



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL N. B. SKUNDO**

2021 m. vasario d. Nr. S- (7- 211/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininko Evaldo Raistensio, narių Editos Galiauskaitės, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus (pranešėjas) ir Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo N. B. (toliau – Pareiškėjas) 2020-12-02 skundą bei 2020-12-11 papildomai pateiktą skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2020 m. lapkričio 12 d. sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222 E) FR0682-432 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjo įgaliotas atstovas Evaldas Čerkesas ir Atsakovo atstovas Igoris Janavičius 2021-01-12 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas skundu bei jo atstovas Komisijos posėdžio metu nesutinka su Inspekcijos 2020-11-12 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222 E) FR0682-432.

Skunde nurodoma, kad 2017–2018 m. visos iš virtualios valiutos pardavimo gautos pajamos investuotos į UAB "A1" veiklą. Pareiškėjo teigimu, į įmonės veiklą 2017 m. investavo 95635,99 Eur, 2018 m. – 29941,39 Eur kriptovaliutos pardavimo pajamų. Minėtiems argumentams pagrįsti Pareiškėjas su skundu pateikė įrodymus: UAB Spectro Finance sąskaitos išrašą, 2017-01-15 paskolos sutartį Nr. 0001715 bei 2017-02-01 paskolos sutartį Nr. 000170201.

Pareiškėjas skunde cituoja Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPMĮ) 3 straipsnį ir teigia, kad pajamų mokestį moka pajamas gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas. Taip pat remiasi ir minėto įstatymo 7 straipsnio 1 dalimi, kurioje įtvirtinta, kad pajamų mokesčio mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais.

Pasak Pareiškėjo, Inspekcija, priimdama ginčijamą sprendimą, neatsižvelgė į tai, kad Pareiškėjas 2017–2018 m. gavo ne tik 28311,71 Eur apmokestinamųjų pajamų, tačiau patyrė ir 125577,38 Eur išlaidų, kurios susidarė dėl investicijų į UAB "A1" veiklą.

Pareiškėjas prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos 2020-11-12 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222 E) FR0682-432.

Centrinis mokesčių administratorius skundžiamu sprendimu patvirtino 2020-09-30 patikrinimo aktą Nr. (21.222) FR0680-431 ir jame Pareiškėjui papildomai apskaičiuotą mokėtiną 4403 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), apskaičiavo 850,34 Eur GPM delspinigius bei skyrė 20 proc. 881 Eur GPM baudą.

Inspekcija, atlikusi Pareiškėjo GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2017-01-01 iki 2018-12-31, nustatė, kad Pareiškėjas, pažeisdamas GPMĮ 25 straipsnio bei 27 straipsnio 1 dalies nuostatas, metinėje pajamų deklaracijoje už 2017 m. ir 2018 m. nedeklaravo 2017 m. gautų 10197,67 Eur, 2018 m.

– 18114,04 Eur virtualios valiutos perleidimo apmokestinamųjų pajamų, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo GPM.

Skundžiamame sprendime nurodoma, kad pagal GPMĮ 2 straipsnio 14 dalį gyventojų pajamomis GPM prasme laikomas atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už parduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda gauta pinigais ir (arba natūra), išskyrus šio straipsnio dalies 1–8 punktuose nurodytą naudą, kuri nelaikoma pajamomis. Pasak Inspekcijos, virtuali valiuta pagal GPMĮ 2 straipsnio 28 dalį, laikytina turtu, todėl atsitiktinės pajamos gautos virtualios valiutos pardavimo / realizavimo metu, laikomos kito turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamomis.

Inspekcijos teigimu, kai gyventojas (taip pat ir vykdomasis individualią veiklą), už prekes ir paslaugas atsiskaito virtualia valiuta, laikoma, kad jis parduoda minėtą valiutą, kurios pardavimo kaina yra prekės ar paslaugos rinkos kaina. Kai turtas mainomas į kitą turtą, naujai įsigyto turto įsigijimo kaina yra išmainyto turto įsigijimo kaina. Jei išmainyto turto įsigijimo kainos negalima nustatyti, tai naujai įsigyto turto įsigijimo kaina yra šio turto tikroji rinkos kaina.

Sprendime taip pat teigiama, kad pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 27 punktą, pajamų gautų pardavus ne individualios veiklos neregistruotą turtą (virtualią valiutą) ir to turto įsigijimo kainos bei kitų GPMĮ 19 straipsnyje nurodytų su šio turto pardavimu susijusių išlaidų ir / arba pasigaminimo išlaidų skirtumas, per kalendorinius metus neviršijantis 2500 Eur, pajamų mokesčiu neapmokestinamas.

Pagal UAB "B1" pateiktus duomenis Pareiškėjas svetainėje www.spectrocoin.com užsiregistravo 2015-10-27 ir jam priklauso kriptovaliutų adresai: 2 bitcoin (toliau – BTC) adresai [1HecqNMYaoyUBEBBTMVqUBTnjFXLj5hE1y](https://blockchain.info/address/1HecqNMYaoyUBEBBTMVqUBTnjFXLj5hE1y) ir [Q2yvYRT5Qfbbs7ogbgFCZumPm6P7czwvi](https://blockchain.info/address/Q2yvYRT5Qfbbs7ogbgFCZumPm6P7czwvi); 1 ethereum (toliau – ETH) adresas [0xe7Fae08242460210d5a76999919d008A34F6e350](https://blockchain.info/address/0xe7Fae08242460210d5a76999919d008A34F6e350).

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas 2017–2018 m. už kriptovaliutų (BTC ir ETH) pardavimą gavo 158418,71 Eur pajamų, iš jų: 2017 m. – 127865,11 Eur (62844,50 Eur + 65020,61 Eur); 2018 m. – 30553,60 Eur (11857,68 Eur + 18695,92 Eur).

BTC perleidimo pajamos:

– laikotarpiu nuo 2017-10-07 iki 2017-12-18 9,74859787 BTC pakeisti į 47703,04 Eur. UAB "B1" Pareiškėjui nuskaičiavo 8,50 Eur komisinių mokesčių sumą, kuri įtraukta į kriptovaliutos BTC įsigijimo išlaidas, 2018-01-10 atliktas 1 BTC keitimas į 11250,47 Eur. Už operaciją UAB "B1" Pareiškėjui nuskaičiavo 1 Eur komisinių mokesčių sumą;

– laikotarpiu nuo 2017-10-07 iki 2017-10-10 0,23247801 BTC pakeisti į 3,30000025 ETH. Atsižvelgus į 3425,33 Eur 1 BTC pirkimo kainą, apskaičiuota 796,31 Eur pajamų suma (0,23247801 BTC x 3425,33 Eur);

– laikotarpiu nuo 2017-10-02 iki 2017-10-28 iš asmeninės SpectroCoin sąskaitos išnešta 3,07337182 BTC, laikotarpiu nuo 2018-07-01 iki 2018-10-22 – 0,1084273 BTC. Pareiškėjas mokesčių administratoriui nepateikė jokių šiuos sandorius pagrindžiančių dokumentų, neįvykdydamas duoto 2020-06-30 nurodymo Nr. (21.222) FR0706-680. Pareiškėjas 2020-08-23 pateiktame paaiškinime nurodė, kad iš asmeninės SpectroCoin sąskaitos išneštomis kriptovaliutomis atsiskaitė už įvairias paslaugas ir reklamą. Tokiu būdu, Inspekcija vertino, kad kriptovaliuta BTC buvo parduota pervedimo iš SpectroCoin keityklos dieną už vidutinę (Average) pardavimo dieną investavimo platformoje www.investing.com nustatytą kainą. Apskaičiuota, kad 3,07337182 BTC buvo parduoti už 14345,15 Eur, 0,1084273 BTC – už 607,21 Eur. 2017 m. UAB "B1" už BTC išnešimo operacijas Pareiškėjui nuskaičiavo 0,0126 BTC komisinių mokesčių sumą, t. y. 55,38 Eur sumą, 2018 m. – 0,0045 BTC, t. y. 24,72 Eur sumą. Komisinių mokesčių sumos eurais nustatytos pagal www.investing.com kursą.

Patikrinimo metu apskaičiuota, kad Pareiškėjas 2017 m. už parduotus BTC gavo 62844,50 Eur pajamų (47703,04 Eur + 796,31 Eur + 14345,15 Eur), 2018 m. – 11857,68 Eur pajamų (11250,47 Eur + 607,21 Eur).

ETH perleidimo pajamos:

– laikotarpiu nuo 2017-11-06 iki 2017-12-18 182,97887502 ETH pakeisti į 47946,95 Eur. Už keitimo operacijas UAB "B1" Pareiškėjui nuskaičiavo 5,5 Eur komisinių mokesčių sumą;

– laikotarpiu nuo 2017-10-13 ir 2017-10-21 10,94770794 ETH pakeisti į 0,51414581 BTC. Atsižvelgus į 253,90 Eur 1 ETH pirkimo kainą, apskaičiuota 2779,62 Eur pajamų (10,94770794 ETH x 253,90 Eur);

– laikotarpiu nuo 2017-10-08 iki 2017-11-14 iš asmeninės SpectroCoin sąskaitos išnešta 52,2324411 ETH. Pareiškėjas mokesčių administratoriui nepateikė jokių šiuos sandorius pagrindžiančių dokumentų, neįvykdydamas duoto 2020-06-30 nurodymo Nr. (21.222) FR0706-680. Pareiškėjas 2020-08-23 paaiškinime nurodė, kad iš asmeninės SpectroCoin sąskaitos išneštomis kriptovaliutomis buvo atsiskaitoma už įvairias paslaugas ir reklamą. Tokiu būdu, Inspekcija vertino, kad kriptovaliuta ETH buvo parduota pervedimo iš SpectroCoin keityklos dieną už vidutinę (Average) pardavimo dieną investavimo platformoje *www.investing.com* nustatytą kainą. Apskaičiuota, kad 52,23244110 ETH buvo parduoti už 14294,04 Eur. Už išnešimo operacijas UAB "B1" Pareiškėjui nuskaičiavo 0,003633 ETH komisinių mokesčių, t. y. 0,96 Eur sumą;

– laikotarpiu nuo 2018-01-14 iki 2018-02-28 21,19258384 ETH pakeisti į 18695,92 Eur. Už keitimo operacijas UAB "B1" nuskaičiavo 4 Eur komisinių mokesčių.

Patikrinimo metu apskaičiuota, kad Pareiškėjas 2017 m. už parduotus ETH gavo 65020,61 Eur pajamų (47946,95 Eur + 2779,62 Eur + 14294,04 Eur), 2018 m. – 18695,92 Eur pajamų.

Skundžiamame sprendime nurodoma, kad Pareiškėjo parduotos kriptovaliutos (BTC ir ETH) įsigijimo kainai ir su pardavimu susijusiems privalomais mokėjimais priskirtos 125107 Eur išlaidos, iš jų: 2017 m. – 115167,44 Eur (52701,84 Eur + 62465,60 Eur); 2018 m. – 9939,56 Eur (4554,76 Eur + 5384,80 Eur).

BTC įsigijimui patirtos išlaidos:

– laikotarpiu nuo 2017-09-27 ir 2017-10-26 SpectroCoin keitykloje už 13002 Eur įsigyta 2,89159004 BTC, laikotarpiu nuo 2018-07-01 iki 2018-10-22 už 626,04 Eur – 0,10967070 BTC;

– laikotarpiu nuo 2017-10-13 iki 2017-10-21 10,94770794 ETH pakeisti į 0,51414581 BTC. Mokestiniam patikrinimui pateikti *www.kraken.com* kriptovaliutos keitykloje atliktų operacijų fragmentai, pagal kuriuos nustatyta, kad Pareiškėjas 2017-09-27 įsigijo 252,4598 ETH už 64100 Eur, t. y. 1 ETH – už 253,9 Eur (64100 Eur / 252,4598 ETH). Pagal šiuos duomenis apskaičiuota 0,51414581 BTC įsigijimo kaina – 2779,62 Eur (10,94770794 ETH x 253,9 Eur);

– į Pareiškėjo SpectroCoin virtualią sąskaitą laikotarpiu nuo 2017-10-16 iki 2017-12-18 gauta 9,56095114 BTC, 2018-10-10 ir 2018-10-19 laikotarpiu – 1,0032566 BTC. Remiantis Pareiškėjo 2020-08-21 paaiškinimu, kad tai yra asmeninės virtualios piniginių lėšos, taip pat pateiktais *www.kraken.com* kriptovaliutos keitykloje atliktų operacijų fragmentais, patikrinimo metu nustatyta, kad 2017-08-30 už 38500 Eur įsigyta 9,9922138 BTC (XBT), t. y. 1 BTC kaina – 3853 Eur. Inspekcija į Pareiškėjo SpectroCoin virtualią sąskaitą gautiems 9,56095114 BTC apskaičiavo 36838,34 Eur įsigijimo kainą (9,56095114 BTC x 3853 Eur), gautiems 1,0032566 BTC – 3865,55 Eur įsigijimo kainą (1,0032566 BTC x 3853 Eur);

– į Pareiškėjo SpectroCoin virtualią sąskaitą iš asmens, naudojančio (duomenys neskelbtini) elektroninį paštą, 2017 m. buvo gauta 0,10036071 BTC. Informacija ir dokumentai, pagrindžiantys 0,10036071 BTC įsigijimo išlaidas, nepateikti;

– už BTC įsigijimą, keitimą ir pervedimą SpectroCoin keitykloje 2017 m. sumokėta 81,88 Eur, 2018 m. – 63,17 Eur komisinių mokesčių suma.

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad 2017 m. laikotarpiu iš virtualios SpectroCoin sąskaitos pakeistų ir išneštų 13,0670477 BTC įsigijimo išlaidos sudaro 52701,84 Eur (13002 Eur + 2779,62 Eur + 36838,34 Eur + 81,88 Eur); 2018 m. laikotarpiu iš virtualios SpectroCoin sąskaitos pakeistų ir išneštų 1,11292730 BTC įsigijimo išlaidos sudaro 4554,76 Eur (626,04 Eur + 3865,55 Eur + 63,17 Eur).

ETH įsigijimui patirtos išlaidos:

– laikotarpiu nuo 2017-10-07 iki 2017-10-10 už 0,23247801 BTC įsigyta 3,30000025 ETH. Patikrinimo metu, atsižvelgus į UAB "B1" pateiktus duomenis, pagal kuriuos Pareiškėjas 2017-09-27 BTC įsigijo už 3425,33 Eur kainą, apskaičiuota 3,30000025 ETH įsigijimo kaina – 796,31 Eur (0,23247801 BTC x 3425,33 Eur);

– laikotarpiu nuo 2017-10-21 iki 2017-12-18 Pareiškėjas į SpectroCoin virtualią sąskaitą gavo 242,86265679 ETH, laikotarpiu nuo 2020-01-14 iki 2020-02-28 – 21,19258384 ETH. Remiantis Pareiškėjo 2020-08-21 paaiškinimu, kad tai yra asmeninės virtualios pinigines lėšos, taip pat pateiktais *www.kraken.com* kriptovaliutos keitykloje atliktų operacijų fragmentais, patikrinimo metu nustatyta, kad 2017-09-27 už 64100 Eur įsigyta 252,4598 ETH, t. y. 1 ETH – už 253,9 Eur. Inspekcija į Pareiškėjo SpectroCoin virtualią sąskaitą gautiems 242,86265679 ETH apskaičiavo 61662,83 Eur įsigijimo kainą (242,86265679 ETH x 253,9 Eur), į virtualią sąskaitą gautiems 21,19258384 ETH – 5380,80 Eur įsigijimo kainą (21,19258384 ETH x 253,9 Eur);

– už ETH keitimą ir pervedimą 2017 m. sumokėta 6,46 Eur, 2018 m. – 4 Eur komisinių mokesčių.

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad 2017 m. laikotarpiu iš virtualios SpectroCoin sąskaitos pakeistų ir išneštų 246,16265704 ETH įsigijimo išlaidos sudaro 62465,60 Eur (796,31 Eur + 61662,83 Eur + 6,46 Eur); 2018 m. laikotarpiu iš virtualios SpectroCoin sąskaitos pakeistų ir išneštų 21,19258384 ETH įsigijimo išlaidos sudaro 5384,80 Eur (5380,80 Eur + 4 Eur).

Inspekcijos sprendime nurodoma, kad įvertinus Pareiškėjo 2017 m. gautas 127865,11 Eur pajamas iš operacijų atliktų su kriptovaliutomis, įsigijimo išlaidas – 115167,44 Eur bei 2500 Eur neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamą sumą (pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 27 p.), patikrinimo metu apskaičiuota 10197,67 Eur (127865,11 Eur – 115167,44 Eur – 2500 Eur) apmokestinamųjų pajamų suma. Taip pat nurodoma, kad, įvertinus Pareiškėjo 2018 m. gautas 30553,60 Eur pajamas iš operacijų atliktų su kriptovaliutomis, įsigijimo išlaidas – 9939,56 Eur bei 2500 Eur neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamą sumą (pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 27 p.), patikrinimo metu apskaičiuota 18114,04 Eur (30553,60 Eur - 9939,56 Eur - 2500 Eur) apmokestinamųjų pajamų suma.

Už tikrinamąjį laikotarpį Pareiškėjui apskaičiuotas 4403 Eur į biudžetą mokėtinas GPM: už 2017 m. – 1529 Eur, už 2018 m. – 2874 Eur.

Skundžiamu sprendimu, remiantis GPMĮ 36 straipsnio 2 dalimi, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 96 straipsnio 1 dalies 2 punktu, 139 straipsnio 1 dalimi, 140 straipsniu, Pareiškėjui nuo mokėtino GPM apskaičiuota 850,34 Eur GPM delspinigių bei paskirta 20 proc. 881 Eur GPM bauda.

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

Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas, ginčijamas Inspekcijos 2020-11-12 sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222 E) FR0682-432 dalyje dėl paskirtos GPM baudos keistinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti 4403 Eur GPM, 850,34 Eur GPM delspinigių bei 881 Eur GPM baudą, mokesčių administratoriui nustačius, kad Pareiškėjas 2017–2018 m. iš virtualios valiutos perleidimo sandorių gavo 28311,71 Eur apmokestinamųjų pajamų, kurių GPMĮ nustatyta tvarka nedeklaravo metinėse

pajamų deklaracijose už 2017 m. ir 2018 m., nuo jų neapskaičiavo ir nesumokėjo į valstybės biudžetą GPM, tuo pažeisdamas GPMĮ 25 straipsnio ir 27 straipsnio 1 dalies nuostatas.

Pareiškėjas pateiktu skundu bei jo atstovas mokesčio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu iš esmės nesutinka su mokesčių administratoriaus padarytomis išvadomis ir laikosi pozicijos dėl Inspekcijos sprendimo naikavimo patikrinimo metu nenustačius visų bylai reikšmingų faktinių aplinkybių, o būtent, kad mokesčių administratorius, apskaičiuodamas 2017–2018 m. iš kriptovaliutos perleidimo sandorių gautas 28311,71 Eur apmokestinamąsias pajamas, neįvertino iš šios veiklos gautų ir Pareiškėjo investicijai į UAB "A1" veiklą patirtų 125577,38 Eur išlaidų, suteikiant paskolas minėtai įmonei, taip pat, kad apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimas atliktas neatsižvelgiant į faktą, jog virtualios valiutos perleidimo pajamos nebuvo išgrynintos iš sąskaitos, kas iš esmės, Pareiškėjo atstovo manymu, lemia, jog pajamos negalėjo būti apmokestintos GPM. Be to, mokesčių administratorius neatsižvelgė, kad kriptovaliutos įsigijimo ir perleidimo sandorių rezultatas kalendorinių metų pabaigoje buvo neigiamas. Tokiu būdu, Pareiškėjui nepagrįstai nustatytos virtualios valiutos perleidimo apmokestinamosios pajamos bei nuo jų apskaičiuotos mokesstinės prievolės.

Atsižvelgdama į tai, kad mokesčių administratoriaus priimtuose ginčo procesiniuose dokumentuose ir šio Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje detalai aprašytos Pareiškėjo apmokestinimą lėmusios ginčo faktinės aplinkybės bei į tai, kad mokesčio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, nagrinėjamu atveju Komisija sprendime pasisakys dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo pagrįstumo atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde nurodytus bei mokesčio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu Pareiškėjo atstovo akcentuotus nesutikimo su ginčijamu Inspekcijos sprendimu motyvus ir reikalavimus.

Pirmiausiai spręstina dėl Pareiškėjo esminių skundo argumentų, susijusių su patirtų 125577,38 Eur išlaidų investicijoms į UAB "A1" veiklą pripažinimo ginčo apmokestinamąsias pajamas mažinančiomis išlaidomis GPMĮ nuostatų prasme. Šiuo ginčo aspektu yra reikšmingas GPMĮ 19 straipsnio 1 ir 2 dalies taikymas ir aiškinimas.

Ginčo teisiniais mokesčiniams santykiams taikytina aktuali GPMĮ redakcija numatė, kad apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, GPMĮ nustatyta tvarka iš pajamų atitinkamai, išskyrus įstatyme numatytas išimtis, atimamos neapmokestinamosios pajamos ir per mokesčinių laikotarpi parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto įsigijimo kaina ir su šio turto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusios išlaidos (GPMĮ 16 str. 1 d. 1 p. ir 4 p.). Vadovaujantis GPMĮ 19 straipsnio 1 dalimi, pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn ne individualios veiklos turtą, išskyrus netauriųjų metalų laužą, ir (ar) individualios veiklos turtui priskirtą (visą ar jo dalį) nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, taip pat realizavus išvestines finansines priemones, iš gautų pajamų šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali būti atimta: 1) turto įsigijimo kaina; 2) su šio turto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybėn ar išvestinės finansinės priemonės realizavimu susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai. To paties straipsnio 2 dalyje nurodytai turto įsigijimo kainai priskiriamos „išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant su šio turto įsigijimu susijusius teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus <...>“. Aptariamoje normoje numatytas teisinis reglamentavimas aiškiai ir nedviprasmiškai apibrėžė išlaidų, mažinančių ginčo turto perleidimo pajamas, kategorijas, t. y. turto įsigijimo kainą bei su turto įsigijimu ir perleidimu susijusius privalomuosius mokėjimus, be kurių turto perleidimas nebūtų galimas.

Bylos duomenimis, atlikus Pareiškėjo GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokesčinių patikrinimą už laikotarpį nuo 2017-01-01 iki 2018-12-31, nustatyta, kad Pareiškėjas 2017–2018 m. už kriptovaliutų (BTC ir ETH) perleidimą gavo 158418,71 Eur pajamų (iš jų: 2017 m. – 127865,11; 2018 m. – 30553,60 Eur) bei patyrė su šios valiutos įsigijimu bei perleidimu susijusiais 125107 Eur išlaidas (iš jų: 2017 m. – 115167,44 Eur; 2018 m. – 9939,56 Eur). Mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjo 2017–2018 m. iš minėtos veiklos gautas pajamas, šios veiklos vykdymui patirtas išlaidas bei GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 27 punktu nustatytą neapmokestinamąjį pajamų dydį 2500 Eur, patikrinimo metu

Pareiškėjui už 2017 m. apskaičiavo 10197,67 Eur, 2018 m. – 18114,04 Eur apmokestinamųjų pajamų.

Įvertinusi ginčo medžiagoje pateiktus duomenis, patikrinimo metu analizuotas aplinkybės dėl ginčo turto perleidimo išlaidų pripažinimo, Komisija, sutikdama su Inspekcijos išdavomis, nurodo, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis GPMĮ 19 straipsniu, Pareiškėjo virtualios valiutos perleidimo pajamas pagrįstai mažino 125107 Eur išlaidomis, patirtomis virtualios valiutos įsigijimui bei su šio turto įsigijimu ir realizavimu susijusiais privalomaisiais mokėjimais (komisiniais mokesčiais), nustatytais pagal byloje pateiktus UAB "B1" duomenis, *www.kraken.com* kriptovaliutos keitykloje atliktų operacijų fragmentus bei *www.investing.com* duomenis. Pareiškėjo teikiami argumentai dėl apmokestinamųjų pajamų mažinimo jo patirtomis 125577,38 Eur išlaidomis investicijoms į UAB "A1" veiklą, suteikiant įmonei paskolas, Komisijos vertinimu, yra nepagrįsti ir minėtos išlaidos pripažintinos kaip nepatenkančios į GPMĮ 19 straipsnyje reglamentuotų išlaidų (turto įsigijimo kaina ar su turto įsigijimu ir perleidimu susijusiais privalomaisiais mokėjimais) apibrėžtį. Pareiškėjas nepateikė jokių įrodymų, pagrindžiančių, kokiu konkrečiu būdu tariamos 125577,38 Eur išlaidos priskirtinos virtualios valiutos įsigijimo kainai arba su tokio turto įsigijimu ir perleidimu susijusiems privalomiems mokėjimams, kas iš esmės lemtų patikrinimo metu apskaičiuotų apmokestinamųjų pajamų mažinimą. Vietoj to, pats Pareiškėjas skunde bei jo atstovas mokesčio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu patvirtino ir akcentavo, jog iš virtualios valiutos perleidimo gautos 125577,38 Eur pajamos paskolų forma investuotos į UAB "A1" veiklą, siekiant sukurti kriptovaliutos keityklą. Šiems argumentams pagrįsti su skundu byloje pateiktos paskolų sutartys (2017-01-15 paskolos sutartis Nr. 0001715 ir 2017-02-01 paskolos sutartis Nr. 000170201), iš kurių matyti, kad paskolos teikiamos tarpusavyje – tiek Pareiškėjui, tiek ir UAB "A1" Pareiškėjo pasirinkta gynybinė versija tik patvirtina tolimesnį iš virtualios valiutos perleidimo gautų pajamų panaudojimą, kuris nagrinėjamo ginčo kontekste neturi įtakos Pareiškėjo mokesčiniams prievolėms. Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjo nurodoma 125577,38 Eur suma, nors ir priskirtina prie Pareiškėjo mokesčio laikotarpio patirtų išlaidų, tačiau visgi nagrinėjamo ginčo aspektu šiomis išlaidomis negali būti sumažintos patikrinimo metu apskaičiuotos virtualios valiutos perleidimo pajamos, neįrodžius jų priskirtinumo GPMĮ 19 straipsnio 1-2 dalyje įtvirtintų išlaidų kategorijoms.

Nepagrįstais pripažintini ir kiti mokesčio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu atstovo išsakyti nesutikimo su Inspekcijos sprendimu argumentai, jog ginčo turto perleidimo pajamų gavimo fakto konstatavimas bei apmokestinimas GPM sietinas su šių pajamų išgryninimu iš sąskaitos ir disponavimu grynaisiais pinigais. Šiuo aspektu pasisakytina, kad GPMĮ 5 straipsnio 1 dalyje GPM objektas apibrėžiamas kaip gyventojų pajamos, o pagal 3 straipsnį pajamų mokesčių mokėtojas moką pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas. GPMĮ 8 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta bendro pobūdžio taisyklė numato, kad pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, o pagal šio straipsnio 2 dalį pajamų gavimo momentu laikomas momentas: „1) kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos <...>, arba 2) kai bet kokia forma išmokamos išmokos“. Nors įstatymų leidėjas nedetalizuoja šio straipsnio 2 dalies 1 punkto aplinkybės turinio, atsižvelgiant į įprastinę žodžio „faktiškai“ reikšmę, akivaizdu, jog aptariamas pajamų pripažinimo momentas siejamas su aplinkybe, kad gyventojas tikrai, realiai gavo pajamų, nepriklausomai nuo jų gavimo formos (grynaisiais pinigais, į banko sąskaitą ar į virtualios valiutos sąskaitą). Nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokesčio laikotarpį gavęs arba uždirbęs bet kokia forma pajamų, pasibaigus mokesčiniam laikotarpiui, privalo pats arba per savo įgaliotą asmenį visas gautas pajamas deklaruoti pateikdamas mokesčio administratoriui metinę pajamų mokesčio deklaraciją, apskaičiuoti GPM ir jį sumokėti į biudžetą (GPMĮ 25 str., 27 str.). Ginčo atveju nustatytos gautų pajamų panaudojimo aplinkybės Pareiškėjo ar jo įmonės UAB "A1" veiklos interesams tenkinti, kaip antai, ginčo pajamomis buvo atsiskaitoma už įvairias paslaugas, reklamą, teikiamos paskolos Pareiškėjo UAB "A1" veiklai vykdyti, vienareikšmiškai patvirtina ir pačių pajamų gavimo faktą, kurį konstatavus,

mokesčių mokėtojui kyla atitinkamos mokesstinės pareigos GPM deklaravimo, apskaičiavimo ir sumokėjimo srityje.

Dėl Pareiškėjo atstovo išreikšto nesutikimo su skundžiamu Inspekcijos sprendimu, kad apskaičiuojant ginčo apmokestinamąsias pajamas, neatsižvelgta į virtualios valiutos įsigijimo ir perleidimo kalendorinių metų pabaigos neigiamą rezultatą, Komisija pastebi, visų pirma, Pareiškėjas savo teiginiams pagrįsti nepateikė jokių objektyvių įrodymų, tuo pačiu paneigiančių ir mokesčių administratoriaus nustatytos apmokestinamosios bazės teisingumą. Antra, sistemiškai ir lingvistiškai aiškinant šiame sprendime aptariamas mokesčiniams teisiniams santykiams taikytinas GPM teisės normas, ginčo GPM objektas yra tik Pareiškėjo 2017–2018 mokesčiais laikotarpiais perleisto turto pajamos, kurios mažintos, be kita ko, ir su šių pajamų uždirbimu susijusiomis išlaidomis bei neapmokestinamuoju pajamų dydžiu. Pareiškėjo patirtos išlaidos įsigyjant virtualią valiutą, kuri tikrinamuoju laikotarpiu nebuvo perleista, neįtrauktos į Pareiškėjo mokesčių bazės apskaičiavimą.

Pažymėtina, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 straipsnio 2 dalis). Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, t. y. MAĮ 67 straipsnio 1 dalies reikalavimai įvykdyti tinkamai. Todėl mokesčių mokėtojui, nesutinkančiam su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesťį ir su juo susijusias sumas (LVAT 2011-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A-438-147/2011, 2011-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1427/2011.) Pareiškėjas nepateikė Inspekcijos išvadas paneigiančių įrodymų, kurie suponuotų priešingą išvadą negu išdėstyta Inspekcijos sprendime, todėl pagrįstai Pareiškėjui apskaičiuotas mokėtinas GPM bei su juo susijusios sumos.

Komisija nagrinėjamu atveju pasisako ir dėl Pareiškėjui paskirtos GPM baudos. Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjui buvo paskirta 20 proc. GPM bauda, atsižvelgus į lengvinančią aplinkybę – mokesčių mokėtojo bendradarbiavimą patikrinimo metu. Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad baudos paskirtis sietina su pažeidėjo nubaudimu bei bendraja ir specialiąja prevencija. Tiek nubaudimo elementas, tiek ir specialioji prevencija yra nukreipti į pažeidėjo valią, sukelti jam turtinio pobūdžio praradimus. LVAT 2013-05-23 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-630/2013 pažymėjo, kad „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 tačiau 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 <...>. Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d., 2001 m. spalio 2 d., 2004 m. sausio 26 d., 2005 m. lapkričio 3 d., 2005 m. lapkričio 10 d., 2008 m. sausio 21 d. nutarimai“. Komisijos vertinimu, skirtingai nei apskaičiuojant mokesčinę prievolę, kurios dydis yra objektyvus, skiriant baudą visuomet privalu atsižvelgti į daugelį aplinkybių, susijusių su padaryto pažeidimo pobūdžiu, taip pat į mokesčio mokėtojo elgesį mokesčio patikrinimo metu ir kitas aplinkybes, kad skirtos baudos dydis ir padarytas pažeidimas būtų proporcingi. Komisija, įvertinusi Pareiškėjo skunde išdėstytas aplinkybes, ginčo medžiagoje pateiktus duomenis, pastebi, kad Pareiškėjas dėl galimai neteisingo mokesčių įstatymų nuostatų interpretavimo netinkamai įvykdė mokesčių teisės aktuose įtvirtintas pareigas GPM deklaravimo, apskaičiavimo ir sumokėjimo srityje. Atsižvelgiant į Pareiškėjo veiksmus mokesčio patikrinimo metu, paaiškinimų bei apmokestinamosios bazės nustatymui reikšmingų duomenų teikimą, į tai, kad mokesčiai pažeidimai Pareiškėjo atžvilgiu nustatyti pirmą kartą, jo jauną amžių, vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, konstatuotina, kad baudos skyrimo tikslai bus pasiekti, Pareiškėjui skiriant minimalią, t. y. 10 proc. dydžio

GPM baudą. Todėl Inspekcijos skundžiamu sprendimu paskirta 20 proc. dydžio 881 Eur GPM baudą mažintina iki minimalios 10 proc. dydžio 440 Eur (4403 Eur x 10 proc.) GPM baudos.

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

Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-11-12 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222 E) FR0682-432: vietoj nurodymo Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 4403 Eur GPM, 850,34 Eur GPM delspinigius ir 881 Eur GPM baudą, nurodyti Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą 4403 Eur GPM, 850,34 Eur GPM delspinigius ir 440 Eur GPM baudą.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

| | |
|-----------------------|---------------------|
| Komisijos pirmininkas | Evaldas Raistenskis |
| Komisijos narė | Edita Galiauskaitė |
| Komisijos narė | Rasa Stravinskaitė |
| Komisijos narys | Andrius Venius |
| Komisijos narė | Vilma Vildžiūnaitė |