



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL V. S. 2015-12-14 SKUNDO**

2016 m. balandžio 5 d. Nr. S-68 (7-298/2015)  
Vilnius

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

Editos Veršeliienės  
Lauros Milašiūtės – pranešėja  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės  
Jūratei Dalmantaitei

sekretoriaujant  
dalyvaujant  
mokesčių mokėtojui  
mokesčių mokėtojo atstovei advokatei  
mokesčių administratoriaus atstovei

V. S.  
R. M.  
J. N.

2016 m. sausio 26 d. posėdyje išnagrinėjusi V. S. (toliau – Pareiškėjas) 2015 m. gruodžio 14 d. skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2015 m. lapkričio 17 d. sprendimo Nr. 68-196, nustatė:

Inspekcija 2015-11-17 sprendimo Nr. 68-196 pirma dalimi patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2015-08-25 sprendimą Nr. (4.65)-FR0682-568 dėl 2015-06-11 patikrinimo akto Nr. (4.65)-FR0680-434 tvirtinimo, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į valstybės biudžetą 61 475,32 Eur gyventojų pajamų mokesčių (toliau – GPM), 27 581 Eur GPM delspinigius ir 6 148 Eur GPM baudą (10 proc.), o antra dalimi neatleido nuo apskaičiuotų 27 581 Eur GPM delspinigių ir skirtos 6 148 Eur GPM baudos.

Skundžiamame sprendime nurodoma, jog ginčas tarp Pareiškėjo ir Inspekcijos vyksta dėl obligacijų *LITHUANIA 12* įsigijimo išlaidų pripažinimo pagal 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ).

*Dėl gautų vertybinių popierių pardavimo pajamų*

Nurodoma, jog vertybinių popierių įsigijimo data nustatoma pagal jų įsigijimo būdą ir gyventojų pateiktą vertybinių popierių įsigijimą pagrindžiantį dokumentą. Patikrinimo metu nustatyta, jog pagal 2008-06-09 skolinimo obligacijų apmokėjimui sutartį Nr. K-2400-2008-

274 AB DNB bankas įsipareigojo Pareiškėjui suteikti 2,8 mln. ir 3,3 mln. Eur (11 394 240 Lt) kreditą obligacijų apmokėjimui, o Pareiškėjas įsipareigojo sutartyje nustatyta tvarka gražinti bankui kreditą bei sumokėti sutartyje nustatyto dydžio palūkanas. Obligacijoms įsigyti Pareiškėjas įkeitė žemės sklypą ir gyvenamąjį namą adresu: *duomenys neskelbtini* Pareiškėjas su AB DNB banku 2009-03-19 pasirašė susitarimą Nr. K-2400-2008-274/1 dėl 2008-06-09 skolinimo obligacijų apmokėjimui sutarties Nr. K-2400-2008-274 sąlygų pakeitimo. Pakeitime nurodyta, kad suteikto kredito negražinta suma 2009-03-19 sudarė 2,8 mln. Lt ir 3,3 mln. Eur. Pakeitime nurodyta, kad Pareiškėjas ketina įsigyti nurodytus Lietuvos Respublikos Vyriausybės vertybinius popierius ir įkeisti juos bankui, užtikrinant prievolių pagal sutartį įvykdymą. Taip pat šalys susitarė pakeisti sutartyje obligacijų sąvoką, išdėstant ją taip: „obligacijos – šios sutarties nurodytas kiekis (28 000 vnt. + 33 000 vnt.) skolos vertybinių popierių, iš sutartyje nurodytos emisijos, banko išleistos pagal 2007-10-04 Lietuvos Respublikos vertybinių popierių komisijos patvirtintą 1,250 mln. Lt vidutinės trukmės obligacijų programos bazinį prospektą bei: 1) 3 126 vnt. vertybinių popierių emisijos Nr. (ISIN kodas) XS0147459803, nominali vertė 1 Eur, išpirkimo data 2012-05-10; 2) 429 vnt. „su Kinijos akcijomis susietų obligacijų emisija Nr. 1“ emisijos obligacijų, banko išleistos pagal 2007-01-11 Vertybinių popierių komisijos patvirtintą 500 mln. Lt vidutinės trukmės obligacijų programos bazinį prospektą; 3) 2 000 vnt. „su BRIK akcijų indeksais susietų obligacijų emisija Nr. 4“ emisijos obligacijų, Banko išleistos pagal 2007-01-11 Vertybinių popierių komisijos patvirtintą 500 mln. Lt vidutinės trukmės obligacijų programos bazinį prospektą“.

Sprendime pažymima, jog vieneto platinamų obligacijų (nuo obligacijų išleidimo dienos iki obligacijų platinimo pabaigos dienos) įsigijimo data laikoma atitinkamo įrašo padarymo į asmeninę Vertybinių popierių sąskaitą diena bei kiti minėtą faktą patvirtinantys dokumentai. Pagal 2009-03-19 obligacijų pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 20090319/01, atsiskaitymų už sudarytus sandorius ataskaitą „Vertybinių popierių pirkimas“, išrašą iš Vertybinių popierių sąskaitos nustatyta, kad Pareiškėjas 2009-03-19 už 10 301 464,54 Lt (2 983 510,35 Eur) įsigijo 3 126 vnt. obligacijų *LITHUANIA 12* (ISIN kodas XS0147459803). Pagal AB DNB banko sudarytų sandorių ataskaitą „Vertybinių popierių pardavimas“ nustatyta, kad 3 126 vnt. obligacijų *LITHUANIA 12* buvo parduota 2010-02-25 už 11 824 519,65 Lt (3 424 617,60 Eur). Pareiškėjas nurodė, jog 2010-03-03 pardavus obligacijas, gautos piniginės lėšos (3 424 617,60 Eur) buvo pervestos į jo sąskaitą ir iš karto nurašytos 2008-06-09 skolinimo obligacijų apmokėjimui sutarties Nr. K-2400-2008-274 pagrindu suteiktos 3,3 mln. Eur kredito dalies gražinimui bei palūkanų dengimui.

Inspekcija nurodo, jog, kaip matyti, Pareiškėjas įsigydamas obligacijas pardavė, todėl 2011-05-03 pateiktoje pirminėje 2010 m. metinėje pajamų deklaracijoje visas gautas vertybinių popierių pardavimo pajamas deklaravo kaip individualios veiklos pajamas priede GPM308V (priedų GPM308N ir GPM308T neteikė). Mokesčių administratorius, nesutikdamas su Pareiškėjo deklaruotais duomenimis, 2012-04-10 atliko mokesstinį tyrimą, kurio metu nenustatė individualios veiklos vertybinių popierių pardavimo požymių, todėl nurodė Pareiškėjui pašalinti nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus, pateikiant patikslintas metines pajamų deklaracijas, t. y. pasiūlė už 2010 m. lygiomis dalimis su sutuoktine deklaruoti bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise priklausančių vertybinių popierių perleidimo pajamas.

Pareiškėjas 2013-05-26 pateikė mokesčių administratoriui patikslintą 2010 m. metinę pajamų deklaraciją, kurios priede GPM308T padidino 503 627 Lt obligacijų *LITHUANIA 12* įsigijimo ir su pardavimu susijusių išlaidų sumą, įtraukdamas paskolos, kuri buvo gauta vertybiniams popieriams įsigyti, palūkanas (503 627 Lt). Tokiu būdu apmokestinamųjų pajamų suma sumažėjo iki 257 899 Lt, o mokėtino GPM prievolė sumažėjo nuo 109 747 Lt iki 34 203 Lt. Dėl pateiktos patikslintos deklaracijos Vilniaus AVMI 2014-11-26 atliko mokesstinį tyrimą, kurio metu nustatė GPM deklaravimo ir mokėjimo trūkumus ir / ar prieštaravimus ir pasiūlė

Pareiškėjui patikslinti 2010 m. metinę pajamų deklaraciją ir jos priede GPM308T deklaruoti obligacijų *LITHUANIA 12* įsigijimo išlaidas 5 150 732,29 Lt vietoj 5 654 359,93 Lt.

Pareiškėjas 2014-12-14 pateikė 2010 m. patikslintą metinę pajamų mokesčio deklaraciją (forma GPM308), kurioje deklaravo visą sumą gautų pajamų už parduotas obligacijas bei obligacijų įsigijimo išlaidas. Iš viso Pareiškėjas deklaravo 11 716 546,57 Lt (10 301 464,54 Lt vertybinių popierių įsigijimo kaina + 1 415 082,03 Lt palūkanos) obligacijų įsigijimo išlaidų. Pareiškėjas pagal minėtą deklaraciją apskaičiavo 12 819 Lt mokėtiną į biudžetą GPM.

Nurodoma, jog Pareiškėjas 2015-05-20 pateiktame paaiškinime mokesčių administratoriui teigė, kad visas 2008–2009 m. iš AB DNB banko įsigytas obligacijas įsigijo ir pardavė savo sprendimu. Paskolą obligacijų įsigijimui gavo taip pat savo sprendimu, visas išlaidas patyrė jis vienas, kad planuojamos gauti pajamos irgi priskirtos jam asmeninės, o ne bendros jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise. Pareiškėjo sutuoktinė A. S. Vilniaus AVMI pateiktame 2014-12-08 paaiškinime nurodė, kad ginčo pajamos turi būti vertinamos kaip įgytos vieno Pareiškėjo valia. Vertybiniai popieriai, kuriuos įsigijo jos sutuoktinis, yra tik jo nuosavybė ir šiais vertybiniais popieriais naudojosi asmeniškai sutuoktinis, jis juos valdė ir disponavo asmeniškai. A. S. teigė, kad ji su Pareiškėju kartu negyvena, bendro ūkio neveda ir nepalaiko santuokinių ryšių. Pasak A. S., atsižvelgiant į konkrečių sandorių sudarymo aplinkybes bei į tai, jog ginčo lėšos buvo gautos jo vardu, nagrinėjamu atveju sudaro pagrindą pripažinti, kad pajamas pagal GPMĮ gavo tik Pareiškėjas.

Inspekcija, atsižvelgusi į tai, jog Pareiškėjas 2014-12-14 pateiktoje patikslintoje metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už 2010 m. deklaravo visą vertybinių popierių pardavimo ir įsigijimo sumą (išlaidas už vertybinių popierių įsigijimą patyrė Pareiškėjas), o jo sutuoktinė nedeklaravo vertybinių popierių pardavimo ir įsigijimo, įvertinusi Pareiškėjo ir jo sutuoktinės paaiškinimus, taip pat paskolos suteikimo sąlygas, ginčo vertybinių popierių įsigijimą priskyrė Pareiškėjo gautoms pajamoms ir patirtoms išlaidoms.

#### *Dėl gautų pajamų priskyrimo apmokestinamosioms pajamoms*

Inspekcija nurodo, jog gyventojų gautų pajamų apmokestinimas ir deklaravimas priklauso nuo gyventojų gautų pajamų rūšies, todėl GPMĮ taikymo tikslais svarbu nustatyti obligacijų perleidimo būdą, t. y. ar pajamos gautos už parduotas ar išpirktas obligacijas. Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse obligacija apibrėžiama kaip skolos vertybinis popierius, patvirtinantis jo turėtojo teisę gauti iš obligaciją išleidusio asmens joje nustatytais terminais nominalią obligacijos vertę ir palūkanas ar kitokį ekvivalentą arba kitas turtines teises. Kitaip tariant, investuotojas iš anksto nustatytais sąlygomis ir sutartam laikotarpiui obligacijas išleidusiam vienetui skolina tam tikrą pinigų sumą, kurią pasibaigus nustatytam laikotarpiui obligacijas išleidęs vienetas grąžina (išperka obligaciją), už tai sumokėdamas palūkanas. Vadovaujantis GPMĮ 2 str. 14 dalies nuostatomis gyventojų gautomis pajamomis nelaikomos jam grąžinamos paskolos. Tais atvejais, kai obligacijos iš gyventojų yra išperkamos, gyventojų pajamomis laikomos palūkanos, gautos už šias obligacijas. Išpirkimo metu gyventojui grąžinamos sumos, neviršijančios obligacijų nominalios vertės, nelaikomos jo pajamomis. Tuo atveju, kai obligacijas iš obligacijų savininko superka jas išleidęs vienetas (emitentas), nepriklausomai nuo to, ar yra suėjęs obligacijų išpirkimo terminas ar jos superkamos anksčiau nustatyto obligacijų išpirkimo termino, ir nuo to, kieno iniciatyva jos išperkamos (emitento ar obligacijų savininkų, jei jiems numatyta tokia galimybė), GPMĮ taikymo tikslais būtų laikoma, kad emitentas obligacijas išperka. Tokiu atveju pajamomis būtų laikomos tik palūkanos, gautos už šias obligacijas (jeigu jos buvo gautos).

Inspekcija nurodo, jog, kaip jau buvo minėta, Pareiškėjas įsigytas obligacijas pardavė, todėl 2011-05-03 pateiktoje pirminėje 2010 m. metinėje pajamų deklaracijoje visas gautas vertybinių popierių pardavimo pajamas deklaravo kaip individualios veiklos pajamas priede

GPM308V (priedų GPM308N ir GPM308T neteikė). Pažymima, jog kai obligacijos iš gyventojų ne išperkamos, o jis šiuos vertybinius popierius parduoda ir gauna sandorio šalių sutartą ar kitaip nustatytą kainą, yra laikoma, jog gyventojas gauna ne individualios veiklos pajamas.

Inspekcija pažymi, jog, vertinant gautų pajamų, pardavus ne individualios veiklos turta, apmokestinimo klausimą, yra aktualūs GPMĮ 16, 17 ir 19 straipsniai. Nurodoma, jog ginčui aktualiu laikotarpiu galiojęs GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punktas numatė, jog prie neapmokestinamųjų pajamų yra priskiriamos ir pajamos už parduotus arba kitaip perleistus nuosavybėn vertybinius popierius, įsigytus po 1999-01-01, jeigu vertybiniai popieriai yra parduodami arba kitaip perleidžiami nuosavybėn ne anksčiau negu po 366 dienų nuo jų įsigijimo dienos (parduodant dalį to paties vieneto tos pačios rūšies ir klasės vertybinių popierių, kiekvienu atveju laikoma, kad pirmiausia parduodami arba kitaip perleidžiami nuosavybėn anksčiausiai įsigyti vertybiniai popieriai) ir gyventojas 3 metus iki mokestinio laikotarpio, per kurį vertybiniai popieriai buvo parduoti arba kitaip perleisti nuosavybėn, pabaigos nevaldė daugiau kaip 10 procentų vieneto, kurio vertybiniai popieriai yra parduodami arba kitaip perleidžiami nuosavybėn, akcijų (dalių, pajų).

Teigiama, jog nėra ginčo, kad aptariamoms vertybinių popierių pardavimo pajamos yra priskiriamos B klasės ne individualios veiklos pajamoms (GPMĮ 22 straipsnis) bei, vadovaujantis GPMĮ 25 str. 1 dalimi, pajamų mokestį nuo pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, GPMĮ nustatyta tvarka deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka pats nuolatinis Lietuvos gyventojas arba jo įgaliotas asmuo.

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėjas Inspekcijai pateiktame 2015-09-14 skunde ir Vilniaus AVMI pateiktose pastabose (pateikti analogiški motyvai) pažymėjo, jog jis teisiškai ir faktiškai turi galimybę disponuoti tik ta nauda (lėšomis), kurią gauna bankui iš obligacijų išpirkimo kainos išskaičius atitinkamą kredito sumą bei palūkanas už šį kreditą, todėl tik tokia nauda galėtų būti apmokestinta GPM. Pasak Pareiškėjo, sutartyse su banku buvo numatyta, kad kreditas grąžinamas, palūkanos ir kitos pagal sutartį mokėtinos sumos sumokamos banko ir Pareiškėjo priešpriešinių vienaarūšių įsipareigojimų įskaitymo būdu. Faktiškai pajamas Pareiškėjas gauna ir įgyja teisę laisvai jomis disponuoti tik tada, kai bankas „tranzitinėje“ sąskaitoje, atidarytoje banko iniciatyva, vadovaudamasis sudarytos sutarties nuostatomis atlieka kredito sumos ir palūkanų įskaitymus iš obligacijų išpirkimo kainos ir likutį (jei toks yra) perveda į atsiskaitomąją Pareiškėjo sąskaitą. Kadangi Pareiškėjas pagal su banku sudarytos sutarties sąlygas nieko neuždirbo, tai joks likutis, kuris galėtų būti pripažįstamas jo pajamomis ir apmokestinamas GPM, nebuvo pervestas į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą, kuria jis galėtų disponuoti.

Inspekcija, vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 8 str. 1 dalimi, 2 str. 14 ir 15 punktais, GPMĮ 3 straipsniu, 8 str. 1 dalimi, atsižvelgdama į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimą administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-2280/2012, daro išvadą, jog mokestinių prievolių atsiradimą sąlygoja tam tikrų būtinų juridinių faktų visuma, t. y. asmuo bus laikomas mokesčių mokėtoju pagal MAĮ ir GPMĮ nuostatas tik tuo atveju, jeigu jam atsiras prievolė mokėti mokestį dėl tam tikrų sudarytų sandorių ar kitu būdu gautų pajamų, kurios pagal minėtus įstatymus yra pripažįstamos apmokestinamosiomis pajamomis.

Inspekcija, atsižvelgdama į byloje nustatytas faktines aplinkybes, jog Pareiškėjas ginčo vertybinius popierius – 3 126 vnt. obligacijų *LITHUANIA 12*, įsigijo 2009-03-19, o pardavė 2010-02-25, vadovaudamasi GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punktu, konstatuoja, jog Pareiškėjo gautos vertybinių popierių pardavimo pajamos pripažintinos apmokestinamosiomis pajamomis. Taip pat Inspekcija pažymi, jog Pareiškėjas, pasirašydamas 2008-06-09 skolinimo obligacijų apmokėjimui sutartį ir 2009-03-19 susitarimą prie minėtos sutarties su AB DNB banku, sutiko su šiuose dokumentuose numatytais sąlygomis, t. y. kad kreditas grąžinamas, palūkanos ir

kitos pagal sutartį mokėtinos sumos sumokamos banko ir Pareiškėjo priešpriešinių vienaarūšių įsipareigojimų įskaitymo būdu. Sutarties 6.1 punkte nurodyta, kad bus įskaitomas kliento įsipareigojimas grąžinti kreditą, sumokėti palūkanas ir kitas pagal sutartį mokėtinas sumas už banko įsipareigojimą sumokėti klientui už išperkamas obligacijas: jeigu kliento bankui mokėtina suma yra didesnė, tai jis įsipareigoja bankui sumokėti trūkstamą sumą. Šia sutarties sąlyga išdėstyta mokėtojo kaip kliento įsipareigojimas padengti skirtumą tarp gautos sumos už išperkamas / parduodamas obligacijas ir mokėtino kredito su palūkanomis tuo atveju, jei perleistų obligacijų suma būtų mažesnė už mokėtiną kreditą su palūkanomis. Pagal sutarties pakeitimo 1.3 punkto 3 paragrafą bankas be atskiro Pareiškėjo nurodymo turi teisę nusirašyti atitinkamos kredito dalies sumą, palūkanas ir kitas pagal sutartį mokėtinas sumas nuo lėšų, gautų emitentui išpirkus obligacijas ar sumokėjus už jas palūkanas. Bankas ir klientas taip pat susitarė (to paties punkto 4 paragrafas), kad visos lėšos, gautos už obligacijas, būtų nedelsiant nukreiptos kredito pagal sutartį grąžinimui ir palūkanų mokėjimui, neatsižvelgiant į sutartyje nustatytus kredito grąžinimo ir palūkanų sumokėjimo terminus. Atsižvelgiant į tai, Inspekcijos teigimu, Pareiškėjas turi prisiimti iš to kylančias pasekmes, t. y. apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčius nuo realiai gautų pajamų.

#### *Dėl vertybinių popierių įsigijimo kainos*

Nurodoma, jog Pareiškėjas 2010 m. metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje neteisingai deklaravo 2010-02-25 parduotų 3 126 vnt. obligacijų *LITHUANIA 12* įsigijimo išlaidas, nepagrįstai į jas įtraukdamas paskolas, kuri buvo gauta vertybiniams popieriams įsigyti, palūkanas 1 415 082,03 Lt. Inspekcija, įvertinusi 2009-03-19 obligacijų pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 20090319/01, atsiskaitymų už sudarytus sandorius ataskaitas: „vertybinių popierių pirkimas“, „vertybinių popierių pardavimas“, išrašą iš Vertybinių popierių sąskaitos, nustatė, kad obligacijos *LITHUANIA 12* buvo įsigytos 2009-03-19 bei parduotos 2010-02-25, t. y. minėtų obligacijų įsigijimo ir pardavimo sandoriai yra baigtiniai. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjas metinės pajamų mokesčio deklaracijos už 2010 m. (forma GPM308) priede GPM308T privalėjo deklaruoti obligacijų *LITHUANIA 12* pardavimo kainą 11 824 519,65 Lt, įsigijimo kainą – 10 301 464,54 Lt, apmokestinamųjų pajamų sumą – 1 523 055,11 Lt.

Taip pat nurodoma, jog patirtos valiutos konvertavimo išlaidos, konsultacijų investicijų klausimais išlaidos, palūkanos ir kiti administraciniai mokesčiai privalomiems mokėjimams nepriskiriami. Inspekcija, atsižvelgdama į GPMĮ 19 straipsnio komentaro 6 punktą, nenustačiusi aplinkybių, jog komisinis atlyginimas AB DNB bankui būtų išmokėtas, daro išvadą, kad AB DNB bankui sumokėtos kredito palūkanos nelaikytinos komisiniu atlyginimu.

Inspekcija, įvertinusi tai, jog Pareiškėjas centriniam mokesčių administratoriui pateiktame 2015-09-14 skunde ir vietos mokesčių administratoriui pateiktose 2015-07-10 pastabose nurodė tuos pačius motyvus, nepasisako dėl Pareiškėjo argumentų dėl investicinių priemonių vientisumo ir nedalomumo, nes į šiuos argumentai išsamiai atsakė Vilniaus AVMI 2015-08-25 sprendime Nr. (4.65)-FR0682-568.

Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjo pateiktus dokumentus ir turimą informaciją, vadovaudamasi GPMĮ 6 straipsniu, 16 str. 1 d. 4 punktu, 17 str. 1 d. 30 punktu, 19, 22, 25 ir 27 straipsniais, MAĮ 2, 3, 7, 8 straipsniais, konstatuoja, kad vietos mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjui apskaičiavo 61 475,32 Eur GPM. Pažymima, kad Pareiškėjas Inspekcijai nepateikė jokių objektyvių įrodymų, paneigiančių mokesčių administratoriaus nustatytas faktines aplinkybes bei surinktus įrodymus.

*Dėl apskaičiuotų delspinigių ir skirtos baudos*

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėjas prašo mokesčių administratoriaus atleisti jį nuo apskaičiuotų 27 581 Eur GPM delspinigių ir paskirtos 6 148 Eur GPM baudos mokėjimo.

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 100 str. 1 d. 2 ir 3 punktais, 141 str. 1 d. 1–4 punktais, Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 (2012-10-01 įsakymo Nr. VA-89 redakcija) patvirtintų Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų taisyklių (toliau – Taisyklės) 7 punktu, konstatuoja, kad Pareiškėjas nepateikė duomenų, jog yra pagrindas atleisti nuo apskaičiuotų GPM delspinigių pagal MAĮ 100 str. 1 d. 2 ir 3 punktus.

Sprendime nurodoma, jog, Pareiškėjo teigimu, atleidimo pagrindas yra užsitęsęs mokestinis ginčas. Vertindama mokestinio ginčo trukmės pagrįstumą, Inspekcija pažymi, jog nagrinėjamu atveju būtina įvertinti, ar mokesčių administratorius, priimdamas sprendimus, nepažeidė savo įsipareigojimų užtikrinti, kad ginčas būtų išnagrinėtas per kuo trumpiausią laiką. Atkreipiamas dėmesys, jog „trumpiausio laiko“ kriterijus suprantamas taip, kaip numato įstatymo nuostatos, o tais atvejais, kai įstatymas nereglamentuoja trukmės skaičiavimo, būtina įvertinti ginčo aplinkybes, sudėtingumą, Pareiškėjo ir institucijų elgesį, įtaką, kurią procesas daro Pareiškėjui. Pareiškėjas skunde Inspekcijai nurodė, kad iš esmės Vilniaus AVMI nesugebėjo užtikrinti, kad ginčas būtų išnagrinėtas per trumpiausią terminą.

Nurodoma, jog Vilniaus AVMI 2015-06-11 surašė patikrinimo aktą Nr. (4.65)-FR0680-434. Iš 2015-03-19 pavedimo tikrinti Nr. (4.65)-FR0773-797 matyti, kad mokestinis patikrinimas nuo 2015-04-01 iki 2015-06-11 buvo sustabdytas, negavus visų dokumentų. Inspekcija, įvertinusi, tai, jog mokestinis patikrinimas Pareiškėjo atžvilgiu vyko nuo 2015-03-19 iki 2015-06-11, konstatuoja, jog nebuvo pažeistas principas patikrinimą atlikti per kuo trumpesnę laiką. Pažymima, jog būtent Pareiškėjo veiksmai lėmė patikrinimo trukmę, nes Pareiškėjas teikė ne vieną patikslintą metinę pajamų mokesčio deklaraciją už 2010 metus, nors mokesčių administratoriaus pozicija buvo suformuota ir aiški.

Centrinis mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 140 straipsniu, 139 str. 1 dalimi, konstatuoja, jog Vilniaus AVMI, atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėjas geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nenustačiusi Pareiškėjo atsakomybę sunkinančių aplinkybių, pagrįstai skyrė minimalią 10 proc. GPM baudą.

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 141 str. 2 dalimi, Taisyklių 6 punktu, pagal Pareiškėjo apskaitos kortelės duomenis nustačiusi, jog GPM nėra sumokėtas, daro išvadą, jog nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo GPM baudos mokėjimo.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutinka.

Skunde nurodoma, jog pagrindinis šios mokestinės bylos aspektas, nuo kurio priklauso Pareiškėjo mokestinių prievolių apimtis, yra tarp Pareiškėjo ir banko susiklosčiusių santykių teisingas teisinis kvalifikavimas, jų turinio nustatymas. Mokesčių administratorius skundžiamame sprendime visiškai nepasisakė dėl Pareiškėjo skunde Inspekcijai išdėstytų argumentų, pagrindžiančių, kad 2008-06-09 skolinimo obligacijų apmokėjimui sutartis, jos 2009-03-19 pakeitimas ir 2009-03-19 obligacijų pirkimo–pardavimo sutartis mokesčių tikslais vertintinos kartu kaip vienas sandoris, kurio pagrindu Pareiškėjas įsigijo vieną finansinę priemonę, ir negali būti dirbtinai skaidomos į atskirus sandorius, iš kurių kyla tarpusavyje nesusijusios mokestinės prievolės. Nurodoma, kad Inspekcija išsamiai pasisakė tik dėl aspektų, dėl kurių ginčo byloje nėra, t. y. kad iš Pareiškėjo obligacijos nebuvo išpirktos emitento, o Pareiškėjas jas pardavė bankui, dėl ko gautos ne palūkanų, o vertybinių popierių perleidimo pajamos; kad GPMĮ 17 str. 30 punkte numatyta tuo metu galiojusi lengvata netaikytina, nes obligacijas Pareiškėjas išlaikė trumpiau nei 366 dienas; kad gautos pajamos priskiriamos B klasės pajamoms ir pan. Tuo tarpu dėl Pareiškėjo pajamų apmokestinimui esminio aspekto –

sandorio, iš kurio Pareiškėjas gavo pajamų, teisinio kvalifikavimo, Inspekcija visiškai nepasisakė. Inspekcija apsiribojo minėtų sutarčių nuostatų pakartojimu ir teiginiu, kad, pasirašydamas sutartis, Pareiškėjas sutiko, jog kreditas grąžinamas, palūkanos ir kitos pagal sutartį mokėtinos sumos sumokamos banko ir Pareiškėjo priešpriešinių vienaarūšių įsipareigojimų įskaitymo būdu. Tačiau toks teiginys, pasak Pareiškėjo, pats savaime niekaip nepaaiškina, kodėl minėtas sutartis centrinis mokesčių administratorius vertino atskirai vieną nuo kitos. Be to, Inspekcija nurodė, kad ginčo vertybinių popierių įsigijimo aplinkybės nesudaro pakankamo pagrindo taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, tačiau kuo grindžiama tokia išvada, visiškai neaišku, nes skundžiamame sprendime šiuo klausimu nepateikta jokių argumentų.

Pareiškėjas, atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, daro išvadą, kad Inspekcija nepaneigė jo skunde centriniam mokesčių administratoriui argumentų, jog Pareiškėjas skolinimo obligacijų apmokėjimui sutartimi ir jos pakeitimu bei obligacijų pirkimo–pardavimo sutartimi su banku sudarė vieną kompleksinį sandorį, kurio esmė yra investavimas į specifinę, rinkoje gana trumpą laikotarpį gyvavusią ir tik DNB banko bei SEB banko siūlytą finansinę priemonę – su akcijomis susietas obligacijas (SASO), įsigyjamas skolintomis lėšomis.

Pareiškėjas nurodo, jog dėl būtent tokio sudarytų sutarčių vertinimo yra plačiai pasisakęs Lietuvos Aukščiausiasis Teismas (toliau – LAT), nagrinėjęs su šiais finansiniais produktais susijusias civilines bylas. LAT 2015-07-03 nutartyje civilinėje byloje Nr. 3K-3-2008/2015 yra aiškiai nurodęs, kad su akcijomis susietų obligacijų (SASO) įsigijimo skolintomis lėšomis atveju, nepaisant sudarytų sutarčių skaičiaus ir pobūdžio, šalys susitaria dėl vienos finansinės priemonės: „atmetinas kasatoriaus (atsakovo) argumentas, kad tokio atskiro aprašymo nereikia, nes SASO platinimas ir kredito suteikimas vertintini kaip atskiros finansinės priemonės, obligacijų įsigijimas skolintomis lėšomis nėra naujas produktas, įsigydamas obligacijas skolintomis lėšomis asmuo kartu su obligacijų įsigijimo nuosavomis lėšomis rizika prisiima papildomą, su kreditavimo sutartimi susijusią riziką“.

Pareiškėjo teigimu, minėtą išvadą taip pat pagrindžia ir kompleksinė Pareiškėjo ir banko sudarytų sutarčių analizė. Pažymima, kad skolinimo obligacijų apmokėjimui sutartis ir jos pakeitimas daugelyje straipsnių referuoja į tos pačios dienos obligacijų pirkimo–pardavimo sutartį, nurodant, kad: kreditas suteikiamas konkrečių pačioje skolinimo obligacijų apmokėjimui sutartyje įvardintų obligacijų (konkrečios emisijos Lietuvos Respublikos Vyriausybės vertybiniai popieriai) apmokėjimui (2009-03-19 sutarties pakeitimo I d. 1.1 (i) p.); kreditas suteikiamas be atskiro Pareiškėjo prašymo, nes obligacijos įsigyjamoms iš paties banko, suteikiančio finansavimą, todėl pati Pareiškėjo investavimo procedūra įvykdoma įskaitant vienaarūšius priešpriešinius reikalavimus (Pareiškėjo reikalavimą dėl pasiskolintos sumos išmokėjimo ir banko reikalavimą dėl obligacijų kainos sumokėjimo), kuo pasirūpina pats bankas ir Pareiškėjui, pasirašiusiam abi sutartis, nereikia atlikti jokių papildomų veiksmų (2008-06-09 sutarties 3.1 p.); kreditas suteikiamas, tik jeigu tarp Pareiškėjo ir banko yra sudaryta obligacijų pasirašymo sutartis (t. y. 2009-03-19 obligacijų pirkimo–pardavimo sutartis) (2008-06-09 sutarties 3.2.1 p.); visos už kreditą skaičiuojamos palūkanos mokamos ne dalimis, kaip įprastuose skoliniuose santykiuose, bet tik kredito grąžinimo dieną (2008-06-09 sutarties 5.2 p.), kuri susieta su obligacijų išpirkimo diena pagal obligacijų pirkimo–pardavimo sutartį (2008-06-09 sutarties 4.1 p.), ir iki šios dienos yra apribota Pareiškėjo teisė disponuoti obligacijomis, išskyrus jų pardavimą tam pačiam bankui, kas kartu reikštų ir atsiskaitymą pagal abi sutartis iškart, bankui atlikus atitinkamus įskaitymus ir nurašymus tranzitinėje sąskaitoje ir pervedus likutį į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą (2008-06-09 sutarties 6.1 p., 7.1.2 p.). Pareiškėjo vertinimu, iš šių nuostatų akivaizdu, kad Pareiškėjas abi sutartis vertino ne atsietai vieną nuo kitos, o kartu, laikydamas, kad jų pagrindu sudaro vieną sandorį ir įsigyja vieną finansinę priemonę – su akcijomis susietas obligacijas (SASO), apmokamas skolintomis lėšomis. Atsižvelgiant į tai, konstatuojama, kad skundžiamame sprendime Inspekcija šias

sutartis išskyrė formaliai, dėl ko padarė nepagrįstas išvadas dėl Pareiškėjo pajamų dydžio ir jų apmokestinimo.

Pareiškėjas nesutinka su tuo, kad šalims sutarties nuostatas suformulavus nepakankamai tiksliai, mokesčių administratorius įgyja nevaržomą teisę santykius, o kartu ir jų pagrindu gaunamų pajamų pobūdį vertinti savo nuožiūra, visiškai nesiremiant šalių paaiškinimais ir kitais įrodymais apie jų ketinimus ir tikrąją valią, sudarant sutartis. Pareiškėjas, vadovaudamasis MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, teigia, kad tais atvejais, kai dokumentuose, kurių pagrindu gaunamos pajamos ir kuriuos mokesčių administratorius vertina pirmiausiai, yra kokių nors netikslumų ar dviprasmiškų nuostatų, mokesčių administratoriui įstatymu yra nustatyta pareiga atsižvelgti į teisinių santykių dalyvių veiklos tikrąjį turinį, o ne formalią išraišką. Tačiau tiek Vilniaus AVMI, tiek Inspekcija šį principą Pareiškėjo situacijoje taikyti atsisako, iš esmės nepaaiškindama atsisakymo priežasčių, taip pažeisdama bendrą reikalavimą savo sprendimą dėl papildomų mokesčio sumų apskaičiavimo pagrįsti visapusišku aplinkybių ištyrimu ir jį argumentuoti (LVAT 2011-06-27 sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-336/2011).

Pareiškėjas, apibendrindamas tai, kas išdėstyta, daro išvadą, jog šio mokesčio ginčo baigtis ir tinkamas Pareiškėjo mokesčių prievolių nustatymas priklauso nuo teisingo tarp Pareiškėjo ir banko susiklosčiusių teisinių santykių kvalifikavimo. Mokesčių administratorius, teigdamas, kad Pareiškėjo pajamų apmokestinimas priklauso nuo pajamų rūšies, visų pirma, turėjo iki galo ir visapusiškai įvertinti Pareiškėjo sudarytų sandorių, kurių pagrindu gautos pajamos, rūšis, ir tik po to spręsti dėl tų pajamų dydžio apskaičiavimo metodo. To, Pareiškėjo teigimu, nei Vilniaus AVMI, nei Inspekcija neatliko, dėl ko priėmė nepagrįstus sprendimus, todėl jie yra naikintini.

#### *Dėl palūkanų priskyrimo obligacijų įsigijimo kainai*

Nurodoma, jog, kaip jau minėta, Pareiškėjas laikosi pozicijos, kurios mokesčių administratorius nepaneigė, kad skolinimo obligacijų apmokėjimui sutartimi bei jos pakeitimu ir obligacijų pirkimo–pardavimo sutartimi su banku buvo susitarta dėl vieno specifinio finansinio produkto įsigijimo, vėliau – dėl jo pardavimo. Tokiomis aplinkybėmis Pareiškėjo gautos pajamos ir jų dydis apskaičiuotini, atsižvelgiant būtent į sudaryto sandorio esmę ir turinį. Atitinkamai tokiomis aplinkybėmis skundžiamame sprendime nurodyti argumentai dėl apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo, t. y. kad bankui sumokėtos palūkanos negali būti priskirtos obligacijų įsigijimo kainai, laikomi nepagrįstais.

Pareiškėjas, atsižvelgdamas į aukščiau padarytas išvadas dėl sandorio tarp Pareiškėjo ir banko teisinio kvalifikavimo, daro išvadą, jog akivaizdu, kad Pareiškėjas, įsigydamas specifinę finansinę priemonę – su akcijomis susietas obligacijas (SASO), už kurias apmokama skolintomis lėšomis, – ir kelių sutarčių pagrindu su banku sudarydamas vieną kompleksinį sandorį, patyrė palūkanų išlaidas, kurios priskirtinos GPMĮ 19 str. 1 d. 1 punkte įvardintai finansinių priemonių įsigijimo kainai ir nepriskirtinos GPMĮ 17 straipsnio apibendrinto komentaro 5 dalyje nurodytoms papildomoms išlaidoms, patiriamoms priklausomai nuo gyventojo pasirinkimo. Pareiškėjas šį finansinį produktą – su akcijomis susietas obligacijas (SASO), įsigydamas skolintomis lėšomis – galėjo įsigyti tik skolindamasis lėšas iš banko ir patirdamas papildomas išlaidas – bankui mokėtinas palūkanas. Būtent tokia struktūra pasižymi šis sandoris, kurį Pareiškėjas ir bankas sudarė dviejų sutarčių, t. y. skolinimo obligacijų apmokėjimui sutarties ir obligacijų pirkimo–pardavimo sutarties, pagrindu. Todėl, Pareiškėjo vertinimu, bet koks šio sandorio išskaidymas į atskiras tarpusavyje neva nesusijusias dalis yra dirbtinis, neatitinka tikrosios šalių valios bei ketinimų ir lemia, kad daroma klaidinga išvada dėl palūkanų vertinimo pagal GPMĮ 17 straipsnį. Pabrėžiama, jog Pareiškėjas, aptariamo sandorio pagrindu norėdamas įsigyti obligacijų, negalėjo išvengti palūkanų mokėjimo, todėl, Pareiškėjo



teigimu, palūkanos vienareikšmiškai priskirtinos prie įsigijimo kainos ir jų suma atskaitytina iš obligacijų realizavimo kainos, apskaičiuojant vertybinių popierių perleidimo pajamas.

Aukščiau minėtame kontekste Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos argumentu, kad tokio traktavimo atveju būtų pažeidžiamas mokesčių mokėtojų lygybės principas, nes gyventojai, obligacijas įsigiję skolintomis lėšomis, įgytų akivaizdų mokesstinį pranašumą. Pažymima, kad LVAT, aiškindamas mokesčių mokėtojų lygybės principo turinį, nurodė, jog šis principas „įpareigoja vienodus faktus teisiškai vertinti vienodai ir draudžia iš esmės tokius pat faktus savavališkai vertinti skirtingai, taip pat reikalauja, kad teisėje pagrindinės teisės ir pareigos būtų įtvirtintos vienodai“ (LVAT praktikos taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas apibendrinimo I dalis, 566 psl.). Pasak Pareiškėjo, nagrinėjamoje byloje Inspekcija be pagrindo skirtingus faktus siekia vertinti vienodai. Visų pirma pabrėžiama, kad paprastos su akcijomis susietos obligacijos ir su akcijomis susietos obligacijos, įsigijamos skolintomis lėšomis, yra du skirtingi finansiniai produktai, investuotojams siūlomi skirtingomis sąlygomis. Kiekvienas iš šių produktų turi savo specifiką, antrasis produktas, lyginant su pirmuoju, yra susijęs su žymiai didesne investuotojo rizika, todėl šie produktai apskritai negali būti laikomi panašiais ar vienas kitą pakeičiančiais alternatyviais produktais. Produktams esant skirtingiems ir nesant vienas kito substitutu, apskritai negali būti keliamas klausimas dėl investuojančiųjų į juos lygybės uždirbamų pajamų apskaičiavimo ir apmokestinimo kontekste.

Be to, Inspekcija situaciją vertina iš esmės labai vienpusiškai, atsižvelgdama tik į situaciją, susiklostančią tuo atveju, kai investicija yra sėkminga. Viena vertus, vien formalūs aritmetiniai skaičiavimai rodo, kad įsigytas obligacijas vėliau pardavus brangiau apmokestinamos pajamos paprastų SASO atveju būtų didesnės nei SASO, įsigijamų skolintomis lėšomis, atveju, nes nebūtų atskaitoma palūkanų suma. Tačiau Inspekcija visiškai neatsižvelgia į aplinkybę, kad, investuodamas į antrąją iš aptariamų finansinių priemonių, t. y. su akcijomis susietas obligacijas, įsigijamas skolintomis lėšomis, investuotojas prisiima daug didesnę riziką. Pirma, investicijai esant nesėkmingai, paprastų su akcijomis susietų obligacijų atveju investuotojas tiesiog prarastų investuotas lėšas (t. y. obligacijų įsigijimo kainą, kaip išlaidas, patirtas įsigyjant obligacijas), tačiau jo nuostolių suma būtų apribota būtent šių išlaidų suma. Tuo tarpu nesėkmingos investicijos į su akcijomis susietas obligacijas, įsigijamas skolintomis lėšomis, atveju investuotojo nuostoliai taip apriboti nebūtų, nes net ir tokiu atveju jam reikėtų ne tik grąžinti bankui paskolos sumą, bet ir sumokėti palūkanas. Taigi tokio investuotojo galimas nuostolis reikšmingai išaugtų bankui mokėtinų palūkanų suma. Be to, šios finansinės priemonės – su akcijomis susietų obligacijų, įsigijamų skolintomis lėšomis, – atveju paprastai visada reikalaujama (buvo reikalaujama), kaip buvo ir Pareiškėjo atveju, įkeisti asmeninį investuotojo turtą savo įsipareigojimams bankui užtikrinti. Todėl investicijai esant nesėkmingai, investuotojo nuostoliai galėtų papildomai išaugti dar ir dėl įkeisto nekilnojamojo turto realizavimo priverstine tvarka.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, daroma išvada, kad paprastos su akcijomis susietos obligacijos ir su akcijomis susietos obligacijos, įsigijamos skolintomis lėšomis, yra dvi skirtingos finansinės priemonės, kurios nėra tarpusavyje pakeičiamos. Todėl Pareiškėjas Inspekcijos argumentą, kad tuo atveju, jei su akcijomis susietų obligacijų, įsigijamų skolintomis lėšomis, atveju, prie įsigijimo kainos būtų priskiriamos palūkanos, būtų pažeistas mokesčių mokėtojų lygybės principas, laiko nepagrįstu ir nevertintinu kaip pakankamu pagrindu palūkanų nepriskyrimui obligacijų įsigijimo kainai.

Taip pat pažymima, kad Inspekcija skundžiamame sprendime nurodė, jog palūkanos negalėtų būti atskaitomos iš obligacijų realizavimo kainos kaip su įsigijimu susiję privalomi mokėjimai, nes Vilniaus AVMI nenustatė aplinkybių, kad komisinis atlyginimas bankui būtų buvęs mokėtas. Tačiau argumentų, kuriais remdamasi Inspekcija daro tokią išvadą, skundžiamame sprendime nepateikta ir visiškai nepasisakyta dėl Pareiškėjo pozicijos, kad net

jei palūkanos nebūtų laikomos šios specifinės finansinės priemonės įsigijimo kainos dalimi, jos, atsižvelgiant į įprastą praktiką su akcijomis susietų obligacijų (SASO) prekyboje, turėtų būti laikomos bankui mokėtinu įsigijimo mokesčiu, kuris formaliai sutartyje, nors ir yra įprastas, numatytas nebuvo.

*Dėl apmokestinamųjų pajamų, kuriomis Pareiškėjas gali faktiškai disponuoti*

Skunde paaiškinama, jog su akcijomis susietų obligacijų (SASO), įsigyjamų skolintomis lėšomis, atveju investuotojas faktiškai įgyja galimybę disponuoti tik ta nauda (lėšomis), kurią jis gauna bankui iš obligacijų realizavimo kainos atskaičius obligacijų įsigijimo kainą (lygią kredito sumai) ir palūkanas, jei likusi suma yra teigiama. Neigiamos sumos atveju susidaro nuostoliai, kuriuos investuotojas turi padengti, sumokėdamas palūkanas bankui savo lėšomis, kitaip nei kitos finansinės priemonės – su akcijomis susietų obligacijų (SASO), įsigyjamų ne skolintomis lėšomis, atveju. Ginčo situacijoje į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą buvo pervestas tik jau minėtas skirtumas tarp obligacijų realizavimo pajamų ir obligacijų įsigijimo kainos (lygios kredito sumai) bei bankui mokėtinų palūkanų. Pareiškėjas į savo atsiskaitomąją sąskaitą negavo nei visos obligacijų realizavimo kainos, nei jos dalies, sumažintos kredito suma, lygia obligacijų įsigijimo kainai, o gavo tik dar mažesnę sumą, kuria ir galėjo visiškai faktiškai ir teisiškai disponuoti (2008-06-09 sutarties 6.1 p. trečia pastraipa). Visi kiti lėšų įskaitymai ir nurašymai buvo atliekami paties banko iniciatyva atidarytoje tranzitinėje sąskaitoje, į kurią Pareiškėjas neturi ir neturėjo jokių teisių ir dėl kurioje esančių lėšų naudojimo jis negali ir negalėjo bankui pateikti jokių privalomų nurodymų. Pareiškėjo teigimu, būtent toks mechanizmas akivaizdžiai patvirtina, kad tarp Pareiškėjo ir banko sudarytomis skolinimo obligacijų apmokėjimui sutartimi ir obligacijų pirkimo–pardavimo sutartimi buvo susitarta dėl investavimo į specifinę finansinę priemonę, o ne dėl atskirų finansinių instrumentų – kredito bei obligacijų pirkimo ir pardavimo.

Taip pat Pareiškėjas pažymi, kad banko naudotą tranzitinę sąskaitą, kurioje operacijos buvo vykdomos banko vidinės apskaitos tikslais, būtina atskirti nuo GPMĮ 17 straipsnio apibendrinto komentaro 18 dalies viename iš pavyzdžių minimos maržinės sąskaitos. Čia nurodoma, kad kai prekiaujama elektroninės prekybos realiuoju laiku platformoje, maržinėje sąskaitoje esančias pinigines lėšas gyventojas gali panaudoti tik prekybai platformoje, tačiau į šią sąskaitą pervedamomis lėšomis gyventojas gali visiškai disponuoti, t. y. jo nurodymu lėšos gali būti pervedamos į jo atsiskaitomąją sąskaitą arba toliau naudojamos platformoje sudarant naujus sandorius. Todėl GPM tikslais laikoma, kad gyventojas įgyja nuosavybės teisę į lėšas, įrašomas į maržinę sąskaitą, ir todėl, jei, pavyzdžiui, gyventojas prekiauja išvestinėmis finansinėmis priemonėmis, tai jų realizavimo pajamos apskaičiuojamos pagal į maržinę sąskaitą įplaukusias lėšas.

Nurodoma, kad nagrinėjamoje byloje Pareiškėjas maržinės sąskaitos ar jos analogo nenaudojo. Be Pareiškėjo atsiskaitomosios sąskaitos, į kurią buvo pervestas tik galutinis uždarbis iš finansinės priemonės perleidimo, ir pagal kurios duomenis Pareiškėjas deklaravo savo pajamas GPM deklaracijoje, buvo naudojama tik tranzitinė sąskaita. Tačiau Pareiškėjas neturėjo į šioje sąskaitoje esančias lėšas jokių teisių, net panašių į tas, kurias turi maržinių sąskaitų turėtojai. Privalomus nurodymus dėl šioje sąskaitoje esančių lėšų (jų įskaitymo, nurašymo ir t. t.) turėjo tik bankas, todėl pagal GPMĮ 3 straipsnį ir 8 straipsnį negali būti laikoma, kad Pareiškėjo finansinių priemonių realizavimo pajamos apskaičiuotinos pagal šios tranzitinės sąskaitos duomenis. Pareiškėjas pajamas iš obligacijų realizavimo faktiškai gavo, t. y. įgijo teisę jomis disponuoti, tik, kai jos buvo įskaitytos į jo atsiskaitomąją sąskaitą, o ne į tranzitinę sąskaitą. Todėl daroma išvada, jog faktiškai Pareiškėjo gautomis pajamomis pripažintinos tik tos pajamos, kurios buvo įskaitytos į atsiskaitomąją sąskaitą, t. y. skirtumas tarp obligacijų realizavimo kainos ir jų įsigijimo kainos bei bankui mokėtinų palūkanų.

Skunde pabrėžiama, kad nei Inspekcija, nei Vilniaus AVMI dėl nurodytų Pareiškėjo argumentų plačiau nepasisakė ir jų nepaneigė, apsiribodamos tik patikrinimo akto nuostatų pakartojimu. Todėl, Pareiškėjo teigimu, Inspekcijos išvada, jog Pareiškėjas pajamas faktiškai gavo tada, kai jos buvo įskaitytos į tranzitinę sąskaitą, ir kad gavo jų tiek, kiek buvo įskaityta į tranzitinę sąskaitą, yra nepagrįsta bylos dokumentų visapusiška analize, kitų faktinių aplinkybių ištyrimu, taip pat susiklosčiusių santykių tinkamu teisiniu kvalifikavimu.

Pareiškėjas, atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, daro išvadą, kad Vilniaus AVMI ir Inspekcijos atlikti Pareiškėjo apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimai laikytini neteisingsiais ir nepagrįstais, todėl skundžiamas sprendimas yra naikintinas.

#### *Dėl apskaičiuotų delspinigių ir skirtos baudos*

Pareiškėjo nuomone, skundžiami delspinigiai apskaičiuoti ir bauda skirta, pažeidžiant proporcingumo principą, įtvirtintą Viešojo administravimo įstatymo 3 straipsnyje, todėl Pareiškėjas nuo šių sumų turi būti atleistas arba apskaičiuota delspinigių bei skirtos baudos suma turi būti iš esmės sumažinta. Pareiškėjas, atsižvelgdamas į skunde Inspekcijai pateiktus argumentus (*delspinigiai apskaičiuoti daugiau kaip už 4 metus (2011 m. gegužės mėn.–2015 m. birželio mėn.)*; *apskaičiuota delspinigių suma (27 581 Eur) sudaro daugiau nei 44 proc. papildomai apskaičiuoto mokesčio*), prašo Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų delspinigių ir skirtos baudos.

Pareiškėjas, atsižvelgdamas į aukščiau išdėstytus argumentus, vadovaudamasis MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu ir 4 punktu, prašo Komisijos:

1. Panaikinti Inspekcijos 2015-11-17 sprendimą Nr. 68-196 ir Vilniaus AVMI 2015-08-25 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65)-FR0682-568.

2. Nusprendus netenkinti pirmoje dalyje nurodyto prašymo, pakeisti Inspekcijos 2015-11-17 sprendimą Nr. 68-196 ir atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų delspinigių ir skirtos baudos.

Komisija konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas atmestinas, Inspekcijos 2015-11-17 sprendimas Nr. 68-196 tvirtintinas.

Mokestinis ginčas nagrinėjamoje byloje kilo dėl Inspekcijos 2015-11-17 sprendimo Nr. 68-196, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į valstybės biudžetą 61 475,32 Eur GPM ir su juo susijusias sumas, teisėtumo ir pagrįstumo.

Taip pat Pareiškėjas skunde Komisijai išreiškė prašymą, kurį patvirtino ir Komisijos posėdžio metu, atleisti jį nuo apskaičiuotų 27 581 Eur GPM delspinigių mokėjimo.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjas ir AB DNB bankas 2008-06-09 sudarė skolinimo obligacijų apmokėjimui sutartį Nr. K-2400-2008-274, kuria AB DNB bankas įsipareigojo Pareiškėjui suteikti 2,8 mln. Lt kreditą su pasaulio akcijomis susietų 28 000 vnt. obligacijų emisijai Nr. 30 (ISIN kodas LT0000430589) apmokėti. Šių obligacijų išpirkimo data – 2011-06-27. Taip pat minėta sutartimi AB DNB bankas įsipareigojo Pareiškėjui suteikti 3,3 mln. Eur kreditą, t. y. 1,1 mln. Eur kreditą su kylančių šalių akcijomis susietų 11 000 vnt. obligacijų, kurių išpirkimo data – 2011-06-13, emisijai Nr. 12 (ISIN kodas LT1000403782) apmokėti; 1,1 mln. Eur kreditą su BRIK (Brazilija, Rusija, Indija, Kinija) akcijomis susietų 11 000 vnt. obligacijų, kurių išpirkimo data – 2011-06-17, emisijai Nr. 7 (ISIN kodas LT1000403766) apmokėti; 1,1 mln. Eur kreditą su žaliavų kainomis susietų 11 000 vnt. obligacijų, kurių išpirkimo data – 2011-06-13, emisijai Nr. 3 (ISIN kodas LT1000403774) apmokėti. Pareiškėjas skolinimo obligacijų apmokėjimui sutartimi Nr. K-2400-2008-274 įsipareigojo šioje sutartyje nustatyta tvarka grąžinti bankui kreditą bei sumokėti sutartyje

nustatyto dydžio palūkanas. Minėtos sutarties 3.1 punkte nurodyta, jog kreditas suteikiamas banko ir Pareiškėjo priešpriešinių vienaarūšių įsipareigojimų įskaitymo būdu, t. y. įskaitomas Pareiškėjo įsipareigojimas apmokėti už pasirašomas obligacijas pagal obligacijų pasirašymo sutartį bei banko įsipareigojimas suteikti kreditą pagal skolinimo obligacijų apmokėjimui sutartį. Įskaitymas įvykdomas bei kreditas laikomas suteiktu obligacijų pasirašymo sutartyje nurodytą obligacijų apmokėjimo dieną. Pagal skolinimo obligacijų apmokėjimui sutarties 5.1 punktą Pareiškėjas įsipareigojo sumokėti bankui šios sutarties 1.3 punkte nustatyto dydžio palūkanas nuo visos negrąžintos bankui kredito sumos. Palūkanos pradedamos skaičiuoti nuo kredito suteikimo dienos ir skaičiuojamos iki viso kredito grąžinimo bankui dienos. Visos priskaičiuotos palūkanos bankui sumokamos viso kredito grąžinimo dieną (5.2 punktas), išskyrus, kai kreditas yra grąžinamas iš Pareiškėjo lėšų, tai visos priskaičiuotos palūkanos turi būti sumokėtos bankui paskutinės kredito dalies sugrąžinimo bankui dieną (5.3 punktas), arba kai kreditas grąžinamas, parduodant obligacijas bankui, tai pardavus visas vienos emisijos obligacijas, turi būti sumokėtos visos palūkanos, priskaičiuotos už kredito dalį, kuri buvo suteikta bankui parduotos emisijos obligacijoms apmokėti (5.4 punktas). Pareiškėjas įsipareigojimas pagal minėtą sutartį užtikrinti įkeitė jam nuosavybės teise priklausanti nekilnojamąjį turtą (žemės sklypą ir gyvenamąjį namą) adresu: *duomenys neskelbtini*.

Iš byloje esančio Pareiškėjo sąskaitos Nr. LT324010042402052516 išrašo matyti, jog AB DNB bankas 2008-06-09 išdavė Pareiškėjui tris 1,1 mln. Eur dydžio paskolas, o Pareiškėjas šią dieną apmokėjo bankui gautomis paskolų sumomis už trijų obligacijų emisijų: Nr. LT1000403774, Nr. LT1000403766 ir Nr. LT1000403782, įsigijimą.

Iš bylos medžiagos taip pat matyti, jog Pareiškėjas su AB DNB banku 2009-03-19 pasirašė susitarimą Nr. K-2400-2008-274/1 dėl 2008-06-09 skolinimo obligacijų apmokėjimui sutarties Nr. K-2400-2008-274 sąlygų pakeitimo. Šiame susitarime nurodyta, kad AB DNB banko Pareiškėjui suteikto kredito negrąžinta suma 2009-03-19 sudarė 2,8 mln. Lt ir 3,3 mln. Eur. Taip pat susitarime nurodyta, kad, atsižvelgiant į tai, jog Pareiškėjas ketina įsigyti nurodytus Lietuvos Respublikos Vyriausybės vertybinius popierius ir įkeisti juos AB DNB bankui, užtikrinant prievolių pagal 2008-06-09 skolinimo obligacijų apmokėjimui sutartį įvykdymą, šalys susitarė pakeisti minėtoje sutartyje nurodytą obligacijų sąvoką, t. y. obligacijomis laikomas 2008-06-09 skolinimo obligacijų apmokėjimui sutarties 1.6 punkte nurodytas kiekis (28 000 vnt., 11 000 vnt., 11 000 vnt., 11 000 vnt.) skolos vertybinių popierių iš sutarties 1.4 punkte nurodytos emisijos (-ų) bei: 1) 3 126 vnt. Lietuvos Respublikos Vyriausybės vertybinių popierių emisijos (ISIN kodas XS0147459803), nominali vertė 1 000 Eur, išpirkimo data – 2012-05-10; 2) 429 vnt. „su Kinijos akcijomis susietų obligacijų emisija Nr. 1“ emisijos obligacijų; 3) 2 000 vnt. „su BRIK akcijų indeksais susietų obligacijų emisija Nr. 4“ emisijos obligacijų.

Tą pačią dieną, t. y. 2009-03-19, Pareiškėjas ir AB DNB bankas pasirašė obligacijų pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 20090319/01, kuria bankas įsipareigojo perduoti Pareiškėjo nuosavybėn 3 126 vnt. Lietuvos Respublikos Vyriausybės obligacijų *LITHUANIA 12* (ISIN kodas XS0147459803), o Pareiškėjas įsipareigojo priimti obligacijas ir sumokėti už jas 2 983 510,35 Eur (sutarties 1.1 punktas), t. y. Pareiškėjas įsipareigojo sukaupti bankui 2 983 510,35 Eur ne vėliau kaip iki 2009-03-19 16 val. Pareiškėjo sąskaitoje Nr. LT324010042402052516, atidarytoje AB DNB banke, bei užtikrinti bankui galimybę šią sumą nuskaityti 2009-03-19 (sutarties 2.2 punktas).

Iš Pareiškėjo sąskaitos Nr. LT324010042402052516 išrašo matyti, jog AB DNB bankas 2009-03-19 Pareiškėjui pervadė 994 268 Eur už 11 000 vnt. obligacijų emisijos Nr. LT1000403766 pagal obligacijų pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 2009.3.19/9500/2, 994 925,80 Eur už 11 000 vnt. obligacijų emisijos Nr. LT1000403782 pagal obligacijų pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 2009.3.19/9500/1 ir 994 925,80 Eur už 11 000 vnt. obligacijų emisijos Nr. LT1000403774 pagal obligacijų pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 2009.3.19/9500/3 įsigijimą, o

Pareiškėjas 2009-03-19 sumokėjo bankui 2 983 510,35 Eur už Lietuvos Respublikos Vyriausybės obligacijas *LITHUANIA 12*.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas įsigytus 3 126 vnt. obligacijų *LITHUANIA 12* pardavė 2010-02-25 už 3 424 617,60 Eur (11 824 519,65 Lt).

Byloje taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas mokesčių administratoriui 2011-05-03 pateikė metinę pajamų deklaraciją už 2010 m., kurioje visas gautas vertybinių popierių pardavimo pajamas deklaravo kaip individualios veiklos pajamas. Mokesčių administratorius, nesutikdamas su Pareiškėjo deklaruotais duomenimis, 2012-04-10 atliko mokestinį tyrimą, kurio metu nenustatė individualios veiklos vertybinių popierių pardavimo požymių, todėl nurodė Pareiškėjui pašalinti nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus, pateikiant patikslintas metines pajamų deklaracijas, t. y. pasiūlė lygiomis dalimis su sutuoktine deklaruoti bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise priklausančių vertybinių popierių perleidimo pajamas už 2010 m.

Pareiškėjas 2012-04-21 patikslino 2010 m. metinę pajamų deklaraciją, kurios priede GPM308T deklaravo 1/2 gautų obligacijų *LITHUANIA 12* pardavimo pajamų 5 912 259 Lt, 1/2 šių obligacijų įsigijimo ir su pardavimu susijusių išlaidų – 5 150 732 Lt, 761 527 Lt apmokestinamąsias pajamas. Pareiškėjo deklaruota mokėtina GPM suma buvo 109 747 Lt. Pareiškėjas su Inspekcija 2012-07-03 sudarė mokestinės paskolos sutartį dėl 104 547 Lt sumokėjimo išdėstymo iki 2015-10-30. Pareiškėjo sutuoktinė 2010 m. metinės pajamų mokesčio deklaracijos mokesčių administratoriui nepateikė.

Pareiškėjas 2013-05-26 pateikė mokesčių administratoriui patikslintą 2010 m. metinę pajamų deklaraciją, kurios priede GPM308T padidino 503 627 Lt obligacijų *LITHUANIA 12* įsigijimo ir su pardavimu susijusių išlaidų sumą, įtraukdamas paskolos, kuri buvo gauta vertybiniams popieriams įsigyti, palūkanas (503 627 Lt). Tokiu būdu apmokestinamųjų pajamų suma sumažėjo iki 257 899 Lt, o mokėtino GPM prievolė sumažėjo nuo 109 747 Lt iki 34 203 Lt. Dėl pateiktos patikslintos deklaracijos Vilniaus AVMI 2014-11-26 atliko mokestinį tyrimą, kurio metu nustatė GPM deklaravimo ir mokėjimo trūkumus ir / ar prieštaravimus ir pasiūlė Pareiškėjui patikslinti 2010 m. metinę pajamų deklaraciją ir jos priede GPM308T deklaruoti obligacijų *LITHUANIA 12* įsigijimo išlaidas 5 150 732,29 Lt vietoj 5 654 359,93 Lt, t. y. obligacijų *LITHUANIA 12* įsigijimo išlaidoms nepriskirti sumokėtų palūkanų už banko suteiktą paskolą vertybiniams popieriams įsigyti.

Pareiškėjas 2014-12-14 pateikė mokesčių administratoriui 2010 m. patikslintą metinę pajamų mokesčio deklaraciją, kurioje deklaravo visą gautų pajamų už 2010-02-25 parduotas Lietuvos Respublikos Vyriausybės obligacijas *LITHUANIA 12* sumą (11 824 519,65 Lt) bei 11 716 546,57 Lt obligacijų įsigijimo išlaidas, į kurias įtraukė 10 301 464,54 Lt vertybinių popierių įsigijimo kainą ir sumokėtas 1 415 082,03 Lt palūkanas už AB DNB banko suteiktą kreditą obligacijoms įsigyti. Pareiškėjas šioje deklaracijoje apskaičiavo 12 819 Lt mokėtiną į biudžetą GPM.

Mokesčių administratorius, vykdydamas 2015-03-19 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-797, atliko Pareiškėjo GPM apskaičiavimo ir sumokėjimo už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2010-12-31 teisingumo mokestinį patikrinimą. Vilniaus AVMI, įvertinusi tiek Pareiškėjo 2015-05-20 paaiškinime, tiek jo sutuoktinės 2014-12-08 rašte mokesčių administratoriui nurodytas aplinkybes, kad visas vertybinių popierių įsigijimo išlaidas patyrė ir pajamas iš jų pardavimo gavo tik Pareiškėjas, taip pat tai, kad Pareiškėjas deklaravo vertybinių popierių pardavimo pajamas ir patirtas išlaidas jiems įsigyti, laikė, jog 2010 metais gautos pajamos už vertybinių popierių pardavimą ir patirtos išlaidos už jų įsigijimą priskiriamos Pareiškėjo gautoms pajamoms ir patirtoms išlaidoms.

Mokesčių administratorius patikrinimo metu konstatavo, jog Pareiškėjas 2010 m. metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje neteisingai deklaravo 2010-02-25 parduotų 3 126 vnt. Lietuvos Respublikos Vyriausybės obligacijų *LITHUANIA 12* įsigijimo išlaidas, nepagrįstai į

jas įtraukdamas 1 415 082,03 Lt sumokėtas palūkanas už banko suteiktą paskolą vertybiniams popieriams įsigyti. Vilniaus AVMI, vadovaudamasi GPMĮ 19 straipsniu, atsižvelgdama į tai, kad vertybiniams popieriams įsigyti paskolos paėmimas nėra privalomas, padarė išvadą, kad Pareiškėjo sumokėtos palūkanos už suteiktą paskolą nepriskiriamos vertybinių popierių įsigijimo kainai. Todėl, mokesčių administratoriaus vertinimu, Pareiškėjas metinės pajamų mokesčio deklaracijos už 2010 m. (forma GPM308) priede GPM308T privalėjo deklaruoti obligacijų *LITHUANIA 12* pardavimo kainą 11 824 519,65 Lt, įsigijimo kainą – 10 301 464,54 Lt, apmokestinamųjų pajamų sumą – 1 523 055,11 Lt. Įvertinus tai, taip pat Pareiškėjo kitas gautas pajamas, patirtas išlaidas, išskaičiuotą pajamų mokesčių, Pareiškėjui už 2010 m. apskaičiuota 225 081 Lt mokėtina GPM suma. Vilniaus AVMI, įvertinusi Pareiškėjo už 2010 m. deklaruotą mokėtiną 12 819 Lt GPM, patikrinimo metu apskaičiuotą mokėtiną 225 081 Lt GPM, Pareiškėjui 2015-06-11 patikrinimo aktu Nr. (4.65)-FR0680-434 už 2010 m. papildomai apskaičiavo 212 262 Lt (61 475,32 Eur) GPM.

Vietos mokesčių administratorius, vadovaudamasis GPMĮ 36 str. 2 dalimi, MAĮ 96–99 straipsniais, nuo patikrinimo akte apskaičiuoto mokėtino 61 475,32 Eur GPM už laikotarpį nuo 2011-05-02 iki 2011-05-31, įvertinęs Pareiškėjo turėtą permoką, 2015-08-25 sprendimu Nr. (4.65)-FR0680-568 „Dėl patikrinimo akto tvirtinimo“ apskaičiavo 552,70 Eur GPM delspinigius, o už laikotarpį nuo 2011-06-01 iki 2015-06-11, remdamasis mokesčių apskaitos informacinės sistemos duomenimis, – 27 028,30 Eur GPM delspinigius. Taip pat, vadovaudamasis MAĮ 139 str. 1 dalimi, nuo patikrinimo akte apskaičiuoto mokėtino 61 475,32 Eur GPM skyrė 10 proc. dydžio 6 148 Eur GPM baudą.

Centrinis mokesčių administratorius skundžiamu sprendimu patvirtino papildomai Pareiškėjui apskaičiuotą ir nurodytą sumokėti 61 475,32 Eur GPM, 27 581 Eur GPM delspinigius ir 6 148 Eur GPM baudą, konstatavęs, jog Pareiškėjas nepagrįstai į Lietuvos Respublikos Vyriausybės obligacijų *LITHUANIA 12* įsigijimo išlaidas įtraukė 1 415 082,03 Lt sumokėtas palūkanas už banko suteiktą paskolą vertybiniams popieriams įsigyti, tokiu būdu sumažindamas apmokestinamųjų pajamų ir mokėtino GPM sumas.

Pareiškėjas, ginčydamas Inspekcijos sprendimą, skunde Komisijai ir Komisijos posėdžio metu laikėsi pozicijos, jog jis, įsigydamas specifinę finansinę priemonę – su akcijomis susietas obligacijas, už kurias apmokama skolintomis lėšomis, – ir kelių sutarčių pagrindu su banku sudarydamas vieną kompleksinį sandorį, patyrė palūkanų išlaidas, kurios priskirtinos GPMĮ 19 str. 1 d. 1 punkte įvardintai finansinių priemonių įsigijimo kainai. Pareiškėjas šį finansinį produktą – su akcijomis susietas obligacijas, įsigyjamas skolintomis lėšomis, – galėjo įsigyti tik skolindamasis lėšas iš banko ir patirdamas papildomas išlaidas – bankui mokėtinas palūkanas. Taip pat Pareiškėjas skunde Komisijai teigė, jog faktiškai jo gautomis vertybinių popierių pardavimo pajamomis pripažintinos tik tos pajamos, kurios buvo įskaitytos į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą, t. y. skirtumas tarp obligacijų realizavimo kainos ir jų įsigijimo kainos bei bankui sumokėtų palūkanų.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjo skundo Komisijai ir Pareiškėjo bei jo atstovės Komisijos posėdžio metu akcentuotus argumentus, daro išvadą, jog ginčas šioje byloje iš esmės kilęs dėl dviejų aspektų:

- ar bankui sumokėtos palūkanos už pastarojo suteiktą kreditą vertybiniams popieriams – Lietuvos Respublikos Vyriausybės obligacijoms *LITHUANIA 12* – įsigyti priskirtinos šių vertybinių popierių įsigijimo kainai pagal GPMĮ 19 straipsnį.

- Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės obligacijų *LITHUANIA 12* pardavimo pajamų dydžio nustatymo.

Pažymėtina, kad byloje nėra ginčo, jog Pareiškėjas 2010-02-25 pardavė Lietuvos Respublikos Vyriausybės obligacijas *LITHUANIA 12*, neišlaikęs jų 366 dienas (GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punktas (2009-07-22 įstatymo Nr. XI-385 redakcija), ir 2010 metais gavo B klasės ne individualios veiklos pajamų. Taip pat ginčas nekyla dėl Pareiškėjo AB DNB bankui sumokėtų

palūkanų už pastarojo suteiktą kreditą vertybiniais popieriais įsigyti dydžio. Atsižvelgdama į tai, kad bylos nagrinėjimo apimtis apsprendžiama pagal pareikštus konkrečius ir aiškius reikalavimus, o Pareiškėjas šioje byloje yra pareiškęs konkrečius ir aiškius reikalavimus, Komisija ginčą nagrinėja šių reikalavimų ribose.

Akivaizdu, kad šioje byloje sprendžiamas ginčas, kilęs mokestinių santykių srityje. Mokestiniai santykiai yra viešosios teisės reguliavimo dalykas, todėl jų realizavimui pirmiausia taikomas administracinio teisinio reguliavimo metodas (Konstitucinio Teismo 1997-07-10 nutarimas). Kaip valstybinės valdžios atstovas, realizuojantis valdingus įgalinimus mokesčių apskaičiavimo, jų sumokėjimo kontrolės ir išieškojimo srityje veikia Valstybinė mokesčių inspekcija (mokesčių administratorius). Būdamas viešojo administravimo subjektas, mokesčių administratorius turi vadovautis bendraisiais viešosios teisės principais, iš kurių nagrinėjamos bylos kontekste itin reikšmingas įstatymo viršenybės (teisėtumo) principas, reiškiantis, jog viešojo administravimo subjekto veikla turi remtis įstatymu ir atitikti jo reikalavimus. Kadangi mokesčio administratoriaus vykdoma veikla yra susijusi su mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo kontrole bei jų išieškojimu, tiesioginiai teisės šaltiniai, skirti šiai mokesčių administratoriaus veiklai reglamentuoti, yra Mokesčių administravimo įstatymas ir konkrečius mokesčius nustatantys įstatymai (LVAT plenarinės sesijos 2003-12-15 nutartis adm. byloje Nr. A-11-648/2003, publikuota: „Administracinių teismų praktika“ Nr. 4, 2004; 2004-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A-07-60-04, publikuota: „Administracinių teismų praktika“ Nr. 5, 2004).

Komisija, pasisakydama pirmuoju nagrinėjamos bylos ginčo aspektu, nurodo, jog GPMĮ 16 str. 1 d. 4 punkte (2008-12-23 įstatymo Nr. XI-111 redakcija) nustatyta, kad apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, iš pajamų atimama per mokestinį laikotarpį perduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto įsigijimo kaina ir su šio turto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusios išlaidos – šio įstatymo 19 straipsnyje nustatyta tvarka. GPMĮ 19 str. 1 dalyje (2008-12-23 įstatymo Nr. XI-111 redakcija) įtvirtinta, kad pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn ne individualios veiklos turta, iš gautų pajamų šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali būti atimta: 1) turto įsigijimo kaina; 2) su šio turto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybėn susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai. Pagal GPMĮ 19 str. 2 dalį (2008-12-23 įstatymo Nr. XI-111 redakcija) turto įsigijimo kainai priskiriamos išlaidos, patirtos įsigyjant turta, įskaitant su šio turto įsigijimu susijusius teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus <...>.

Komisija, atsižvelgdama į išdėstytą teisinį reglamentavimą, konstatuoja, jog Pareiškėjas nepagrįstai 2009-03-19 obligacijų pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 20090319/01 įsigytų Lietuvos Respublikos Vyriausybės obligacijų *LITHUANIA 12* įsigijimo kainai priskyrė palūkanas, kurias sumokėjo AB DNB bankui pagal 2008-06-09 skolinimo obligacijų apmokėjimui sutartį Nr. K-2400-2008-274.

Iš byloje esančios 2009-03-19 obligacijų pirkimo–pardavimo sutarties Nr. 20090319/01 matyti, jog ginčo obligacijų įsigijimo kaina (2.1.7 punktas) yra 2 983 510,35 Eur (10 301 464,57 Lt). Būtent šią sumą – 2 983 510,35 Eur (10 301 464,57 Lt) – Pareiškėjas 2009-03-19 pervedė AB DNB bankui už minėtas obligacijas. AB DNB banko atsiskaitymų už sudarytus sandorius ataskaitoje „Vertybinių popierių pirkimas“ už 2009-03-14–2009-12-31 laikotarpį nurodyta, kad *LITHUANIA 12* sandorio suma – 2 983 510,36 Eur (10 301 464,57 Lt). Taigi bylos medžiaga neginčytinai patvirtina, jog Lietuvos Respublikos Vyriausybės obligacijų *LITHUANIA 12* įsigijimo kaina yra (buvo) 2 983 510,36 Eur (10 301 464,57 Lt).

Kaip minėta, GPMĮ normos, reglamentuojančios ne individualios veiklos turto pardavimo pajamų apmokestinimą, turto įsigijimo kainai leidžia priskirti su šio turto įsigijimu susijusius teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus. Taigi tam, kad atitinkamus mokėjimus būtų galima priskirti turto įsigijimo kainai, šie mokėjimai turi būti privalomi ir nustatyti teisės aktuose. Tuo tarpu pripažinti bankui sumokėtas palūkanas už jo suteiktą kreditą

turtui įsigyti su šio turto įsigijimu susijusiais teisės aktuose nustatytais privalomais mokėjimais nėra jokio teisinio pagrindo. Pabrėžtina, kad pagal CK 6.189 str. 1 dalį tarp Pareiškėjo ir banko sudaryta skolinimo obligacijų apmokėjimui sutartis būtent jos šalims – Pareiškėjui ir AB DNB bankui – turi įstatymo galią, tačiau toks civilinės sutarties vertinimas pagal CK normas nesudaro pagrindo sumokėtų palūkanų už suteiktą kreditą pripažinti teisės aktuose nustatytais privalomais mokėjimais pagal GPMĮ 19 str. 2 dalį. Pažymėtina, jog LVAT ne kartą savo praktikoje yra konstatavęs, jog susidūrus su situacija, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai reglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija įsakmiai nenurodyta Civiliniame kodekse, turi būti taikomos atitinkamos viešosios teisės normos. Tokiais atvejais Civilinio kodekso normos netaikytinos (pavyzdžiui: minėta 2003-12-15 nutartis adm. byloje Nr. A-11-648/2003; minėta 2004-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A-07-60-04; 2013-09-23 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1583/2013; 2014-12-02 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1946/2014 ir kt.).

Komisijos vertinimu, GPMĮ nuostatos nepaneigia Pareiškėjo teisės iš gautų vertybinių popierių pardavimo pajamų atimti šių vertybinių popierių (obligacijų) įsigijimo kainą, išskyrus sumokėtas palūkanas už suteiktą kreditą vertybiniams popieriams įsigyti, kurios, Komisijos nuomone, nepriskirtinos su šio turto įsigijimu susijusiais teisės aktuose nustatytais privalomais mokėjimais. Todėl Pareiškėjo skundo motyvai šioje dalyje laikytini nepagrįstais ir yra atmestini.

Apibendrinant nustatytas aplinkybes, vadovaujantis GPMĮ 16 ir 19 straipsnių nuostatomis, kurios negali būti aiškinamos ir taikomos plečiamai, konstatuotina, jog Pareiškėjas nepagrįstai 2009-03-19 obligacijų pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 20090319/01 įsigytų Lietuvos Respublikos Vyriausybės obligacijų *LITHUANIA 12* įsigijimo kainai priskyrė palūkanas, kurias sumokėjo AB DNB bankui pagal 2008-06-09 skolinimo obligacijų apmokėjimui sutartį Nr. K-2400-2008-274, dėl ko buvo sumažinta mokestinė bazė, suponuojanti ir mokėtiną GPM dydį.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytus motyvus, teigia, jog Pareiškėjo ir jo atstovės argumentai dėl dviejų tarp Pareiškėjo ir AB DNB banko sudarytų sutarčių – 2008-06-09 skolinimo obligacijų apmokėjimui ir 2009-03-19 obligacijų pirkimo–pardavimo – pripažinimo vienu kompleksiniu sandoriu GPMĮ 19 straipsnio taikymo prasme yra teisiškai nereikšmingi. Todėl Komisija dėl jų plačiau nepasisako.

Komisija dėl Pareiškėjo argumentų, kad faktiškai jo gautomis vertybinių popierių pardavimo pajamomis pripažintinos tik tos pajamos, kurios buvo įskaitytos į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą, t. y. skirtumas tarp obligacijų realizavimo kainos ir jų įsigijimo kainos bei bankui mokėtinų palūkanų, nurodo, jog pagal GPMĮ 8 str. 1 dalį (2008-12-23 įstatymo Nr. XI-111 redakcija) pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Pajamų gavimo momentu laikomas momentas, kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos (GPMĮ 8 str. 2 d. 1 punktą (2004-04-08 įstatymo Nr. IX-2103 redakcija)). Pajamomis pagal GPMĮ 2 str. 14 dalį (2008-12-23 įstatymo Nr. XI-111 redakcija) laikomas atlygis už parduotą turtą.

LVAT, aiškindamas GPMĮ 8 str. 1 dalies nuostatas, 2015-12-17 nutartyje administracinėje byloje Nr. eA-1152-438/2015 yra pažymėjęs, jog pirkimo–pardavimo sandoris, o pagal GPMĮ – ūkinė-finansinė operacija, yra tas juridinę reikšmę turintis faktas, kuriuo, kaip taisyklė, yra fiksuojama perkamo / parduodamo daikto ir / ar paslaugų rinkos kaina bei už juos gautų pajamų suma. Toks sandorio pobūdis įrodymų vertinimo prasme reiškia, kad tai yra pirminis, tiesioginis ir teisės aktais leistinas įrodymų šaltinis, kuriuo remiantis yra nustatoma tikroji parduotų daiktų ir / ar paslaugų vertė, už juos gautų pajamų suma, identifikuojami parduodami daiktai ir kt. Iš esmės tokios pat pozicijos LVAT laikėsi ir 2013-



01-07 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-602-2280/2012, publikuotoje „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 25, 2013.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjui 2010-02-25 sandoriu už 3 424 617,60 Eur (11 824 519,65 Lt) pardavus Lietuvos Respublikos Vyriausybės obligacijas *LITHUANIA 12*, į jo sąskaitą Nr. LT324010042402052516 AB DNB bankas 2010-03-03 pervadė 3 424 617,60 Eur (11 824 519,65 Lt). Taigi vadovaujantis minėtomis teisės normomis, atsižvelgiant į LVAT praktiką, konstatuotina, jog būtent ši suma laikytina Pareiškėjo gautomis ginčo vertybinių popierių pardavimo pajamomis.

Tai, kad Pareiškėjas iš minėtos sumos mokėjo bankui palūkanas ar / ir grąžino kreditą, Komisijos nuomone, nesudaro pagrindo pripažinti, jog ginčo vertybinių popierių pardavimo pajamos buvo ne 3 424 617,60 Eur (11 824 519,65 Lt). Pažymėtina, jog pagal 2008-06-09 skolinimo obligacijų apmokėjimui sutarties Nr. K-2400-2008-274 4.2 punktą Pareiškėjas turėjo teisę grąžinti bankui kreditą ne tik iš lėšų, gautų pardavus bankui obligacijas, bet ir iš savų lėšų.

Pareiškėjas skunde Komisijai ir Pareiškėjo atstovė Komisijos posėdžio metu išreiškė reikalavimą atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų delspinigių ir skirtos baudos. Pareiškėjo nuomone, skundžiami delspinigiai apskaičiuoti ir bauda skirta, pažeidžiant Viešojo administravimo įstatymo 3 straipsnyje įtvirtintą proporcingumo principą, nes delspinigiai apskaičiuoti daugiau kaip už 4 metus (2011 m. gegužės mėn.–2015 m. birželio mėn.), o jų suma (27 581 Eur) sudaro daugiau nei 44 proc. papildomai apskaičiuoto mokesčio.

Komisija pažymi, kad atleidimo nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies ir skirtų baudų pagrindai yra aiškiai apibrėžti MAĮ 100 ir 141 straipsniuose.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, nurodo, jog nagrinėjamu atveju byloje nėra duomenų apie įstatyme numatytą atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių pagrindų buvimą (MAĮ 100 str. 1 d. 2 punktas ir 141 str. 1 dalis). Minėtų įstatyminių pagrindų nenurodė ir Pareiškėjas. Atsižvelgiant į tai, jog Pareiškėjas neįrodė, kad jis nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo; byloje nenustatyta, jog Pareiškėjo mokestinis pažeidimas buvo sąlygotas *force majeure* ar *cas fortuit* aplinkybių; mokesčio ginčo medžiagoje esantys duomenys patvirtina, kad Pareiškėjas neįvykdė prievolės sumokėti 61 475,32 Eur GPM; nenustatyta, kad Pareiškėjo mokesstinis pažeidimas buvo sąlygotas klaidingos mokesčių administratoriaus konsultacijos, konstatuotina, jog nėra teisinio pagrindo atleisti Pareiškėją nuo 27 581 Eur delspinigių mokėjimo.

Pažymėtina, jog Pareiškėjui GPM delspinigiai buvo apskaičiuoti, vadovaujantis ginčo 2011-05-02–2015-06-11 laikotarpiu galiojusiomis teisės normomis, reglamentuojančiomis delspinigių skaičiavimą, t. y. MAĮ 96 str. 1 d. 2 punkto, 97 str. 2 dalies, 98 ir 99 straipsnių nuostatomis.

Nors Pareiškėjas skunde Komisijai akcentuoja ilgą delspinigių skaičiavimo laikotarpį, tačiau Komisija nurodo, jog šis laikotarpis nebuvo veikiamas mokesčių administratoriaus veiksmų / neveikimo.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, įvertindama viešojo intereso surinkti mokesčius svarbą, sąžiningų mokesčių mokėtojų interesus bei nenustačiusi MAĮ 100 ir 141 straipsniuose įtvirtintų Pareiškėjo atleidimo nuo GPM delspinigių pagrindų, Komisija sprendžia, kad ginčijamas Inspekcijos sprendimas neatleisti Pareiškėjo nuo 27 581 Eur GPM delspinigių mokėjimo yra teisėtas ir pagrįstas. Būtent kitoks aiškinimas, Komisijos vertinimu, pažeistų protingumo, teisingumo bei mokesčių mokėtojų lygybės principus (MAĮ 8 str. 3 dalis, 7 straipsnis).

Vadovaujantis MAĮ 141 str. 2 dalimi, nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas MAĮ nustatyta

tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Tuo tarpu byloje nėra duomenų, apie tai, jog Pareiškėjas yra sumokėjęs jam papildomai apskaičiuotą 61 475,32 Eur GPM (mokestis būtų priverstinai išieškotas ar jo sumokėjimo terminas būtų atidėtas arba išdėstytas), nuo kurio paskirta 10 proc. dydžio 6 148 Eur GPM bauda. Todėl Komisija neturi pagrindo nagrinėti klausimą dėl atleidimo nuo paskirtos 6 148 Eur GPM baudos.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, konstatuotina, jog Inspekcija skundžiamu sprendimu pagrįstai ir teisėtai neatleido Pareiškėjo nuo apskaičiuotų 27 581 Eur GPM delspinigių ir skirtos 6 148 Eur GPM baudos mokėjimo. Todėl Inspekcijos sprendimas šioje dalyje taip pat tvirtintinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytas aplinkybes ir vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-11-17 sprendimą Nr. 68-196.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršelienė

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė