



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „H. H.“ SKUNDO**

2023 m. spalio d. Nr. S- (7-2023/137)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininko Evaldo Raistensio, narių Rasos Stravinskaitės Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrino UAB „H. H.“ (toliau – Pareiškėjas, Bendrovė) 2023-07-27 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2023-07-14 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-169 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjo atstovai U. C., V. R., J. C., S. U., Inspekcijos atstovai T. S., R. T. dalyvavo Komisijos 2023-08-22 posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Inspekcija 2023-05-23 patikrinimo akte Nr. (21.222 Mr)-FR0680-158 (toliau – Patikrinimo aktas) konstatavo, jog Bendrovė nepagrįstai sumažino 2018–2019 m. apmokestinamąjį pelną leidžiamiems atskaitymams priskirdama Jungtinės Karalystės (toliau – JK) įmonei A.A. sumokėtų 728762,81 Eur komisinių už Bendrovės žaidimų platinimą sąnaudomis, kadangi A.A. realiai nesuteikė žaidimų platinimo paslaugų. Taip pat patikrinimo aktu nustatyta, kad Bendrovė neapskaičiavo pelno mokesčio (toliau – PM) nuo 2018–2019 m. gautų 3205211,53 Eur dividendų, nustačius, kad dividendai buvo gauti iš A.A., kuri tikrinamuoju laikotarpiu atitiko apsimestinio darinio, nustatyto ne dėl svarių komercinių priežasčių, pobūdį. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, Inspekcijos padaryta išvada, kad Bendrovė, gavusi dividendus iš A.A., apibūdinamos kaip darinys, gavo mokestinę naudą, t. y. pažeidė Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 35 straipsnio 2 dalį ir pasinaudodama šiame straipsnyje nurodyta apmokestinimo išimtimi (mokesčio lengvata), išvengė pelno mokesčio už dividendų gavimą mokėjimo.

Inspekcija Sprendimu patvirtino Patikrinimo aktu papildomai apskaičiuotą 586722 Eur PM, apskaičiavo 222028,08 Eur PM delspinigius bei skyrė 30 proc. dydžio 176017 Eur PM baudą, o dalyje dėl Bendrovės pelno mokesčio prievolių dėl investicijų pagal PMĮ 46<sup>1</sup> straipsnio 2 dalį pavedė atlikti pakartotinį patikrinimą.

*Dėl nepagrįsto darinio pripažinimo*

Pareiškėjo teigimu, Inspekcija Sprendime atkartojo Patikrinimo akto išvadas, tačiau savarankiško Pareiškėjo pateiktų argumentų bei dokumentų vertinimo neatliko. Mokesčių administratorius Sprendime paminėjo tik dalį Pareiškėjo pastabose dėl Patikrinimo akto (toliau – Pastabos) nurodytų argumentų, bet dėl jų padarė klaidingas išvadas, kurios neva pagrindžia, jog A.A. buvo darinys.

Pasak Pareiškėjo, Inspekcija savo poziciją, kad A.A. buvo darinys, išimtinai grindžia JK mokesčių administratoriaus pateiktame atsakyme nurodyta informacija, kuri yra prieštaringa.

Pareiškėjas nesutinka su Sprendimo išvada, kad jog A.A. faktiškai veiklos, metais, už kuriuos Bendrovei 2018-2019 metais buvo išmokėti dividendai, nevykdė, nes JK mokesčių administratoriaus pateiktame atsakyme nėra informacijos, kad 2015–2017 m. Bendrovė turėjo kitokius žmogiškuosius išteklius ir resursus nei nustatyta tikrinamuoju laikotarpiu. Pareiškėjas nurodo, kad iš Inspekcijos pateikto JK mokesčių administratoriaus atsakymo išrašo (toliau – Išrašas) informacija apie Inspekciją dominantį laikotarpį nurodoma tik atskiruose klausimuose. Tuo tarpu klausime, ar A.A. vykdo ekonominę veiklą, joks laikotarpis nebuvo nurodytas, dėl ko ir nebuvo gautas tikslus atsakymas apie šios bendrovės iki jos likvidavimo 2021 m. vykdytą veiklą:

Pareiškėjo teigimu, kreipdamasi į JK mokesčių administratorių, Inspekcija nesuformulavo tikslų, konkrečių klausimų O. V. Ltd JK iki jos likvidavimo vykdytos ekonominės veiklos, JK mokesčių administratoriui pateikė klausimus tik apie darbuotojus. Tuo tarpu klausimai apie asmenis, kurie teikia paslaugas pagal sudarytas civilines sutartis, apskritai nebuvo užduoti, dėl ko JK mokesčių administratorius dėl tokių pagrindų A.A. teikiamų paslaugų nieko ir nepasisakė.

Pareiškėjas pažymi, kad bet kokie paaiškinimai, tame tarpe ir pateikti kitos valstybės mokesčių administratoriaus, turi būti vertinami visų įrodymų kontekste. JK mokesčių administratorius per visą veiklos laikotarpį ne kartą tikrino A.A. veiklą ir pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) apskaičiavimą, deklaravimą (Pastabų priedas Nr. 5) bei PM apskaičiavimą, deklaravimą. Sumokėto PM patikrinimą už 2015 m. JK mokesčių administratorius atliko 2017 (Pastabų priedas Nr. 18). Šie Pareiškėjo su Pastabomis pateikti dokumentai (įrodymai) nevertinti, nors jie, be kita ko, akivaizdžiai paneigia pateiktame išrašo nurodytą JK mokesčių administratoriaus teiginį, kad JK mokesčių administratorius A.A. netikrino.

Be to, kaip matyti iš A.A. JK mokesčių administratoriui pateikto atsakymo, būtent šios įmonės vadovė U. C. komunikavo su JK mokesčių administratoriumi. Minėta aplinkybė patvirtina, jog A.A. vadovė turėjo reikiamas žinias, kompetenciją, patirtį ir realiai veikė šios bendrovės vardu santykiuose su trečiaisiais asmenimis. JK mokesčių administratorius niekuomet nekėlė klausimų dėl Nordcurrent Ltd turimų resursų veiklai vykdyti (tame tarpe darbuotojų ir pan.).

Pareiškėjas pažymi, kad A.A. nuo pat veiklos vykdymo pradžios buvo PVM mokėtoju ir niekada nebuvo išregistruota iš JK PVM mokėtojų registro dėl to, jog nevykdė veiklos ar dėl kitų priežasčių.

Pasak Pareiškėjo, aplinkybė, jog A.A. vadovė U. C. buvo dar 7 įmonių vadovė nepagrindžia ir negali pagrįsti, jog A.A. buvo darinys.

Pareiškėjas nurodo, kad H. H. įmonių savininkai, kartu dirbdami grupės įmonėse nuo pat Pareiškėjo bei kitų H. H. įmonių įsteigimo, buvo pasiskirstę atsakomybės sritimis. Pardavimų (distribucijos, platinimo) valdymas ir marketingas buvo priskirti U. C. veiklos sričiai, tuo tarpu kiti savininkai buvo atsakingi už žaidimų kūrybą arba už operacinę veiklą, personalą, biuro veiklą ir aprūpinimą. Taigi, U. C. nuo pat Pareiškėjo įsteigimo ir visos grupės susiformavimo buvo ir yra atsakinga už visų pardavimų kanalų valdymą.

Pareiškėjas nurodo, kad U. C., būdama A.A. direktore, būtent ir atliko jai akcininkų pavestą funkciją – valdyti ir sudaryti sąlygas vykdyti grupės kuriamų žaidimų (tame tarpe ir Pareiškėjo) platinimą pasauliniu mastu, tokiai funkcijai atlikti U. C. turi visas kompetencijas, tą patvirtina susirašinėjimai su Apple. Taigi, nors U. C. ir buvo paskirta A.A. vadove, tai *per se* nereiškia, kad ji buvo atsakinga už visas aptartas tiek A.A., tiek kitų grupės įmonių veiklos sritis.

Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius nevertino, kokias konkrečias funkcijas U. C., kaip vadovė, atliko kitose minimose 7 grupės įmonėse. Dėl to Sprendime padaryta nepagrįsta išvada, jog U. C. tokio įvairiapusio darbo atlikti negalėjo.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos išvada, kad A.A. verslo veiklos vykdymo tikslais neturėjo internetinių svetainių ar el. pašto adresų. Pareiškėjas pažymi, kad pagal 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 226 straipsnį, paslaugos gavėjo el. paštas nėra vienas iš privalomų PVM sąskaitos faktūros rekvizitų, tačiau atskirais atvejais A.A. vadovės U. C. el. paštas (duomenys neskelbtini) PVM sąskaitose faktūrose ar su PVM sąskaita faktūra A.A. siunčiame dokumente, būdavo nurodomas (Pastabų priedas Nr. 16). Tuo tarpu, kaip matyti iš Inspekcijai su Pastabomis pateiktos žaidimų platinimo sutarties,

2013-12-11 sudarytos su Big J. F., Inc. (Pastabų priedas Nr. 15), šios sutarties 7.5 punkte nurodytas A.A. el. paštas (duomenys neskelbtini), kuris taip pat buvo naudojamas korespondencijai gauti.

Pareiškėjas taip pat nurodo, kad, kaip matyti, iš PVM sąskaitų faktūrų, jose buvo nurodomas ir A.A. vadovės U. C. JK registruotas telefono numeris, kuris buvo naudojamas šios bendrovės veikloje, tačiau Sprendime minėta aplinkybė liko nutylėta bei, atitinkamai, Sprendime nėra paaiškinta, kodėl, Inspekcijos vertinimu, ji nėra aktuali išvadai, ar bendrovė yra darinys.

Pareiškėjas paaiškina, kad įmonių grupių verslo praktikoje yra visiškai įprasta, jog grupės įmonės el. pašto pavadinime naudoja pagrindinės grupės bendrovės pavadinimą, kuris iš esmės yra tos grupės prekės ženklas. Tuo labiau, kad šiuo atveju, A.A. turėjo identišką pavadinimą, kaip ir Pareiškėjas, įsteigtas Lietuvoje. Dėl nurodyto, A.A. vadovei U. C. turėti atskiro (kito) el. pašto nebuvo jokio objektyvaus poreikio. Vertinant iš paslaugų teikėjų bei klientų (vartotojų) perspektyvos, šiuo atveju taip pat nebuvo poreikio dirbtinai kurti kitą el. paštą, nes H. H. įmonės buvo atpažįstamos bei identifikuojamos būtent pagal šį pavadinimą.

Dėl aplinkybės, jog A.A. neturėjo interneto svetainės, Pareiškėjas paaiškina, jog ši bendrovė niekada neturėjo ir neprekiavo savo sukurtais žaidimais, t. y. ji platindavo Pareiškėjo ir nesusijusių asmenų sukurtus žaidimus. Atitinkamai, A.A. vykdant tik kitų subjektų sukurtų žaidimų platinimo funkcijas, poreikio turėti internetinę svetainę nebuvo.

#### *Dėl Pareiškėjo pastabose pateiktų argumentų nevertinimo*

Pareiškėjas nurodo, kad dalį Pareiškėjo Pastabų argumentų Inspekcija Sprendime pacitavo, tačiau dėl jų nepasisakė, dalies Pareiškėjo Pastabose nurodytų argumentų apskritai nepaminėjo ir jų nevertino, dėl ko padarė nepagrįstą išvadą, jog A.A. buvo darinys. Pareiškėjo Pastabose detaliam aprašytas A.A. įsteigimo bei veiklos aplinkybes apskritai ignoruojant, be kita ko, buvo pažeisti Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAI) nustatyti reikalavimai viešojo administravimo subjekto priimtam sprendimui. Tokio pobūdžio pažeidimas sudaro savarankišką pagrindą panaikinti Inspekcijos Sprendimą.

Pareiškėjas Pastabose nurodė, kad jis visu savo veiklos laikotarpiu su A.A. buvo sudaręs sutartis su daugiau nei 30 didžiųjų tarptautinių žaidimų elektroninio platinimo kompanijų, tokių kaip Amazon, Apple, Google, Microsoft, Nintendo, Sony, Samsung ir kt. (suvestiniai duomenys apie A.A. sutartis su žaidimų platinimo kompanijomis už 2015–2018 m. laikotarpį pateikti Excel lentelėje, Pastabų priedas Nr. 14, pavyzdinės sutartys pateikiamos Pastabų priedas Nr. 15).

Pareiškėjas nurodo, kad tam, kad gauti pajamas iš žaidimų platinimo per didžiausias pasaulines platformas, A.A. pirko paslaugas, tame tarpe reklamos, iš daugiau nei 100 paslaugų teikėjų (suvestiniai duomenys apie paslaugų teikėjus A.A. už 2015–2018 m. laikotarpį pateikti lentelėje, (Pastabų priedas Nr. 14), PVM sąskaitų faktūrų kopijos pateikiamos (Pastabų priedas Nr. 16). Visgi nei ši aplinkybė O. V. Ltd sudarytų sutarčių, nei Pareiškėjo pateikti minėtas aplinkybes patvirtinantys Pastabų priedai (išskyrus PVM sąskaitas faktūras, reklamos paslaugų teikėjų išrašytas A.A. (Pastabų priedas Nr. 16)) apskritai Sprendime neminimi, bei, atitinkamai, Inspekcija dėl jų nepasisako. Pareiškėjas skunde reiškia pretenzijas ir dėl to, kad Sprendime nepasisakyta ir dėl Pareiškėjo argumento, jog per A.A. buvo perkamos reklamos paslaugos siekiant padidinti žaidimų pardavimus, bei dėl argumento, jog A.A. vykdė aktyvią komercinę veiklą, tačiau dėl pačios elektroninių ir mobiliųjų įrenginių žaidimų platinimo verslo specifikos, visas verslas nuo 2010–2011 m. buvo vykdomas elektroninėje erdvėje, dėl ko A.A. veiklos vykdymui nereikėjo nei ofiso, nei specializuotos įrangos, nei didelių žmogiškųjų išteklių. Pareiškėjo nuomone, šios aplinkybės aktualios vertinant A.A. turinį, šios bendrovės objektyvų poreikį turėti patalpas, darbuotojus ir pan., nes tai yra PMĮ 32 straipsnio 6 dalies apibendrintame komentare (toliau – Komentaras) detalizuoti įmonės veiklos turinio elementai. Tai taip pat patvirtinta, jog ši bendrovė nebuvo nei „tuščia“, nei tik pasyviai pajamas gaunanti bendrovė, tariamai įsteigta neapmokestinamų dividendų išmokėjimui. Pareiškėjas akcentuoja, kad jei ne toks Pareiškėjo komercinis sprendimas, t. y. dukterinės įmonės JK įsteigimas dar 2009 m. su jai dedikuota žaidimų pardavimo funkcija, Pareiškėjas tiesiog nebūtų galėjęs pardavinėti savo žaidimų didžiausiose pasaulinėse skaitmeninėse rinkose mažiausiai iki 2017 m. pabaigos.

Sprendime ignoruojami Pareiškėjo su Pastabomis pateikti dokumentai, teigiant, kad jokia informacija apie tai, kad A.A. minėtų funkcijų vykdymui būtų pasitelkusi trečiuosius asmenis, mokestinio patikrinimo metu Bendrovės nebuvo pateikta. Pareiškėjo teigimu, toks Inspekcijos teiginys yra akivaizdžiai tiesos neatitinkanti informacija, nes, kaip minėta, A.A. vien reklamos paslaugas pirkė daugiau nei iš 100 tiekėjų, o šią aplinkybę patvirtina Pareiškėjo su Pastabomis pateikti dokumentai (Pastabų priedai Nr. 14, 16).

Pareiškėjo teigimu, Inspekcijos nepasisakė dėl šių pastabų ir jas pagrindžiančių įrodymų (kurie buvo pateikti kaip priedai):

– O. V. Ltd įsteigimo aplinkybių, susijusių su ekonominėmis, politinėmis priežastimis bei akcininkų interesais, kurios pagrindžia, jog A.A. buvo įsteigta dėl svarių ekonominių priežasčių: JK buvo didžiausia žaidimų rinka Europoje; JK jau įsteigimo metu turėjo paprastus, patogius bei gerai išvystytus žaidimų, įrašytų į laikmenas, platinimo kanalus, t. y. JK veikė konsignaciniai sandėliai, kurie leido tiesioginį žaidimų platinimą; potencialūs JK platintojai reikalaujavo įsteigimo JK, banko sąskaitos JK, taip pat kontaktų JK turėjimo; steigti dukterinę įmonę, o ne samdyti nesusijusį tarpininką, kuris atliktų tas pačias funkcijas, buvo ekonomiškai labiau naudinga; akcininkai (U. C. ir jos sutuoktinis) studijavo JK, užmezgė pažintis ir kontaktus su žaidimų bendruomene, leidėjais, todėl žaidimų rinka, verslo aplinka, reikalavimai įmonių įsteigimui, administravimui ir pan. buvo žinomi; tiesioginis kontaktas leido geriau pristatyti ir parduoti žaidimus; jeigu nebūtų JK įsteigtos įmonės, Pareiškėjas būtų turėjęs samdyti nesusijusius tarpininkus žaidimų platinimu, kas buvo netikslinga ir kaštų taupymo tikslais.

– Dėl rinkos sąlygų, ribojusių Pareiškėjo galimybes savo kuriamus žaidimus platinti tiesiogiai iš Lietuvoje įsteigtos bendrovės. Lietuvos rezidentui apskritai nebuvo galimybės turėti paskyrą bet kurioje iš pasaulinių elektroninės prekybos platformų. Pavyzdžiui, Google žaidimų platinimo platforma Lietuvoje įsteigtiems žaidimų platintojams pasidarė prieinama tik nuo 2015 metų, Apple platforma tokią galimybę suteikė vėliau.

– Dėl vykdytos veiklos pobūdžio ir realumo – Inspekcija nevertino grupės struktūros ekonominio pagrindimo ir mokestinės naudos gavimo būtent dėl tokios įmonių grupės struktūros naudojimo:

– Sprendime ignoruojami Pareiškėjo su Pastabomis pateikti dokumentai, teigiant, kad jokia informacija apie tai, kad A.A. minėtų funkcijų vykdymui būtų pasitelkusi trečiuosius asmenis, mokestinio patikrinimo metu Bendrovės nebuvo pateikta. Pareiškėjo teigimu, toks Inspekcijos teiginys yra akivaizdžiai tiesos neatitinkanti informacija, nes, A.A. vien reklamos paslaugas pirkė daugiau nei iš 100 tiekėjų, o šią aplinkybę patvirtina Pareiškėjo su Pastabomis pateikti dokumentai (Pastabų priedai Nr. 14, 16).

– Dėl aplinkybės, kad A.A. taip pat platino ir kitų įmonių sukurtus žaidimus;

– Dėl aplinkybės, jog A.A. pajamos buvo gaunamos iš aktyvios komercinės veiklos, t. y. žaidimų platinimo, reklamos žaidimuose ir pan., \_dėl pačios elektroninių ir mobiliųjų įrenginių žaidimų platinimo verslo specifikos, visas verslas nuo 2010–2011 m. buvo vykdomas elektroninėje erdvėje, dėl ko A.A. veiklos vykdymui nereikėjo nei ofiso, nei specializuotos įrangos, nei didelių žmogiškųjų išteklių.

– Dėl aplinkybės, kad A.A., buvo vykdomas ne tik Pareiškėjo sukurtų žaidimų pardavimas, bet ir reklamos pirkimai Pareiškėjo sukurtiems žaidimams. Tokį veiklos modelį lėmė aplinkybė, jog: (i) dauguma tarptautinių reklamos tiekėjų patikimiau vertindavo įmones ne iš Rytų Europos, o tarptautiniu mastu pripažįstamų jurisdikcijų, tokių kaip JK; (ii) pinigų srautai iš žaidimų pardavimų atėdavo į A.A., dėl ko A.A. atliekant reklamos pirkimus, reikėdavo atlikti mažiau tarptautinių pervedimų, t. y. tokiu būdu eliminuota dalis pavedimų Lietuvoje įsteigtam Pareiškėjui, dėl ko sumažėjo tarptautinių pavedimų atlikimo kaštai.

– Dėl aplinkybės, jog A.A. veikė ilgą laikotarpį nuo A.A. įsteigimo iki šios bendrovės likvidavimo A.A. į JK biudžetą sumokėjo itin ženkliai PM sumas, o reikšmingus dividendus pirmą kartą akcininkams už 2016 metus paskirstė tik 2018-04-23. Tuo tarpu pagal aktualią teismų praktiką, būtent aplinkybė, kad bendrovė yra naujai įsteigta yra viena iš prielaidų daryti išvadą, jog

mokesčių mokėtojas, naudodamasis šia naujai įsteigta tarpine bendrove dividendų išmokėjimui, siekė mokestinės naudos.

– Dėl aplinkybės, jog A.A. buvo audituojama vienos iš didžiausių audito kompanijų – KPMG LLP, kuriai klausimų ar abejonių dėl audituojamo Pareiškėjo veiklos realumo nekilo; turėjo banko sąskaitų (atitiko JK bankų keliamus reikalavimus asmeniui, siekiančiam atsidaryti banko sąskaitą); A.A. vadovė U. C. veiklos vykdymui JK turėjo oficialiai pas JK mokesčių administratorių bei Statistikos departamente registruotą telefono numerį, kuris buvo naudojamas komunikacijai;

– jei A.A., kaip teigia Inspekcija, būtų darinys realiai nevykdęs veiklos, ši bendrovė pajamų, iš kurių būtų 2018–2019 m. išmokėjusi viso net 3 205 211,53 EUR dividendų Pareiškėjui, apskritai nebūtų turėjusi.

Pasak Pareiškėjo, Inspekcijos taip pat nepasisakyta dėl pastabų ir jas pagrindžiančių įrodymų, susijusių su veiklos pokyčių aplinkybėmis:

– Dėl laikotarpyje nuo 2009 m. iki 2017 m. vidurio aktualių aplinkybių (ne)vertinimo, nors šios aplinkybės patvirtina: (i) realų Pareiškėjo poreikį bei galimybę žaidimus iki 2017 m. vidurio platinti tik per A.A.; (ii) A.A. žaidimų platinimo paslaugas taip pat teikė kitiems nepriklausomiems žaidimų kūrėjams, kas neabejotinai patvirtina šios bendrovės teiktų paslaugų realumą ir, atitinkamai, ekonominį turinį. Atsižvelgiant į aplinkybę, jog pajamos iš žaidimų pardavimo per pagrindinius kanalus ateidavo į A.A., būtent per šią bendrovę buvo vykdomi žaidimų reklamos pirkimai visoms platformoms. Tuo tarpu Pareiškėjas tuo laikotarpiu, kai žaidimų platinimas vyko per A.A. turimas prieigas prie žaidimų platinimo platformų, disponavo informacija apie žaidimų pardavimų rezultatus.

– Dėl laikotarpyje nuo 2017 m. vidurio iki 2019 m. aktualių aplinkybių, lėmusių veiklos pokyčius, (ne)vertinimo. Pareiškėjas nurodo, jog po Pareiškėjo ir Google susitarimo dėl žaidimų platinimo per Google platformą bei Pareiškėjo paskyros šioje platformoje atidarymo, Pareiškėjo žaidimai buvo perkelti platinimui per Pareiškėjo paskyrą ir Pareiškėjas tapo savo kuriamų žaidimų platintoju Google platformoje, nuo to laiko A.A. perrašydavo Pareiškėjui su Google platforma susijusias žaidimų reklamos sąnaudas. 2018 m. veiklos modelis buvo pakeistas, perkeltas iš A.A. visas žaidimų kūrimo, šios kūrybos finansavimo bei reklamos nuostolių rizikas Pareiškėjui. Šis pokytis susijęs su realia Pareiškėjo galimybe perkelti jo sukurtus bei platinamus žaidimus prie jo Apple paskyros 2018 m. Atitinkamai, nuo 2019 m. pabaigos A.A. nebeatliko tų funkcijų, dėl kurių buvo įsteigta.

Pareiškėjas nurodo, kad Pastabose detalios paaikškinimo, kokia esminė aplinkybė lėmė šį galutinį Pareiškėjo ir A.A. veiklos modelio pokytį, t. y. tiesioginio žaidimų platinimo ir reklamos pirkimo funkcijų perdavimą Pareiškėjui. Konkrečiai, ji buvo susijusi su Apple prieigos prie žaidimų platinimo platformos suteikimu Lietuvoje veikiančioms bendrovėms, tame tarpe ir Pareiškėjui 2018 m., bei realia Pareiškėjo galimybe perkelti jo sukurtus bei platinamus žaidimus prie jo Apple paskyros. Atitinkamai, Pareiškėjas su Pastabomis pateikė šias aplinkybes patvirtinančius dokumentus (Pastabų priedai Nr. 21–24), dėl kurių Inspekcija Sprendime taip pat nieko nepasisakė.

Pareiškėjo vertinimu, aukščiau pateikti paaikškinimai apie A.A. įsteigimą nulėmusias aplinkybes, Pareiškėjo ir A.A. veiklos modelio pokyčiai, kurie atliepė žaidimų rinkos pokyčius, aiškiai liudija buvus konkrečias komercines priežastis A.A. įsteigimui JK 2009 m. ir veiklos vykdymui JK per šią bendrovę 2009–2019 m. laikotarpiu. Išnykus poreikiui Pareiškėjo sukurtus žaidimus platinti bei įsigyti žaidimų reklamą per A.A., 2019 m., buvo nuspręsta šią bendrovę likviduoti, o likvidavimo procedūra užbaigta 2021-01-05. Pareiškėjas pažymi, kad aplinkybės O. V. Ltd likvidavimo būtent ir patvirtino, jog ši bendrovė buvo įsteigta turint realų poreikį bei ekonomines, komercines priežastis, kurioms pasikeitus, tokio veiklos modelio buvo atsisakyta ir, atitinkamai, pereita prie finansiškai Pareiškėjui naudingesnio verslo modelio, t. y. tiesioginio žaidimų platinimo bei reklamos paslaugų pirkimo.

Pareiškėjas pažymi, kad, kaip Sprendime nurodo ir pati Inspekcija, remiantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT arba Teisingumo Teismas) 2017-12-20 sprendimu sujungtose bylose C-504/16 ir C-613/16 dėl valstybių narių taikomų apribojimų dividendų neapmokestinimui, siekiant konstatuoti, kad yra toks darinys, reikia

kiekvienu atveju bendrai įvertinti atitinkamą situaciją, kaip antai organizacinius, ekonominius ir kitus svarbius bendrovių grupės, kuriai priklauso atitinkama patronuojančioji bendrovė, požymius ir šios grupės struktūras bei strategijas (sprendimo 74 p.). Būtent tokią įrodinėjimo pareigą tokio pobūdžio bylose formuoja ir kitų Europos Sąjungos valstybių narių teismai. Konkrečiai, Nyderlandų Aukščiausias Teismas 2020 m. sausį išnagrinėjote byloje Nr. 8/00219 nurodė, kad mokesčių administratorius negali taikyti antivengiminių nuostatų, remdamasi bendro pobūdžio kriterijais, o mokesčių mokėtojai turi būti suteikta galimybė pateikti įrodymus, pagrindžiančius sandorio (struktūros) ekonomines priežastis. Nyderlandų Aukščiausias Teismas šioje byloje priimtame sprendime taip pat pažymėjo, kad taikant piktnaudžiavimo prezumpciją, mokesčių mokėtojai turi būti suteikta galimybė paneigti šią prezumpciją, o toks aiškinimas atitinka T Danmark byloje pateiktą ESTT vertinimą.

Pareiškėjas teigia, kad antivengiminė taisyklė negali būti taikoma automatiškai vien dėl tos priežasties, jog dividendus gavusiai bendrovei buvo pritaikyta dividendų lengvata (PMĮ 35 straipsnio 2 dalis), o dividendus išmokėjusi bendrovė neturėjo samdomų darbuotojų, patalpų ir pan. Kitaip tariant, Inspekcija, vadovaudamasi aukščiau aptarta teismų praktika, turi pareigą įrodyti, kad tokia mokesčių mokėtojo pasirinkta grupės struktūra neturėjo ekonominio pagrindimo. Šiuo atveju Inspekcija tokios jai tenkančios įrodinėjimo pareigos neįvykdė, t. y. nei Patikrinimo akte savarankiškai, nei Sprendime, Pareiškėjui pateikus eilę paaiškinimų bei įrodymų (viso 25 Pastabų priedus) nevertinto grupės struktūros ekonominio pagrindimo ir mokestinės naudos gavimo būtent dėl tokios įmonių grupės struktūros naudojimo.

Pareiškėjo teigimu, atsižvelgiant į tai, jog Patikrinimo aktu Inspekcija priskaičiavo papildomą mokestinę prievolę Pareiškėjui, o Inspekcija Sprendimu šią prievolę patvirtino, susidarė dvigubo apmokestinimo situacija. Tuo tarpu, kaip matyti iš Sprendimo turinio, Inspekcija dėl nagrinėjamo atveju susidariusios dvigubo apmokestinimo situacijos nieko nepasisakė, o tai, Pareiškėjo nuomone, sudaro pagrindą daryti išvadą, jog šių aplinkybių Inspekcija neginčija, todėl jos tolimesnio mokestinio ginčo metu jau nebeturėtų būti kvestionuojamas ar įrodinėjamas papildomai.

Pareiškėjas Pastabose atkreipė dėmesį ir į tai, jog nagrinėjamo atveju Inspekcijos pozicija dėl Pareiškėjo pasirinkto apmokestinimo modelio yra nenuosekli ir prieštaringa, nes šiuo atveju susidaro situacija, kai tos pačios A.A. komisinių pajamos, iš kurių Pareiškėjui 2018–2019 m. buvo išmokėti dividendai, Lietuvoje apmokestinamos du kartus. Atitinkamai, Pareiškėjo vertinimu, šioje situacijoje, vadovaujantis Lietuvos bei Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Jungtinės Karalystės Vyriausybės, 2001-03-19 sudarytos Sutarties dėl pajamų bei kapitalo prieaugio pajamų dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos (toliau – DAIS), Daugiašalės konvencijos, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui (toliau – Daugiašalė konvencija), JK ir Lietuvos pasirašytos 2017-06-07 28 straipsnio nuostatomis, yra pagrindas inicijuoti abipusio susitarimo procedūrą dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo.

Apibendrinamas tai, kas išdėstyta, Pareiškėjas pažymi, kad Inspekcijos Sprendime iš esmės tik atkartojant Patikrinimo akte nurodytas aplinkybes, kuriomis remiantis mokestinio patikrinimo metu buvo padaryta klaidinga išvada, jog A.A. yra darinys, o Pareiškėjo Pastabose detalčiai aprašytas A.A. įsteigimo bei veiklos aplinkybes apskritai ignoruojant, be kita ko, buvo pažeisti Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) nustatyti reikalavimai viešojo administravimo subjekto priimtam sprendimui. Pažymėtina, kad tokio pobūdžio pažeidimas sudaro savarankišką pagrindą panaikinti Inspekcijos Sprendimą.

Pareiškėjas nurodo, kad VAĮ (2020-05-28 įstatymo Nr. XIII-2987 redakcija) 10 straipsnio 5 dalyje (ankstesnėje redakcijoje – 8 straipsnyje), be kita ko, nustatyta, kad administraciniame sprendime turi būti nurodyta: administracinio sprendimo teisinis ir faktinis pagrindas ar kitos administraciniam sprendimui įtakos turėjusios aplinkybės; administracinio sprendimo motyvai.

Pareiškėjo vertinimu, atsižvelgiant į Skunde nurodytą Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką, toks Inspekcijos Sprendimas, kuriame nėra pasisakyta dėl Pareiškėjo Pastabose nurodytų aplinkybių bei argumentų, pagal ESTT bei LVAT praktiką turinčių

esminę reikšmę teisingam mokestinio ginčo išsprendimui, negali būti pripažintas pagrįstu bei atitinkančiu teisės aktų reikalavimus, todėl turi būti panaikintas.

*Dėl mokestinės naudos nepagrįsto konstatavimo*

Pareiškėjo nuomone, Inspekcija Sprendime nepagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjas O. V. Ltd įsteigimo JK gavo mokestinę naudą.

Pareiškėjas cituoja PMĮ 32 straipsnio 6 dalyje įtvirtintą specialią antivengiminę taisyklę, įsigaliojusią nuo 2016-03-26 (toliau – Antivengiminė taisyklė) ir pabrėžia, jog tik nustatiusi Antivengiminės taisyklės taikymo teisinius pagrindus, t. y., kad: 1) užsienio vienetas, išmokėjęs Lietuvos vienetai dividendus, yra darinys įsteigtas ne dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę, ir 2) šio darinio įkūrimas bei vykdomos veiklos pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos ir, tokios mokestinės naudos gavimas prieštarauja Direktyvos dalykui ar tikslui, mokesčių administratorius įgyja teisę apmokestinti Lietuvos vieneto iš užsienio vieneto gautus dividendus (PMĮ 35 straipsnio 2 dalis).

Nagrinėjamu atveju dėl aukščiau aptartų Atinvengiminės taisyklės taikymo pagrindų, Pareiškėjas, visų pirma, pažymi, jog Inspekcija neįrodė, kad A.A. buvo darinys, įsteigtas ne dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę, t. y. ši aplinkybė negali būti laikoma įrodyta jau vien dėl to, kad Inspekcija Sprendime nevertino Pareiškėjo su Pastabomis pateiktą A.A. įsteigimo JK komercines / ekonomines priežastis pagrindžiančių dokumentų (išskyrus Pastabų priedą Nr. 16 dėl formalaus reikalavimo turėti el. pašta išpildymo).

Antra, Pareiškėjas nurodo, kad nepaisant to, jog, Pareiškėjo vertinimu, Inspekcija neįrodė, kad A.A. buvo darinys, įsteigtas ne dėl svarių komercinių, atspindinčių ekonominę realybę priežasčių (ir jau vien dėl to A.A. 2018–2019 m. Pareiškėjui išmokėtiems dividendams Antivengiminė taisyklė negali būti taikoma, Pareiškėjas šiame skunde teikia toliau nurodytus argumentus bei motyvus, kurie patvirtina, jog Inspekcija taip pat neįrodė, kad Pareiškėjas O. V. Ltd įsteigimo JK gavo mokestinę naudą.

Pareiškėjas nurodo, kad Inspekcija laikosi pozicijos, kad pats pasinaudojimas PMĮ 35 straipsnio 2 dalyje numatyta apmokestinimo išimtimi yra laikytinas mokestinės naudos gavimu. Ginčo atveju vertinant, ar Pareiškėjas gali būti laikomas gavęs mokestinę naudą, pati Inspekcija oficialiame PMĮ 32 straipsnio 6 dalies Komentare, aiškindama Antivengiminės taisyklės taikymo pagrindus, yra nurodžiusi: „*tuo atveju, jei atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes identifikuojama, kad vienas iš darinio etapų gali būti apsimestinis, t. y. nebuvo nustatytas dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę, tačiau tokio darinio egzistavimas nesusijęs su mokestinės naudos, kuri prieštarauja 2011/96/ES Direktyvos dalykui ar tikslui, gavimu (t. y. prievolė sumokėti mokesį ir mokesčio suma, pašalinus apsimestinį darinį, išlieka nepakitę), tai prieš mokesčių piktnaudžiavimą nukreipta priemonė nebus taikoma.*“

Pareiškėjo nuomone, Inspekcija, vadovaudamasi Direktyvos dalyku ir tikslais, PMĮ Komentare aiškiai pripažįsta, jog svarbiausias ir privalomas reikalavimas, siekiant taikyti PMĮ 32 straipsnio 6 dalyje įtvirtintą Antivengiminę taisyklę, yra mokestinės naudos identifikavimas, kuri suprantama, kaip pasinaudojimas tarpine bendrove (dariniu), tam, kad mokesčių mokėtojas išvengtų mokesčio sumokėjimo (ar sumokėtų mažesnę mokesį). Sprendime nėra pateikta jokių argumentų ir motyvų, dėl kurių Inspekcija nagrinėjamu atveju ignoruoja savo pačios Komentare oficialiai aptariamą taisyklės Antivengiminės nuostatos taikymui ir, kurios, kaip buvo pažymėta ir Pastabose, po minėtos nutarties priėmimo pakeistos nebuvo, todėl yra aktualios bei taikytinos nagrinėjamam atvejui.

Pareiškėjas teigia, kad dėl Inspekcija nepagrįstai remiasi 2021-12-08 LVAT nutartimi Nr. eA-2232-789/2021 (toliau – 2021-12-08 nutartis). 2021-12-08 nutartyje Pareiškėjas akcentuoja, kad minėtos bylos ir nagrinėjamo atvejo faktinės aplinkybės skiriasi, be kita ko ir dėl to, jog Nutartyje nagrinėta situacija pateko į PMĮ 34 straipsnio 2 dalies nuostatos taikymo apimtį, t. y. Lietuvos bendrovė išmokėjo dividendus Estijos bendrovei, kurią VMI vertino, kaip dirbtinai sukurta holdingą. Tuo tarpu nagrinėjamu atveju susiklosčiusi priešinga situacija, t. y. Lietuvos bendrovė (tikroji ir galutinė dividendų savininkė) gavo dividendus iš užsienio bendrovės ir, atitinkamai, toks teisinis santykis kvalifikuotinas pagal kitą PMĮ nuostatą, o konkrečiai, pagal PMĮ 35 straipsnį. Dėl

nurodyto bei atsižvelgiant į toliau pateiktus teismų praktikoje suformuotus išaiškinimus dėl precedentų taikymo šiuo atveju Nutartimi negali būti remiamasi kaip precedentu.

Pareiškėjas pateikia Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) aiškinimą dėl precedento taikymo, pabrėždamas, kad kasacinio teismo išaiškinimai turi precedentinę reikšmę, t. y. yra privalomi teismams, šiems nagrinėjant tik panašias savo faktinėmis aplinkybėmis bylas į tą bylą, kurią nagrinėdamas kasacinis teismas išaiškino atitinkamą teisės normą. Vėlesnėje teismų praktikoje, o konkrečiai Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – Konstitucinis Teismas) jurisprudencijoje, buvo pažymėta, kad teismų precedentų, kaip teisės šaltinių, reikšmės negalima pervertinti, juo labiau suabsoliutinti. Remtis teismų precedentais reikia itin apdairiai. Pabrėžtina, kad teismams sprendžiant bylas precedento galią turi tik tokie ankstesni teismų sprendimai, kurie buvo sukurti analogiškose bylose, t. y. precedentas taikomas tik tose bylose, kurių faktinės aplinkybės yra tapačios arba labai panašios į tos bylos, kurioje buvo sukurtas precedentas, faktines aplinkybes ir kurioms turi būti taikoma ta pati teisė, kaip toje byloje, kurioje buvo sukurtas precedentas.

Pareiškėjo vertinimu, dėl nurodytų aplinkybių bei Konstitucinio Teismo bei LAT nuosekliai suformuotos praktikos dėl precedento taikymo konkrečioje byloje, Nutartyje pateikti išaiškinimai, o konkrečiai, susiję su mokestinės naudos gavimo vertinimu, nagrinėjamu atveju negali būti taikomi.

Atitinkamai, nesant aktualios LVAT praktikos, turi būti išimtinai vadovaujamosi ESTT praktika panašaus pobūdžio bylose. Konkrečiai, ESTT 2019-02-26 sprendimu, priimtu sujungtose bylose C-116/16 ir C-117/16. ESTT šiame sprendime nurodė, kad: *„Fiktyviu dariniu gali būti laikoma bendrovių grupė, kuri buvo sukurta dėl ekonominės realybės neatspindinčių motyvų ir kurios struktūra yra tik formali, o jos pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų yra gauti mokestinės naudos, prieštaraujančios taikytinos mokesčių teisės tikslui ar paskirčiai. Taip yra, be kita ko, tuomet, kai dėl subjekto tarpininko įterpimo į grupės struktūrą tarp bendrovės, kuri perveda dividendus, ir grupės bendrovės, kuri yra tikroji jų savininkė, išvengiama mokesčio už dividendus mokėjimo.“*

Pareiškėjo nuomone, pagal šią ESTT praktiką, mokestinės naudos gavimas yra siejamas būtent su tarpinės bendrovės įsteigimu, sudarančiu prielaidas išsimokėti dividendus tarp skirtingų jurisdikcijų juridinių asmenų, kurie nebūtų apmokestinami PM. Dėl nurodyto, pats pasinaudojimas PMĮ 35 straipsnio 2 dalyje numatyta apmokestinimo išimtimi, nesant tarpininko įterpimo į grupės struktūrą tarp bendrovės, kuri perveda dividendus, ir grupės bendrovės, kuri yra tikroji jų savininkė, negali būti traktuojamas, kaip bendrovės mokestinės naudos gavimas.

Pareiškėjas nurodo, kad nagrinėjamu atveju Inspekcija nenustatė, kad A.A. yra įsteigta tik kaip tarpinė bendrovė tuo tikslu, jog būtų galima pasinaudoti „dalyvavimo išimties“ taisykle bei, atitinkamai, kad tikrasis gautų dividendų savininkas yra ne Pareiškėjas, o kiti asmenys, kuriems išmokėjus ginčo dividendus, būtų atsiradusi prievolė nuo šių dividendų sumokėti PM.

Pareiškėjas pateikia diagramą apie JK nuo 1998 m. metų taikytą PM tarifą, iš kurios matyti, kad šis tarifas JK visais laikotarpiais buvo didesnis nei Lietuvoje ir, atitinkamai 2009 m., kuomet JK buvo įsteigta A.A., PM tarifas buvo 28 proc. Tuo tarpu Lietuvoje 2009 m. buvo taikomas ženkliai mažesnis, t. y. 20 proc. PM, nuo 2012 m., kai jau A.A. veikė pelningai, Lietuvoje buvo taikomas 15 proc. PM tarifas. Taigi ir kitais laikotarpiais Lietuvoje buvo taikomas mažesnis PM tarifas nei JK.

Pareiškėjas pažymi, kad A.A. per visą veiklos vykdymo JK istoriją gavo 8 289 930 GBP grynojo pelno, nuo kurių į JK biudžetą sumokėjo 2 112 598 GBP PM. Detalią informaciją apie PM sumokėjimą JK Pareiškėjas pateikė lentelėje, iš kurios matyti, kad jeigu U. M. Ltd būtų turėjęs galimybę įsteigti ir veiklą vykdyti Lietuvoje, A.A. per visą veiklos istoriją į Lietuvos biudžetą būtų sumokėjusi 1 560 379 GBP PM (1 949 710 EUR). Kitaip tariant, A.A. nuo gautų pajamų Lietuvoje būtų sumokėjusi net 26,14 proc. mažiau PM. Pareiškėjo vertinimu, minėta aplinkybė vienareikšmiškai patvirtina, jog A.A. JK nebuvo įsteigta Pareiškėjui siekiant gauti mokestinės naudos. Priešingai, kaip matyti iš Pareiškėjo pateiktų skaičiavimų, bendrovės steigimas

ne JK, bet žaidimų pardavimo funkcijos vykdymas per patį Pareiškėją (esant tam ekonominių prielaidų) Lietuvoje, būtų leidęs sutaupyti ženkliai PM sumas.

Pareiškėjas nurodo, kad LVAT yra nurodęs, kad siekiant įrodyti aptariamą piktnaudžiavimą teise, be kita ko, tikslu taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalį, būtina nustatyti: 1) įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, ir 2) objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą. LVAT taip pat ne kartą yra pažymėjęs, jog joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Todėl vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą.

Pareiškėjas teigia, kad lyginant Inspekcijos nuo Pareiškėjo iš A.A. 2018–2019 m. gautos viso 3 205 211,53 Eur dividendų sumos Patikrinimo aktu papildomai apskaičiuotą 480 782 Eur PM sumą su A.A. JK per visą veiklos istoriją sumokėtu bendrai 2 112 598 GBP (2 670 639 Eur) PM į JK biudžetą, yra akivaizdu, jog Pareiškėjas, pasirinkęs tokį veiklos modelį, realios mokestinės naudos, kuri prieštarautų Direktyvos dalykui ir tikslui, negavo.

Be to, Pareiškėjo vertinimu, Inspekcija taip pat neįrodė, kad tokios mokestinės naudos gavimas buvo vienintelis struktūros sukūrimo tikslas.

Priešingai, O. V. Ltd įsteigimo, JK atsirado didesnė mokestinė prievolė, nei ji būtų buvusi šią veiklos dalį vykdant per Lietuvoje registruotą įmonę. Atitinkamai, VMI išvada, jog ginčo situacijoje mokestinė nauda yra 480 782 EUR PM nuo gautų dividendų sumokėjimo išvengimas, kai JK buvo sumokėta daugiau nei 2 mln. EUR mokesčių (t. y. 30 proc. daugiau nei tuo atveju, jei JK bendrovės nebūtų, o žaidimų pardavimai būtų atlikti per įmonę, įsteigtą Lietuvoje), yra nesuprantama bei nepateisinama nei teisine logika, nei teismų praktika, nei protingumo principu. Pareiškėjas pažymi ir tai, jog aiškinant priešingai, t. y., kad pats pasinaudojimas PMĮ 35 straipsnio 2 dalyje nustatyta dividendų neapmokestinimo lengvata yra Pareiškėjo gauta mokestinė nauda (neatsižvelgiant į tai, kiek ir kokių mokesčių realiai (ne)sutaupė mokesčių mokėtojas), reikštų ne ką kita, kaip prezumpcijos, jog mokėtojas, pagal PMĮ 35 str. 2 d. iš užsienio vieneto gavęs dividendus, gavo mokestinę naudą, taikymą. Tai reikštų ir tai, kad visi mokesčių mokėtojai, kurie pasinaudojo PMĮ 35 straipsnio 2 dalies nuostata gautiems dividendams neapmokestinti, būtų *per se* laikomi gavę mokestinę naudą. Visgi tokiu atveju lieka neaišku, kaip, Inspekcijos vertinimu, tokia mokestinė nauda, nesant realaus mokesčių sutaupymo, prieštarauja Direktyvos dalykui bei tikslui.

Pareiškėjas akcentuoja ir tai, kad mokesčių teisėje, kaip viešojoje teisėje, tokių prezumpcijų taikymas, ypač kai tokia prezumpcija net nėra eksplicitiškai įtvirtinta įstatyme, teisiškai nėra galimas. Pareiškėjas nurodo, kad PMĮ 11 straipsnio 8 dalies nuostata, kuria Patikrinimo akte remiasi Inspekcija, įsigaliojo tik 2019-01-01, todėl, Pareiškėjo vertinimu, A.A. bent jau 2018 m. išmokėtų dividendų atžvilgiu ši nuostata ir, joje, be kita ko, suformuotos įrodinėjimo taisyklės negali būti taikomos.

Pareiškėjas nurodo, kaip matyti iš kitų valstybių praktikos, o konkrečiai, Danijos Aukščiausiojo Teismo sprendimo, 2023-01-09 priimto išnagrinėtose jungtinėse bylose 69/2021, 79/2021, 70/2021, šis teismas visgi vertino, kas yra galutinis (tikrasis) dividendų gavėjas. Šiuo aspektu Pareiškėjas pažymi, kad pagal šiuo metu viešojoje erdvėje mokesčių administratoriaus formuojamą nuomonę, būtent aplinkybės, jog dėl užsienio įmonės įterpimo į grupės struktūrą tarp Lietuvos įmonės, mokačios dividendus, ir fizinio asmens, kuris yra tikrasis pajamų savininkas, yra išvengta PM sumokėjimo, nustatymas yra būtinas tam, kad sandoriui (struktūrai) VMI galėtų taikyti Antivengiminę taisyklę. Pasak Pareiškėjo, šiuo atveju, būtent Inspekcija, taikydama Antivengiminę taisyklę, turėjo pareigą pagrįsti, kad Pareiškėjas, 2018 m. iš A.A. gavęs 1 383 697,84 EUR, o 2019 m. – 1 821 513,69 EUR, nėra tikrasis jų savininkas, kad šios pinigines

lėšos nebuvo panaudotos Pareiškėjo veikloje, o priešingai de facto šiomis pinigėmis lėšomis įgijo teisę disponuoti kitas asmuo / asmenys, kurie išvengė mokesčių nuo gautų dividendų sumokėjimo. Šiuo atveju tas, kaip matyti iš Patikrinimo akto bei Sprendimo, nebuvo padaryta, t. y. Inspekcija nenustatė, jog Pareiškėjas nėra tikrasis minėtų dividendų savininkas, o tai reiškia, kad Inspekcija neįvykdė jai pagal MAĮ 67 straipsnio 1 dalį tenkančios įrodinėjimo pareigos pagrįsti jos mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas.

Pareiškėjas akcentuoja, kad Inspekcija, ignoruodama jai pagal MAĮ 67 straipsnio 1 dalį tenkančią įrodinėjimo pareigą, savo Sprendime dėl Pastabose pateiktų ir šiame Skunde papildomai aptartų aplinkybių vertinimo tiesiog apsiribojo teiginiu, jog: „Dėl šiuo aspektu pateiktų Bendrovės argumentų pastebėtina, jog Bendrovės pateikti argumentai nėra aktualūs mokesčių administratoriaus patikrinimo akte pateiktoms išvadoms.“ Kitaip tariant, Inspekcija nepateikė jokių argumentų, pagrįstų bent jau aktualia teismų praktika, kodėl Pareiškėjo detalios Pastabose išdėstyti argumentai, dėl to, kad jis iš A.A. įsteigimo JK mokestinės naudos negavo, yra neteisingi ir (ar) nepagrįsti. Kaip jau akcentuota, toks Inspekcijos Sprendimas, kuriame nėra pasisakyta dėl esminių mokesčių mokėtojo argumentų, pagal VAĮ 10 straipsnį, negali būti pripažintas pagrįstu bei atitinkančiu teisės aktų reikalavimus, todėl turi būti panaikintas.

*Dėl apskaičiuotų išmokų A.A. priskyrimo leidžiamiems atskaitymams*

Pareiškėjo nuomone, Inspekcija netinkamai kvalifikavo Pareiškėjo iš A.A. įsigytų paslaugų pobūdį, dėl ko padarė nepagrįstą išvadą, kad šios paslaugos nebuvo būtinos Pareiškėjo veiklos vykdymui.

Pareiškėjas nesutinka su Patikrinimo akto ir Sprendimo išvada, kad A.A. tikrinamuoju laikotarpiu neturėjo nei žmogiškųjų išteklių, nei materialinių resursų finansinėse ataskaitose už 2018-2019 m. nurodytai veiklai vykdyti – žaidimų kūrimui, atnaujinimui, reklamai, leidybai ir platinimui, įskaitant ir veiklai pagal 2018-12-01 sutartį, vykdyti, bei teiginiu, kad jokia informacija apie tai, kad A.A. minėtų funkcijų vykdymui būtų pasitelkusi trečiuosius asmenis, mokestinio patikrinimo metu Bendrovės nebuvo pateikta (nors buvo prašyta Bendrovei įteiktame 2022-10-11 Valstybinės mokesčių inspekcijos nurodyme Nr. (21.222 Mr) FR0706-4263).

Dėl pastarojo Inspekcijos teiginio Pareiškėjas pažymi, kad Pareiškėjui, tik gavus Patikrinimo aktą bei susipažinus su padarytomis išvadomis, savo resursais bei kaštais per trumpą laiką pavyko surinkti dalį informacijos (dokumentų), kurie Inspekcijai buvo pateikti kartu su Pastabomis. Visgi Inspekcija, nors ir mokestinio patikrinimo metu prašė pateikti dalį šios informacijos, jos nevertino bei nieko dėl jos Sprendime nepasisakė (išskyrus PVM sąskaitas faktūras, reklamos paslaugų teikėjų išrašytas A.A. (Pastabų priedas Nr. 16), su kuriomis galimai irgi buvo susipažinta nepilna apimtimi, nes padaryta klaidinga išvada, jog nei vienoje PVM sąskaitoje faktūroje nebuvo nurodytas A.A. el. pašto adresai).

Dėl Inspekcijos teiginio, kad A.A. 2018–2019 m. nurodytai veiklai vykdyti – žaidimų kūrimui, atnaujinimui, reklamai, leidybai ir platinimui, įskaitant ir veiklai pagal 2018-12-01 sutartį, resursų neturėjo, Pareiškėjas pažymi, jog iš šio teiginio yra akivaizdu, kad:

*Pirma*, Inspekcija nesuprato, kokias konkrečiai paslaugas Pareiškėjui pagal minėtą sutartį 2018–2019 m. teikė A.A.;

*Antra*, Inspekcija niekaip nepagrindė, kodėl šios paslaugos, o konkrečiai, žaidimų platinimo (tarpininkavimo) bei žaidimų reklamos pirkimo, nebuvo būtinos Pareiškėjo pajamoms iš žaidimų pardavimų uždirbti, ekonominei naudai gauti, todėl pagal PMĮ 17 straipsnio 1 dalį bei LVAT praktiką, negalėjo būti priskirtos Pareiškėjo leidžiamiems atskaitymams.

Pareiškėjas, nekartodamas Skundo pirmoje dalyje išdėstytų nuostatų, akcentuoja, kad A.A. ekonominė veikla ir įsteigimo nauda Pareiškėjui, kuris turėjo tiesioginį ryšį su Pareiškėjo gaunama ekonomine nauda yra detalios aprašyta. A.A. niekada nebuvo apsimestinis darinys, o, priešingai, dar 2009 m. buvo įsteigta turint aiškų tikslą, t. y. žaidimų platinimo (distribucijos) funkcijai vykdyti, kurios dėl objektyvių priežasčių (pardavinėti žaidimų per pagrindines žaidimų platinimo platformas) iš esmės iki pat 2019 m. pilna apimtimi negalėjo vykdyti pats Pareiškėjas (minėtą aplinkybę patvirtina Pastabų priedai Nr. 20–24). Konkrečiai, nuo 2011 m. A.A. vykdė visų Pareiškėjo sukurtų žaidimų platinimą, išskyrus žaidimus, kuriuos pats Pareiškėjas nuo 2017 m.

vidurio įgijo galimybę platinti per Google platformą. Atitinkamai, žaidimų reklamos paslaugos per visus platinimo kanalus toliau centralizuotai buvo perkamos per A.A. suteiktas paskyras, o U. M. Ltd kompensuodavo reklamos per Google pirkimo sąnaudas be papildomo atlygio, nes žaidimų, platinamų per šį žaidimų platinimo kanalą, reklama buvo išimtinai susijusi su pačio Pareiškėjo platinamais žaidimais, o Pareiškėjas mokėjo tik už galimybę naudotis A.A. paskyromis, reikalingomis reklamos pirkimui. Vėlesniu periodu, t. y. 2018–2019 m., kai Pareiškėjas įgijo ir techniškai įgyvendino galimybę platinti žaidimus ir per kitą pagrindinę žaidimų platinimo platformą – Apple, buvo įgyvendintas galutinis Pareiškėjo ir A.A. veiklos modelio pasikeitimas, t. y. visos žaidimų platinimo bei, atitinkamai, reklamos pirkimo funkcijos buvo perkeltos Pareiškėjui, o A.A. nebesant objektyvaus poreikio atlikti tas funkcijas, kurioms ši bendrovė JK įsteigta, nuspręsta likviduoti.

Pasak Pareiškėjo, pasikeitęs jo bei A.A. veiklos modelis buvo įformintas Pareiškėjui ir A.A. 2018 m. gruodžio 1 d. sudarant Standartinę platinimo sutartį Nr. NCG/IC002 (toliau – Sutartis). Pažymėtina, jog Sutarties 3.1. p. yra aiškiai nurodyta, kad Pareiškėjas (Sutartyje įvardijamas kaip Leidėjas) A.A. (Sutartyje įvardijamas kaip Platintojas) suteikė „*pasaulinę teisę ir licenciją kopijuoti, reklamuoti, platinti ir parduoti Žaidimus tik per Licencijuotus pardavimo kanalus. Čia nustatytos licencijos teisės išimtinai taikomos tik Licencijuotam pardavimo kanalui.*“ Taigi iš nurodytos Sutarties nuostatos akivaizdu, jog U. M. Ltd suteikė teisę tik platinti bei reklamuoti žaidimus, t. y. jokių žaidimo kūrimo, atnaujinimo ir kt. funkcijų, priešingai nei Sprendime teigia VMI, A.A. pagal minėtą Sutartį nevykdė. Tokį vertinimą patvirtina ir Sutarties 3.3 punktas, pagal kurį A.A. (Platintojas) Pareiškėjui (Leidėjui) suteikė *prieigą* prie reklamos platformų, todėl visos Pareiškėjo nustatytos kampanijos ir biudžetai buvo laikomi patvirtintais Pareiškėjo. Pagal minėtą Sutarties nuostatą, pagrindinė A.A. funkcija buvo susijusi su žaidimų platinimu bei reikiamų paskyrų suteikimu Pareiškėjo darbuotojams, kad jie galėtų analizuoti reikalingą informaciją, t. y. A.A. veikė tik reklamos išigijimo „kanalas“. Taigi, A.A. funkcija buvo pasirūpinti, kad reklama per šios bendrovės turimas prieigas būtų rodoma žaidimų platinimo platformose, o žaidimų kampanijas prižiūrėjo ir analizavo Pareiškėjo darbuotojai.

Atitinkamai, pagal Sutarties 4.1 punktą, šios sutarties šalys susitarė, kad A.A. (Platintojas) už kiekvieną jo platinamą Žaidimą Pareiškėjo (Leidėjo) atžvilgiu taikys Komisinius mokesčius (toliau – Komisiniai), kurie, kaip numatyta tame pačiame Sutarties punkte, sudarė 2,5 proc. nuo gryųjų pardavimų pajamų, o pagal pakeistą paslaugų kainodaros metodą apskaičiuojant Komisinius už 2019 m., taikant „Kaštai plus“ metodą sudarė 5 proc. antkainio.

Taikant šį minimalaus dydžio mokesčių už suteiktas iš esmės siauros apimties paslaugas, U. M. Ltd už 2018 m. sumokėjo 706 268,79 EUR Komisinių, tuo tarpu už 2019 m. sumokėjo tik 22 494,05 EUR Komisinių. Kitaip tariant, U. M. Ltd 2018–2019 m. mokėjo minimalų (tiek kiek atitiktų minimalius ištiesiosios rankos principo standartus, taikomus sandoriams tarp nesusijusių asmenų) konkrečią funkciją bei prisiimtą riziką atitinkantį atlygį – Komisinius būtent už žaidimų platinimą bei reklamos pirkimą. Kainodaros dokumentacijoje už 2018–2019 m (Pastabų priedas Nr. 25) taip pat aiškiai nurodyta, kad A.A. (Kainodaros dokumentacijos tekste vartojama sąvoka – F. R.) nuo 2019 m. nebeatliko pardavimų bei marketingo strategijos funkcijos, reklamos bei pardavimų funkcijos buvo dalinės (ribotos), ji nebeprisiėmė dalinės rinkos bei projektų nesėkmės rizikos, t. y. A.A. nuo 2019 m. atliko labai ribotas funkcijas ir, atitinkamai, pagal kainodaros principus, jai priklausė minimalaus dydžio Komisiniai (Lentelė Nr. 1 „Sandorių šalių atliekamos funkcijos, prisiimama rizika ir turtas“).

Pareiškėjas nurodo, kad aplinkybę, jog A.A. 2018–2019 m. gavo pajamas tik už žaidimų platinimą bei reklamos pirkimą, patvirtina ir Inspekcijos iš JK mokesčių administratoriaus gautos finansinės ataskaitos, tame tarpe už 2018–2019 m. (Pareiškėjui pateiktos tik su 2023-06-22 Inspekcijos atsakymu į Pareiškėjo prašymą). Kaip matyti iš A.A. finansinės ataskaitos, teiktos už 2018 m., ši bendrovė pajamas gavo „<...> iš klientų internetu perkančių žaidimus, taip pat iš honorarų, pardavimo licencijų ir reklamos <...>“ (finansinės ataskaitos, teiktos už 2018 m.).

Inspekcija Sprendime nepateikė jokių argumentų, kaip, jos vertinimu, Pareiškėjas, neturėdamas galimybės prisijungti prie didžiausių žaidimų platinimo platformų ir techniškai įgyvendinti žaidimų perkėlimo prie savo turimos paskyros (minėtą aplinkybę patvirtina Pastabų priedai Nr. 20-24), apskritai būtų galėjęs platinti žaidimus per šias platformas bei gauti atitinkamas pajamas iš žaidimų pardavimo. Būtent už šią paslaugą bei galimybę turėjo būti atlyginta, nustatant kainą, atitinkančią ištiesiosios rankos principą.

Pareiškėjo teigimu, Inspekcija Sprendime, atkartodama Patikrinimo akto išvadas, taip pat be jokio pagrindo teigia, kad „*Atsižvelgiant į didelį žaidimų kiekį, didelį fizinių asmenų atsisiuntusių žaidimų kiekį (pavyzdžiui „H. F.“ parduotuvės duomenimis žaidimas S. S. buvo atsisiųstas daugiau kaip 100 mln. kartų, žaidimas Murder in the Alps buvo atsisiųstas daugiau nei 10 mln. kartų), naudotą Licencijuotų pardavimo kanalų kiekį ir dideles pardavimų apimtis, akivaizdu, kad faktiškai tokie veiklai vykdyti reikalingi ir reikšmingo masto žmogiškieji išteklių – finansų darbuotojai, duomenų analitikai ir kiti aukštos kvalifikacijos darbuotojai, turintys specifinių žinių, įskaitant ir specialistus, dirbančius informacinių technologijų srityje, galinčius priimti sprendimus dėl poreikio kurti naujus žaidimus bei, atsižvelgiant į įvairias galimas priežastis, jas įvertinti bei priimti sprendimus tobulinti jau platinamus žaidimus bei reikalingi materialiniai resursai - patalpos, kompiuterinė technika, programinė įranga ir kt.*“

Iš Sprendimo matyti, kad S. R. Ltd vykdytai žaidimų platinimo funkcijai klaidingai priskiria finansų valdymą, duomenų analizę, netgi žaidimų kūrimo ir tobulinimo darbus. Pasak Pareiškėjo, akivaizdu, kad Inspekcija neįsigilino į būtent elektroninio žaidimų platinimo verslo aspektus ir, atitinkamai, nesuprato, koks žmogiškųjų resursų mastas yra tam reikalingas.

Pareiškėja pažymi, kad skaitmeninės distribucijos (platinimo) veikla yra sufokusuota į platinimo kanalų paiešką, derybas su naujais ir esamais kanalais, santykių palaikymą, derybas dėl naujų išleidžiamų ir esamų žaidimų papildomo matomumo (angl. „featuring“ – kai žaidimai pateikiami atitinkamo distribucijos kanalo naujienų ar kitose itin matomose srityse, generuojančiose didelį matomumą ir atitinkamai parsisiuntimus) ir šiai veiklai vykdyti, priešingai nei teigia Inspekcija, reikšmingo masto žmogiškųjų išteklių nereikia.

O. V. Ltd toliau vykdyto centralizuoto reklamos pirkimo Pareiškėja paaiškina, kad būtent A.A. buvo istoriškai sudaręs susitarimus su atitinkamomis reklamos pirkimų platformomis (Facebook, Applovin, Google, Apple ir kt.) dėl žaidimų reklamos talpinimo, t. y. A.A. pats savo resursais reklamos teikimo paslaugų nevykdė, o šias paslaugas pirkė iš trečiųjų asmenų. Minėtą aplinkybę patvirtina Inspekcijos kartu su Pastabomis pateiktos PVM sąskaitos faktūros (Pastabų priedas Nr. 16).

Taip pat Pareiškėja paaiškina, kad minėti susitarimai dėl reklamos platinimo sudaromi nuotoliniu būdu per A.A. turimą paskyrą prisijungus prie Facebook, Applovin, Google, Apple ar kt. platformų, ir pažymėjus, kad sutinkama su atitinkamos žaidimų reklamos platformos taikomomis sąlygomis reklamos įsigijimui. Taigi, šiuo atveju, tokius susitarimus sudaręs subjektas buvo A.A., kuris turėjo paskyras prie konkrečių žaidimų reklamos platformų, t. y. kaip jau akcentuota, A.A. veikė tik kaip reklamos įsigijimo „kanalas“. Pažymėtina, kad tokiam veiksmui atlikti, t. y. nuotoliniu būdu sudaryti susitarimą dėl reklamos pirkimo, priešingai nei Sprendime teigia Inspekcija, specialių resursų nereikėjo, o tokį veiksmą, veikdamas šios bendrovės vardu, galėjo atlikti ir jos vadovas. Tuo labiau, kad aptartu būdu įsigyjamų reklamų sąlygos buvo standartinės ir taikomos *in corpore*, t. y. dėl atskirų sąlygų nesiderant, o sutinkant su visomis sąlygomis. Be to, pats reklamos pirkimo / pardavimo žaidimuose procesas yra automatizuotas pačių žaidimo platinimo platformų, kas vėlgi patvirtina, kad tokiam veiksmui atlikti specialių resursų nereikia.

Pareiškėjas akcentuoja ir tai, kad skaidyti reklamos paslaugų pirkimą tarp Pareiškėjo ir A.A. būtų buvę neracionalu bei ekonomiškai nepagrįsta, nes A.A. reklamos pirkimui naudojo tas pačias paskyras kaip ir žaidimų platinimui. Taip pat pažymėtina, kad nors reklamos pirkimo paslaugų įsigijimas buvo numatytas Sutartyje, komisinis atlygis nepriklausė nuo reklamos paslaugų apimties, kadangi pagal sutarties nuostatas visas reklamos sąnaudas kompensuodavo Pareiškėjas (jei tokios

išlaidos buvo patvirtintos Pareiškėjo, Sutarties 3.3 p.) ir joks papildomas atlygis už reklamos paslaugų pirkimo organizavimą nebuvo skaičiuojamas.

Apibendrinamas tai, kas išdėstyta LVAT suformuotos praktikos dėl sąnaudų priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams taikymo kontekste, Pareiškėjas pažymi, kad:

1) žaidimų platinimo (tarpininkavimo) bei reklamos pirkimų organizavimo sąnaudos Pareiškėjo buvo realiai (faktiškai) patirtos ir šiuo atveju, kaip matyti iš Patikrinimo akto bei Sprendimo net nėra ginčo dėl to;

2) Pareiškėjo Komisinių sąnaudos, susijusios su žaidimų platinimu ir reklamos pirkimo organizavimu per A.A., patirtos vykdant žaidimų kūrimo bei platinimo veiklą, t. y. tiesiogiai susijusios su galimybe platinti žaidimus per pasaulines platformas, kurios neturėjo pats Pareiškėjas;

3) Pareiškėjas vykdė žaidimų kūrimo bei platinimo veiklą, iš kurios realiai gavo pajamų;

4) Pareiškėjo patirtos Komisinių sąnaudos dėl žaidimų platinimo ir reklamos pirkimo organizavimo per A.A. įsigijimo yra įprastinės žaidimų kūrimo bei platinimo veikloje, kurią vykdant Pareiškėjas patyrė šias Komisinių sąnaudas;

5) Pareiškėjo patirtos Komisinių sąnaudos dėl žaidimų platinimo ir reklamos pirkimo organizavimo paslaugų buvo būtinos jo pajamoms uždirbti. Kitaip tariant, be tarpininkavimo paslaugų (sukurto distribucinio kanalo pasaulinėse platformose) įsigijimo, Pareiškėjas apskritai nebūtų gavęs didžiosios dalies pajamų iš žaidimų platinimo, o be reklamos įsigijimo organizavimo, centralizavimo – reklamos įsigijimo sąnaudos būtų didesnės.

Pareiškėjas tvirtina, kad 2018–2019 m. patirtos bendrai 728 762,81 Eur Komisinių sąnaudos O. V. Ltd tarpininkavimo platinant Pareiškėjo sukurtus žaidimus per žaidimų pardavimo kanalus paslaugos bei žaidimų reklamos įsigijimo organizavimo per A.A. paslaugos, pagrįstai, vadovaujantis PMĮ 17 straipsnio 1 dalimi, priskirtos prie Pareiškėjo leidžiamų atskaitymų, kuriais sumažintas Pareiškėjo 2018–2019 m. apmokestinamasis pelnas.

Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimą dalyje dėl nurodymo Pareiškėjui sumokėti 586 722 Eur PM, 222 028,08 Eur PM delspinigių ir 176 017 Eur PM baudą.

Inspekcija Sprendime išdėsto argumentus dėl išmokėtų komisinių priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams negalimumo ir dėl neapskaičiuoto PM nuo Bendrovės gautų dividendų.

*Dėl Bendrovės įmonei A.A. išmokėtų komisinių priskyrimo leidžiamiesiems atskaitymams*

Inspekcija konstatuoja, kad Bendrovė nepagrįstai 2018–2019 m. leidžiamiesiems atskaitymams priskyrė JK įmonei A.A. sumokėtų 728 762,81 Eur komisinių sąnaudas, kadangi A.A. realiai nesuteikė žaidimų platinimo paslaugų. Taip pat konstatuota, jog Bendrovė neapskaičiavo PM nuo 2018–2019 m. gautų 3205211,53 Eur dividendų, nustatius, kad dividendai buvo gauti iš A.A., kuri tikrinamuoju laikotarpiu atitiko apsimestinio darinio, nustatyto ne dėl svarių komercinių priežasčių, požymius.

Sprendime cituojamos kad Bendrovės (Leidėjo) ir A.A. (Platintojo) sudarytoje 2018-12-01 Standartinėje platinimo sutarties Nr. NCG/IC002 su priedais A, B, C, D (toliau – 2018-12-01 sutartis) 2, 3, 4 dalis

Inspekcija nurodė, kad Bendrovė 2021-07-30 operatyvaus patikrinimo metu atsakydama į klausimą, ar su A.A. buvo pasirašyta platinimo sutartis, galiojanti iki 2018-12-01 sutarties, paaiškino: „Iki 2018 metų A.A. buvo teisių turėtojas ir platino žaidimus savo vardu. Atitinkamai sudarydavo sutartis dėl žaidimų kūrimo, finansuodavo kūrimo veiklą ir vėliau platindavo žaidimus. Nuo 2018 m. visų žaidimų visų teisių turėtoju tapo H. H., o A.A. tik platintoju.“

Bendrovė 2021-07-30 operatyvaus patikrinimo metu atsakydama į klausimą, ar už 2018-12-01 sutartimi (sutarties 3 d.) A.A. suteiktą teisę 2018–2019 m. platinti žaidimus gavo pajamas iš A.A. – paaiškino: „Sutartyje suteikta licencija yra neatlygintina ir reikalinga Platintojui (A.A.) tik sutarties vykdymui užtikrinti (organizuoti platinimo veiksmą). Visos pajamos gaunamos iš žaidimų platinimo yra apskaičiuojamos ir pervedamos H. H. pagal sutarties nuostatas ir papildomai už teisę platinti nėra mokama, nes teisė nėra realizuotina atskirai be šios platinimo sutarties.“

Inspekcija nurodė, kad operatyvaus patikrinimo metu Bendrovė 2021-09-03 raštu „Papildoma informacija operatyvaus patikrinimo atlikimui“ (toliau - 2021-09-03 Atsakymas) apie Bendrovės su A.A. veiklos, vykdytos 2015–2020 m., modelį pateikė tokį paaiškinimą:

- iki 2017 m. vidurio visi išoriniai žaidimų pardavimai buvo vykdomi per A.A., kadangi ilgą laiką Lietuvoje įmonės negalėjo patekti į Apple, Google ar kitas didesnes pardavimo platformas;
- iki 2017 m. vidurio A.A. buvo visų H. H. įmonių bei kitų nepriklausomų žaidimų kūrėjų sukurtų žaidimų platintojas visame pasaulyje ir visose platformose.

- pinigų srautai iš žaidimų pardavimų ateidavo į A.A.;
- reklamos pirkimai buvo vykdomi iš A.A.;

- A.A. funkcijos iki 2017 m. vidurio buvo žaidimų platinimas per žaidimų platinimo platformas; žaidimų reklamos pirkimai visoms platformoms (įskaitant riziką, kad reklamos išlaidos viršys pajamas iš žaidimų pardavimų); žaidimų kūrimo veiklos finansavimas (prisiimant nesėkmingo žaidimo riziką), įskaitant išorinius vystytojus;

- Bendrovės funkcijos iki 2017 m. vidurio buvo naujų žaidimų kūrimas (su A.A. finansavimu) ir esamų žaidimų versijų palaikymas;

- 2017 m. 07 mėn. dalis platinimo funkcijų buvo perkelta į Bendrovę, t. y. po sėkmingo suderinimo su Google platforma, Bendrovės žaidimai buvo perkelti platinimui per Bendrovės paskyrą ir Bendrovė tapo savo kuriamų žaidimų platintoja Google platformoje;

- nuo 2017 m. 07 mėn. A.A. perrašydavo su Google platforma susijusias reklamos sąnaudas Bendrovei, kadangi reklamos sąnaudos buvo patirtos Bendrovės pajamoms per Google platformą uždirbti;

- reklamos sąnaudų pagrįstumas buvo vertinamas pagal tiekėjų teikiamas sąskaitas, suvestines ataskaitas ar reklamos tiekėjų elektroninių platformų duomenis (Bendrovė turėjo prieigą prie visų platinimo ir reklamos paslaugų platformų);

- visą informaciją apie žaidimų platinimo rezultatus teikė žaidimų platinimo platformos (Google, Apple, Amazon ir kt.) ir ši informacija buvo prieinama Bendrovei visu platinimo per A.A. laikotarpiu;

- po pradėto Bendrovės žaidimų platinimo per Google, t. y. nuo 2017 m. vidurio, A.A. pajamas sudarė žaidimų pardavimai, išskyrus pardavimus per Google platformą, ir iš Bendrovės gautos reklamos sąnaudų per A.A. K. N. platformą kompensacijos, o sąnaudas – reklamos pirkimai visose platformose (t.sk. ir Google platformoje) bei mokėjimai Bendrovei už žaidimų licencijas;

- Bendrovės pajamas nuo 2017 m. vidurio sudarė: žaidimų pardavimai per Google platformą, reklama žaidimuose ir A.A. mokėjimai už žaidimų licencijas;

- Bendrovės sąnaudas nuo 2017 m. vidurio sudarė – reklamos sąnaudų per Google platformą kompensavimas A.A.;

- 2018 m. veiklos modelis buvo pakeistas, perkeliant iš A.A. visas žaidimo kūrimo, šios kūrybos finansavimo bei reklamos nuostolių rizikas į Bendrovę (2018 m. buvo pereinamieji metai);

- nuo 2019 m. A.A. jau išimtinai vykdė tik tarpininkavimo funkciją platinant žaidimus.

Inspekcija nurodė, kad Bendrovė, atsakydama į klausimus, „koku būdu, kaip, kokiais veiksmais Bendrovė įsitikindavo A.A. 2018–2019 m. patirtų reklamos sąnaudų, kurias kompensavo Bendrovė, realumu; ar A.A. Bendrovei teikė informaciją apie tai kaip, koku būdu, kaip dažnai žaidimai buvo platinami ir jei taip, kas iš Bendrovės darbuotojų (pavardė, vardas, pareigos) tokią informaciją vertino“, 2021-09-03 atsakyme nurodė: „Bendrovės darbuotojai turi prieigą prie visų reklamos davėjų platformų, kuriose matosi suteiktų paslaugų faktinės apimtys. Atitinkamai visos A.A. pateiktos išlaidos buvo suderinamos tiesiogiai su reklamos tiekėju sistemose ir /arba tiekėjų sąskaitomis – faktūromis. Taip pat Bendrovės darbuotojams buvo prieinama visa informacija apie žaidimų platinimo rezultatus žaidimų platinimo platformose (Google, Apple, Amazon ir t. t.) visą platinimo per A.A. laikotarpį. Bendrovės finansų departamentas atlieka skaičiavimus remiantis A.A. pateikta informacija, taip pat išorinių platformų (reklamos tiekėjų, platinimo platformų) duomenimis ir toliau jie naudojami apskaičiuojant ir suderinant atlygio A.A. dydį. Bendrovė nurodė, kad Bendrovės darbuotojai galėjo stebėti ir tikrinti žaidimų našumą ir vartotojų palaikymą, kad prieigą pagal vykdomas funkcijas turėjo didelė dalis Bendrovės darbuotojų: vadovybė – prie

visų duomenų, finansų darbuotojai – prie finansinės informacijos, vystytojai – prie žaidimo veikimo duomenų ir t. t.“.

Inspekcija nurodė, kad Bendrovė, atsakydama į klausimą, kaip buvo vykdoma 2018-12-01 sutarties 2.1. p. numatyta sąlyga, kad Bendrovei bus suteikta prieiga prie bet kurio žaidimų pardavimo kanalo ir Bendrovė galės stebėti ir tikrinti žaidimų našumą ir vartotojų palaikymą, ir ar Bendrovė naudojosi šia galimybe, 2021-09-03 atsakyme nurodė: „Taip, Bendrovė pastoviai naudojasi šia suteikta teise. Atitinkamą prieigą, pagal vykdomas funkcijas turėjo didelė dalis Bendrovės darbuotojų (vadovybė – prie visų duomenų, finansų darbuotojai – prie finansinės informacijos, vystytojai – prie žaidimo veikimo duomenų ir t. t.)“.

Bendrovė, atsakydama į klausimą, kaip buvo vykdomas 2018-12-01 platinimo sutarties 3.3. punktas, t. y., kaip Bendrovė su A.A. sutarė dėl bet kokios reklaminės kampanijos ir su ja susijusio piniginio biudžeto, 2021-09-03 atsakyme nurodė, kad „reklamines kampanijas reklamos teikėjų platformose pagal A.A. suteiktas teises ir įgaliojimus šiose platformose galėjo kurti ir kontroliuoti jų vykdymą ne tik A.A., bet ir Bendrovės marketingo specialistai“.

Bendrovė 2021-09-03 atsakyme nurodė, kad A.A. veikla buvo visos H. H. kuriamų žaidimų platinimas visame pasaulyje. Nuo savo įkūrimo ir tapimo Grupės dalimi 2011 metais ir iki 2019 pabaigos A.A. vykdė šią veiklą, o 2019 pabaigoje buvo galutinai užbaigtas veiklos perkėlimo į Bendrovę procesas.“

Inspekcija nurodė, kad operatyvaus patikrinimo metu 2021-09-28 per ZOOM konferencijos įrankį vykusio susitikimo su Bendrovės atstovais (Bendrovės direktore U. C., finansų vadovu Y. L. ir vyr. buhalterė V. R.) metu Bendrovės direktorė paaiškino: 2012–2013 m. Bendrovė pradėjo gaminti žaidimus, skirtus mobiliems telefonams, kadangi žaidimai dėžutėse pasidarė nepaklausūs ir jų pardavimai smarkiai krito; prasidėjo bendravimas su Apple ir Google žaidimų platinimo platformomis; žaidimų kūrimą finansuodavo, reklamuodavo ir platindavo (vykdė taip vadinamą leidybą) A.A., autorinės teisės į žaidimus visuomet liko Bendrovės nuosavybė. Bendrovės finansų vadovas pažymėjo, kad nors sutartis su A.A. dėl žaidimų platinimo sudaryta 2018-12-01, tačiau ji galioja ir pradėta taikyti nuo 2018 m. pradžios. Bendrovės atstovai nurodė, kad A.A. kompensuojamos reklamos išlaidos atlyginamos be antkainio. Paklausus Bendrovės atstovų apie tai, kas priimdavo sprendimus dėl žaidimų kūrimo ir atnaujinimo reikalingumo, reikšmingo masto reklamos poreikio, su ja susijusio piniginio biudžeto ir kitų klausimų anksčiau (iki 2018 m.), Bendrovės direktorė nurodė, kad A.A. vardu priiminėjo ji pati. Nuo 2018 m. buvo keičiamas veiklos modelis. Bendrovėje sukurtas marketingo skyrius, kurio darbuotojai dirba reklamos srityje ir dalyvauja sprendžiant klausimus, susijusius su reklama.

Inspekcija nurodė, kad atlikus Bendrovės operatyvų patikrinimą, siekiant gauti papildomos informacijos, buvo išsiųstas paklausimas Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriui. JK mokesčių administratorius pateiktame atsakyme nurodė:

- pagrindinė A.A. veikla buvo mobiliųjų žaidimų leidyba ir platinimas;
- pagal A.A. pateiktas finansines ataskaitas, pagrindinė įmonės veikla yra mobiliųjų žaidimų leidyba ir platinimas;
- JK mokesčių administratoriaus duomenų bazėje paskutinis A.A. įregistruotas adresas buvo 20-22 P. K., Londonas N1 7GU, Jungtinė Karalystė;
- A.A. nėra darbdavys;
- pagal pateiktas finansines ataskaitas ir mokesčių deklaracijas A.A. darbuotojų neturi;
- nėra duomenų apie A.A. nekilnojamąjį turtą;
- nėra žinoma, kokį materialųjį ilgalaikį turtą A.A. turi;
- nėra žinoma, ar verslo veiklos vykdymo tikslu, A.A. turėjo internetinių svetainių ar el. pašto adresų;
- A.A. direktorė ir reikšmingą kontrolę turėjęs asmuo buvo U. C.;
- pagal paskutines pateiktas finansines ataskaitas už laikotarpį, pasibaigusį 2020-06-30, A.A. veikla pasibaigė 2020 m. sausio mėn. A.A. išregistruota 2021-01-05.

Inspekcija nurodė, kad A.A. įsteigta 2009-05-01. Bendrovė iki 2019-12-20 valdė 100 proc. A.A. akcijų, o nuo 2019-12-21 A.A. 100 proc. akcijų valdė O. T. (Pagal operatyvaus patikrinimo

metu Bendrovės pateiktą 2019-12-20 PVM sąskaitą–faktūrą Nr. NG19 00244 J. A. perleido 1000 vnt. A.A. akcijų).

2023-02-07 dienos viešai skelbiamais duomenimis, A.A. registracijos adresu: 20-22 P. K., Londonas N1 7GU, JK buvo registruotos 97 110 įmonės. Pagal viešai skelbiamą informaciją, JK yra teikiama įmonės buveinės registracijos adreso paslauga, kuri apima adreso 20–22 P. K., Londonas N1 7GU naudojimą, kaip įmonės registruotos buveinės adreso ir oficialaus adreso, N1 Londono adreso, kaip savo paslaugų adreso naudojimą, apsaugant visus direktorių, akcininkų adresus nuo viešo registro, siunčiamos oficialios vyriausybės korespondencijos nuskenavimas ir išsiuntimas el. paštu.

A.A. direktorė ir, kaip teigiama JK mokesčių administratoriaus atsakyme, reikšmingą kontrolę turėjęs asmuo U. C., tikrinamuoju laikotarpiu (nuo 2018-01-01 iki 2020-12-31) buvo direktorė / generalinė direktorė dar 7 įmonių, registruotų ne tik Lietuvoje, susijusių su Bendrove ir vykdančių plataus spektro ir masto veiklas, įskaitant investicinę, holdingo ir kt.

Pagal operatyvaus patikrinimo ir mokesčio patikrinimo metu Bendrovės pateiktus dokumentus nustatyta, kad Bendrovė 2018 – 2019 m. apskaitoje apskaitė įvairius reikšmingo masto paslaugų teikimo sandorius, įformintus tarp Bendrovės ir A.A., nors, kaip minėta anksčiau, A.A. nei žmogiškųjų, nei materialių resursų tokio masto veiklai vykdyti neturėjo.

Pagal 2018-12-01 sutarties 4 dalies nuostatas Bendrovė, 2018 m. gavusi A.A. parengtą metinę pardavimų ataskaitą ir 2019 m. ketvirtines pardavimų ataskaitas apie grynuosius pardavimus, patirtas reklamos sąnaudas ir JK įmonei mokėtinus komisinius (Priėmimo–pardavimo aktu Nr. LTD20191231-01 prie 2018-12-01 sutarties buvo perskaičiuoti veiklos sąnaudos (18 360,39 GBP)+5 proc. antkainis), įmonei A.A. išrašydavo sąskaitas faktūras, pagal kurias A.A. turėdavo Bendrovei sumokėti jai priklausančias pajamų sumas, kurias Bendrovė įtraukė į 2018 m. ir 2019 m. pelno mokesčio bazę.

Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė 2018–2019 m. pajamas ir apmokestinamąjį pelną sumažino 728 762,81 Eur komisinių sumomis už Bendrovės žaidimų platinimą (pagal 2018-12-01 sutartį) pagal A.A. vardu išrašytus dokumentus. (Patikrinimo akto 2 lentelė).

Inspekcija išdėstė bendruosius patirtų sąnaudų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams pripažinimo principus, pagal kuriuos — leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokie veiklai įmonės sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, reglamentuoja PMĮ 17 straipsnio 1 dalis. Inspekcija Sprendime taip pat išdėstė PMĮ 17 straipsnio nuostatas dėl vieneto patirtų išlaidų vertinimo įprastinėmis. Inspekcija nurodė, kad sąnaudų sąvoka, kaip ji suprantama PMĮ 17 straipsnio taikymo tikslais, sietina su išlaidomis, patirtomis uždirbant vieneto pajamas. Kitaip tariant, sąnaudomis pripažįstamos tik tokios išlaidos, kurios susijusios ir kurios būtinos tokioms pajamoms uždirbti.

Inspekcija nurodė, kad pagal PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 13 punktą, vienetas iš savo pajamų negali atskaityti kitų, nesusijusių su pajamų uždirbimu ir neįprastinių vieneto vykdomai veiklai, sąnaudų. Vienas iš principų yra įmonės principas, kuris mokesčiuose teisiniuose santykiuose identifikuoja tokius elementus, kaip mokesčių mokėtojas ir mokesčio objektas (tai yra kas ir nuo ko turi mokėti pelno mokesť). Taikant šį apskaitos principą kartu su PMĮ 17 straipsnyje įtvirtintais sąnaudų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams kriterijais, turi būti laikomasi pozicijos, jog anksčiau aptartų kriterijų buvimas / nebuvimas yra įvertinamas konkretaus ūkio vieneto, pretenduojančio sąnaudas priskirti leidžiamiems atskaitymams, aspektu.

Inspekcija nurodė, kad LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2015-06-16 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015, aiškindamas PMĮ 17 straipsnio 1 dalies turinį, nurodė, kad leidžiamais atskaitymais, išskyrus PMĮ numatytas išimtis (atskirus atvejus), pripažįstamos tik tokios vieneto sąnaudos, kurios atitinka šias turinčias egzistuoti kartu (kumuliatyviai) sąlygas: (1) vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos; (2) sąnaudos patirtos vienetai vykdančioms komercinę ar gamybinę savo veiklą; (3) komercine ar gamybine veikla, kurią vykdančios sąnaudos, vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos; (4) sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdančios vienetas jas patiria; (5) sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti.

Inspekcija nurodė, kad šioje nutartyje taip pat konstatuota, jog „PMĮ 17 straipsnio 1 dalis be kita ko, reikalauja, jog sąnaudos būtų patirtos vienetai vykdant komercinę ar gamybinę veiklą, kuria jis (vienetas) siekia pajamų ar kitos ekonominės naudos. Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, norint konstatuoti šių sąlygų buvimą turint tikslą atitinkamas (konkrečias) sąnaudas priskirti leidžiamiesiems atskaitymams, būtina vertinti šių sąnaudų atsiradimą nulėmusius vieneto (mokesčio mokėtojo) veiksmus (veiklą).“ (taip pat ir LVAT 2021-04-14 nutartis adm. byloje Nr. eA-575-602/2021).

Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu nustatyta, kad pagal 2018-12-01 sutartį A.A. veikė kaip tarpininkas tarp Bendrovės ir žaidimų platinimo platformų, Bendrovės ir žaidimų reklamos teikėjų. Pagal operatyvaus patikrinimo metu Bendrovės pateiktą informaciją, nors sutartis su A.A. dėl žaidimų platinimo sudaryta 2018-12-01, tačiau ji galioja ir pradėta taikyti nuo 2018 m. pradžios, taigi – visu tikrinamuoju laikotarpiu.

Pagal 2018-12-01 sutarties priedą A ir B tikrinamuoju laikotarpiu Nordcurrent Ltd vardu per 13 Licencijuotus pardavimo kanalus buvo platinami 45 Bendrovės žaidimai.

Inspekcija nurodė, kad pagal operatyvaus patikrinimo metu pateiktas A.A. vardu parengtas 2018–2019 m. pardavimų ataskaitas, Bendrovės žaidimų grynieji pardavimai sudarė 44 605 184,00 GBP (2018 m. 25 503 035,00 GBP, 2019 m. 19 102 149,00 GBP), reklamos išlaidos 31 380 857,00 GBP (2018 m. 18 885 365,00 Eur, 2019 m. 12 495 492,00 GBP).

Inspekcija pažymėjo, kad atsižvelgiant į didelį žaidimų kiekį, didelį fizinių asmenų atsisiuntusių žaidimus kiekį (pavyzdžiui „H. F.“ parduotuvės duomenimis žaidimas S. S. buvo atsisiųstas daugiau kaip 100 mln. kartų, žaidimas Murder in the Alps buvo atsisiųstas daugiau nei 10 mln. kartų), naudotą Licencijuotų pardavimo kanalų kiekį ir dideles pardavimų apimtis, akivaizdu, kad faktiškai tokie veiklai vykdyti reikalingi ir reikšmingo masto žmogiškieji ištekliai – finansų darbuotojai, duomenų analitikai ir kiti aukštos kvalifikacijos darbuotojai, turintys specifinių žinių, įskaitant ir specialistus, dirbančius informacinių technologijų srityje, galinčius priimti sprendimus dėl poreikio kurti naujus žaidimus bei, atsižvelgiant į įvairias galimas priežastis, jas įvertinti bei priimti sprendimus tobulinti jau platinamus žaidimus bei reikalingi materialiniai resursai – patalpos, kompiuterinė technika, programinė įranga ir kt.

Inspekcija nurodė, kad reikšmingą dalį Bendrovės išlaidų sudarė A.A. išrašytose sąskaitose nurodytos reklamos išlaidos. Atsižvelgiant į reklamos apimtis bei didelį kiekį reklamuojamų žaidimų, akivaizdu, kad tam buvo reikalingi ir atitinkami žmogiškieji ištekliai (aukštos kvalifikacijos marketingo specialistai ir kiti specialistai, turintys specifinių žinių, kurie priimtų sprendimus dėl reklamos poreikio bei konkrečių reklamų sprendimų ir jų įgyvendinimo) bei materialiniai resursai (patalpos, kompiuterinė technika, programinė įranga ir kt.).

Bendrovės operatyvaus patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Bendrovės darbuotojai 2018–2019 m. turėjo pilną prieigą prie Licencijuotų pardavimo kanalų (platformų) ir reklamos davėjų platformų, kuriomis buvo naudotasi ir A.A. vardu. Kaip paaiškino Bendrovė, jos darbuotojai nuolatos naudojos prieiga prie Licencijuotų pardavimo kanalų pagal vykdomas funkcijas: vadovybė – prieiga prie visų duomenų, finansų darbuotojai – prie finansinės informacijos, vystytojai – prie žaidimo veikimo duomenų ir t. t.

Inspekcija nurodė, kad pagal JK mokesčių administratorius pateiktas A.A. finansines ataskaitas už 2018–2020 m., A.A. neturėjo ilgalaikio materialaus turto, kurį būtų galėjusi naudoti faktiškai išvardintų funkcijų atlikimui: žaidimų platinimui, klientų atsiskaitymui, reklamos procesų stebėjimui ir kontrolei.

A.A. tikrinamuoju laikotarpiu neturėjo darbuotojų, todėl akivaizdu, kad vienintelis asmuo, kuris JK mokesčių administratoriaus teigimu, turėjo reikšmingą kontrolę – U. C., kuri 2018-2019 m. taip pat buvo dar 7 įmonių direktore/generaline direktore, tokio masto nurodytos veiklos A.A. vardu vykdyti negalėjo.

Inspekcija, įvertinusi minėtas patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, konstatavo, jog A.A. tikrinamuoju laikotarpiu neturėjo nei žmogiškųjų išteklių, nei materialinių resursų finansinėse ataskaitose už 2018–2019 m. nurodytai veiklai vykdyti – žaidimų kūrimui, atnaujinimui, reklamai leidybai ir platinimui, įskaitant ir veiklai pagal 2018-12-01 sutartį, vykdyti, o jokia informacija apie

tai, kad A.A. minėtų funkcijų vykdymui būtų pasitelkusi trečiuosius asmenis, mokestinio patikrinimo metu Bendrovės nebuvo pateikta (nors buvo prašyta Bendrovei įteiktame 2022-10-11 Valstybinės mokesčių inspekcijos nurodyme Nr. (21.222 Mr) FR0706-4263).

Inspekcijos vertinimu, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, pagrįstos yra Patikrinimo akto išvados, jog tikrinamuoju laikotarpiu A.A. veiklos pagal 2018-12-01 sutartį, neturėdama žmogiškųjų išteklių ir kitų resursų, faktiškai nevykdė, o veiklą, susijusią su žaidimų kūrimu ir platinimu, vykdė Bendrovės darbuotojai.

Inspekcija, įvertinusi Bendrovės argumentus, nurodė, kad Bendrovės paaiškinimus paneigia patikrinimo metu nustatyti Bendrovės verslo partnerės A.A. organizaciniai ir ekonominiai požymiai bei veiklos turinys, t. y., kad:

- A.A. nevykdė JK realios ekonominės veiklos, nes nebuvo veiklos vykdymo vietos; nebuvo įregistruota kaip darbdavys; neturėjo darbuotojų; nėra duomenų apie A.A. nekilnojamąjį turtą ir kitą materialųjį ilgalaikį turtą, internetines svetaines ar el. pašto adresus, verslo veiklos vykdymo tikslu;

- A.A. direktorė ir reikšmingą kontrolę turėjęs asmuo U. C. buvo ir Bendrovės direktorė;

- A.A. registracijos adresu, 20-22 P. K., Londonas N1 7GU, JK (pagal viešai skelbiamus duomenis), buvo registruotos 97 110 įmonės ir JK yra teikiama įmonės buveinės registracijos paslauga (adresu 20-22 P. K., Londonas N1 7GU);

- A.A. direktorė U. C. taip pat buvo dar 7 įmonių direktorė/generalinė direktorė, kas, atsižvelgiant į visų vadovaujamų įmonių veiklos įvairiapusiškumą, jos sudėtingumą bei mastą (sprendimų priėmimas kompiuterinių žaidimų kūrimo, atnaujinimo, platinimo, reklamavimo, investicinės ir holdingo veiklos srityse), reikalauja gilių specifinių žinių bei kvalifikacijos, todėl ši aplinkybė leidžia teigti, kad vienas asmuo tokio įvairiapusio darbo (įskaitant sprendimus O. V. Ltd veiklos ir patį A.A. veiklos vykdymą) neatlieka;

- Bendrovės darbuotojai turėjo prieigą prie reklamos davėjų platformų ir žaidimų platinimo platformų, A.A. vardu šiose platformose galėjo vykdyti ir kontroliuoti veiklą platformose, kas yra tiesiogiai susiję su Bendrovės ir jos darbuotojų kuriamų, atnaujinamų, tobulinamų žaidimų elementų bei reklamos pardavimais, t. y. A.A. vardu turėjo prieigą prie bet kurio Licencijuoto pardavimo kanalo ir bet kurios reklamos teikėjo platformos;

- pagal 2018-12-01 sutarties nuostatas, Bendrovė turėjo nuosavybės teisę į jos sukurtus ir atnaujintus A.A. vardu platintus žaidimus;

- nuo 2018 m. iš A.A. visos žaidimų kūrimo, šios kūrybos finansavimo bei reklamos nuostolių rizikos perkeltos į Bendrovę;

- Bendrovė 2019-12-20 perleido įmonės A.A. 100 proc. akcijų O. T..

Inspekcija, atsižvelgdama į išdėstytas aplinkybes, teisės aktų nuostatas ir LVAT praktiką, konstatavo, jog žaidimo platinimo paslaugos Bendrovei JK įmonės A.A. nebuvo suteiktos, A.A. neturint žmogiškųjų išteklių ir resursų tokiai veiklai vykdyti, todėl komisinių sąnaudos apskaitytos Bendrovės sąnaudose ir į leidžiamus atskaitymus įtrauktos nepagrįstai, pažeidžiant PMĮ 11 straipsnio 6 dalį, pripažinus, kad dokumentai, kurių pagrindu pripažintos sąnaudos, neturi juridinės galios (t. y. paslaugų teikėjas apskaitos dokumentuose nurodytų paslaugų faktiškai nesuteikė, neturėdamas žmogiškųjų išteklių ir resursų). Taip pat A.A. vardu suteiktos paslaugos, dėl ko Bendrovė apskaitė komisinių sąnaudas, nelaikytinos būtinomis sąnaudomis Bendrovės pajamoms uždirbti (pažeista PMĮ 17 straipsnio 1 dalis), nes Bendrovė turėjo prieigas prie platformų (reklamos teikėjų ir žaidimų platinimo) ir pagal patikrinimo metu surinktas aplinkybes A.A. vardu įformintas paslaugas, susijusias su žaidimų platinimu pagal 2018-12-01 sutartį, teikė savo žmogiškaisiais ištekliais ir resursais. Patikrinimo aktu pagrįstai nepripažinta Bendrovės teisė leidžiamais atskaitymams priskirti 728762,81 Eur komisinių sąnaudas, įformintas A.A. vardu išrašytas apskaitos dokumentais.

*Dėl neapskaičiuoto PM nuo Bendrovės gautų dividendų*

Inspekcija nurodė, kad Bendrovė iki 2019-12-20 valdė 100 proc. A.A. akcijų. Bendrovė 2018 m. iš A.A. užskaitos būdu (pagal 2018-04-24 Dvišalį susitarimą dėl tarpusavio užskaitos) gavo 1 383 697,84 Eur dividendų, kuriuos deklaravo 2018 m. Metinės pelno mokesčio deklaracijos ((duomenys neskelbtini) 31 laukelyje „Iš užsienio vienetų gauti dividendai pagal PMĮ 35 straipsnį“

ir šių pajamų neįtraukė į mokesčio bazę. Bendrovė nepateikė Dividendų pelno mokesčio deklaracijos (FR0640) už 2018 m. 04 mėn.

Inspekcija nurodė, kad užskaita atlikta šiuo pagrindu: Bendrovės 2017 m. įmonei A.A. neapmokėtų paslaugų buvo 1 220 000 GBP, A.A. Bendrovei nesumokėtų dividendų už 2016 m. buvo 1 212 230 GBP, A.A. neapmokėtų paslaugų suma H. C., už kurias apmokėjo Bendrovė, buvo 205 254,70 USD, Bendrovės neapmokėtų paslaugų A.A. buvo 6 936 906,83 USD. Sudengus tarpusavio skolas, A.A. skola Bendrovei - 0,00 GBP, Bendrovės skola A.A. - 2 388 306,09 GBP.

Bendrovė 2019 m. iš A.A. užskaitos būdu (pagal 2019-06-04 Tarpusavio įsiskolinimo užskaitymo suderinimo aktą Nr. UZS201906004) gavo 1 821 513,69 Eur dividendų, kuriuos deklaravo 2019 m. Metinės pelno mokesčio deklaracijos ((duomenys neskelbtini) 31 laukelyje „Iš užsienio vienetų gauti dividendai pagal PMĮ 35 straipsnį“ ir šias pajamas neįtraukė į mokesčio bazę. Bendrovė nepateikė Dividendų pelno mokesčio deklaracijos (FR0640) už 2019 m. 06 mėn.

Užskaita atlikta šiuo pagrindu: A.A. 1 614 189 GBP įsiskolinimas Bendrovei buvo užskaitytas su Bendrovės 2 037 363,06 USD įsiskolinimu įmonei A.A.. Pagal Bendrovės pateiktą paaiškinimą, A.A. 1 614 189 GBP įsiskolinimą Bendrovei sudarė 1 821 513,69 Eur (1 614 189 GBP) mokėtini dividendai.

Bendrovės paprašius nurodyti, už kuriuos metus A.A. 2019 m. išmokėjo Bendrovei 1 821 513,69 Eur (1 614 189 GBP) dividendus, Bendrovė pateikė A.A. 2019-06-04 Direktorių valdybos posėdžio protokolą, kuriame nurodyta, kad posėdis įvyko adresu: 20-22 P. K., Londonas N1 7GU, JK. Posėdžio metu nuspręsta akcininkams išmokėti 1 614 189 GBP dividendų už 1 000 GBP nominalios vertės paprastųjų akcijų už 2018-12-31 pasibaigusius metus.

Inspekcija nurodė, kad JK mokesčių administratorius pateikė atsakymą apie A.A. veiklą, vykdytą nuo 2015 m. iki jos likvidavimo (likviduota 2021-01-05). JK mokesčių administratoriaus pateiktame atsakyme nėra informacijos, kad 2015-2017 m. Bendrovė turėjo kitokius žmogiškuosius išteklius ir resursus nei nustatyta tikrinamuoju laikotarpiu, todėl pagrįsta yra patikrinimo akto išvada, jog A.A. faktiškai veiklos, metais, už kuriuos Bendrovei 2018-2019 metais buvo išmokėti dividendai, nevykdė.

Inspekcija išdėstė PMĮ 35 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas, 11 straipsnio 8 dalies nuostatas ir nurodė, kad PMĮ 11 straipsnio 8 dalyje įtvirtinta bendroji kovos su mokesčių piktnaudžiavimu taisyklė, į nacionalinę teisę perkeliama ir įgyvendinama 2016-07-12 Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės, nuostata, kuria siekiama užtikrinti, kad pelno mokesčio lengvatomis ir kitomis apmokestinimo išimtimis nebūtų pasinaudota tais atvejais, kai yra siekiama mokesstinės naudos.

Inspekcija nurodė, kad šio mokesstinio patikrinimo metu vertinamai situacijai aktuali LVAT 2021-12-08 nutartyje išdėstyta teismo pozicija, jog darinio buvimas, kai jis neparemtas kokiomis nors svarbiomis komercinėmis priežastimis, atspindinčiomis ekonominę realybę, prieštarauja Direktyvos 2011/96 5 straipsnyje numatytos mokesčio lengvatos (dividendų neapmokestinimas) tikslams. Naudojant tokį formalų darinį yra pasiekiamas tikslas, prieštaraujantis minėtai direktyvai – pasinaudojimas mokesčio lengvata, dėl ko nėra sumokamas pelno mokestis. Minėtoje nutartyje taip pat nurodoma, kad Direktyvos 2011/96 1 str. 2 dalyje nurodyta ir su bendru draudimo piktnaudžiauti principu, minimu ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) jurisprudencijoje, susijusi mokesstinė nauda yra būtent šios direktyvos 5 straipsnyje nurodytos mokesčio lengvatos (apmokestinimo išimties) taikymas.

Inspekcija nurodė, kad ESTT, nagrinėdamas klausimus dėl dividendų išmokėjimo. yra konstatavęs, kad leidimas sukurti finansinius darinius, kurių vienintelis ar vienas iš pagrindinių tikslų yra pasinaudoti mokesstinėmis lengvatomis taikant Direktyvą 90/435, neatitinka tokių tikslų, bet, priešingai, kelia pavojų ekonominei sanglaudai ir geram vidaus rinkos veikimui ir iškreipia konkurencijos sąlygas (ESTT 2019-02-26 sprendimo sujungtose bylose C 116/16 ir C 117/16, 79 p.). Be to, ESTT ne kartą yra pažymėjęs, jog mokesčių mokėtojas neturėtų pasinaudoti teise ar nauda, kylančia iš Europos Sąjungos teisės, jei aptariamasis sandoris ekonominiu aspektu yra visiškai

apsimестinis ir juo siekiama išvengti atitinkamos valstybės narės teisės aktų taikymo (ESTT 2013-11-07 sprendimas byloje C-322/11, 61 p.).

ESTT 2019-02-26 sprendime sujungtose bylose C 116/16 ir C 117/16 nurodė, jog tikrosios ekonominės veiklos nebuvimas, atsižvelgiant į aptariamą ekonominę veiklą savybes, šiuo aspektu gali būti nustatytas išanalizavus visas reikšmingas aplinkybes, susijusias, be kita ko, su bendrovės valdymu, balansu, išlaidų struktūra ir faktiškai patirtomis išlaidomis, įdarbintais darbuotojais, taip pat su turimomis patalpomis ir įranga (Sprendimo 104 p.), bei nurodė, kad fiktyviu dariniu gali būti laikoma įmonių grupė, kuri sukurta ne dėl ekonominių tikslų ir kurios struktūra formali, o jos pagrindinis ar vienas pagrindinių tikslų yra gauti mokestinės naudos – kai dėl tarpininko įterpimo į grupės struktūrą tarp bendrovės, kuri perveda dividendus ir bendrovės, kuri yra tikroji dividendų savininkė, išvengiama mokesčio už dividendus (Sprendimo 100 p.).

Inspekcijos vertinimu, nagrinėjamu atveju, mokestinė nauda (LVAT 2021-12-08 nutartis adm. byloje Nr. eA-2232-789/2021, 54 p., 60 p.) yra pasinaudojimas PMĮ 35 straipsnio 2 dalyje numatyta apmokestinimo išimtimi. Inspekcija pažymėjo, kad dėl šia mokesčio lengvata (mokestine nauda) siekiamų tikslų, Direktyva 2011/96 buvo priimta remiantis Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 115 straipsniu, kuriuo Tarybai leidžiama priimti direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų nuostatų, turinčių tiesioginį poveikį vidaus rinkos sukūrimui ir veikimui, suderinimo.

Inspekcija, apžvelgusi Direktyvos 2011/96 preambulėje išdėstytus tikslus, konstatavo, jog mokestinio patikrinimo metu surinkti įrodymai ir nustatytos aplinkybės patvirtina, kad Bendrovė, gavusi dividendus iš A.A., apibūdinamos kaip darinio (atsižvelgiant į patikrinimo metu nustatytas aplinkybes dėl JK įmonės A.A. turinio, įmonei A.A. neturint resursų ir nevykdant ekonominės veiklos), gavo mokestinę naudą, t. y. pažeidė PMĮ 35 straipsnio 2 dalį ir pasinaudodama šiame straipsnyje nurodyta apmokestinimo išimtimi (mokesčio lengvata), išvengė PM už dividendų gavimą mokėjimo. Šiuo atveju, nors iš A.A. K. J. gauti dividendai formaliai ir atitiko dividendų neapmokestinimo sąlygas, tačiau faktiškai Bendrovė gavo dividendus iš darinio, todėl Bendrovės iš JK įmonės A.A. gauti dividendai pagrįstai apmokestinami pelno mokesčiu.

Inspekcija pasisakė dėl Bendrovės argumentų, susijusių su elektroninių ir mobiliųjų įrenginių žaidimų platinimo verslo specifikos ir vykdymu elektroninėje erdvėje, Inspekcija pažymėjo, jog patikrinimo metu surinktais duomenimis (JK mokesčių administratoriaus pateiktais) nustatyta, kad įmonė A.A. verslo veiklos vykdymo tikslais neturėjo internetinių svetainių ar el. pašto adresų. Taip pat, įmonės A.A. internetinių svetainių ar el. pašto adresų nėra nurodyta nei vienoje Bendrovės pastabų 16 priede pateiktų kitų užsienio įmonių už suteiktas paslaugas A.A. išrašytose PVM sąskaitose faktūrose.

Dėl Bendrovės argumentų, susijusių su į JK biudžetą sumokėtų PM ir didesnė mokestinė naštos JK Inspekcija nurodė, jog Bendrovės pateikti argumentai nėra aktualūs mokesčių administratoriaus patikrinimo akte pateiktoms išvadoms.

Inspekcija padarė išvadą, kad Patikrinimo akte pagrįstai konstatuota, jog mokestinė nauda yra pasinaudojimas PMĮ 35 straipsnio 2 dalyje numatyta apmokestinimo išimtimi ir PM mokėjimo išvengimas nuo iš darinio gautų dividendų,

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

Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas, skundžiamas Sprendimas apskūstoje apimtyje naikintinas ir Pareiškėjo skundas šioje ginčo dalyje perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Inspekcijos Sprendimo dalies, kurioje buvo konstatuota, jog Bendrovė nepagrįstai neapskaičiavo PM nuo 2018–2019 m. gautų 3205211,53 Eur dividendų, nustačius, kad dividendai buvo gauti iš A.A., kuri tikrinamuoju laikotarpiu atitiko apsimestinio darinio, nustatyto ne dėl svarių komercinių priežasčių, pobūdį, taip pat dėl to, jog Inspekcija pripažino, kad Bendrovė nepagrįstai sumažino 2018–2019 m. apmokestinamąjį pelną leidžiamais atskaitymams priskirdama JK įmonei A.A. sumokėtų komisinių už Bendrovės žaidimų platinimą sąnaudomis.

*Dėl darinio pripažinimo*

Pareiškėjas, nesutikdamas su Inspekcijos Sprendimu, Skunde teigia, kad Inspekcija iš esmės netinkamai įvertino aplinkybes, susijusias su dukterinės bendrovės A.A. įsteigimo ir veiklos JK aplinkybėmis bei tikslais, šios bendrovės ekonominį turinį, dėl ko buvo padaryta reikšmingų fakto bei teisės taikymo klaidų sprendžiant, kad O. V. Ltd 2018 m. bei 2019 m. išmokėtų dividendų tariamai gauta mokestinė nauda.

Pareiškėjo teigimu, Inspekcija taip pat padarė esminių teisės taikymo ir aiškinimo klaidų, o konkrečiai – netinkamai taikė MAĮ 10 straipsnio, 69 straipsnio, PMĮ 32 straipsnio 6 dalies, 35 straipsnio 2 dalies nuostatas, nesivadovavo Lietuvos ir taikytina ESTT praktika ir dėl to Sprendimas negali būti laikomas teisėtu.

Pasak Pareiškėjo, mokesčių administratorius padarė klaidingas išvadas, susijusias su JK mokesčių administratoriaus pateikta informacija, kuri yra prieštaringa. Aplinkybė, jog A.A. vadovė U. C. buvo dar 7 įmonių vadovė, neįvertinus kokias konkrečias funkcijas U. C., kaip vadovė, atliko kitose minimose 7 grupės įmonėse, nepagrindžia ir negali pagrįsti, jog A.A. buvo darinys. Pareiškėjas taip pat pateikia argumentus ir dokumentus, kurie, jo vertinimu, paneigia JK mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją arba atskleidžia netikslumus.

Pareiškėjas pažymi, jog jis Pastabų teikimo stadijoje Inspekcijai pateikė argumentus bei papildomus dokumentus (viso 25 priedus prie Pastabų), kuriais remiantis grindžiama, jog A.A. niekada nebuvo darinys, nes buvo įkurtas dėl svarių komercinių priežasčių ir vykdė komercinę veiklą JK, dėl kurios Pareiškėjas turėjo galimybę vien tikrinamuoju laikotarpiu uždirbti 166 762 tūkst. Eur pajamų iš žaidimų platinimo veiklos. Svarios komercinės priežastys iš esmės grindžiamos A.A. įsteigimą JK lėmusiomis ekonominėmis, verslo ir asmeninėmis priežastimis; rinkos sąlygomis, ribojusiomis Pareiškėjo galimybes savo kuriamus žaidimus platinti tiesiogiai iš Lietuvos, kadangi ilgą laiką Lietuvoje įmonės negalėjo patekti į Apple, Google ar kitas didesnes pardavimo platformas; veiklos pokyčius lėmusiais veiksniais, kurie sąlygojo veiklos apimties mažėjimą ir galiausiai likvidavimą 2021 metais. Veiklos pradžioje A.A. buvo visų H. H. įmonių bei kitų nepriklausomų žaidimų kūrėjų sukurtų žaidimų platintojas visame pasaulyje ir visose platformose. 2017 m. liepos mėn. dalis A.A. platinimo funkcijų buvo perkelta į Bendrovę, t. y. po suderinimo su Google platforma, Bendrovės žaidimai buvo perkelti platinimui per Bendrovės paskyrą ir Bendrovė tapo savo kuriamų žaidimų platintoja Google platformoje; 2018 m. veiklos modelis buvo pakeistas, perkeliant iš A.A. visas žaidimo kūrimo, šios kūrybos finansavimo bei reklamos nuostolių rizikas į Bendrovę (2018 m. buvo pereinamieji metai); nuo 2019 m. A.A. jau išimtinai vykdė tik tarpininkavimo funkciją platinant žaidimus.

Pareiškėjo vertinimu, aukščiau pateikti paaiškinimai apie A.A. įsteigimą nulėmusias aplinkybes, Pareiškėjo ir A.A. veiklos modelio pokyčiai, kurie atliepė žaidimų rinkos pokyčius, aiškiai liudija buvus konkrečias komercines priežastis A.A. įsteigimui JK 2009 m. ir veiklos vykdymui JK per šią bendrovę 2009–2019 m. laikotarpiu. Išnykus poreikiui Pareiškėjo sukurtus žaidimus platinti bei įsigyti žaidimų reklamą per A.A., 2019 m., buvo nuspręsta šią bendrovę likviduoti, o likvidavimo procedūra užbaigta 2021-01-05.

Pareiškėjas pažymi, kad aplinkybė O. V. Ltd likvidavimo būtent ir patvirtino, jog ši bendrovė buvo įsteigta turint realų poreikį bei ekonomines, komercines priežastis, kurioms pasikeitus, tokio veiklos modelio buvo atsisakyta ir, atitinkamai, pereita prie finansiškai Pareiškėjui naudingesnio verslo modelio, t. y. tiesioginio žaidimų platinimo bei reklamos paslaugų pirkimo.

Toliau Komisija pasisako dėl prieš piktnaudžiavimą dividendų lengvata nukreiptos taisyklės teorinių aspektų ir jų įtakos nagrinėjamam ginčui.

*Dėl prieš piktnaudžiavimą dividendų lengvata nukreiptos taisyklės teorinio teisinio vertinimo*

Komisija pažymi, jog bylos nagrinėjamu atveju yra aktuali prieš piktnaudžiavimą dividendų neapmokestinimo lengvata (PMĮ 32 straipsnio 6 dalis), kuri buvo papildyta, įgyvendinant 2015-01-27 Tarybos direktyvą 2015/121/ES (toliau – Direktyva 2015/121/ES), kuria iš dalies keičiama 2011-11-30 Tarybos Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (toliau – Direktyva

2011/96/ES), ir siekiama užtikrinti, kad Direktyva 2011/96/ES nepiktinaudžiautų į jos taikymo sritį patenkantys mokesčių mokėtojai. Direktyvos 2011/96/ES preambulėje nurodyta, kad tam, kad būtų užtikrintas efektyvus tokios ES vidaus rinkos veikimas, gali būti reikalinga grupuoti įvairių valstybių narių įmones.

Bylos atveju aktuali PMĮ 32 straipsnio 6 dalies norma, pagal kurią „dalyvavimo išimties“ taisyklė nėra taikoma darinio ar kelių darinių atžvilgiu, jeigu:

- pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų – gauti mokestinę naudą;
- tokios mokestinės naudos gavimas prieštarauja Direktyvos 2011/96/ES dalykui ar tikslui;
- darinys ar keli dariniai yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes, t. y. tiek, kiek jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.

Komisija, apibendrinama pabrėžia, kad nagrinėjamos direktyvos tikslai yra siejami su bendrosios rinkos pagrindu – laisvo kapitalo judėjimo įtvirtinimu neutraliai mokesčiams, suteikiant galimybę efektyviai investuoti kapitalą, steigti patronuojančias ir dukterinės įmones ir stiprinti ES ekonomikos augimą. Tam, kad būtų užtikrintas mokestinis neutralumas, būtina, kad iš dukterinės bendrovės patronuojančiai bendrovei paskirto pelno nebūtų išskaitomas mokestis prie šaltinio ir panaikinamas tokių pajamų dvigubas apmokestinimas patronuojančiosios bendrovės lygiu.

Papildomai pastebėtina, kad mokslinėje literatūroje pabrėžiama, kad esminis Direktyvos 2011/96/ES tikslas, kad dividendai, paskirstyti tarp ES mastu veikiančių Bendrijos įmonių grupių būtų traktuojami vienodai kaip ir vidaus išmokos.

Komisija pažymi, kad požymis „darinys ar keli dariniai yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes, – t. y. „tiek, kiek jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę“ gali būti konstatuotas, nustačius, kad tam tikrų įformintų sandorių, kapitalo judėjimo ar susiformavusių santykių visuma negali būti pagrįsta svariomis komercinėmis priežastimis, atspindinčiomis ekonominę realybę. ESTT ir mokslinėje literatūroje pabrėžiama, jog vis dėlto negalima *prima facie* daryti išvados, kad įmonė neatitinka tikrojo reikalavimo dėl to, kad neturi savo fizinių patalpų, įrangos, personalo, jei vykdoma veikla pati savaime to nereikalauja.

Komisijos žiniomis, nei ESTT, nei LVAT dar nėra priėmę sprendimų dėl Direktyvos 2015/121/ES nuostatų įgyvendinimo tais atvejais, kai būtų sprendžiama dėl užsienyje registruotos dukterinės įmonės mokamų dividendų neapmokestinimo lengvatos taikymo dividendų gavėjo (patronuojančios įmonės) lygyje. Ši lengvata Lietuvoje įgyvendinta PMĮ 35 straipsnio 2 ir 3 dalyse.

Teismų praktikoje buvo nagrinėjami tik atvejai, kai buvo sprendžiama dėl užsienio mokėtojo „prie šaltinio“ išmokamų dividendų ar kitų išmokų lengvatos taikymo galimybės. Pavyzdžiui, ESTT yra išaiškinęs darinio pripažinimo sąlygas, kai dividendai buvo išmokami ir neapmokestinami „prie šaltinio“ dukterinės įmonės lygyje. Teisingumo Teismas teigė, jog, siekiant konstatuoti, kad yra toks darinys, reikia kiekvienu atveju bendrai įvertinti atitinkamą situaciją, kaip antai organizacinius, ekonominius ir kitus svarbius bendrovių grupės, kuriai priklauso atitinkama patronuojančioji bendrovė, požymius ir šios grupės struktūras bei strategijas. (žr. ESTT 2017-12-20 sprendimo sujungtose bylose Nr. C-504/16 ir C-613/16 74 punktą). „Tai, kad patronuojančiosios bendrovės nerezidentės ekonominę veiklą sudaro jos patronuojamųjų bendrovių turto valdymas arba kad šios patronuojančiosios bendrovės pajamos gaunamos tik iš šio valdymo, savaime negali reikšti, jog egzistuoja visiškai dirbtinis, ekonominio pagrindo neturintis darinys (žr. ESTT 2017-12-20 sprendimo sujungtose bylose Nr. C-504/16 ir C-613/16 73 punktą). Siekdamas patikrinti, ar sandorio tikslas yra sukčiavimas ir piktnaudžiavimas, kompetentingos nacionalinės institucijos turi ne tik taikyti iš anksto nustatytus bendrus kriterijus, bet ir kiekvienu konkrečiu atveju bendrai patikrinti atitinkamą sandorį. Nustačius visuotinai taikomą mokesčių priemonę, pagal kurią tam tikroms mokesčių mokėtojų kategorijoms automatiškai netaikoma mokesčių lengvata ir mokesčių administratorius neprivalo pateikti net pirminių sukčiavimo arba piktnaudžiavimo įrodymų arba nurodyti jų požymių, viršijama tai, kas būtina siekiant išvengti

sukčiavimo ir piktnaudžiavimo (2017 m. rugsėjo 7 d. I. G. ir Enka, C-6/16, 32 punktą ir nurodyta jurisprudencija).

ESTT taip pat yra pateikęs aiškinamųjų gairių dėl piktnaudžiavimą teise sudarančių veiksmų ir su tuo susijusių įrodymų ir kitose bylose (ESTT 2019 m. vasario 26 d. sprendimas bylose C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir 299/16, toliau vadinama „Danijos bylos“) kuriuos galima apibendrinti ir sutrumpinti taip: (1) vieneto (subjekto), galinčio sumažinti apmokestinimą, įterpimas (127 p.); (2) sutapimai ar artumas laiko atžvilgiu, t. y. aplinkybė, kad pajamos perduodamos netrukus po jų gavimo (128 p.), naujų svarbių mokesčių teisės aktų, kuriuos tam tikros bendrovių grupės stengiasi apeiti, įsigaliojimo laikas; (3) bendrovė veikia kaip tarpininkė, leidžianti užtikrinti finansinius srautus iš bendrovės skolininkės bendrovei, kuri yra tikroji pervedusių sumų savininkė (130 p.); (4) tikrosios ekonominės veiklos nebuvimas (aplinkybė, kad bendrovė veikia kaip tarpininkė, gali būti nustatyta, jei jos vienintelė veikla yra gauti palūkanų ir pervedti jas tikrajam savininkui ar kitoms bendrovėms tarpininkėms, atsižvelgiant į aptariamą ekonominę veiklą savybes, šiuo aspektu gali būti nustatytas išanalizavus visas reikšmingas aplinkybes, susijusias, be kita ko, su bendrovės valdymu, balansu, išlaidų struktūra ir faktiškai patirtomis išlaidomis, įdarbintais darbuotojais, taip pat su turimomis patalpomis ir įranga); (5) susitarimas gali būti dirbtinis, atsižvelgiant į teisinę ar kapitalo struktūrą, susijusią su korporacijomis ir sutartimis. Teisingumo Teismas „Danijos bylose“ pateikė apibendrinančią išvadą, kad siekiant įrodyti piktnaudžiavimą, reikia, pirma, kad būtų visuma objektyvių aplinkybių, iš kurių matytųsi, kad, nepaisant formalios Sąjungos teisės aktuose numatytų sąlygų laikymosi, šiais teisės aktais siekiamas tikslas nebuvo įvykdytas, ir, antra, subjektyvus aspektas, kaip siekis gauti naudos iš Sąjungos teisės aktų, dirbtinai sukuriant sąlygas, kurių reikia jai gauti. Tam tikra įrodymų visuma gali paliudyti piktnaudžiavimo teise buvimą, jei šie įrodymai yra objektyvūs ir nuoseklūs. Tokie įrodymai, be kita ko, gali būti ekonominio pateisinimo neturinčių bendrovių tarpininkių buvimas, taip pat visiškai formalus bendrovių grupės struktūros, finansinio darinio ir paskolų pobūdis.

Apibendrinant Teisingumo Teismo nuostatas, pastebėtina, kad darinio buvimas negali būti preziumuojamas, o turi būti išsiaiškintas ir patikrintas, įvertinus visumą bendrovių grupės požymių, įskaitant struktūrą bei strategiją.

Į dividendų neapmokestinimo lengvatos pritaikymą nukreiptą darinio egzistavimą, Komisijos vertinimu, galima būtų pagrįsti, jei pats darinys būtų panaudojamas tam, kad dirbtinai pasinaudoti lengvata, kai nesant tokio darinio, susidarytų dividendų apmokestinimo situacija. Ši prieš piktnaudžiavimą dividendų lengvata nustatyta taisyklė taip pat galėtų būti taikoma – ko nėra nagrinėjamoje situacijoje, jei paaiškėtų, kad dividendai tik formaliai išmokami vienetui, kuris atitinka dirbtinio darinio pobūdį, o tikrasis dividendų gavėjas yra kitas asmuo, kuriam tiesiogiai išmokėjus dividendus, dividendai taptų apmokestinimo objektu.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija pažymi, jog šio Komisijos sprendimo nustatomoje dalyje aprašytų patikrinimo metu nustatytų įrodymų prieštarumas su Pareiškėjo pateiktais pagrindimo įrodymais sudaro pagrindą abejoti mokesčių administratoriaus nurodytomis aplinkybėmis ir neleidžia daryti vienareikšmės išvados, jog A.A. tikrinamuoju laikotarpiu atitiko apsimestinio darinio, nustatyto ne dėl svarių komercinių priežasčių, pobūdį. Taigi, Inspekcijai neatlikus visapusiško apmokestinimui reikšmingų aplinkybių įvertinimo, Komisija šioje mokesčio ginčo nagrinėjimo stadijoje negali patvirtinti ginčijamo Sprendimo.

#### *Dėl pastabų nevertinimo*

Pareiškėja pažymi, kad Inspekcija, priimdama ginčijamą Sprendimą (i) dalį Pareiškėjo Pastabose nurodytų argumentų paminėjo, bet dėl jų padarė klaidingą išvadą, (ii) dalį Pareiškėjo Pastabose nurodytų argumentų paminėjo, bet jų nevertino, (iii) dalies Pareiškėjo Pastabose nurodytų argumentų apskritai nepaminėjo ir jų nevertino, dėl ko padarė klaidingą išvadą, jog A.A. buvo darinys.

Pasak Pareiškėjo, Sprendime ignoruojami Pareiškėjo su Pastabomis pateikti dokumentai, susiję su sandoriais su trečiaisiais asmenimis, teigiant, kad jokia informacija apie tai, kad A.A. minėtų funkcijų vykdymui būtų pasitelkusi trečiuosius asmenis, mokesčio patikrinimo metu Bendrovės nebuvo pateikta. Inspekcijos Sprendime taip pat nepasisakyta dėl pastabų ir jas

pagrindžiančių įrodymų (pastabų priedai), kurie atskleidžia veiklos ypatumus ir pokyčius lėmusias aplinkybes bei mokestinės naudos vertinimo aspektus, kurie detaliau aptarti šio sprendimo nustatomojoje dalyje.

Komisija pažymi, jog iš ginčo bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjas skunde Komisijai akcentavo savo nesutikimo su Inspekcijos Sprendimu motyvus ne tik nurodydami kitokį teisės normų, mokesčių administratoriaus Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu surinktos informacijos bei jos pagrindu nustatytų faktinių aplinkybių vertinimą, kuris buvo pateiktas Inspekcijai su pastabomis dėl Patikrinimo akto, bet kartu pateikiant įrodymus, Pareiškėjo nuomone, patvirtinančius aplinkybes, kad A.A. įsteigimas ir veikimas Jungtinėje Karalystėje buvo sąlygotas konkrečių aplinkybių, kurios negali būti sietinos su PM vengimo tikslais.

Iš Pareiškėjo skunde išdėstytų motyvų bei Pareiškėjo apmokestinimo pagrindu esančių aplinkybių visumos matyti, jog viena iš esminių ginčo aplinkybių yra tai, ar A.A. gali būti laikoma „dirbtiniu dariniu“, įsteigtu ne realiai veiklai vykdyti, o neapmokestinamiems pagal formą dividendams išmokėti Pareiškėjui. Minėtoms aplinkybėms pagrįsti, kaip minėta, Inspekcija rėmėsi ir iš JK mokesčių administratoriaus gautu atsakymu. Tuo tarpu pastabų teikimo metu Pareiškėja, siekdama paneigti Inspekcijos poziciją, pateikė visą eilę dokumentų savo pozicijai pagrįsti, kuriais paneiginėjami ir iš JK mokesčių administratorių gauti atsakymai.

Iš Inspekcijos Sprendimo turinio matyti, jog Inspekcija dalies pateiktų dokumentų turinio nevertino, dėl šiais dokumentais grindžiamų aplinkybių Sprendime nepasisakė. Paminėtina, kad ginčo byloje esanti informacija vertinama laikantis bendrųjų įrodinėjimo taisyklių, o jokie įrodymai neturi išankstinės galios, todėl nekeliant abejonių dėl Pareiškėjo pateiktų dokumentų leistinumo, nėra pagrindo nevertinti jų įtakos su Pareiškėjo apmokestinimu susijusioms aplinkybėms.

Posėdžio Komisijoje metu Inspekcijos atstovai teikė žodžiu atsakymus dėl dalies pastabų, tačiau trūko išsamumo, be to, pasisakant išryškėjo prieštaravimų, pavyzdžiui dėl veiklos vertinimo už ankstesnius metus įtakos apmokestinimui, atsižvelgiant ir į tai, kad Sprendime minima, kad dalis dividendų buvo išmokėta už metus prieš tikrinamąjį laikotarpį, kai veikla nebuvo vykdoma.

Iš Sprendimo turinio matyti, jog mokesčių administratorius nevertino (arba iš viso dėl jų nepasisakė) žymios dalies Pareiškėjo išdėstytų argumentų ir pateiktų įrodymų turinio, nepasisakė dėl šių dokumentų įrodomosios reikšmės, sprendžiant Pareiškėjo apmokestinimo pagrįstumo klausimą arba tiesiog formaliai be argumentų nurodė, kad Bendrovės pateikti argumentai nėra aktualūs mokesčių administratoriaus patikrinimo akte pateiktoms išvadoms. Komisija apibendrina ir pastebi, kad Inspekcijos Sprendime nebuvo įvertinta / pasisakyta :

- dėl sandorių su trečiaisiais asmenimis, t. y. dėl pateiktos informacija apie tai, kad A.A. minėtų funkcijų vykdymui buvo pasitelkęs trečiuosius asmenis;
- dėl Pareiškėjo ir A.A. įsteigimo būtent JK jurisdikcijoje aplinkybių, susijusių su ekonominėmis, politinėmis priežastimis bei akcininkų interesais, kuriomis grindžiama, jog A.A. buvo įsteigta dėl svarių ekonominių priežasčių;
- dėl veiklos vertinimo už laikotarpį iki patikrinimo laikotarpio įtakos apmokestinimui;
- dėl veiklą iš Lietuvos ribojusių veiksmų – dėl sąlygų, ribojusių Pareiškėjo galimybes savo kuriamus žaidimus platinti tiesiogiai iš Lietuvoje įsteigtos bendrovės;
- dėl vykdytos veiklos pobūdžio ir realumo: Inspekcija nevertino grupės struktūros ekonominio pagrindimo ir mokestinės naudos gavimo būtent dėl tokios įmonių grupės struktūros naudojimo;
- dėl veiklos laikotarpyje su veiklos modelio pokyčiais susijusių aktualių aplinkybių, įskaitant likvidavimą lėmusias priežastis;
- dėl vertinimo, kad O. V. Ltd įsteigimo JK, sumokėta daugiau mokesčių lyginant su situacija, jei Pareiškėjas pats būtų turėjęs sumokėti Lietuvoje;
- dėl kitų pastabų argumentų, kuriais paneiginėjamos arba pristatomos kaip klaidingos Inspekcijos aplinkybės ar išvados.

Pasisakant šiuo mokestinio ginčo aspektu, pastebėtina, kad MAĮ 9 straipsnyje įtvirtintas apmokestinimo aiškumo principas, kuris reiškia, kad mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti

aiškiai apibrėžti. Pagal šio įstatymo 67 straipsnio 1 dalį mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojų apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su patikrinimo akte papildomai apskaičiuotomis mokesčių ir su jais susijusiomis sumomis, taip pat norėdamas pagrįsti kitas aplinkybes, kurios bus svarbios tvirtinant patikrinimo rezultatus, turi teisę per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo jam dienos pateikti rašytines pastabas dėl patikrinimo akto (MAĮ 131 straipsnio 1 dalis). Mokesčių mokėtojo teisė pateikti rašytines pastabas dėl patikrinimo akto yra jo teisės būti išklaustyta įgyvendinimo forma mokesčių administravimo procedūroje (mokestiniam patikrinimui), užtikrinanti galimybę bet kokius netikslumus dėl faktinių ar kitų aplinkybių vertinimo pašalinti kaip įmanoma ankstesnėje ginčo stadijoje, taip pat įpareigojanti mokesčių administratorių ne tik formaliai priimti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, bet ir įvertinti pateiktų dokumentų įtaką su apmokestinimu susijusioms aplinkybėms, tai aiškiai bei vienareikšmiškai išdėstant sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Pastebėtina, jog ir LVAT savo praktikoje yra nurodęs, jog sprendimo priėmimas, atsižvelgiant į patikrinimo medžiagą ir mokesčių mokėtojo pateiktas pastabas dėl patikrinimo akto, nesuponuoja mokesčių administratoriui pareigos besąlygiškai vadovautis mokesčių mokėtojo pastabomis, tačiau mokesčių administratorius turi pareigą susipažinti su pastabomis ir, įvertinus jas bei kitus dokumentus, įskaitant pateiktus mokesčių mokėtojo, priimti vieną iš MAĮ 132 straipsnio 2 dalyje numatytų sprendimų (LVAT 2020-05-13 nutartis adm. byloje Nr. eA-772-556/2020).

Iš šioje ginčo byloje turimos informacijos Komisija daro išvadą, jog Pareiškėjo pastabų nagrinėjimo procesas iš esmės buvo formalus, mokesčių administratorius nepateikė pozicijos dėl dalies Inspekcijai pateiktos informacijos bei dokumentų. Paminėtina ir tai, jog nors tokio pobūdžio bylose įrodinėjimo našta padalinta abiem ginčo šalims, tačiau ši aplinkybė nepanaikina pareigos pagrįsti apmokestinimo pagrindu esančias aplinkybes (MAĮ 67 straipsnio 1 dalis) bei esant poreikiui, pašalinti bet kokius prieštaravimus dėl šių aplinkybių.

Papildomai pastebėtina, kad ir Inspekcijos teisės aktais yra nustatyta imperatyvi mokesčių administratoriaus pareiga pasisakyti dėl pateiktų pastabų. Pagal Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių (toliau – Taisyklės), kurios patvirtintos 2004 m. gegužės 5 d. Inspekcijos viršininko įsakymu Nr. VA-87, 127 punktą „Kai mokėtojas pateikė rašytines pastabas dėl patikrinimo akto, sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo turi būti nurodyta, į kurias pastabas yra atsižvelgta (neatsižvelgta). Jei į mokėtojo rašytines pastabas nebuvo atsižvelgta, turi būti nurodomos motyvuotos priežastys.“ Pagal aptartas Taisykles mokesčių administratorius privalėjo atsakyti į visus Pareiškėjo pastabų argumentus, neatsižvelgiant į tai, kad juos laikė nereikšmingais ar neaktualiais.

Pasisakydama dėl Pareiškėjo pozicijos, kad pastabų nevertinimas yra savarankiškas pagrindas naikinti sprendimą, Komisija pastebi, jog Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – ABTĮ) 91 straipsnio 1 dalies 3 punkte yra įtvirtinta principinė procedūrinių pažeidimų įtakos viešojo administravimo akto teisėtumo vertinimui taisyklė: skundžiamas aktas turi būti panaikintas, jeigu jis yra neteisėtas dėl to, kad jį priimant buvo pažeistos pagrindinės procedūros, ypač taisyklės, turėjusios užtikrinti objektyvų visų aplinkybių įvertinimą bei sprendimo pagrįstumą (LVAT 2018-01-18 nutartis adm. byloje Nr. eA-3318-575/2018). LVAT savo jurisprudencijoje yra konstatavęs, kad VAĮ (iki 2020-10-31 galiojusi įstatymo redakcija) 8 straipsnio nuostatos reiškia, jog akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus (žr., pvz., išplėstinės teisėjų kolegijos 2011-06-27 sprendimą adm. byloje Nr. A-556-336/2011, 2018-06-27 nutartį adm. byloje Nr. eA-1198-520/2018). VAĮ 8 straipsnio 1 dalies reikalavimų nepaisymas ir konkrečių teisės normų nesusiejimas su objektyviais duomenimis (faktais) pripažintinas esminiu trūkumu, kai toks pažeidimas ne tik paneigia asmens teisę žinoti teisei priešingos veikos ribas, riboja teises į teisminę gynybą, bet ir ginčiui persikėlus į teismą atima galimybę pastarajam suprasti bei apibrėžti bylos nagrinėjimo

apimtį, o kartu visapusiškai bei objektyviai išnagrinėti ginčą (žr., pvz., LVAT 2012-09-25 nutartį adm. byloje Nr. A-756-2359/2012, 2019-12-18 nutartį adm. byloje Nr. eA-1687-438/2019).

Komisijos vertinimu, sprendžiant klausimą, ar atitinkamas individualus administracinis aktas atitinka VAĮ 8 straipsnyje išdėstytus reikalavimus, kiekvienu konkrečiu atveju būtina įvertinti, ar nustatyti turinio (teisinio ir faktinio pagrindimo, motyvacijos) trūkumai yra esminiai, sukliudę šio individualaus administracinio akto adresatams suprasti atitinkamų visuomeninių santykių esmę ir turinį, identifikuoti jų teisių, pareigų bei teisėtų interesų pasikeitimą, šio pasikeitimo pagrindus ir apimtį, tinkamai įgyvendinti šiuo aktu suteiktas teises ar (ir) įvykdyti nustatytas pareigas bei įstatymų nustatyta tvarka efektyviai realizuoti teisę į (galbūt) pažeistų teisių ir teisėtų interesų gynybą (2020-02-19 nutartis adm. byloje Nr. A-275-822/2020). Šio ginčo nagrinėjamu atveju, nepasisakius dėl dalies pastabų, tačiau sprendime remiantis apmokestinimui aktualiomis teisės normomis, nurodžius mokesčių administratoriaus vertinimu reikšmingas bylai aplinkybes, kuriomis Inspekcija grindė Sprendime išdėstytą poziciją, nėra pagrindo teigti, jog turinio trūkumai yra esminiai ir naikinti Sprendimo dėl aptartų nuostatų nėra pagrindo. Tačiau Inspekcijai pavestina iš naujo išsamiai įvertinti Pareiškėjo su pastabomis dėl Patikrinimo akto pateiktus dokumentus.

Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes bei į tai, jog ir LVAT praktikoje laikosi nuoseklios pozicijos dėl to, jog pagrindas mokesčio ginčo bylą gražinti pakartotiniam mokesčių administratoriaus vertinimui yra tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų galimų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteisingai, ištirti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus, atlikti naujus skaičiavimus (LVAT 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011); Inspekcijai pavestina iš naujo išsamiai įvertinti Pareiškėjo su Pastabomis dėl Patikrinimo akto pateiktus argumentus ir dokumentus, įvertinant tiek mokesčių administratoriaus surinktų, tiek Pareiškėjo papildomai pateiktų įrodymų nuoseklumą, galimus jų prieštaravimus, logiškumą, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybes, įrodymų šaltinių patikimumą, pakankumą ir pan. (LVAT 2017-01-17 nutartis adm. byloje Nr. A-1067-575/2017 ir kt.). Pareiga pašalinti galimus prieštaravimus dėl mokesčiame ginče nustatytų mokesčių mokėtojo apmokestinimo pagrindų esančių aplinkybių tenka mokesčių administratoriui. Todėl Inspekcijos sprendimas šioje ginčo dalyje yra naikinamas ir Pareiškėjo skundas perduodamas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

#### *Dėl komisinių sąnaudų*

Pareiškėjo nuomone, Inspekcija netinkamai kvalifikavo Pareiškėjo iš A.A. įsigytų paslaugų pobūdį, dėl ko padarė nepagrįstą išvadą, kad šios paslaugos nebuvo būtinos Pareiškėjo veiklos vykdymui, nepagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjo 2018–2019 m. patirtos komisinių sąnaudų nebuvo tiesiogiai susijusios su Pareiškėjo uždirbtomis pajamomis / gauta ekonomine nauda. Inspekcija nesuprato bei nevertino A.A. 2018–2019 m. Pareiškėjui pagal 2018 m. gruodžio 1 d. sutartį teiktų paslaugų, o konkrečiai, žaidimų platinimo (tarpininkavimo) paslaugos bei reklamos pirkimo organizavimo per A.A. paslaugos, turinio ir pobūdžio bei būtent tokio pobūdžio paslaugoms teikti reikalingų resursų. Pažymėtina, kad tokiam veiksmui atlikti, t. y. nuotoliniu būdu sudaryti susitarimą dėl reklamos pirkimo, priešingai nei Sprendime teigia Inspekcija, specialių resursų nereikėjo, o tokį veiksmą, veikdamas šios bendrovės vardu, galėjo atlikti ir jos vadovas. U. M. Ltd 2018–2019 m. mokėjo minimalų (tiek kiek atitiktų minimalius ištiesiosios rankos principo standartus, taikomus sandoriams tarp nesusijusių asmenų) konkrečią funkciją bei prisiimtą riziką atitinkantį atlygį. A.A. funkcija buvo pasirūpinti, kad reklama per šios bendrovės turimas prieigas būtų rodoma žaidimų platinimo platformose, o žaidimų kampanijas prižiūrėjo ir analizavo Pareiškėjo darbuotojai. Pareiškėjo patirtos komisinių sąnaudų dėl žaidimų platinimo ir reklamos pirkimo organizavimo paslaugų buvo būtinos jo pajamoms uždirbti, nes be tarpininkavimo paslaugų (sukurto distribucinio kanalo pasaulinėse platformose) įsigijimo, Pareiškėjas apskritai nebūtų gavęs didžiosios dalies pajamų iš žaidimų platinimo, o be reklamos įsigijimo organizavimo, centralizavimo – reklamos įsigijimo sąnaudų būtų didesnės. Pareiškėjas pabrėžia, jog pagrindinė A.A. funkcija buvo reikiamų paskyrų suteikimas Pareiškėjo darbuotojams, kad jie galėtų analizuoti reikalingą informaciją, t. y. A.A. veikė kaip „kanalas“, specialių resursų nereikėjo, o tokį veiksmą,

veikdamas šios bendrovės vardu, galėjo atlikti ir jos vadovas per pasaulines platformas, kurios neturėjo pats Pareiškėjas.

Komisija pastebi, jog Inspekcija, iš esmės motyvuodama didelėmis pardavimų ir reklamos apimtimis, padarė išvadą, kad tam buvo reikalingi platūs žmogiškieji ištekliai (finansų darbuotojai, duomenų analitikai ir kiti aukštos kvalifikacijos darbuotojai, turintys specifinių žinių, įskaitant ir specialistus, dirbančius informacinių technologijų srityje, galinčius priiminti sprendimus dėl poreikio kurti naujus žaidimus bei, atsižvelgiant į įvairias galimas priežastis, jas įvertinti bei priimti sprendimus tobulinti jau platinamus žaidimus, aukštos kvalifikacijos marketingo specialistai ir kiti specialistai, turintys specifinių žinių, kurie priimtų sprendimus dėl reklamos poreikio bei konkrečių reklamų sprendimų ir jų įgyvendinimo) bei materialiniai resursai (patalpos, kompiuterinė technika, programinė įranga ir kt.). Paminėtina, kad padarydama tokias išvadas, Inspekcija nevertino Pareiškėjo Pastabose pateiktų argumentų ir dokumentų, kuriais grindžiama, kad A.A. veikė tik kaip reklamos įsigijimo ir galimybės pasinaudoti paskyromis „kanalas“, o žaidimų kampanijas prižiūrėjo ir analizavo Pareiškėjo darbuotojai, taip pat buvo pasitelkiami tretieji asmenys. Taip pat nevertinti argumentai, kad tokių teisių įsigijimas pagal Pareiškėjo poziciją yra tiesiogiai susijęs su galimybe platinti žaidimus per pasaulines platformas, kurios neturėjo pats Pareiškėjas bei kitų ekonominio verslo poreikio klausimų.

Atsižvelgiant į aptartus trūkumus, susijusius su Pastabų nevertinimu, kurie susiję ir su Sprendimo dalimi dėl darinio pripažinimo, Inspekcijos Sprendimas šioje ginčo dalyje taip pat yra naikinamas ir Pareiškėjo skundas perduodamas Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Pakartotinio nagrinėjimo metu tikslinga įvertinti ne tik aptartas aplinkybes, bet ir komisinių dydžio pagrindimo pagal ištiesiosios rankos principą kainodaros dokumentaciją, jei ji padeda atskleisti sandorių turinį.

Komisija papildomai pastebi, kad jei Inspekcijos konstatuojama, jog tarpininkavimo paslaugos už kurias gaunami komisiniai faktiškai nebuvo suteiktos, kiti Inspekcijos argumentai, susiję su patirtų sąnaudų nepripažinimu pagal PMĮ 17 straipsnį dėl to, kad jos nėra būtinos, netenka prasmės.

Papildomai pastebėtina, jog liko neaišku, kokią įrodomąją teisinę reikšmę turi kai kurios Inspekcijos nurodytos aplinkybės dėl darinio pripažinimo, pavyzdžiui minima aplinkybė, jog Bendrovė 2019-12-20 perleido įmonės A.A. 100 proc. akcijų O. T..

Papildomai pastebėtina, kad jei būtų nustatyta, kad pajamos buvo uždirbamos tik Pareiškėjo darbuotojų resursais, o užsienio įmonės vardu tik išrašomi realiai įvykusių sandorių dokumentai – pati veikla nepaneigta, tokiu atveju galėtų būti svarstytinas užsienio įmonės pajamų priskyrimo „lietuviškai“ pelno mokesčio bazei klausimas. Tokiu atveju nesusidarytų kito apmokestinimo objekto.

#### *Dėl antivenGININĖS taisyklĖS normos taikymo*

Pasisakydama dėl Pareiškėjo teiginio, kad PMĮ 11 straipsnio 8 dalies nuostata, kuria Patikrinimo akte remiasi Inspekcija, įsigaliojo tik 2019-01-01, todėl, Pareiškėjo vertinimu, A.A. bent jau 2018 m. išmokėtų dividendų atžvilgiu ši nuostata ir, joje, be kita ko, suformuotos įrodinėjimo taisyklĖs negali būti taikomos, Komisija pažymi, jog Inspekcija Sprendime, konstatuodama su dariniu susijusias išvadas, rĖmĖsi tik specialia prieš piktnaudžiavimą dividendų lengvata nukreipta taisykle, t. y. PMĮ 32 straipsnio dalimi. Tačiau Inspekcija, Sprendime konstatuodama, jog komisinių sąnaudų į leidžiamus atskaitymus įtrauktos nepagrįstai, netinkamai nurodĖ PMĮ 11 straipsnio 6 dalį. Pastaroji norma negali būti sietina su 2018 metų sąnaudų vertinimu.

#### *Dėl dvigubo apmokestinimo situacijos*

Pareiškėjo teigimu, susidaro situacija, kai tos pačios A.A. komisinių pajamos, iš kurių Pareiškėjui 2018–2019 m. buvo išmokėti dividendai, Lietuvoje apmokestinamos du kartus, todėl, Pareiškėjo vertinimu, šioje situacijoje, vadovaujantis DAIS, DaugiašalĖs konvencijos, 28 straipsnio nuostatomis, yra pagrindas inicijuoti abipusio susitarimo procedūrą dėl dvigubo apmokestinimo panaikinimo.

Komisijos vertinimu, į DAIS ir DaugiašalĖs konvencijos reguliavimo apimtį patenka tik tos dvigubo apmokestinimo situacijos, kurios yra susiję su teisiniu dvigubu apmokestinimu, t. y.

kai tos pačios pajamos / sąnaudos apmokestinamos keliose jurisdikcijose, pavyzdžiui, dividendai apmokestinami mokėtojo ir gavėjo valstybėje. Jei susidaro tokia situacija, kai patikrinimo metu sąnaudos į užsienį nepripažįstamos leidžiamais atskaitymais, o taip pat apmokestinami dividendai, gauti iš užsienio įmonės, kuri deklaravo tų sąnaudų pagrindu suformuotas pajamas, Komisijos nuomone, gali būti vertinama, jog susidaro ekonominis dvigubas apmokestinimas, tačiau jo panaikinimas nereguliuojamas DAIS, o tik nacionaliniu lygiu, be kita ko remiantis ir principais.

Informuojame, kad jei būtų nustatyta dvigubo apmokestinimo situacija, patenkanti į DAIS reguliavimo sritį, mokesčių mokėtojai įgytų teisę inicijuoti abipusio susitarimo procedūrą, kuri pradedama tik pagal mokesčių mokėtojo prašymą dėl abipusio susitarimo procedūros inicijavimo (Abipusio susitarimo procedūros inicijavimo ir vykdymo taisyklės, patvirtintos Inspekcijos viršininko 2018-07-12 įsakymu Nr. VA-57 „Dėl Abipusio susitarimo procedūros inicijavimo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo“). Taip pat mokesčių mokėtojas gali inicijuoti dvigubo apmokestinimo ginčų nagrinėjimo procedūras, remdamasis Lietuvos Respublikos dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo įstatymu (DAGSI)), kuris įgyvendina Tarybos direktyvą (ES)2017/1852 dėl mokesčių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje.

Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjo apmokestinimo pagrįstumo klausimas šioje ginčo dalyje gražinamas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, Komisija šioje ginčo nagrinėjimo stadijoje dėl Pareiškėjo skunde keliamų kitų argumentų pagrįstumo nepasisako.

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

Panaikinti Inspekcijos 2023-07-14 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-169 dalyje dėl nurodymo sumokėti 586722 Eur PM, su juo susijusias PM delspinigių ir baudos sumas bei Pareiškėjo skundą dėl šios skundžiamos Inspekcijos sprendimo dalies perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu dėl mokesčio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, sprendami 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 Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

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