



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL MAŽOSIOS BENDRIJOS „A“ SKUNDO**

2026 m. gegužės d. Nr. S- (7-2024/55)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininkės Vilmos Vildžiūnaitės, narių Gvidos Ivanauskienės (pranešėja), Jurgitos Narkevičiūtės, Kristinos Jakštienės ir Raimondos Juodkaitės, išnagrinėjo mažosios bendrijos „A“ (toliau – Bendrija) 2024-04-17 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2024-03-28 sprendimo Nr. 69-17 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Bendrijos atstovas advokatas A.A. ir Inspekcijos atstovas C.C. 2024-05-07 Komisijos posėdyje dalyvavo nuotoliniu būdu, šalys į 2026-03-31 Komisijos posėdį buvo kviečiamos, tačiau Komisijai 2026-03-17 ir 2026-03-18 raštuose nurodė, kad posėdyje nedalyvaus.

Komisija n u s t a t ė:

Komisija 2024-06-20 sprendimu Nr. S-2024/92 sustabdė Bendrijos skundo nagrinėjimą ir nusprendė kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą (toliau – ESTT), prašydama priimti prejudicinį sprendimą dėl ginčui aktualių klausimų. Atsižvelgus į tai, kad ESTT 2025-03-05 paskelbė sprendimą byloje C-472/24 „A prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos“ (toliau – MB „A“ sprendimas), Bendrijos 2024-04-17 skundo nagrinėjimas atnaujinamas ir skundas nagrinėjamas iš esmės.

Bendrija prašo Komisijos panaikinti skundžiamą Inspekcijos sprendimą.

Skunde Bendrija nurodo, kad ginčas byloje kilo dėl kompiuterinio žaidimo „Runescape“ „aukso“ (toliau – žaidimo „auksas“) pardavimo pajamų apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) pagrįstumo.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2024-01-09 sprendimą Nr. (42.59Mr)-FR0682-3 (toliau – Panevėžio AVMI sprendimas) dėl Panevėžio AVMI 2023-11-10 patikrinimo akto Nr. (42.59Mr) FR0680-322 (toliau – Patikrinimo aktas) tvirtinimo, kuriuo Bendrijai nurodyta sumokėti į biudžetą 46 688 Eur PVM, 6 999,18 Eur PVM delspinigius, 18 675 Eur PVM baudą bei kuriuo patvirtintas Bendrijos 2021 m. mokestinio laikotarpio 12 327 Eur nuostolis ir 2022 m. mokestinio laikotarpio 21 843 Eur nuostolis.

Dėl sprendimo prieštaravimo Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) komentarui ir ESTT išaiškinimams dėl daugiatipių kuponų apmokestinimo

Bendrijos teigimu, jeigu žaidimo „auksas“ nelaikytinas virtualia valiuta, tada jis yra daugiatipiai kuponai, kurie nėra PVM objektas.

Bendrija skunde pažymi, kad Inspekcija neginčija fakto, kad žaidimo „auksas“ atitinka visus daugiatipių kuponų kriterijus. Žaidimo „auksas“ gali būti naudojamos įvairiai. Už jį galima pirkti įvairias paslaugas ir daiktus „Runescape“ žaidime, apmokėti žaidėjo statuso pagerinimą, apmokėti galimybę dalyvauti žaidimo renginiuose, mini-žaidimuose, įsigyti kitų žaidimų „auksą“ ar kitas žaidimų priemones. Visa tai galima įsigyti tiek iš kitų žaidėjų, tiek ir iš įvairių prekeivių, tarpininkų, biržų. Todėl, žaidimo „aukso“ perleidimo metu nėra galimybės nustatyti, kur jis bus panaudojamas, kas už jį bus perkama ir kokios valstybės rezidentas bus pardavėjas, ar tai bus apmokestinamas asmuo ar ne.

Bendrija skunde pažymi, jog mokesčių administratorius pripažino, kad pats daugiatipių kuponų perleidimas nėra PVM objektas. Tačiau vis tiek nusprendė, kad visos Bendrijos pajamos iš daugiatipių kuponų pardavimo turi būti apmokestinamos PVM.

Mokesčių administratorius nusprendė apmokestinti PVM visas Bendrijos gautas pajamas už daugiatipių kuponų pardavimą, nes daugiatipius kuponus išleido ne Bendrija, o kitas asmuo („Runescape“ žaidimo kūrėjas). Bendrijos vertinimu, Inspekcija suklydo ir sutapatino paties daugiatipio kupono kainą su atlyginimu už tarpininkavimą dėl kuponų platinimo.

Skunde cituojamos PVMĮ 9-1 straipsnio 4 dalies nuostatos, kuriose nurodyta, kad PVM objektas yra ne pats daugiatipio kupono pardavimas, o atlyginimas už su kupono perleidimu susijusias paslaugas, pvz. platinimą ar reklamą. Tai patvirtina ir PVMĮ 15 straipsnio 23 punkto komentaras, kuriame nurodyta, kad kai atsakomybę dėl paslaugos suteikimo fakto prieš paslaugų gavėją prisiima ne platintojas, o tikrasis paslaugos teikėjas, tada platintojas veikia kaip atsiskleidęs tarpininkas. Tokiu atveju PVM tikslais bus laikoma, kad platintojas teikia kuponų platinimo paslaugą paslaugų teikėjams, t. y. už nustatytą atlygį platina jų išleistus kuponus. PVMĮ komentare šis principas iliustruotas pavyzdžiu, kuriame nurodyta: „Įmonė X platina prekybos centro išleistus daugiatipius kuponus, kurie kupono turėtojai suteikia teisę įsigyti prekes šiame prekybos centre. Atsakomybę dėl prekių tiekimo už kuponus prisiima prekybos centras, o įmonė X yra atsakinga tik už kuponų platinimą ir už tai iš prekybos centro ima nustatyto dydžio atlyginimą – 1 proc. nuo parduotų kuponų vertės.“ Todėl, Bendrijos vertinimu, būtent tas 1 proc. nuo kuponų vertės ir yra platintojo atlyginimas už daugiatipių kuponų platinimą, kuris yra PVM objektas.

Bendrija akcentuoja, kad nagrinėjamu atveju ji veikia kaip atsiskleidęs tarpininkas, nes pati neprisiima jokios atsakomybės už tai, ką žaidimo žaidėjas gali įsigyti už daugiatipius kuponus. Bendrijos atlyginimas už daugiatipių kuponų perleidimą yra skirtumas, kuris susidaro tarp kuponų pirkimo ir pardavimo kainų. Būtent šis skirtumas, Bendrijos vertinimu, galėtų būti mokesčių administratoriaus traktuojamas kaip Bendrijos atlyginimas, kuris galėtų būti PVM objektas. Tačiau Inspekcija siekia apmokestinti visą kuponų vertę, kas prieštarauja tiek PVMĮ nuostatoms, tiek PVMĮ komentarui, tiek ir pačios Inspekcijos cituojamam raštui.

Dėl pažeisto teismų sprendimų taikymo principo

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad nagrinėjamu atveju negali būti atsižvelgiama į Bendrijos cituojamą ESTT sprendimą byloje Nr. C-172/96 *First National Bank of Chicago*, kuriame išaiškinta, jog valiutos keitimo sandoriuose, kuriuose nėra skaičiuojami komisiniai mokesčiai konkrečioms transakcijoms, apmokestinama suma yra paslaugos teikėjo sandorių bendras rezultatas per tam tikrą laiko tarpą, kadangi precedentas taikomas tik tose bylose, kurių faktinės aplinkybės yra tapačios arba labai panašios į tos bylos, kurioje buvo sukurtas precedentas, faktinės aplinkybės ir kurioms turi būti taikoma ta pati teisė, kaip toje byloje, kurioje buvo sukurtas precedentas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2011-11-18 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A-143-2619/2011).

Bendrija skunde pažymi, kad mokesčių administratorius atsisako taikyti ESTT išaiškinimą, kuriame taikomos Europos Sąjungos (toliau – ES) teisės normos (kurios vienodai

taikomos ir Lietuvoje), bet remiasi 2021-03-22 Šiaurės Nyderlandų apygardos teismo sprendimu byloje Nr. AWB-20_384¹ (toliau – Nyderlandų teismo sprendimas), kuriame šis teismas pasakė, jog ieškovas neįtikino teismo, kad žaidimo „auksas“ turi būti prilyginamas virtualiai valiutai, t. y. Inspekcija atsižvelgia į teismo sprendimą, kuriame taikomos vietinės teisės normos, kita teisė. Inspekcija nepateikia oficialaus jo teksto, kad galima būtų apskritai įvertinti tos bylos aplinkybes.

Dėl žaidimo „auksas“ klasifikavimo kaip virtualios valiutos PVM apmokestinimo tikslais

Bendrijos teigimu, Inspekcija nepaneigė fakto, kad žaidimo „auksas“ yra virtuali valiuta. Kaip matyti iš skundžiamo sprendimo, virtuali valiuta turi atitikti keletą kriterijų, t. y. 1) nebūti reguliuojama jokiais valstybės teisės aktais; 2) už jos leidimą nėra atsakingas atitinkamos valstybės įgaliojamas asmuo; 3) jos privalomas priėmimas kaip atsiskaitymo priemonės nėra nustatytas jokioje valstybėje; 4) jos kursą nustato paklausa ir pasiūla; 5) jos leidimo ir / ar naudojimo sąlygose nėra nustatyta jokių papildomų įsipareigojimų suteikti kitas paslaugas.

Bendrija skunde nurodo, kad žaidimo „auksas“ atitinka visus išvardintus virtualios valiutos kriterijus: 1) jis nėra reguliuojamas jokios valstybės teisės aktais; 2) už jo leidimą nėra atsakingos jokios valstybės institucijos ar valstybės įgaliojamas asmenys; 3) jokioje valstybėje nėra nustatytos pareigos priimti jį kaip atsiskaitymo priemonę; 4) jo kursą nustato paklausa ir pasiūla, t. y. už kiek jų pardavėjas sutinka parduoti ir už kiek pirkėjas sutinka jį nusipirkti; 5) jo sąlygose nėra nustatyto įsipareigojimo suteikti kitas paslaugas (pvz. nėra įsipareigojimo mokėti dividendus ar pan.).

Bendrija pažymi, kad Inspekcija prieštarauja pati sau teigdama, kad virtuali valiuta turi atitikti minėtas sąlygas, o vėliau nurodydama, kad žaidimo „auksas“, atitinkantis visas išvardintas sąlygas, nėra virtuali valiuta.

Dėl ES ir Lietuvos Respublikos institucijų pripažinimo, kad žaidimo „auksas“ yra virtuali valiuta

Skunde nurodoma, kad Europos centrinis bankas (toliau – ECB) dar 2012 metais tyrimo ataskaitoje apie virtualias valiutas² paaiškino, jog virtuali valiuta yra apibrėžiama kaip nereguliuojami skaitmeniniai pinigai, kurie yra išleisti ir įprastai kontroliuojami juos išleidusių asmenų, naudojami ir priimami tarp specifinės virtualios bendruomenės narių³.

ECB nurodė, kad virtualios valiutos yra klasifikuojamos pagal tai, kaip jos sąveikauja su realia ekonomika ir realiais pinigais. ECB išskyrė tris virtualių valiutų tipus: 1) uždaros virtualios valiutos; 2) vienos krypties srauto virtualios valiutos (angl. unidirectional flow); 3) dviejų krypčių srauto virtualios valiutos (angl. bidirectional flow).

ECB paaiškino, kad uždaros virtualios valiutos yra tokios, kurios neturi beveik jokio ryšio su realia ekonomika ir gali būti vadinamos „tik žaidiminės“ (angl. „in-game only“). Vartotojai įprastai susimoka dalyvio mokestį ir po to uždirba virtualius pinigus priklausomai nuo savo pasiekimų žaidime. Virtuali valiuta gali būti panaudojama tik pirkti virtualius daiktus ir paslaugas, siūlomus virtualioje bendruomenėje ir, bent jau teoriškai, jų negalima panaudoti už virtualios bendruomenės ribų⁴.

ECB pateikia konkretų uždaros virtualios valiutos pavyzdį – žaidimo „World of Warcraft“ auksą. ECB nurodo kad šis „auksas“ naudojamas žaidėjams įsigyti įvairius įrankius žaidime, kurie naudojami pasiekti aukštesnius žaidimo lygius. Žaidėjai turi įvairias galimybes užsidirbti minėtą „auksą“ žaidime⁵.

¹ <https://uitspraken.rechtspraak.nl/details?id=ECLI:NL:RBNHO:2021:2091>

² <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemes201210en.pdf>

³ ECB 2012 m. tyrimo ataskaita „Virtualių valiutų schemas“, 2.1. skyriaus pirma pastraipa.

⁴ ECB 2012 m. tyrimo ataskaita „Virtualių valiutų schemas“, 2.1. skyriaus ketvirtoji pastraipa.

⁵ ECB 2012 m. tyrimo ataskaita „Virtualių valiutų schemas“, 2.1. skyriaus penktoji pastraipa.

Tokia pati virtualių valiutų klasifikavimo sistema buvo atkartota ir 2015 metų ECB virtualių valiutų tyrimo ataskaitoje⁶. Bendrija skunde akcentuoja, kad ECB yra kompetentinga institucija mokėjimo priemonių bei virtualių valiutų klasifikavimo klausimais.

Skunde konstatuojama, kad žaidimo „auksas“ pilnai atitinka uždarnos virtualios valiutos apibrėžimą. Žaidimo „auksą“ „Runescape“ žaidėjai gali uždirbti žaidime atlikdami įvairias užduotis, žaidimo „auksas“ gali būti panaudojamas pirkti virtualius žaidimo daiktus ir paslaugas pačiame žaidime, juo negalima atsiskaityti realioje ekonomikoje už žaidimo ribų. Todėl, Bendrijos vertinimu, žaidimo „Runescape“ „auksas“ yra lygiai toks pat, kaip ir žaidimo „World of Warcraft“. Jis pilnai atitinka visus uždarnos virtualios valiutos požymius, kuriuos nurodė ECB.

Europos bankininkystės institucija (angl. European Banking Authority), kuri yra atskaitinga Europos Parlamentui, Europos Sąjungos Tarybai ir Europos Komisijai, yra išaiškinusi, kad virtualūs pinigai naudojami internetinių kompiuterinių žaidimų aplinkoje yra laikomi virtualia valiuta: virtuali valiuta – tai neregamentuoti skaitmeniniai pinigai, kuriuos galima naudoti kaip atsiskaitymo priemonę, tačiau šiuos pinigus į apyvartą išleidžia ir garantuoja ne centrinis bankas. Galimos įvairios virtualios valiutos formos: nuo valiutos, naudojamos internetinių kompiuterinių žaidimų aplinkoje ir socialiniuose tinkluose, iki atsiskaitymo priemonės, kurią galima naudoti ne tik internete arba realiame gyvenime⁷.

Bendrija nurodo, kad Lietuvos bankas laikosi tokios pat virtualių valiutų klasifikavimo pozicijos kaip ir ECB, t. y. išskiria tris virtualių valiutų rūšis: uždaras, vienos krypties srauto ir dviejų krypčių srauto. Žaidimo „auksas“ pilnai atitinka Lietuvos banko pateiktą uždarnos virtualios valiutos apibrėžimą: tokios valiutos dažniausiai neturi jokio ryšio su realiąja ekonomika ir naudojamos virtualioje erdvėje: virtualioms prekėms ir paslaugoms įsigyti. Tokia valiuta neturėtų būti prekiaujama už virtualios bendruomenės ribų⁸. Galimos įvairios virtualiosios valiutos formos: nuo valiutos, naudojamos internetinių kompiuterinių žaidimų aplinkoje ir socialiniuose tinkluose, iki atsiskaitymo priemonės, kurią galima naudoti ir realiame gyvenime⁹.

Lietuvos banko poziciją patvirtina ir Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Rekomendacijos dėl kriptovaliutos ir žetonų apskaitos, kuriose tarnyba nurodė, kad valiutos naudojamos internetinių žaidimų aplinkoje yra laikomos virtualiomis valiutomis¹⁰. Tokios pačios pozicijos laikosi ir Valstybinė vartotojų teisių apsaugos tarnyba¹¹.

Skunde pažymima, jog ESTT yra pripažinęs, kad apmokestinimo tikslais vertinant, ar konkreti priemonė atitinka virtualios valiutos požymius, turi būti remiamasi ECB pateikta klasifikacija (sprendime byloje Nr. C-264/14 *Skatteverket prieš David Hedqvist*, toliau – *Hedqvist* byla). Skunde pabrėžiama, kad žaidimo „auksas“ atitinka visus šioje ESTT byloje išvardintus virtualios valiutos kriterijus.

⁶ <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemesen.pdf>

⁷ https://www.eba.europa.eu/sites/default/documents/files/documents/10180/598420/5b77fd54-40df-4771-8a5f-8ff0ade6b85c/EBA_2013_01030000_LT_TRA1_track.pdf?retry=1

⁸ 2014-01-31 Lietuvos banko įspėjimas dėl virtualių valiutų, https://www.lb.lt/uploads/documents/files/news/ispejimas_bitcoin.pdf.pdf

⁹ Lietuvos banko valdybos 2017 m. spalio 10 d. posėdžio protokolas Nr. 01-32, <https://www.lb.lt/uploads/documents/files/171010pozicija%20del%20virtualiu%20valiutu%20ir%20VV%20zetonu%20platinimo.pdf>

¹⁰ <https://www.avnt.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Euras-ir-kriptovaliuta/Kriptovaliutos-ir-eton-apskaitos-rekomendacijoskelbimui06-12.pdf>

¹¹ <https://www.vtat.lt/naujienos-ir-pranesimai-ziniasklaidai/377/bitkoinai-ka-svarbu-zinoti-apie-sia-virtualia-kriptovaliuta:100>

Kaip nurodo Bendrija, žaidimo „auksas“ nėra oficiali teisėta atsiskaitymo priemonė jokioje valstybėje. Sandorio šalys pripažįsta jį kaip atsiskaitymo priemonių alternatyvą. Jis negali būti panaudojamas kažkaip kitaip nei atsiskaitymams žaidime, jo negalima kažkaip sunaudoti, pakeisti jo pavidalą ar paskirtį (kaip, pvz., įprasto aukso, kurį galima naudoti kaip atsiskaitymo priemonę, arba išlydžius paversti papuošalu).

Dėl Nyderlandų teismo sprendimo

Bendrija skunde nurodo, kad mokesčių administratorius neturi teisės remtis Nyderlandų teismo sprendimu, kuriame pripažinta, jog „Runescape“ žaidimo auksinės monetos, skirtingai nei bitkoinai, neatlieka tos pačios funkcijos kaip tradicinės valiutos“, todėl negali būti laikomos virtualia valiuta.

Pirma, mokesčių administratorius nepateikė cituojamo teismo sprendimo išversto į valstybinę kalbą, todėl Bendrija neturi galimybės įvertinti jo teisingumo.

Antra, ginčo byloje nepateikta įrodymų apie minėto sprendimo įsiteisėjimą.

Trečia, užsienio šalies pirmos instancijos teismo sprendimas neturi jokios teisinės galios Lietuvoje. Bendrija skunde primena, kad pagal Lietuvos Respublikos teismų įstatymo 33 straipsnio 4 dalį teismai vadovaujasi savo pačių arba aukštesnių teismų precedentais. Įstatyme nėra numatytos jokios galimybės vadovautis kitos valstybės teismų sprendimais.

Skunde pabrėžiama, kad dar mokestinio patikrinimo metu Bendrija pateikė Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) surašytą pranešimą apie atliktą mokestinį tyrimą įmonei, vykdžiusiai analogišką kaip ir Bendrija veiklą, kuriame teigiama: „Euro keitimas į *Runescape Gold* vienetus laikomas valiutos keitimo sandoriu, kurio atlygį sudaro marža – skirtumas tarp kainos, kuria bendrija tą valiutą parduoda savo klientams, ir kainos, kurią bendrija sumokėjo įsigydamą valiutą. Toks sandoris, vadovaujantis PVMĮ 28 straipsnio 4 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinamas“.

Mokesčių administratorius nenurodė, kodėl nagrinėjamu atveju tokio paties žaidimo „aukso“ apmokestinimas turėtų skirtis nuo minėto mokesčių mokėtojo apmokestinimo.

Skunde nurodoma, jog LVAT praktikoje pažymima, kad mokesčių administratoriaus sprendimas nesuderinamas su Lietuvos Respublikos Konstitucijos 29 straipsnyje įtvirtintu asmenų lygybės prieš įstatymą principu, kuris įgyvendintas MAĮ 7 straipsnyje įtvirtintu mokesčių mokėtojų lygybės principu, negali būti laikomas teisėtu¹².

Bendrijos vertinimu, nagrinėjamu atveju Inspekcija vienodus sandorius traktuoja kardinaliai skirtingai, nors nenurodo jokių skirtumų tarp šių dviejų situacijų. Todėl skundžiamas sprendimas akivaizdžiai pažeidžia asmenų lygiateisiškumo ir lygybės prieš įstatymą principus ir dėl to yra naikintinas.

Dėl ESTT išaiškinimo dėl virtualios valiutos pirkimo–pardavimo sandorių neapmokestinimo PVM

Skunde nurodoma, kad ESTT *Hedqvist* byloje nagrinėjo klausimą, ar „bitkoinų“ pirkimo–pardavimo sandoriai yra apmokestinami PVM. ESTT rėmėsi aukščiau minėta ECB 2012 m. virtualių valiutų tyrimo ataskaita ir konstatavo, kad „bitkoinas“ yra dviejų kryptų srauto virtuali valiuta.

Kaip pažymi Bendrija, *Hedqvist* byloje virtualių valiutų prekiautojas planavo pirkti virtualią valiutą „bitkoinus“ už Švedijos kronas iš fizinių asmenų ir įmonių, juos saugoti arba iš karto parduoti kitiems fiziniams asmenims ar įmonėms vėl gi už Švedijos kronas. Pirkimo ir pardavimo kainų skirtumas būtų įmonės pelnas. Įmonė netaikytų jokių kitų mokesčių.

ESTT išaiškino, kad virtualių valiutų pirkimo ir pardavimo sandoriai nėra apmokestinami PVM tokiu atveju, kai jų prekeivio uždarbis susideda iš virtualių valiutų pirkimo ir pardavimo kainų skirtumo ir prekeivis negauna atskiros komisinio mokesčio už sandorius.

¹² LVAT 2021-12-08 nutartis adm. byloje Nr. eA-2807-602/2021; 2022-06-01 nutartis adm. byloje Nr. eA-252-602/2022, 30 p.

ESTT nurodė, kad 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM Direktyva) 135 straipsnio 1 dalies e punktą reikia aiškinti taip, kad toks paslaugų teikimas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kurį sudaro tradicinių valiutų keitimas į virtualiosios valiutos bitkoino vienetus, ir atvirkščiai, atliekamas sumokėjus sumą, lygią maržai, t. y. kainos, kurią sandorio vykdytojas sumokėjo įsigydamas valiutą, ir kainos, kuria jis tą valiutą parduoda savo klientams, skirtumui, yra PVM neapmokestinamas sandoris, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

Bendrija akcentuoja, kad jos pelnas, kaip ir *Hedqvist* byloje, susideda iš skirtumo tarp Žaidimo „aukso“ pirkimo ir pardavimo kainų. Bendrija negauna jokio atskiros komisinio mokesčio už atliekamus sandorius. Ir kaip minėta, žaidimo „auksas“ atitinka vieną iš virtualios valiutos tipų, nurodytų toje pačioje 2012 m. ECB tyrimo ataskaitoje, kuria rėmėsi ESTT.

Dėl klaidingai apskaičiuotų Bendrijos apmokestinamųjų pajamų

Skunde nurodoma, kad buvo apmokestinta visa Bendrijos apyvarta iš žaidimo „aukso“ pardavimo. Bendrijai nesuteikta teisė atskaityti pirkimo PVM, nes Bendrija žaidimo „auksą“ perka be PVM.

Tokia mokesčių administratoriaus pozicija, Bendrijos teigimu, prieštarauja nuosekliai ESTT praktikai, kurioje yra išaiškinta, kad tuo atveju, kai prekybininkas perka ir brangiau parduoda standartinę valiutą ar virtualią valiutą, ar panašias priemones, ir neima už tai komisinio mokesčio, tokio prekybininko atlygis yra pirkimo ir pardavimo kainų skirtumas (ESTT sprendimas byloje Nr. C-172/96 *First National Bank of Chicago*).

Bendrija pažymi, kad tokios pat pozicijos ESTT laikėsi ir *Hedqvist* byloje, kurioje teismas nurodė, kad sandoriai, kuriuos sudaro tradicinių valiutų keitimas į virtualiosios valiutos bitkoino vienetus, ir atvirkščiai, atliekamas sumokėjus sumą, lygią maržai, t. y. kainos, kurią atitinkamas sandorio vykdytojas sumokėjo įsigydamas valiutą, ir kainos, kuria jis tą valiutą parduoda savo klientams, skirtumui.

Bendrijos teigimu, padarius išvadą, kad žaidimo „aukso“ pardavimai yra apmokestinami PVM, jos atlygio suma turi būti laikomas skirtumas tarp pirkimo ir pardavimo kainų, kuris ir sudaro Bendrijos atlygį už paslaugas.

Priešingos pozicijos laikosi Inspekcija, skundžiamu sprendimu patvirtinusi Panevėžio AVMI sprendimą, kuriuo Bendrijai nurodyta sumokėti į biudžetą 46 688 Eur PVM, 6 999,18 Eur PVM delspinigius, 18 675 Eur PVM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad mokesčių administratorius atliko Bendrijos pelno mokesčio už laikotarpį nuo 2020-09-01 iki 2022-12-31 ir PVM už laikotarpį nuo 2020-09-01 iki 2023-07-31 apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą, kurio metu nustatyta, kad Bendrija prekiauja žaidimo „auksu“, tai vertinta kaip teikiamos paslaugos ir tokia veikla laikoma PVM apmokestinama veikla, kurią vykdant siekiama gauti pajamų. Kadangi Bendrija neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo PVM, Patikrinimo aktu papildomai apskaičiuota 46 688 Eur PVM suma. Atitinkamai perskaičiuotas ir Bendrijos mokestinių metų veiklos rezultatas: 2021 m. mokestinio laikotarpio veiklos rezultatas – 12 327 Eur nuostolis (pelno mokestis sumažintas 119 Eur, nuostolis padidintas 14 714 Eur) ir 2022 m. mokestinio laikotarpio veiklos rezultatas – 21 843 Eur nuostolis (nuostolis padidintas 20 999 Eur).

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad operatyvaus patikrinimo (toliau – OP) metu nustatyta, jog Bendrija pajamas gauna perkant žaidimo „auksą“ iš fizinių asmenų ir perparduodant už didesnę kainą. Didžiausia Bendrijos klientų dalis yra fiziniai asmenys, daugiausiai žaidžiantys internetinį žaidimą „Runescape“. Bendrija tikrinimui pateikė tik AB „B“ banko sąskaitos išrašus už 2021–2022 metus ir 2023 m. sausio–vasario mėnesius. Pagal

Bendrijos banko išrašus ir paaiškinimus, kaip minėta, buvo nustatyta, kad Bendrija prekiauja kompiuterinių žaidimų valiuta (e-žaidimų priemonėmis), todėl vertinta, jog yra teikiamos paslaugos ir tokia veikla laikoma ekonomine veikla, kurią vykdant siekiama gauti pajamų. Bendrijos vykdoma veikla – elektroninė prekyba kompiuterinio žaidimo „Runescape“ žaidimo „auksu“, kurio pagalba žaidėjai gali kompiuterinio žaidimo erdvėje nusipirkti žaidimo daiktus ir pagerinti savo žaidimo patirtį. Bendrija iš žaidėjų, norinčių parduoti žaidimo „auksą“, jį superka ir parduoda kitiems žaidėjams. Tikrintuoju laikotarpiu visos gautos pajamos yra žaidimo „auksa“ pardavimo pajamos: 2021 m. – 199 580 Eur; 2022 m. – 163 428 Eur; 2023 m. – 52 476 Eur. Kadangi laikotarpiu nuo 2021 m. gegužės mėn. iki 2023 m. vasario mėn. Bendrijos bendra atlygio, vykdant ekonominę veiklą, parduotų paslaugų suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) viršijo 45 000 Eur, Bendrijai atsirado prievolė mokėti PVM į biudžetą.

Bendrija nesutiko su OP metu pateiktu pasiūlymu pateikti PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino pridėtinės vertės mokesčio apyskaitas (forma FR0608) ir sumokėti PVM į valstybės biudžetą, atsakyme mokesčių administratoriui nurodė, kad užsiima prekyba virtualia valiuta, remiantis PVMĮ 28 straipsnio 4 dalimi, tai yra PVM neapmokestinama veikla. Taip pat Bendrija pateikė nuasmenintą Kauno AVMI surašytą Pranešimą apie atliktą mokestinį tyrimą įmonei X (vykdžiusiai analogišką veiklą), kuriame teigiama: „Euro keitimas į *Runescape Gold* vienetus laikomas valiutos keitimo sandoriu, kurio atlygį sudaro marža – skirtumas tarp kainos, kuria bendrija tą valiutą parduoda savo klientams, ir kainos, kurią bendrija sumokėjo įsigydamą valiutą. Toks sandoris, vadovaujantis PVMĮ 28 straipsnio 4 dalies nuostatomis, PVM neapmokestinamas.“

OP metu Bendrija pateikė tokius paaiškinimus apie vykdomą veiklą:

1. 2023-04-30 Bendrijos atstovo el. paštu pateiktas paaiškinimas: „Mūsų veikla yra didmeninė / mažmeninė prekyba internetu. Mes prekiaujame žaidimo valiutomis. Pajamos gaunamos iš sandorių internete, perkant žaidimo auksą iš fizinių / juridinių asmenų ir perparduodant jį savo klientams už didesnę kainą. Didžiausia dalis mūsų klientų yra fiziniai asmenys. Kartais mes parduodame žaidimo valiutą per tokias įmones kaip „Eldorado Market“. Ši platforma padeda sugeneruoti didelį pirkėjų kiekį per trumpą laiką, o mes pardavę valiutą galime greičiau nusipirkti naujos valiutos ir taip sugeneruoti didesnę pelną. Mes skelbiame įvairiuose forumuose, grupėse ir tokiose platformose kaip „Facebook“, „Discord“, kuriose daugiausiai žmonių žaidžia internetinius žaidimus. Mes dažnai bendraujame su klientais per šias platformas, įskaitant ir „Skype“. Žaidimo pavadinimas yra „Runescape“. Kaip ir minėjau, mūsų veikla yra didmeninė / mažmeninė prekyba internetu, todėl 199 580 Eur yra pardavimo pajamos, bet ne grynasis pelnas.“

2. 2023-05-15 Bendrijos atstovo el. paštu pateiktas paaiškinimas apie gaunamas pajamas: „Pagrindas, per kurį prekiaujame, yra: Forumas: (duomenys neskelbtini); Facebook: (duomenys neskelbtini); Facebook grupė: (duomenys neskelbtini); Eldorado: (duomenys neskelbtini). Mūsų puslapis: (duomenys neskelbtini) (šiuo metu yra neveikiantis). Pagrindiniai klientai yra Discord serveryje: (duomenys neskelbtini)“.

3. 2023-09-26 Bendrijos atstovo el. paštu pateikti atsakymai į klausimus apie vykdomą veiklą: „Mes prekiaujame žaidimo „Runescape“ auksu. Tai yra žaidimo valiuta, su kuria žmogus gali nusipirkti žaidimo daiktus ir pagerinti savo žaidimo patirtį. Skelbiame įvairiuose puslapiuose, kuriuose renkasi šio tipo žaidėjai. Pavyzdžiui, vienas iš tokių puslapių yra (duomenys neskelbtini). Atitinkamoje sekcijoje mes sukuriame savo skelbimą, kuriame informuojame, kad parduodame žaidimo auksą, nurodome kainas ir kontaktus, per kuriuos klientai gali susisiekti su mumis. Tai gali būti Skype, Discord arba Facebook platformos. Visi sandoriai vyksta individualiai: klientai susisiečia su mumis dėl žaidimo aukso. Jeigu klientas nori įsigyti žaidimo auksą, jis susisieks su mumis per bendravimo platformas, nurodys norimą kiekį, o mes nurodysime kainą ir atsiųsime rekvizitus. Po sėkmingo apmokėjimo nurodysime

žaidimo lokaciją, kur žaidėjas galės atsiimti žaidimo auksą. Panašiu principu vyksta ir pardavimas. Klientas susisieks su mumis, mes nurodysime žaidimo lokaciją, kur klientas turės paduoti žaidimo auksą, o mes, gavę žaidimo auksą į nurodytus rekvizitus, išsiųsime apmokėjimą. Visi sandoriai paprastai trunka apie 4-5 minutes. Jeigu dauguma žmonių tik parduoda žaidimo auksą ir turime pernelyg didelį kiekį, kartais naudojame tokias platformas kaip (duomenys neskelbtini). Tai yra lietuviška įmonė, kuri užsiima visų virtualių žaidimų valiutų pardavimu ir turi klientų ratą visame pasaulyje. Tai padeda greitai parduoti didelius virtualios žaidimo valiutos (aukso) kiekius greitai.“ Bendrija taip pat nurodė, kad klientas turi susisiekti su Bendrija individualiai, Bendrija turi jam perduoti žaidimo „auksą“, nes tai negali būti automatizuota.

Inspekcijos sprendime cituojamos PVMĮ 28 straipsnio nuostatos, Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-06-06 įsakymo Nr. 157 „Dėl Pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinamų finansinių paslaugų, nurodytų Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 28 straipsnio 1-4 dalyse, sąrašo patvirtinimo“ nuostatos (Komisijos pastaba, šis įsakymas neteko galios nuo 2026-01-01), Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos (ES) 2015/849 dėl finansų sistemos naudojimo pinigų plovimui ar teroristų finansavimui prevencijos 6 straipsnio 16 punkto nuostatos, apibrėžiančios virtualiosios valiutos sąvoką¹³, bei Lietuvos Respublikos pinigų plovimo ir teroristų finansavimo prevencijos įstatymo 2 straipsnio 22 punkto nuostatos, kuriose taip pat įtvirtinama virtualios valiutos sąvoka¹⁴.

Mokesčių administratorius skundžiamame sprendime padarė išvadą, kad žaidimo „aukso“, kurio pagalba žaidėjai gali siauroje vieno kompiuterinio žaidimo erdvėje įsigyti žaidimo daiktus ir patobulinti savo žaidimą, prekyba negali būti laikoma prekyba virtualia valiuta, taip pat ir finansinių paslaugų teikimu.

Mokesčių administratorius vertino, kad žaidimo „auksas“ yra elektroninis produktas, panašiai kaip kompiuterinės programos įsigijimo atveju. Bendrija perka ir parduoda elektroninį produktą, kuris neatitinka prekės apibūdinimo (tai ne daiktas ir ne standartinė programinė įranga kompiuterinėje laikmenoje). Pagal PVMĮ nuostatas tai paslauga (jau sukurto elektroninio produkto pirkimas, pardavimas). Skundžiamame sprendime konstatuota, kad Bendrija teikia elektronines paslaugas, kurios yra apmokestinamos PVM.

Inspekcijos sprendime cituojamos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 2 straipsnio 1 dalies ir 12 straipsnio nuostatos bei cituojamas Inspekcijos 2018-06-11 raštas Nr. (18.10-31-1E) RM-21969 „Dėl virtualiųjų valiutų ir pirminio virtualiųjų žetonų platinimo veiklos mokesčių nuostatų paaiškinimo“ (toliau – Paaiškinimas), kuriame išaiškinta, kad tais atvejais, kai kalbama apie „virtualiąją valiutą“, iš esmės turimos omenyje tokios priemonės kaip bitcoin, ethereum, ripple, litecoin ir pan. Mokesčių požiūriu „virtualiąją valiutą“ visada bus laikomas toks instrumentas, kuris savo savybėmis bus analogiškas nurodytoms priemonėms (t. y. bitcoin, ethereum, ripple, litecoin). Virtualioji valiuta PVM tikslais yra decentralizuotai ar iš dalies decentralizuotai leidžiama atsiskaitymo priemonė, kurios leidimas įprastai nėra reguliuojamas jokios valstybės teisės aktais, už kurios leidimą nėra atsakingas atitinkamos valstybės įgaliojamas asmuo, kurios privalomas priėmimas kaip atsiskaitymo priemonės nėra nustatytas jokioje valstybėje, kurios

¹³ Virtualioji valiuta – skaitmeninė vertės forma, kuri nėra išleista arba užtikrinta centrinio banko ar viešosios valdžios institucijos, nebūtinai susieta su teisės aktais nustatyta valiuta ir neturinti teisinio valiutos ar pinigų statuso, tačiau pripažįstama fizinių arba juridinių asmenų kaip atsiskaitymo priemonė ir galinti būti perduodama, laikoma arba parduodama elektroniniu būdu.

¹⁴ Virtualioji valiuta – skaitmeninė vertė turinti, bet teisinio valiutos ar pinigų statuso neturinti priemonė, kurios neleidžia ar už kurią nelaiduoja centrinis bankas ar kita valstybės institucija ir kuri nėra būtinai susieta su valiuta, tačiau kurią fiziniai ar juridiniai asmenys pripažįsta kaip mainų priemonę ir kuri gali būti elektroninėmis priemonėmis pervedama, saugoma, parduodama, keičiama, investuojama ir naudojama atsiskaitymams.

kursą nustato paklausa ir pasiūla ir kurios leidimo ir / ar naudojimo sąlygose nėra nustatyta jokių papildomų įsipareigojimų suteikti kitas paslaugas (išskyrus nustatomą pirmumo teisę atsiskaityti tokia valiuta) ir / ar patiekti prekes. Virtualios valiutos laikymas atsiskaitymo priemone PVM tikslais nepriklauso nuo to, kaip tokią valiutą traktuoja Lietuvos bankas. Remiantis ESTT praktika *Hedqvist* byloje, jeigu sandorio šalys pripažįsta virtualią valiutą (kuri suprantama pagal aukščiau pateiktą apibrėžimą) kaip teisėtą atsiskaitymo priemonę alternatyvią atsiskaitymo priemonę, tai tokia virtuali valiuta PVM tikslais laikytina sutartine atsiskaitymo priemone, o sandoriai, susiję su ja, – finansiniais sandoriais.

Kaip nurodyta minėtoje *Hedqvist* byloje, „kalbant apie PVM Direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkte nurodytus neapmokestinimo pagrindus, šioje nuostatoje numatyta, kad valstybės narės neapmokestina sandorių, be kita ko, „dėl valiutos, banknotų ir monetų, naudojamų kaip [teisėta] atsiskaitymo priemonė“. Pagal pateiktą Paaiškinimą ir remiantis ESTT aiškinimu, virtuali valiuta turi būti sandorio šalių pripažįstama kaip teisėta atsiskaitymo priemonė alternatyvi atsiskaitymo priemonė. Inspekcijos nuomone, žaidimo „auksas“ yra tik žaidime naudojama atsiskaitymo priemonė, už kurią žaidėjai gali nusipirkti žaidimo daiktus ir pagerinti savo žaidimo patirtį.

Skundžiamame sprendime nurodoma, kad pagal Nyderlandų teismo sprendimą, kuriame remiamasi ir *Hedqvist* byla, „žaidimo „Runescape“ auksinės monetos nėra skirtos naudoti kaip mokėjimo priemonė, o naudojamos žaidime. Auksinės monetas taip pat gali parduoti žaidimo žaidėjai, tačiau ieškovas neįtikino, kad už tos žaidimo aplinkos auksinės monetos yra pakankamai priimanamos kaip mokėjimo priemonė. <...> auksinės monetas galima pervesti tik iš vienos sąskaitos į kitą žaidimo metu. Todėl ieškovas neįtikino, kad egzistuoja virtuali valiuta, kuri realiame pasaulyje naudojama taip pat, kaip ir kitos konvertuojamos valiutos, ir gali būti naudojama tik kaip atsiskaitymo priemonė tiek realioms, tiek virtualioms prekėms ir paslaugoms įsigyti. Teismo vertinimu, tai, kad auksinės monetos yra kolekcinės vertės, todėl jomis galima prekiauti, nereiškia, kad jos yra mokėjimo priemonė. <...> auksinės monetos, skirtingai nei bitkoinai, neatlieka tos pačios funkcijos kaip tradicinės valiutos“, todėl negali būti laikomos virtualia valiuta.

Sprendime papildomai akcentuojama, kad iš viešai prieinamų internetinių kriptovaliutų prekybos rinkos duomenų, skelbiamų portale (duomenys neskelbtini) matyti, jog vieša prekyba kompiuterinio žaidimo „Runescape“ priemonėmis nevyksta.

Inspekcija konstatavo, jog žaidimo „auksas“ nėra virtuali valiuta, o prekyba žaidimo „auksu“ turi būti laikoma PVM apmokestinamąja veikla.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad apskaičiuojant Bendrijos gautas PVM apmokestinamas pajamas, mokesčių mokėtojo naudai, vertintos tik pajamos iš gyventojų, mokėjusių iš Lietuvos banko įstaigų sąskaitų ir pajamos iš Lietuvos apmokestinamųjų asmenų. Atvejai, kai mokėtojai turėjo lietuviškas pavardes, tačiau mokėjo iš užsienio banko įstaigų sąskaitų, neįtraukti.

Inspekcijos vertinimu, PVMĮ 15 straipsnyje nustatyta tvarka apmokestinamąją vertę, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, sudaro atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo arba turi gauti prekių tiekėjas arba paslaugos teikėjas. Patikrinimo metu nustatyta, kad pagal apskaitos dokumentus Bendrijos pajamos 45 000 Eur pajamų ribą viršijo 2021-06-02 (Patikrinimo akto 2 lentelė, 4 priedas). 2021-06-02–2023-07-31 laikotarpio PVM apmokestinamųjų pajamų ir mokėtino PVM apskaičiavimas pateiktas patikrinimo akto 3 lentelėje (2021 m. – patikrinimo akto 5 priedas, 2022 m. – patikrinimo akto 6 priedas, 2023 m. – patikrinimo akto 7 priedas).

Nustatyta, jog Bendrija nepateikė prekių ir paslaugų, faktiškai panaudotų PVM apmokestinamai veiklai (PVMĮ 58 straipsnyje nurodytai veiklai) vykdyti, pirkimo PVM sąskaitų faktūrų. Atskaitomo pirkimo PVM, mažinančio mokėtiną PVM, nenustatyta.

Dėl Bendrijos argumento, kad jos atlygiu turi būti laikomas žaidimo „aukso“ pardavimo ir pirkimo kainų skirtumas, Inspekcijos sprendime nurodyta, jog ESTT sprendime byloje Nr. C-172/96 *First National Bank of Chicago* išdėstytos ginčo aplinkybės labai skiriasi nuo šios konkrečios ginčo situacijos, todėl pagrindo remtis minėtoje ESTT byloje suformuluotomis teisės aiškinimo taisyklėmis nėra.

Dėl Bendrijos pateikto Kauno AVMI Pranešimo apie atliktą mokestinį tyrimą įmonei X skundžiamame sprendime Inspekcija pažymi, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratoriaus išvados dėl žaidimo „aukso“ nepriskyrimo virtualioms valiutoms yra pagrįstos pakankamais įrodymais po atlikto išsamaus visų faktinių aplinkybių, susijusių su aptariamomis ūkinėmis operacijomis, mokestinio patikrinimo ir įvertinimo.

Inspekcija, remdamasi PVMĮ 2 straipsnio 7-1 punkto, 13-1 punkto, 39-1 punkto nuostatomis bei Inspekcijos 2018-12-20 rašte Nr. (18.2-31-2 E) RM-42053 (toliau – Inspekcijos 2018-12-20 Raštas) išdėstyta pozicija, taip pat nesutiko žaidimo „aukso“ pripažinti daugiatipiais kuponais, nes Bendrija nėra išleidusi jokių priemonių, kuriomis būtų nustatomas įpareigojimas priimti jas kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą.

Pagal Inspekcijos 2018-12-20 Rašto nuostatas, dėstomas skundžiamame sprendime, su daugiatipiais kuponais susijęs PVM apskaičiuojamas tuo metu, kai faktiškai (fiziškai) perduodamos su kuponu susijusios prekės arba faktiškai suteikiamos su kuponu susijusios paslaugos. Tik pats fiziškas prekių perdavimas arba įvykęs paslaugų suteikimas laikomas PVM objektu. Atsižvelgiant į tai, joks ankstesnis daugiatipių kuponų perleidimas nebus PVM objektas. Siekiant užtikrinti, kad apskaičiuojama ir į biudžetą mokama su daugiatipiais kuponais susijusi PVM suma, kai šis mokestis už susijusių prekių tiekimą ar paslaugų teikimą apskaičiuojamas tik tuomet, kai faktiškai suteikiamos paslaugos ar perduodamos prekės, būtų tiksliai, faktinis šių prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas PVM turėtų apskaičiuoti remdamasis atlygiu, sumokėtu už daugiatipį kuponą. Jeigu faktinis šių prekių tiekėjas arba paslaugų teikėjas neturėtų tokios informacijos, apmokestinamoji vertė būtų lygi piniginei vertei, nurodytai ant paties daugiatipio kupono arba susijusiuose dokumentuose, atėmus su patiektomis prekėmis ar suteiktomis paslaugomis susijusio PVM sumą. Tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo, parduodantis daugiatipius kuponus ne savo vardu, gaus bet kokią atskirą atlygį už kupono perleidimą, tas atlygis apmokestinamas pagal įprastą PVM tvarką.

Inspekcija, įvertinusi aplinkybę, kad Bendrija pati nėra išleidusi žaidimo „aukso“, konstatavo, kad žaidimo „aukso“ perleidimas už atlygį yra apmokestinamas PVM.

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

Bendrijos 2024-04-17 skundas iš dalies tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos Sprendimas dalyje dėl paskirtų delspinigių ir baudų keistinas.

Ginčas byloje kilo dėl žaidimo „aukso“ pardavimo sandorių apmokestinimo PVM pagrįstumo. Panevėžio AVMI patikrinimo metu nustatė, jog Bendrija pajamas gauna perkant žaidimo „auksą“ iš fizinių asmenų ir perparduodant jį už didesnę kainą.

Tikrinamuoju 2020–2023 m. laikotarpiu nustatytos tokios Bendrijos žaidimo „aukso“ pardavimo pajamos: 2021 m. – 199 580 Eur; 2022 m. – 163 428 Eur; 2023 m. – 52 476 Eur. Kadangi Bendrijos bendra atlygio, vykdamat ekonominę veiklą, už parduotą žaidimo „auksą“ suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) viršijo 45 000 Eur, konstatuota, kad Bendrijai atsirado prievolė mokėti PVM į biudžetą. Nustačius, jog Bendrija neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo PVM, Panevėžio AVMI sprendimu, kurį skundžiamu sprendimu pilna apimtimi patvirtino ir Inspekcija, Bendrijai nurodyta sumokėti 46 688 Eur PVM (2021 m. – 16 270 Eur, 2022 m. – 21 351 Eur ir 2023 m. – 9 067 Eur), 6 999,18 Eur PVM delspinigius, 18 675 Eur PVM

baudą, taip pat patvirtintas 2021 m. mokestinio laikotarpio 12 327 Eur nuostolis ir 2022 m. mokestinio laikotarpio 21 843 Eur nuostolis, o Inspekcija skundžiamu sprendimu

Bendrija, nesutikdama su Inspekcijos Sprendimu, pateikė skundą Komisijai, nurodydama, kad jos veikla yra didmeninė / mažmeninė prekyba internetu. Pajamos gaunamos iš sandorių internete, perkant žaidimo „auksą“ iš fizinių / juridinių asmenų ir jį perparduodant. Už žaidimo „auksą“ galima pirkti įvairias paslaugas ir daiktus „Runescape“ žaidime, apmokėti žaidėjo statuso pagerinimą, apmokėti galimybę dalyvauti žaidimo renginiuose, mini-žaidimuose, įsigyti kitų žaidimo „auksą“ ar kitas žaidimų priemones. Bendrija skunde pažymi, kad visa tai galima įsigyti tiek iš kitų žaidėjų, tiek ir iš įvairių prekeivių, tarpininkų, biržų. Didžiausia dalis klientų yra fiziniai asmenys. Bendrija skelbiasi įvairiuose forumuose, grupėse ir tokiose platformose kaip „Facebook“, „Discord“, „Skype“, kuriose daugiausiai žmonių žaidžia internetinius žaidimus. Sukuriamas skelbimas, kuriame informuojama, kad parduodamas žaidimo „auksas“, nurodomos kainos ir kontaktai. Visi sandoriai paprastai trunka apie 4-5 minutes ir vyksta individualiai:

- jei klientas nori įsigyti žaidimo „auksą“, jis susisiečia per bendravimo platformas ir gauna rekvizitus apmokėjimui, kurį atlikus nurodoma konkreti lokacija „Runescape“ žaidime, kur žaidėjas, gali atsiimti žaidimo „auksą“;

- jei klientas nori parduoti žaidimo „auksą“, jam taip pat pateikiama lokacija „Runescape“ žaidime, kurioje perdavus žaidimo „auksą“, į nurodytus mokėjimo rekvizitus išsiunčiamas apmokėjimas.

Bendrija iš žaidimo „aukso“ pardavimo gautas pajamas pripažino prekybos virtualia valiuta pajamomis, todėl, vadovaudamasi PVM įstatymo 28 straipsnio 4 dalies nuostatomis, jas priskyrė PVM neapmokestinamos veiklos pajamoms.

Kaip nurodyta pirmiau, Panevėžio AVMI konstatavo, kad Bendrija, prekiaudama žaidimo „auksu“, teikė paslaugas ir tokia veikla laikoma ekonomine veikla, kurią vykdant siekiama gauti pajamų, bei pažymėjo, jog žaidimo „aukso“, kurio pagalba žaidėjai gali siauroje, vieno kompiuterinio žaidimo erdvėje įsigyti žaidimo daiktus ir patobulinti savo žaidimą, prekyba negali būti laikoma prekyba virtualia valiuta, taip pat ir finansinių paslaugų teikimu.

Bendrija skunde nurodo, kad jeigu žaidimo „auksas“ nelaikytinas virtualia valiuta, tada jis yra daugiatipis kuponas, kuris nėra PVM objektas. Tokiu atveju Bendrijos atlyginimas už daugiatipių kuponų perleidimą yra skirtumas, kuris susidaro tarp kuponų pirkimo ir pardavimo kainų ir, būtent, šis skirtumas galėtų būti traktuojamas kaip Bendrijos atlyginimas, kuris galėtų būti PVM objektas. Tačiau Inspekcija su tokiu vertinimu nesutiko, skundžiamame sprendime argumentuodama tuo, kad Bendrija pati nėra išleidusi žaidimo „aukso“, t. y. jį išleido „Runescape“ žaidimo kūrėjas, todėl Bendrijos pajamos, gautos iš tokio žaidimo „aukso“ pardavimų, yra apmokestinamos PVM.

Komisija pažymi, kad tiek skundžiamame sprendime, tiek ir šio Komisijos sprendimo aprašomojoje dalyje detalai aprašytos ginčo faktinės aplinkybės, bei ginčo šalių pozicijos ginčo klausimu, todėl Komisija šioje sprendimo dalyje pakartotinai jų nekartoja, tačiau atkreipia dėmesį į tai, kad ginčas iš esmės vyksta dėl Bendrijos žaidimo „aukso“ pardavimo sandorių apmokestinimo PVM.

Kaip jau minėta pirmiau, Komisija, atsižvelgdama į tai, kad ESTT suformuotos praktikos dėl kompiuterinių žaidimų virtualių valiutų, kaip atsiskaitymo priemonių, keitimo sandorių apmokestinimo PVM nėra, vadovaudamasi Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsniu, savo 2024-06-20 sprendimu Nr. S-2024/92 sustabdė Bendrijos skundo nagrinėjimą ir nusprendė kreiptis į ESTT, prašydama priimti prejudicinį sprendimą dėl ginčiui aktualių klausimų.

Komisija primena, kad ESTT priimti prejudiciniai sprendimai padeda nacionaliniams teismams veiksmingai pasinaudoti Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnyje

numatyta teise ir (ar) tinkamai įvykdyti jiems priskirtas pareigas, suteikia Europos Sąjungos teisės aiškumą ir padeda nacionaliniams teismams priimti galutinį sprendimą pagrindinėje byloje. ESTT pateiktas išaiškinimas yra privalomas nacionaliniam teismui, kuriam yra skirtas, šiam nagrinėjant atitinkamą bylą bei kitiems nacionaliniams teismams, sprendžiantiems iš esmės tapačias problemas.

Kaip minėta, Komisija, siekdama išsiaiškinti, ar sandoriai, kuriuos sudaro realių valiutų, naudojamų kaip atsiskaitymo priemonė, keitimas į žaidimo „auksą“, kuris gali būti naudojamas tik internetiniame žaidime, apmokestinami PVM, kreipėsi į ESTT, prašydama priimti prejudicinį sprendimą tokiais klausimais:

1. Ar „Runescape“ žaidimo „aukso“ pardavimo sandoris patenka į PVM neapmokestinamus sandorius, kurie numatyti PVM Direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkte?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakoma neigiamai, kokia pagal PVM Direktyvos nuostatas turėtų būti žaidimo „aukso“ PVM apmokestinamoji vertė: visas atlygis už parduotą žaidimo „auksą“ ar tik skirtumas tarp pirkimo ir pardavimo kainų, kai pardavėjas neima atskiro komisinio atlyginimo už tokio žaidimo „aukso“ perleidimą?

ESTT 2025-03-05 paskelbė MB „A“ sprendimą, kuriame nurodė:

- PVM Direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimas PVM netaikomas sandoriams, kuriuos sudaro realių valiutų, naudojamų kaip atsiskaitymo priemonė, keitimas į virtualios valiutos vienetų, kurie gali būti naudojami tik internetiniame žaidime, o

- šios direktyvos 30a straipsnio 1 dalies e punktas turi būti aiškinamas taip, kad virtualios valiutos vienetai, kurie gali būti naudojami tik internetiniame žaidime, suteikiantys prieigą prie tam tikrų šio žaidimo funkcijų, nepatenka į sąvoką „kuponas“ ir, konkrečiai, į sąvoką „daugiafunkcis kuponas“, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, todėl pridėtinės vertės mokestis už šiuos sandorius turi būti renkamas pagal minėtos direktyvos 73 straipsnyje numatytą bendrąją taisyklę.

Dėl žaidimo „aukso“ sandorių priskyrimo virtualios valiutos sandoriams

GINČO ATVEJU, sprendžiant klausimą, ar žaidimo „aukso“ pardavimo sandoriai gali būti prilyginami virtualios valiutos sandoriams, kaip jie suprantami PVM Direktyvos ir PVMĮ nuostatų kontekste, aktualūs šie PVM Direktyvos ir PVMĮ straipsniai:

- PVM Direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punktas, pagal kurį PVM neapmokestinami sandoriai, įskaitant derybas, dėl valiutos, banknotų ir monetų, naudojamų kaip [teisėta] atsiskaitymo priemonė, išskyrus kolekcionuojamas monetas ar banknotus, pavyzdžiui, aukso, sidabro ar kitų metalų monetas ar banknotus, kurie paprastai nėra naudojami kaip [teisėta] atsiskaitymo priemonė, arba numizmatinės vertės monetas;

- PVMĮ 28 straipsnio (Finansinės paslaugos) 4 dalis, pagal kurią PVM neapmokestinami sandoriai dėl valiutos (įskaitant valiutų keitimą), taip pat grynųjų pinigų įmokų priėmimo ir išmokų mokėjimo, pinigų tvarkymo ir kitos paslaugos, tiesiogiai susijusios su bet kokios valiutos banknotais ir monetomis.

Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad ESTT, MB „A“ sprendime pasisakydamas dėl žaidimo „aukso“ pardavimo sandorių priskyrimo virtualių valiutų sandoriams, konstatavo, kad sandoriams, kuriuos sudaro realių valiutų, naudojamų kaip atsiskaitymo priemonė, keitimas į virtualios valiutos vienetų, kurie gali būti naudojami tik internetiniame žaidime, PVM Direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkto nuostatos netaikomos.

ESTT, šioje byloje pateikdamas išaiškinimą dėl žaidimo „aukso“ pardavimo sandorių nepriskyrimo virtualių valiutų sandoriams, kuriems netaikoma neapmokestinimo PVM išimtis, pažymėjo, kad:

– „<...> sąvokos, vartojamos šiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos siaurai, nes šie neapmokestinimo atvejai yra bendrojo principo, pagal kurį PVM apmokestinamas kiekvienas apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas už atlygį, išimtytis“¹⁵;

– „<...> sandoriai, susiję su netradicinėmis valiutomis, tai yra kitomis valiutomis nei tos, kurios yra teisėta atsiskaitymo priemonė vienoje ar kelyse šalyse, laikomi finansiniais sandoriais, jeigu sandorio šalys pripažįsta šias valiutas kaip teisėtoms atsiskaitymo priemonėms alternatyvią atsiskaitymo priemonę ir jeigu nėra kitos šios valiutos paskirties – tik naudojimas jos kaip atsiskaitymo priemonės“¹⁶;

– „<...> numatytas neapmokestinimas gali apimti sandorius netradicinėmis valiutomis, kai tenkinamos dvi kumuliacinės sąlygos, t. y. pirma, kad sandorio šalys pripažįsta šias valiutas kaip teisėtoms atsiskaitymo priemonėms alternatyvią atsiskaitymo priemonę, ir, antra, minėtų valiutų vienintelis tikslas atitinka mokėjimo priemonės tikslą“ (26 šio sprendimo punktas);

– „Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktos informacijos matyti, kad „aukso“ paskirtis yra tik jį naudoti internetiniame žaidime, todėl jis nėra valiuta, kuria už žaidimo ribų galima atsiskaityti kaip mokėjimo priemone už realių prekių ar paslaugų įsigijimą. Be to, atrodo, kad šią išvadą patvirtina tai, jog šio žaidimo naudojimo sąlygose iš esmės numatyta, kad su minėtu žaidimu susiję produktai, įskaitant „auksą“, nepriklauso žaidėjams. Šiomis aplinkybėmis „auksas“ neatitinka šio sprendimo 26 punkte nurodytų sąlygų“;

– „Taigi „aukso“ pirkimo ir pardavimo sandoriai negali būti neapmokestinami PVM pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punktą“.

Skunde Bendrija nurodo, kad žaidimo „auksas“ gali būti panaudojamas pirkti virtualius žaidimo daiktus ir paslaugas pačiame žaidime, o taip pat pagerinti savo žaidimo patirtį, tačiau juo negalima atsiskaityti realioje ekonomikoje už žaidimo ribų, be to, žaidėjas, prieš sukurdamas paskyrą „Runescape“ žaidime, privalo sutikti su žaidimo taisyklėmis, pagal kurias tiek žaidėjo paskyros, tiek ir su žaidimu susijusių produktų (tarp jų ir žaidimo „aukso“) nuosavybės teisė žaidėjui nepereina¹⁷, todėl, Komisijos vertinimu, tokie žaidimo „aukso“ sandoriai netenkina ESTT MB „A“ sprendime nurodytų sandorių neapmokestinimo PVM dviejų kumuliacinių sąlygų, t. y. kad sandorio šalys pripažintų šias valiutas kaip teisėtoms atsiskaitymo priemonėms alternatyvią atsiskaitymo priemonę ir kad minėtų valiutų vienintelis tikslas atitinka mokėjimo priemonės tikslą.

Atitinkamai, Komisija pritaria Inspekcijos skundžiamame sprendime pateiktai pozicijai, kad vietos mokesčių administratoriaus išvados dėl žaidimo „aukso“ nepriskyrimo virtualioms valiutomis yra pagrįstos pakankamais įrodymais po atlikto išsamaus visų faktinių aplinkybių, susijusių su aptariamomis ūkinėmis operacijomis, mokesčio patikrinimo ir įvertinimo, bei daro išvadą, kad žaidimo „aukso“ pirkimo / pardavimo sandorių negalima priskirti netradicinės valiutos sandoriams, kurie neapmokestinami PVM pagal PVM Direktyvos 135 straipsnio 1 dalies e punkto (PVMĮ 28 straipsnio 4 dalies) nuostatas.

Dėl žaidimo „aukso“ priskyrimo daugiatiapiams kuponams

Bendrija skunde nurodo, kad tuo atveju, jei žaidimo „auksas“ nelaikytinas virtualia valiuta, tada jis turėtų būti prilygintas daugiatiapiams kuponams, kurie nėra PVM objektas, kadangi žaidimo „auksas“ atitinka visus daugiatiapių kuponų kriterijus.

¹⁵ Žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo Hedqvist, C-264/14, 34 punktą; 2023 m. kovo 9 d. Sprendimo Generali Seguros, C-42/22, 29 punktą.

¹⁶ Žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo Hedqvist, C-264/14, 49 punktą.

¹⁷ www.jagex.com/en-GB/terms/rules-of-nunescape

Inspekcija skundžiamame sprendime remdamasi pirmiau minėta Inspekcijos 2018-12-20 Rašte išdėstyta pozicija, nesutiko žaidimo „aukso“ pripažinti daugiatipais kuponais, remdamasi tuo, kad pati Bendrija nėra išleidusi priemonių, kuriomis būtų nustatomas įpareigojimas priimti jas kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą.

Ginčo atveju, sprendžiant klausimą, ar žaidimo „auksas“ gali būti daugiatis kuponas PVM apmokestinimo tikslais, aktualūs šie PVM Direktyvos ir PVMĮ straipsniai:

- 2016 m. birželio 27 d. Tarybos direktyvos (ES) 2016/1065, kuria iš dalies keičiamos Direktyvos 2006/112/EB nuostatos dėl kuponų apmokestinimo tvarkos (toliau – 2016/1065 Direktyva), 30a straipsnis, kuriame nurodyta: 1) kuponas – priemonė, kai nustatytas įpareigojimas priimti ją kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą arba tokio atlygio dalį ir kai tiekimos prekės ar teiktinos paslaugos arba potencialių jų tiekėjų ar teikėjų tapatybė yra nurodytos arba pačioje priemonėje, arba susijusiuose dokumentuose, įskaitant tokios priemonės naudojimo sąlygas; 2) vienafunkcis kuponas – kuponas, kai su kuponu susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM yra žinomi kupono išleidimo metu; 3) daugiafunkcis kuponas – kuponas, kuris nėra vienafunkcis kuponas;

- 2016/1065 Direktyvos, 30b straipsnio 2 dalis: Tiekėjo atliekamas faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas mainais už daugiafunkcij kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį yra, remiantis 2 straipsniu, PVM objektas, tačiau kiekvienas ankstesnis to daugiafunkcio kupono perleidimas nėra PVM objektas. Kai daugiafunkcij kuponą perleidžia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra sandorį, esantį PVM objektu remiantis pirma pastraipa, vykdančias apmokestinamasis asmuo, PVM objektas yra bet koks paslaugų, kurias galima nustatyti, pavyzdžiui, platinimo arba reklamos paslaugų, teikimas;

- PVMĮ 2 straipsnio 13-1 punktas: kuponas – priemonė, kuria nustatomas įpareigojimas priimti ją kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą arba tokio atlygio dalį ir kurioje arba su kuria susijusiuose ir jos naudojimo sąlygas nustatančiuose dokumentuose nurodomos tiekimos prekės ar teiktinos paslaugos arba galimų jų tiekėjų ar teikėjų tapatybė;

- PVMĮ 2 straipsnio 7-1 punktas: daugiatis kuponas – kuponas, kuris nėra vienatis kuponas, t. y. su juo susijusių prekių tiekimo arba paslaugų teikimo vieta ir (arba) už tas prekes ar paslaugas mokėtinas PVM kupono išleidimo metu nėra žinomi;

- PVMĮ 9-1 straipsnio 3 ir 4 dalys: 3. Daugiatiptio kupono perleidimas nėra PVM objektas. Pagal šio Įstatymo 3 straipsnį PVM objektu yra faktinis prekių perdavimas arba faktinis paslaugų suteikimas už daugiatiptį kuponą kaip atlygį arba atlygio dalį; 4. Kai daugiatiptį kuponą perleidžia apmokestinamasis asmuo, išskyrus apmokestinamąjį asmenį, kurio sandoris yra laikomas PVM objektu pagal šio straipsnio 3 dalį, PVM objektu yra laikomos bet kokios nustatytos jo teikiamos su daugiatiptio kupono perleidimu susijusios paslaugos, pavyzdžiui, platinimo arba reklamos paslaugos.

Pasisakydamas dėl žaidimo „aukso“ priskyrimo daugiatiptiams kuponams, ESTT MB „A“ sprendime nurodė, kad PVM Direktyvos 30a straipsnio 1 punkte nustatytos dvi kumuliacinės sąlygos, kad priemonė būtų laikoma kuponu. Viena vertus, kuponas turi būti priemonė, kai nustatytas įpareigojimas priimti ją kaip atlygį už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą arba tokio atlygio dalį. Kita vertus, tiekimos prekės ar teiktinos paslaugos arba potencialių jų tiekėjų ar teikėjų tapatybė turi būti nurodyta arba pačioje priemonėje, arba susijusiuose dokumentuose, įskaitant tokios priemonės naudojimo sąlygas. ESTT pažymi, kad žaidimo „auksas“ neatitinka pirmosios sąlygos reikalavimų, kadangi, kaip pažymėjo ir

generalinė advokatė¹⁸ savo išvados 44 punkte, kadangi „auksas“ yra vienas iš internetinio žaidimo elementų, jis pats savaime panašus į elektroninę paslaugą, kuri yra sudedamoji šio žaidimo dalis. Žaidimo „auksas“, kuris yra ginčo bylos sandorių objektas, šiuo atveju yra vartojimo nauda, t. y. gavėjo gauta paslauga, kuria jis pasinaudoja internetiniame žaidime. Todėl, ESTT vertinimu, žaidimo „auksas“, kitaip nei kuponas, neskirtas suteikti vėlesnę vartojimo naudą kitos paslaugos, kuri dar tik bus apibrėžta, forma.

Kadangi ESTT konstatavo, kad žaidimo „auksas“ negali būti laikomas kuponu, kaip jis suprantamas pagal PVM Direktyvos 30a straipsnio 1 punktą, todėl jis negali būti laikomas daugiafunkciu kuponu¹⁹ kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 30a straipsnio 3 punktą, ginčo atveju Komisija nepritaria Bendrijos pozicijai, kad žaidimo „auksas“ yra daugiatipiai kuponai.

Dėl Bendrijos sandorių apmokestinamosios vertės

Bendrija skunde nurodo, kad buvo apmokestinta visa jos apyvarta iš žaidimo „aukso“ pardavimo, tačiau, Bendrijos vertinimu, jos atlyginimas už daugiatipių kuponų perleidimą yra skirtumas, kuris susidaro tarp kuponų pirkimo ir pardavimo kainų. Būtent šis pirkimo ir pardavimo skirtumas galėtų būti mokesčių administratoriaus traktuojamas kaip Bendrijos atlyginimas, kuris galėtų būti PVM objektas.

Ginčo atveju, sprendžiant klausimą dėl Bendrijos sandorių apmokestinamosios vertės nustatymo, aktualūs šie PVM Direktyvos ir PVMĮ straipsniai:

- PVM Direktyvos 73 straipsnis, pagal kurį prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas;

- PVMĮ 15 straipsnis, pagal kurį apmokestinamąją vertę, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, sudaro atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo arba turi gauti prekių tiekėjas arba paslaugos teikėjas arba jo vardu trečiasis asmuo. Kai už tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą atlyginama kitomis prekėmis ir (arba) paslaugomis, apmokestinamoji vertė, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, yra atlygis, kuris būtų gautas, jeigu jis būtų gautas pinigais.

Komisija pažymi, jog kaip minėta pirmiau, ESTT konstatavo, kad žaidimo „auksas“ negali būti laikomas daugiatipiu kuponu (ir kuponu apskritai PVM taikymo tikslais), bei taip pat akcentavo, kad tiek, kiek žaidimo „auksas“ turi būti laikomas elektronine paslauga, pagal PVM Direktyvos 73 straipsnyje numatytą bendrąją taisyklę sandorių, kuriuos sudaro valiutų, naudojamų kaip atsiskaitymo priemonė, keitimas į šį „auksą“, apmokestinamąją vertę turi sudaryti visas už jo pardavimą gautas atlygis.

Skundžiamame sprendime nurodoma, kad žaidimo „aukso“ pardavimo pajamos, gautos iš sandorių su Lietuvoje ir užsienyje įsikūrusiais neapmokestinamaisiais asmenimis (gyventojais, kurie nevykdo ekonominės veiklos) ir Lietuvoje įsikūrusiais apmokestinamaisiais asmenimis (Lietuvos įmonėmis, gyventojais, kurie vykdo ekonominę veiklą) yra PVM objektas Lietuvoje (PVM požiūriu laikomi įvykusiais Lietuvoje). Apskaičiuojant Bendrijos gautas PVM apmokestinamas pajamas, mokesčių mokėtojo naudai, vertintos tik pajamos iš gyventojų, mokėjusių iš Lietuvos banko įstaigų sąskaitų ir pajamos iš Lietuvos apmokestinamųjų asmenų. Atvejai, kai mokėtojai turėjo lietuviškas pavardes, tačiau mokėjo iš užsienio banko įstaigų sąskaitų, neįtraukti. Patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrija PVMĮ 71 straipsnio

¹⁸ ESTT generalinės advokatės Juliane Kokott 2025-09-11 išvada:

<https://infocuria.curia.europa.eu/tabs/document?source=document&text=&docid=304263&pageIndex=0&doclang=lt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5488980>

¹⁹ Komisijos pastaba, daugiafunkcinis kuponas, kaip jis apibrėžiamas PVM Direktyvoje, yra tapatus daugiatipiui kuponui, kaip jo sąvoka įtvirtinta PVMĮ.

2 dalyje nustatytą 45 000 Eur pajamų ribą viršijo 2021-06-02. Atitinkamai, vadovaudamasis PVMĮ 92 straipsnyje nustatyta tvarka²⁰, mokesčių administratorius apskaičiavo PVM mokėtoju neįregistruoto asmens prievolės, susijusias su PVM mokėjimu. 2021-06-02–2023-07-31 laikotarpio PVM apmokestinamųjų pajamų ir mokėtino 46 688 Eur PVM apskaičiavimas pateiktas patikrinimo akto 3 lentelėje. Bendrija nepateikė (neturėjo) prekių ir paslaugų, faktiškai panaudotų PVM apmokestinamai veiklai (PVMĮ 58 straipsnyje nurodytai veiklai) vykdyti, pirkimo PVM sąskaitų faktūrų. Atskaitomo pirkimo PVM, mažinančio mokėtiną PVM, nenustatyta.

Komisija atkreipia dėmesį, kad ESTT išaiškino, jog tiek, kiek žaidimo „auksas“ laikytinas elektronine paslauga, tokių sandorių PVM turi būti skaičiuojamas nuo viso už tokio „aukso“ pardavimą gauto atlygio.

Atsižvelgusi į ESTT MB „A“ sprendime išdėstytą poziciją dėl žaidimo „aukso“ sandorių apmokestinamos vertės bei įvertinusi skundžiamame sprendime pateiktą Bendrijos PVM prievolių apskaičiavimą, Komisija vertina, kad mokesčių administratorius pagrįstai apmokestinamąją vertę skaičiavo vertindamas Bendrijos žaidimo „aukso“ apyvartą, o ne skirtumą tarp žaidimo „aukso“ pirkimo ir pardavimo, bei, atitinkamai, pagrįstai apskaičiavo mokėtiną 46 688 Eur PVM²¹.

Dėl Bendrijai paskirtų delspinigių ir baudų

Įvertinusi tai, kad Bendrija skunde prašo panaikinti skundžiamą sprendimą (taip pat ir Panevėžio AVMI sprendimą), Komisija vertina, kad iš esmės Bendrija nesutinka ir su Inspekcijos paskirtomis baudomis bei delspinigiais.

Inspekcija skundžiamame sprendime vertino, kad Bendrija, vykdydama žaidimo „aukso“ pardavimo sandorius, neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo 46 688 Eur PVM, bei, atitinkamai, patvirtino Panevėžio AVMI sprendimą, kuriame Bendrijai:

1) Apskaičiuoti delspinigiai – nuo priskaičiuotos 46 688 Eur PVM sumos už laikotarpį nuo 2021-07-27 iki 2023-11-10, apskaičiuota mokėtina 6 999,18 Eur PVM delspinigių suma;

2) Paskirta bauda – atsižvelgus į tai, kad, mokesčių administratoriaus vertinimu atsakomybę lengvinančių aplinkybių nėra, kadangi, nors Bendrija ir teikė paaiškinimus bei dokumentus, tačiau nepripažino pažeidimo, bei į tai, kad nustatyta viena atsakomybę sunkinanti aplinkybė, kadangi dėl Bendrijos tyčinių veiksmų ar neveikimo padaryta didelė žala valstybės biudžetui – nesumokėtų mokesčių dydis yra didesnis kaip 500 bazinių socialinių išmokų, t. y. 20 000 Eur (500 x 40 Eur), skirta 40 proc. dydžio PVM bauda – 18 675 Eur (46 688 Eur x 40 proc.).

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad įstatymo leidėjas, įtvirtindamas įstatymines nuostatas dėl sankcijų taikymo mokesčių mokėtojų už mokestinių prievolių nevykdymą, taip pat numatė pagrindus bei sąlygas, kuriems esant, mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo paskirtų baudų. Atleidimo nuo baudos pagrindai įtvirtinti MAĮ 141 straipsnyje. Komisija pažymi, kad tiek MAĮ 100 straipsnio 2 dalyje, tiek MAĮ 141 straipsnio 3 dalyje nurodyta, jog nuo delspinigių / baudų mokesčių mokėtoją gali atleisti mokesčių administratorius, o mokestinio ginčo metu – ir mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija. Atsižvelgdama į išdėstytą, Komisija šiame sprendime pasisako dėl galimybės atleisti Bendriją nuo delspinigių ir baudų vadovaujantis teisingumo ir protingumo bei proporcingumo kriterijais.

Komisija pažymi, kad pagal MAĮ 140 straipsnio 2 dalį mokesčių administratorius už mokesčių įstatymų pažeidimus skiria asmenims baudas, vadovaudamasis teisingumo, protingumo kriterijais ir neviršydamas šio įstatymo 139 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatytų skirtinos baudos dydžių, o jeigu skirtinos baudos dydžiai nustatyti specialiajame mokesčio

²⁰ Mokėtina į biudžetą PVM suma apskaičiuota pagal formulę: Mokėtina PVM suma = atlygis × T / (100 proc. + T)
T – šioms prekėms ir / ar paslaugoms nustatytas PVM tarifas (proc.)

²¹ 2021 m. – 16 270 Eur, 2022 m. – 21 351 Eur ir 2023 m. – 9 067 Eur.

įstatyme, – neviršydamas jame nustatytą skirtinos baudos dydžių, atsižvelgdamas į: 1) pažeidimo pavojingumo pobūdį ir mastą; 2) kaltę (kaltės formą ir rūšį); 3) dėl padaryto pažeidimo atsiradusią žalą; 4) atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes. MAĮ 140 straipsnio 5 dalyje nurodyta, kad mokesčių administratorius, skirdamas konkrečią baudą, vertina šio straipsnio 2 dalies 1–4 punktuose nurodytas aplinkybes ir baudos dydį skaičiuoja nuo baudos vidurkio.

Komisija nesutinka su mokesčių administratoriaus pozicija, kad Bendrijos atsakomybę lengvinančių aplinkybių nėra, kadangi nors patikrinimo metu Bendrija ir bendradarbiavo – teikė tiek paaiškinimus, tiek dokumentus, tačiau pažeidimo nepripažino. Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius neteisingai vertino Bendrijos poziciją dėl pažeidimo pripažinimo, tuo pačiu nepagrįstai traktavo, jog nenustatytos Bendrijos atsakomybę lengvinančios aplinkybės. Tokią išvadą Komisija daro, atsižvelgusi į toliau išdėstytą teismų praktiką ir bylos faktines aplinkybes.

Komisija pažymi, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas turi teisę į gynybą, t. y. turi teisę ginčyti konstatuotą pažeidimą, atsižvelgdamas į byloje nustatytas faktines aplinkybes bei remdamasis asmeniniu ginčo teisinius santykius reglamentuojančių teisės normų suvokimu. Šios teisės realizavimas negali būti laikomas atsakomybę lengvinančios aplinkybės nepripažinimo priežastimi. Nagrinėjamoje byloje kilęs ginčas susijęs su skirtingu žaidimo „aukso“ sandorių (ne)apmokestinimo PVM vertinimu ir skirtingu teisės aktų nuostatų, esant nustatytoms faktinėms aplinkybėms, suvokimu, todėl būtų neteisinga ir nepagrįsta reikalauti iš mokesčių mokėtojo besąlygiškai pripažinti mokesčių administratoriaus pateiktą teisinį nustatytų aplinkybių kvalifikavimą ir nesinaudoti jam suteikta teise (MAĮ 144 straipsnis) ginčyti mokesčių administratoriaus nustatytą mokestinę prievolę. Pažymėtina, kad teisės į gynybą užtikrinimo neatsiejama dalis yra teisė būti išklaustam, kuria, vykdant administracinę procedūrą, bet kuriam asmeniui užtikrinama galimybė tinkamai ir veiksmingai pareikšti nuomonę iki sprendimo, galinčio neigiamai paveikti jo interesus, priėmimo (pavyzdžiui, žiūrėti: Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) 2011-12-21 sprendimo Nr. C-27/09 64 ir 65 punktus, 2012-11-22 sprendimo Nr. C-277/11 87 punktą, 2014-11-05 sprendimo Nr. C-166/13 46 punktą ir kt.). Teisės būti išklaustam turi būti paisoma, net jei taikytinuose teisės aktuose tokio formalumo aiškiai nenumatyta (LVAT 2021-12-01 sprendimas adm. byloje Nr. eA-2105-968/2021).

Komisijos vertinimu, iš aplinkybės, jog Bendrija 2023-12-08 rašytinėse pastabose dėl patikrinimo akto nenurodė, kad pripažįsta padarytą pažeidimą, negali būti daroma priešinga išvada, leidžianti nepripažinti lengvinančios aplinkybės buvimo. Komisija atkreipia dėmesį, kad galutinė paties mokesčių administratoriaus pozicija dėl pažeidimo kvalifikavimo ir apimties yra suformuluojama tik administraciniu sprendimu, t. y. priėmus sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Taip pat, Komisijos nuomone, savo nuomonės dėl patikrinimo akto išvadų pateikimas realizuojant savo teisę į gynybą, negali būti vertinamas kaip pažeidimo nepripažinimas. Taip pat pažymėtina, kad nuo 2025-07-01 įsigaliojusioje MAĮ 140 straipsnio 3 dalies 1 punkto redakcijoje pažeidimo pripažinimas nebelaikomas būtina sąlyga pripažįstant bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi.

Pasisakydama dėl mokesčių administratoriaus paskirtos baudos pagrįstumo, Komisija pažymi, jog mokesčių administratorius skundžiamame sprendime nustatęs vieną atsakomybę sunkinančią ir nenustatęs Bendrijos mokestinės atsakomybės lengvinančių aplinkybių, pritaikė didesnę nei vidutinę 40 proc. dydžio baudą (pagal MAĮ redakcijos, galiojusios iki 2023-04-30, 139 straipsnio nuostatas, skiriama nuo 10 iki 50 procentų bauda). Komisijai nustačius, jog mokesčių administratorius nepagrįstai nusprendė, kad Bendrijos atsakomybę lengvinančios aplinkybės, susijusios su bendradarbiavimu, nėra, pritaiktos sankcijos dydis, Komisijos vertinimu, nėra pagrįstas ir teisingas, kadangi bauda paskirta neįvertinus

atsakomybę lengvinančios aplinkybės, paskirta didesnė nei galėjo būti paskirta bauda, vadovaujantis MAĮ 140 straipsnio 5 dalies 2 punktu (mokesčių administratorius, skirdamas konkrečią baudą, vertina šio straipsnio 2 dalies 1–4 punktuose nurodytas aplinkybes ir baudos dydį skaičiuoja nuo baudos vidurkio). Atsižvelgdama į tai, Komisija vertina, kad yra pagrindas Bendrijos paskirtos baudos mažinimui, todėl mažina ją iki 30 proc., atitinkamai, skiriama 14 006,40 Eur PVM bauda.

Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas (toliau – Konstitucinis Teismas) ne kartą yra konstatavęs, kad konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas); konstitucinis teisingumo principas reikalauja nustatomas nuobaudas diferencijuoti taip, kad jas taikant būtų galima atsižvelgti į teisės pažeidimo pobūdį, į atsakomybę lengvinančias ir kitas aplinkybes, kad atsižvelgiant į tai būtų galima skirti mažesnę nuobaudą nei sankcijoje numatytoji minimali ir kt.; įstatymuose už įstatymų pažeidimus nustatomos baudos turi būti tokio dydžio, koks yra būtinas siekiant teisėto ir visuotinai svarbaus tikslo – užtikrinti įstatymų laikymąsi, nustatytų pareigų vykdymą (Konstitucinio Teismo 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai).

Komisija taip pat pažymi, kad LVAT, nagrinėdamas mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių / baudų pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių klausimus, turi būti vadovaujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-971/2014). Tačiau akcentuotina, kad atleidimas nuo ekonominių sankcijų mokėjimo yra galimas tik *esant išskirtinėms aplinkybėms* (pvz., LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017, 2018-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-144-602/2018, 2020-07-29 nutartis adm. byloje Nr. eA-3155-968/2020 ir kt.), kurios buvo nulemtos norminių aktų reikalavimų neatitinkančių mokesčių administratoriaus veiksmų, jo neveikimo – pavyzdžiui, nepateisinamai ilgai truko mokesčių mokėtojo kontrolės veiksmai, mokesčių administratorius nepagrįstai ilgai delsė atnaujinti mokesčių mokėtojo kontrolės veiksmus po mokestinio patikrinimo sustabdymo, pirminio patikrinimo metu nevisapusiškai įvertintos su apmokestinimu susijusios aplinkybės, dėl kurių kilo būtinybė atlikti pakartotinius tikrinimo veiksmus, o visą šį laikotarpį buvo skaičiuojami delspinigiai, ir pan., arba tais atvejais, kai yra akivaizdu, kad apskaičiuoti delspinigiai dėl savo dydžio (pavyzdžiui, artimas, ar net viršijantis pačią mokestinę prievolę) būtų neadekvatūs padarytam pažeidimui, taip pat turi būti vertinamos ir pažeidimo padarymo aplinkybės, be to LVAT pripažįsta ir tokias aplinkybes, kaip mokestinio patikrinimo, mokestinio ginčo trukmė, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo operatyvumas, paties mokėtojo elgesys kontrolės veiksmų metu ar po jų, geranoriškas ir aktyvus mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas.

Taigi, taikant teisingumo ir protingumo kriterijus, vertintini ne tik visų mokestinių teisinių santykių dalyvių veiksmai mokesčių administravimo procese, bet ir kitos su apmokestinimu susijusios reikšmingos aplinkybės. Tačiau pažymėtina ir tai, kad pirmiau minėtos teismų praktikos suformuotos taisyklės įprastai pripažįstamos sudarančiomis pagrindą atleisti mokesčių mokėtoją ne nuo visų, o nuo dalies delspinigių / baudų mokėjimo,

nes laikomasi pozicijos, jog yra nustatyti mokesčių teisės aktų pažeidimai, todėl atleidžiant mokesčių mokėtoją nuo visų ekonominių sankcijų, jos neatliktų jų skyrimu numatytų tikslų: poveikio konkrečiam mokesčių mokėtojui, bendrosios prevencijos.

Tačiau Komisija pažymi, jog pažeidimas, dėl kurio Bendrijai apskaičiuoti PVM delspinigiai ir baudos, sąlygotas sudėtingo tradicinių apmokestinimo taisyklių pritaikymo naujos veiklos formai (kompiuterinių žaidimų valiutos pardavimo sandoriams) skaitmeninėje ekonomikoje, ką patvirtina ir aplinkybė, jog pats mokesčių administratorius pirmiau šiame sprendime minėtame Kauno AVMI pranešime apie atliktą mokestinį tyrimą skirtingai taikė kompiuterinių žaidimų valiutos apmokestinimo taisykles, be to, iki Komisijos kreipimosi į ESTT dėl ginčui aktualių klausimų, nebuvo konkrečios teismų suformuotos praktikos, dėl to formavosi ir skirtingas Lietuvos Respublikos ir Europos Sąjungos teisės aktų interpretavimas tiek mokesčių administratoriaus lygiu, tiek ir mokesčių mokėtojų lygiu. Situacijos sudėtingumą rodo ir skirtingas ESTT generalinės advokatės bei ESTT požiūris dėl mokestinės vertės dydžio. Paminėtina, kad nagrinėjamu atveju finansinio poveikio priemonių (delspinigių ir baudų) pritaikymas pilna apimtimi susiklosčius šio ginčo aplinkybėmis, neatitiktų ir proporcingumo principo. Todėl, atsižvelgdama į išdėstą ir į minėtą Konstitucinio Teismo bei LVAT praktiką, vadovaudamasi MAJ 8 straipsnio 3 dalimi Komisija konstatuoja, kad tikslinga Bendriją atleisti nuo 50 proc. jai paskirtų delspinigių ir baudos, t. y. nuo 3 499,59 Eur (6 999,18 Eur x 50 proc.) PVM delspinigių ir nuo 7 003,20 Eur (14 006,40 Eur x 50 proc.) PVM baudos mokėjimo.

Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad Bendrijos skundo nagrinėjimas užtruko, kadangi Komisija, atsižvelgdama į tai, jog ESTT suformuotos praktikos dėl žaidimo „aukso“ pardavimo sandorių apmokestinimo PVM nebuvo, Bendrijos skundo nagrinėjimą sustabdė ir kreipėsi į ESTT, prašydama priimti prejudicinį sprendimą dėl ginčui aktualių klausimų, todėl Bendrija yra atleidžiama nuo apskaičiuotų PVM mokesčio delspinigių ir už laikotarpį nuo skundo Komisijoje padavimo iki Komisijos šio sprendimo priėmimo dienos.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 3 dalimi bei 155 straipsnio 4 dalies 4 punktu, n u s p r e n d ž i a:

1. Atnaujinti mažosios bendrijos „A“ 2024-04-17 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2024-03-28 sprendimo Nr. 69-17 nagrinėjimą.

2. Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2024-03-28 sprendimą Nr. 69-17 ir vietoj nurodymo sumokėti 46 688 Eur PVM, 6 999,18 Eur PVM delspinigių ir 18 675 Eur PVM baudą, mažajai bendrijai „A“ nurodyti sumokėti 46 688 Eur PVM, 3 499,59 Eur PVM delspinigių ir 7 003,20 Eur PVM baudą.

3. Atleisti mažąją bendriją „A“ nuo PVM delspinigių sumokėjimo nuo skundo Mokestinių ginčų komisijoje prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės padavimo dienos iki šio sprendimo priėmimo dienos.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Regionų administraciniam teismui, skundą paduodant pasirinktinai: Vilniaus rūmuose (Žygimantų g. 2, 01102, Vilnius), Kauno rūmuose (A. Mickevičiaus g. 8 A, 44312, Kaunas), Klaipėdos rūmuose (Galinio Pylimo g. 9, 91230, Klaipėda), Šiaulių rūmuose (Dvaro g. 80, 76298, Šiauliai), Panevėžio rūmuose (Respublikos g. 62, 35158, Panevėžys) ar per Lietuvos teismų elektroninių

paslaugų portalą <https://e.teismas.lt>. Skundas Regionų administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas.

Komisijos pirmininkė

Vilma Vildžiūnaitė

Komisijos narė

Gvida Ivanauskienė

Komisijos narė

Kristina Jakštienė

Komisijos narė

Raimonda Juodkaitė

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė