę už laikotarpį nuo 2018-06-27 iki 2019-12-26, tačiau iš jos neįmanoma nustatyti, kokie atsiskaitymai, kokiomis sumomis ir už kokias paslaugas joje nurodyti, be to, suvestinėje neužfiksuotas mokesčių administratoriaus patikrinimo metu nustatytas 2019-09-23 atsiskaitymas žetonais. Komisija atkreipia dėmesį į patikrinimo metu nustatytą ir Pareiškėjo pateiktą duomenų prieštarumą, taip pat į tai, kad ginčo byloje nėra duomenų apie atsiskaitymus žetonais nuo 2020 metų.

Trečia, siekiant išsiaiškinti, kokie buvo žetonus įsigijusių asmenų tikslai dėl žetonų panaudojimo, buvo apklausta 15 asmenų, kurie įsigijo žetonų už 20 000 Eur ar didesnę sumą. Inspekcija sprendime pažymėjo, kad *Bitdegree* platforma yra mokymų platforma, skirta iš esmės jauniems asmenims, studentams ir pan., kurie galėtų platformoje rasti tinkamus mokymus. Platformoje patalpintų kursų ir mokymų pardavimo kaina svyravo nuo 2 iki 197 JAV dolerių. Todėl Inspekcija sprendė, kad, atsižvelgiant į platformos paskirtį ir produktų kainas, kykla pagrįstą abejonių dėl pasirinktos tikslinės grupės ir gautų rezultatų vertinimo tikslumo. Komisija sutinka su Pareiškėjo vertinimu, jog tikslai, kurių siekė žetonus įsigiję asmenys, ginčo byloje nėra teisiškai reikšmingi, kadangi pirkėjų lūkesčiai yra subjektyvūs ir negali įtakoti Pareiškėjo išleistų žetonų savybių ir suteikiamų teisių.

Komisijos vertinimu, Inspekcijos nustatytos ir šio sprendimo aprašomojoje dalyje detaliam aprašytos bylos aplinkybės ir teismų praktika atskleidžia, jog būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, susijusių su ICO metu surinktų lėšų pripažinimo pajamomis laikotarpiu, vertinimu.

Atsakant į Pareiškėjo skundo argumentus dėl esminių procedūrinių pažeidimų, pirmiausiai primintina, kad mokestinis patikrinimas ir mokestinis tyrimas yra skirtingos mokesčių administratoriaus veiklos rūšys, kurioms yra taikomas skirtingas teisinis reguliavimas (žr., pvz., LVAT 2010-05-27 nutartį adm. byloje Nr. A-442-801/2010). Mokestinis patikrinimas – mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse (MAĮ 2 straipsnio 23 dalis); mokestinis patikrinimas reglamentuojamas MAĮ VI skyriuje „Mokestinis patikrinimas“ (MAĮ 114–134 straipsniai). Atitinkamai mokestinis tyrimas – mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti pateiktų mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę, mokesčių mokėtojų vizitavimą, jų veiklos kontrolę, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje (MAĮ 2 straipsnio 24 dalis); mokestinis tyrimas reglamentuojamas MAĮ VII skyriuje „Mokestinis tyrimas“ (MAĮ 135–137 str.). Tai, kad mokestinis patikrinimas ir mokestinis tyrimas yra netapačios teisinės kategorijos, jos sukelia skirtingas pasekmes mokesčio mokėtojui konstatuota ir kitose LVAT bylose (žr., pvz., LVAT 2017-03-09 nutartį adm. byloje Nr. eA-2885-438/2017). MAĮ 118 straipsnyje yra įtvirtintas draudimas atlikti pakartotinį mokesčių mokėtojo patikrinimą dėl to paties mokesčio už tą patį mokestinį laikotarpį, jei buvo priimtas atitinkamas mokesčių administratoriaus sprendimas, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, arba patikrinimo rezultatai buvo patvirtinti patikrinimo pažyma. Iš minėtos MAĮ 118 straipsnio matyti, kad jame nėra įtvirtinta draudimo atlikti mokestinį patikrinimą, jei prieš tai buvo atliktas mokesčio mokėtojo mokestinis tyrimas. Aplinkybė, kad Pareiškėjo atžvilgiu atlikto mokestinio tyrimo metu (2019-07-02) Pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (7.45) FR0687-690 mokesčių administratorius tikrino tas pačias pelno ir pridėtinės vertės mokesčio deklaracijas, Pareiškėjo veiklą nuo veiklos vykdymo pradžios, tuos pačius Pareiškėjo pateiktus dokumentus ir paaiškinimus kaip ir mokestinio patikrinimo metu, ir nepasisakė dėl pajamų pripažinimo momento, nesudaro pagrindo teigti, kad pagal 2020-06-18 pavidimą tikrinti Nr. (7.45) FR0773-1309 Pareiškėjo atžvilgiu buvo atliktas pakartotinis mokestinis patikrinimas. Kita vertus, po atlikto mokestinio tyrimo, kurio metu buvo nustatyta, kad Pareiškėjas ICO metu surinktas lėšas finansinėje apskaitoje pripažino kaip gautą avansą, o pajamų pripažinimą išdėstė per penkerius metus, pirmaisiais mokestiniais metais (2018 m.) pripažindamas 40 proc. (7 471 590 Eur (18 678 975*40/100)) nuo pirminio žetonų platinimo metu surinktų lėšų

sumos, o paskesniais po 15 proc. nuo surinktų lėšų sumos, Pareiškėjas savo buhalterinėje apskaitoje kitaip apskaitė ICO metu gautas lėšas, t. y. išplatintus žetonus laikė Naudojimo žetonais ir nors ICO metu gautas lėšas finansinėje apskaitoje pripažino kaip gautą avansą, pajamas pripažįsta registruodamas atidėjinius per laikotarpį, kurį užtruks įsipareigojimų žetonus įsigijusiems asmenims įgyvendinimas. Pagal Pareiškėjo pasirinktą kitą pajamų pripažinimo būdą, tikrinamojo laikotarpio pajamomis pripažino 2 915 338,25 Eur iš 12 421 825,92 Eur žetonų platinimo metu surinktų lėšų (gautų lėšų suma, įvertinus neigiamą valiutų kurų pasikeitimo įtaką).

Apibendrinant išdėstytas nuostatas, darytina išvada, kad Inspekcija pagrįstai konstatavo, jog siekiant pašalinti nustatytus trūkumus nagrinėjamoje byloje ir teisingai apskaičiuoti Pareiškėjo mokesčines prievoles, yra pagrindas pavesti Kauno AVMI atlikti Pareiškėjo pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

Pakartotinio patikrinimo atlikimas ginčo atveju yra betarpiškai susijęs su teisinga bei pagrįsta galima mokesčių našta, kurią lemia tinkamas mokesčinės bazės nustatymas, kas negali būti apspręsta neturint patikimų, nekeliančių abejonių duomenų, t. y. neatlikus pakartotinio tikrinimo. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad pakartotinio patikrinimo metu Pareiškėjui nebus paneigta teisė teikti papildomus įrodymus dėl pakartotinio patikrinimo metu kylančių klausimų, o mokesčių administratoriaus sprendimas nebūtinai gali būti nepalankus mokesčių mokėtojais.

Pripažinus, jog yra pagrindas pavesti Kauno AVMI atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą, Pareiškėjo skundo dalis dėl Kauno AVMI 2021-10-29 sprendimu Nr. (7.45Mr)FR0682-255 patvirtintų papildomai mokėtinų mokesčių ir su jais susijusių sumų pagrįstumo, paliekama nenagrinėta.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022-03-14 sprendimą Nr. 69-14.

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

Komisijos pirmininkas	Evaldas Raistenskis
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė