



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL BUAB „I1“ 2016-07-07 SKUNDO**

2016 m. rugsėjo 7 d. Nr. S-184 (7-145/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos nario,
pavaduojančio komisijos pirmininkę
komisijos narių

Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui nedalyvaujant

J. D.
A. G.

2016 m. rugpjūčio 23 d. posėdyje išnagrinėjusi BUAB „I1“ (toliau – Pareiškėja) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-06-23 sprendimo Nr. 331A-61121, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-06-23 sprendimu Nr. 331A-61121, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 87 straipsniu, mokesčių įstatymais, mokesčio ir baudos už administracinę teisės pažeidimą permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo) taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-12-07 įsakymu Nr. VA-186 „Dėl mokesčio ir baudos už administracinę teisės pažeidimą permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo)“ (toliau – Taisyklės), ir išnagrinėjusi Pareiškėjos 2016-06-01 prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinę teisės pažeidimą permoką (skirtumą) Nr. (17.16-40) GES-219142, nusprendė Pareiškėjai negrąžinti 7000,00 Eur sumos. Negrąžinimo (neįskaitymo) priežastimi ir teisiniu pagrindu nurodyta, jog, vadovaujantis Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymo (toliau – ĮBI) 10 str. 7 dalies 3 punkto ir / ar 21 str. 2 dalies 5 punkto nuostatomis, mokėjimo prievolės permoka ir / ar mokesčio skirtumas įskaityti priešpriešiniams vienuarūšiams reikalavimams padengti, susidariusiems iki teismo nutarties iškelti bankroto bylą įsiteisėjimo dienos ar bet kuriuo bankroto proceso metu.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos 2016-06-23 sprendimu Nr. 331A-61121 ir mano, jog jis yra nepagrįstas.

Pareiškėjai atstovaujantis bankroto administratorius laikosi pozicijos, kad Inspekcija, priimdama sprendimą, netinkamai pritaikė ĮBĮ normas, reglamentuojančias priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų įskaitymą, pažeidė šio įstatymo normas, nustatančias kreditorių teises ir pareigas bei lygiateisiškumą, neatsižvelgė į Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) išaiškinimą šių teisės normų klausimais.

Pažymima, kad, bankroto administratoriaus turimais duomenimis, Inspekcija Pareiškėjos bankroto proceso metu pateikė prašymus dėl kreditorinio reikalavimo patvirtinimo / patikslinimo: 1) 2013-09-10 raštas Nr. (23.4-08)-RNA-35708 „Dėl finansinio reikalavimo pateikimo“, kuriuo prašė įtraukti į Pareiškėjos kreditorių sąrašą dėl 2334681,42 Lt finansinio reikalavimo; 2) 2014-05-02 raštas Nr. (23.28-08-1)-RNA-16047 „Dėl finansinio reikalavimo pateikimo / patikslinimo“, kuriuo prašė įtraukti į Pareiškėjos kreditorių sąrašą dėl 2837522,21 Lt finansinio reikalavimo; 3) 2014-06-05 raštas Nr. (23.28-08-1)-RNA-21060 „Dėl mokestinės nepriemokos reikalavimo perleidimo“, kuriuo prašė patvirtinti 2837522,21 Lt finansinio reikalavimo perleidimą VĮ Turto bankui; 4) 2014-12-11 raštas Nr. (23.28-08-1)-RNA-47858 „Dėl finansinio reikalavimo pateikimo“, kuriuo prašė įtraukti Inspekciją į kreditorių sąrašą ir patvirtinti finansinį reikalavimą 89718,00 Lt sumai; 5) 2015-06-12 raštas Nr. (23.28-08-1)-RNA-21739 „Dėl mokestinės nepriemokos reikalavimo perleidimo“, kuriuo prašė patvirtinti 25984,13 Eur (89718,00 Lt) finansinio reikalavimo perleidimą VĮ Turto bankui.

Bankroto administratorius, atsižvelgdamas į šiuos prašymus, pateikė Vilniaus apygardos teismui prašymus dėl Pareiškėjos kreditorinių reikalavimų sąrašo patvirtinimo / tikslinimo. Nurodoma, kad Vilniaus apygardos teismas priėmė nutartis, susijusias su Inspekcijos kreditorinio reikalavimo pokyčiais: 1) 2013-11-07 Vilniaus apygardos teismo nutartimi patvirtintas Inspekcijos 2334681,42 Lt finansinis reikalavimas; 2) 2014-05-13 Vilniaus apygardos teismo nutartimi patvirtintas Inspekcijos 2837522,21 Lt finansinis reikalavimas; 3) 2014-07-04 Vilniaus apygardos teismo nutartimi 2837522,21 Lt Inspekcijos finansinis reikalavimas perleistas VĮ Turto bankui; 4) 2015-03-19 Vilniaus apygardos teismo nutartimi Inspekcija įtraukta į Pareiškėjos kreditorių sąrašą su 25984,13 Eur finansiniu reikalavimu; 5) 2015-07-17 Vilniaus apygardos teismo nutartimi 25984,19 Eur Inspekcijos finansinis reikalavimas perleistas VĮ Turto bankui; 6) 2015-08-31 Vilniaus apygardos teismo nutartimi patvirtintas galutinis Pareiškėjos kreditorių sąrašas, kuriame Inspekcija nėra Pareiškėjos kreditoriumi.

Skunde remiantis ĮBĮ 10 str. 7 dalies 3 punktu, 21 str. 2 dalies 5 punktu, daroma išvada, kad priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų įskaitymą gali atlikti kreditorius, kurio reikalavimas yra patvirtintas teismo, ir tai atliekama remiantis mokesčių įstatymų normomis.

Pareiškėja, aiškindama MAĮ 87 str. 1 dalį sistemiškai su ĮBĮ nuostatomis, teigia, kad esant mokestinei nepriemokai mokesčių administratorius turi kreiptis su prašymu dėl kreditorinio reikalavimo patvirtinimo ir, teismui tokį prašymą patvirtinus, mokesčių administratorius turi teisę įskaityti mokesčių mokėtojo permoką į atsiradusią nepriemoką. Esmine aplinkybe Pareiškėja nurodo tai, kad Pareiškėja, kaip mokesčių mokėtoja, mokestinės nepriemokos Inspekcijai po bankroto bylos iškėlimo neturi, o iki bankroto bylos turėtas Inspekcijos reikalavimas yra perleistas VĮ Turto bankui. Pasak Pareiškėjos, šiuo metu nesant nepriemokos, atsiradusios po Pareiškėjos bankroto bylos iškėlimo, teorinis reikalavimo įskaitymas yra neįmanomas, todėl nėra teisinio pagrindo negražinti Pareiškėjai šios permokos sumos.

Skunde cituojama LAT formuojama praktika dėl vienaarūšių reikalavimų įskaitymo po bankroto bylos bendrovei iškėlimo (pavyzdžiui, 2015-06-02 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-354-969/2015, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-922/2014), t. y. kad įskaitymo atveju turi būti laikomasi Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 6.130 str. 1 d. nustatytų įskaitymo sąlygų: 1) prievolės šalys turi turėti viena kitai abipusių teisių ir pareigų, t. y. skolininkas turi būti ir savo kreditoriaus kreditorius, o kreditorius – ir savo skolininko skolininkas; 2) šalių reikalavimai turi būti priešpriešiniai; 3) šalių reikalavimai turi būti vienaarūšiai; 4) abu reikalavimai turi galioti; 5) abu reikalavimai turi būti vykdytini; 6) abu reikalavimai turi būti apibrėžti. Pareiškėja daro išvadą, kad leidus įskaityti priešpriešinius vienaarūšius reikalavimus,

atsiradusius tiek iki bankroto bylos iškelimo, tiek ir po jo, vienam iš kreditorių būtų sukurta pirmumo teisė, kurios šis iki iškeliant bankroto bylą neturėjo.

Remdamasi tuo, kas išdėstyta, Pareiškėja reziumuoja, kad Inspekcija nėra jos kreditoriumi, Pareiškėja neturi mokesstinės nepriemokos, todėl Inspekcija neturėjo teisės atsisakyti gražinti jai 7000 Eur permoką, vadovaudamasi vienaarūšių reikalavimų įskaitymo normomis. Pareiškėja mano, kad Inspekcija tampa Pareiškėjos skolininku, kuris nepagrįstai sulaiko skolos sumokėjimą, todėl Inspekcijos sprendimas turi būti panaikintas ir Inspekcija įpareigota gražinti Pareiškėjai 7000 Eur permoką.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2016-06-23 sprendimą Nr. 331A-61121 ir priimti naują sprendimą, tenkinantį Pareiškėjos 2016-06-01 prašymą gražinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinį teisės pažeidimą permoką (skirtumą) visa apimtimi.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas atmestinas, skundžiamas 2016-06-23 sprendimas Nr. 331A-61121 tvirtintinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl mokesčių administratoriaus sprendimo negražinti Pareiškėjai 7000,00 Eur sumos permokos (skirtumo), kuri buvo įskaityta priešpriešiniams vienaarūšiams reikalavimams padengti, teisėtumo ir pagrįstumo.

Byloje nustatyta, jog Pareiškėja mokesčių administratoriui pateikė 2016-06-01 prašymą gražinti 7000 Eur PVM permoką (skirtumą), susidedančią iš 2444 Eur už mokestinį laikotarpį nuo 2015-12-01 iki 2015-12-31 ir 4556 Eur už mokestinį laikotarpį nuo 2016-01-01 iki 2016-01-31. Inspekcija skundžiamu sprendimu prašomos gražinti permokos (skirtumo) sumos Pareiškėjai negražino, nurodžiusi, kad ši permoka (skirtumas), vadovaujantis ĮBĮ 10 str. 7 d. 3 punkto ir / ar 21 str. 2 d. 5 punkto nuostatomis, buvo įskaityta priešpriešiniams vienaarūšiams reikalavimams padengti.

Pareiškėja, nesutikdama su Inspekcijos sprendimu, skunde Komisijai nurodė, jog Inspekcija šiuo metu nėra Pareiškėjos kreditorius (jos finansinis reikalavimas yra perleistas VĮ Turto bankui). Be to, Inspekcija neturi priešpriešinio vienaarūšio reikalavimo, todėl neturi teisės atsisakyti gražinti permoką. Pareiškėja, remdamasi skunde cituojama LAT 2015-06-02 nutartimi civ. byloje Nr. 3K-3-354-969/2015, tvirtina, jog Inspekcija, įskaitydama Pareiškėjos mokesstinę permoką, susidariusią po bankroto bylos iškelimo, nepriemokai, susidariusiai iki bankroto bylos iškelimo, padengti, pažeidė bendrąjį kreditorių lygiateisiškumo principą.

Atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde išdėstytus argumentus, kuriuos palaikė ir Pareiškėjos atstovas Komisijos posėdžio metu, Komisija spręs, ar mokesčių administratorius teisėtai ir pagrįstai Pareiškėjos turimą permoką (skirtumą) įskaitė priešpriešiniams vienaarūšiams reikalavimams padengti.

Pažymėtina, jog pagal MAĮ 94 straipsnį Lietuvos Respublikos įstatymuose ir jų pagrindu priimtuose jų lydimočiuose teisės aktuose, reglamentuojančiuose įmonių restruktūrizavimo ar bankroto procedūras, gali būti nustatomos specialios mokesstinės prievolės vykdymo taisyklės, taip pat jos įvykdymo būdai bei pasibaigimo pagrindai. Tokiais atvejais MAĮ taikomas tiek, kiek atitinkamų klausimų nereglamentuoja minėti įstatymai.

Nagrinėjama atvejui aktualaus ĮBĮ 10 str. 7 dalies 3 punkte (2011-12-22 įstatymo Nr. XI-1867 redakcija, galiojanti nuo 2012-03-01) įtvirtinta, kad įsiteisėjus teismo nutarčiai iškelti bankroto bylą, draudžiama vykdyti visas finansines prievoles, neįvykdytas iki bankroto bylos iškelimo, įskaitant palūkanų, netesybų, mokesčių ir kitų privalomųjų įmokų mokėjimą, išieškoti skolas iš šios įmonės teismo ar ne ginčo tvarka, išskyrus priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų įskaitymą, kai toks įskaitymas galimas pagal mokesčių įstatymuose nustatytas mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymo nuostatas. ĮBĮ 21 str. 2 dalies 5 punkte (2011-12-22 įstatymo redakcija Nr. XI-1867, galiojanti nuo 2012-03-01) nustatyta, jog kreditoriai, kurių reikalavimus patvirtino teismas, turi teisę be kita ko bet kuriuo bankroto proceso metu atlikti priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų įskaitymą pagal mokesčių įstatymuose nustatytas mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymo nuostatas.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT), kuris, vadovaudamasis Administracinių bylų teisenos įstatymo 15 straipsniu, formuoja vienodą administracinių teismų praktiką aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus, 2014-03-25 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-922/2014, nuosekliai aiškindamas minėtas MAĮ bei ĮBĮ nuostatas, padarė išvadą, jog „įstatymų leidėjas yra įtvirtinęs mokesčių administratoriui draudimą, įsiteisėjus teismo nutarčiai iškelti bankroto bylą, imtis priemonių mokesčių mokėtojo finansinių prievolių įvykdymui. Numatyta išimtis siejama su priešpriešiniais vienaarūšiais reikalavimais ir tik įskaitymo būdu, be to, ir kai toks įskaitymas galimas pagal mokesčių įstatymuose nustatytas mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymo taisykles. Priešingu atveju tokia teisė yra paneigiama“. Kadangi ĮBĮ, MAĮ, PVM įstatyme priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų sąvoka nėra pateikta, todėl LVAT minėtoje nutartyje aiškino minėtą sąvoką, pasitelkdamas kalbinį teisės aiškinimo būdą, jog „priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų definicija <...> yra suprantama, kaip mokesčių mokėtojo turima mokesčio permoka (piniginė permoka), kurią siekiama susigrąžinti, ir mokesčių administratoriaus fiksuota mokesčių mokėtojo pareiga sumokėti mokesčio (piniginę) nepriemoką (viena pusė iš kitos ir atvirkščiai reiškia tą patį piniginį reikalavimą)“.

Akcentuotina, jog LVAT savo praktikoje (pavyzdžiui, 2015-12-15 nutartyje adm. byloje Nr. A-2024-556/2015) ne kartą yra nurodęs, jog Teismų įstatymo 33 straipsnio 4 dalis nustato, kad teismai, priimdami sprendimus atitinkamų kategorijų bylose, yra saistomi savo pačių sukurtų teisės aiškinimo taisyklių, suformuluotų analogiškose ar iš esmės panašiose bylose. Žemesnės instancijos teismai, priimdami sprendimus atitinkamų kategorijų bylose, yra saistomi aukštesnės instancijos teismų teisės aiškinimo taisyklių, suformuluotų analogiškose ar iš esmės panašiose bylose. Todėl, atsižvelgiant į išdėstytas nuostatas, teigtina, jog Komisija, nagrinėdama šį mokesčių ginčą, yra saistoma LVAT suformuluotų teisės aiškinimo taisyklių analogiškose ar panašiose bylose. Atitinkamai, darytina išvada, jog nagrinėjamu atveju tam, kad mokesčių administratorius galėtų pasinaudoti ĮBĮ nustatyta išimtimi dėl priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų įskaitymo, turi būti nustatyta aplinkybė dėl mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos (piniginė permoka), kurią siekiama susigrąžinti, ir mokesčių administratoriaus fiksuotos mokesčių mokėtojo pareigos sumokėti mokesčio (piniginę) nepriemoką, t. y. viena pusė iš kitos ir atvirkščiai turi reikšti tą patį piniginį reikalavimą.

Komisija, išanalizavusi byloje esančią medžiagą, pastebi, jog Pareiškėjos prašoma grąžinti 7000 Eur permoka (skirtumas) susidarė 2015-12-01–2015-12-31, 2016-01-01–2016-01-31 laikotarpiais, t. y. po bankroto bylos Pareiškėjai iškėlimo (Vilniaus apygardos teismo 2013-05-16 nutartis civ. byloje Nr. B2-1040-577/2013), tačiau Pareiškėja tuo pačiu metu turėjo kitų mokesčių (mokesčio už aplinkos teršimą, gyventojų pajamų mokesčio, nekilnojamojo turto mokesčio, PVM) nepriemoką, susidariusią iki teismo nutarties iškelti bankroto bylą įsiteisėjimo dienos ar bankroto proceso metu (Vilniaus apygardos teismo 2014-05-13 nutartis civ. byloje Nr. B2-384-577/2013, 2015-03-19 nutartis civ. byloje Nr. B2-200-577/2013). Įvertinus šias aplinkybes, vadovaujantis ĮBĮ 10 str. 7 dalies 3 punktu ir atsižvelgiant į LVAT praktiką iš esmės panašiose bylose (2014-01-08 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-2022/2013, A-438-2143/2013, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-922/2014), Komisija daro išvadą, jog priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų įskaitymas, kai toks įskaitymas galimas pagal mokesčių įstatymuose nustatytas mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymo nuostatas, yra leidžiamas, todėl nėra kliūčių įskaityti Pareiškėjos turimą permoką (skirtumą), susidariusią po bankroto bylos iškėlimo, kitų mokesčių nepriemokai, susidariusiai iki bankroto bylos iškėlimo, padengti. Mokesčių administratorius pagrįstai ir teisėtai nusprendė negrąžinti Pareiškėjai 7000 Eur mokesčio permokos (skirtumo).

Paminėtina, jog Pareiškėja, siekdama pagrįsti poziciją dėl nepagrįsto ginčo permokos negrąžinimo, skunde rėmėsi LAT 2015-06-02 nutartyje civ. byloje Nr. 3K-3-354-969/2015 suformuluota taisykle dėl priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų įskaitymo, iškėlus įmonei bankroto bylą (ši motyvą nurodė ir Pareiškėjos atstovas Komisijos posėdžio metu). Tačiau nagrinėjamu atveju Pareiškėja skundžia mokesčių administratoriaus sprendimą bankrutuojančiai įmonei negrąžinti mokesčių permokos (skirtumo). Taigi Komisijos

nagrinėjamas ginčas yra mokestinis ir priskirtinas administracinių teismų kompetencijai. Vienodą administracinių teismų praktiką, aiškinant ir taikant įstatymus, formuoja LVAT. Todėl esant nurodytoms aplinkybėms, teisiškai nereikšmingais laikytini Pareiškėjos argumentai remtis minėta LAT nutartimi ir dėl jų Komisija plačiau nepasisako.

Pareiškėja taip pat Komisijai akcentavo tai, kad Inspekcijos turėtas kreditorinis reikalavimas Pareiškėjai yra perleistas VĮ Turto bankui ir Inspekcija nėra Pareiškėjos kreditorius, todėl laikėsi pozicijos, jog Inspekcija neturi teisės atlikti vienaarūšių reikalavimų įskaitymo. Dėl šio Pareiškėjos motyvo Komisija pažymi, jog mokesčių administratorius, nagrinėdamas Pareiškėjos prašymą grąžinti mokesčio permoką (skirtumą) ir jo netenkindamas – atlikdamas mokesčio permokos įskaitymą, veikė ne kaip Pareiškėjos kreditorius jos bankroto byloje, o kaip mokesčių administratorius MAĮ nustatyta tvarka ir pagrindais. MAĮ 87 str. 1 dalyje įtvirtinta, kad mokesčių mokėtojo permokėtos mokesčių sumos centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka yra įskaitomos mokesčių mokėtojo mokestinei nepriemokai padengti. Pažymėtina, jog toks teisinių normų aiškinimas, kai įsiteisėjus teismo nutarčiai iškelti bankroto bylą, išimties tvarka mokesčių administratorius tik įskaitymo būdu turi teisę padengti priešpriešinius vienaarūšius reikalavimus (kai toks įskaitymas galimas pagal mokesčių įstatymuose nustatytas mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymo taisykles) yra pateiktas ir LVAT praktikoje (pavyzdžiui, 2014-01-08 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-2022/2013, A-458-2143/2013, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-922/2014).

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, konstatuotina, kad nėra pagrindo panaikinti skundžiamą Inspekcijos sprendimą Pareiškėjos skunde ir jos atstovo Komisijos posėdyje akcentuotais pagrindais, todėl sprendimas yra tvirtintinas.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-06-23 sprendimą Nr. 331A-61121.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami 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 narys,
pavaduojantis Komisijos pirmininkę

Martynas Endrijaitis

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė