



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL BUAB „N1“ 2016-12-05 SKUNDO**

2017 m. sausio 23 d. Nr. S-19 (7-281/2016)  
Vilnius

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Veršeliienės  
Martyno Endrijaičio  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus – pranešėjas  
Linos Vosylienės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

šalims nedalyvaujant

2017 m. sausio 17 d. posėdyje išnagrinėjusi BUAB „N1“ (toliau – Pareiškėjas) 2016-12-05 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-11-15 sprendimo gražinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinę teisės pažeidimą permoką (skirtumą) Nr. 331B-1063, n u s t a t ė:

Vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 87 straipsniu, mokesčių įstatymais, Mokesčio ir baudos už administracinę teisės pažeidimą permokos (skirtumo) gražinimo (įskaitymo) taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004-12-07 įsakymu Nr. VA-186 „Dėl mokesčio ir baudos už administracinę teisės pažeidimą permokos (skirtumo) gražinimo (įskaitymo)“, ir išnagrinėjusi Pareiškėjo 2016-10-04 prašymą gražinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinę teisės pažeidimą permoką (skirtumą) Nr. (17.16-40) GES-430306, Inspekcija skundžiamu sprendimu nusprendė Pareiškėjui negražinti (neįskaityti) 25658,16 Eur mokesčio permokos (455,00 Eur + 25203,16 Eur), nurodydama: (1) Inspekcijos administruojamų mokesčių apskaitoje nėra 455,00 Eur permokos (skirtumo); (2) negražinti (neįskaityti) 25203,16 Eur, nes vadovaujantis Įmonių bankroto įstatymo 10 straipsnio 7 dalies 3 punkto ir / ar 21 straipsnio 2 dalies 5 punkto nuostatomis, mokėjimo prievolės permoka ir / ar mokesčio skirtumas įskaityti priešpriešiniais vienuarūšiams reikalavimams padengti, susidariusiems ik teismo nutarties iškelti bankroto bylą įsiteisėjimo dienos ar bet kuriuo bankroto proceso metu.

Taip pat skundžiamame sprendime nurodyti papildomi motyvai: negražinama 2014 m. liepos mėn. PVM permoka 455,00 Eur, nes įskaityta GPM prievolėms (2016-09-15, 2016-09-30) padengti.

Pareiškėjo bankroto administratorius su Inspekcijos sprendimu dalyje dėl 25203,16 Eur PVM permokos negražinimo nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos

Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo šioje dalyje skundžiamą sprendimą panaikinti. Nurodo, kad Kauno apygardos teismas 2010-03-08 nutartimi Pareiškėjui išskėlė bankroto bylą, o 2010-09-08 nutartimi Pareiškėją pripažino bankrutavusiu.

Bankroto administratorius nurodo, kad 2016 spalio mėn. nustatė, jog laikotarpiu nuo 2014-07-07 iki 2016-06-30 Pareiškėjas permokėjo Inspekcijai 25658,16 Eur PVM, t. y. Pareiškėjo bankroto proceso metu susidarė PVM permoka, kurią 2016-10-04 bankroto administratorius paprašė grąžinti. Tačiau skundžiamu sprendimu permoka grąžinta nebuvo, o įskaityta kaip esama Pareiškėjo skola. Inspekcija nepagrįstai neatsižvelgė į tai, kad nurodoma Pareiškėjo skola susidarė iki bankroto bylos išskėlimo, todėl įskaitė bankroto proceso metu susidariusią permoką kaip esamą Pareiškėjo skolą nesant tam jokio teisinio pagrindo. Inspekcija ne tik pažeidė Įmonių bankroto įstatymo (toliau – ĮBĮ) nuostatas, reglamentuojančias priešpriešinių vienas kitam reikalavimų įskaitymą ir kreditorių reikalavimų tenkinimo eiliškumą, bet ir nukrypo nuo teismų praktikos aiškinimų.

Inspekcija skundžiamame sprendime pateikė nuorodas į ĮBĮ 10 str. 7 dalies 3 punktą ir 21 str. 2 dalies 5 punktą, tačiau netinkamai aiškino ir taikė priešpriešinių vienas kitam reikalavimų įskaitymą reglamentuojančias nuostatas. Lietuvos Aukščiausiasis Teismas (toliau – LAT), be kitų nuostatų, išaiškino, kad leidus įskaityti priešpriešinius vienas kitam reikalavimus, atsiradusius tiek iki bankroto bylos išskėlimo, tiek ir po jo, vienam iš kreditorių būtų sukurta pirmumo teisė, kurios šis iki iškeliant bankroto bylą neturėjo (*LAT 2015-06-02 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-354-969/2015*).

Pareiškėjas nurodo, kad 2010-04-27 pranešimu Inspekcija pateikė prašymą įtraukti į Pareiškėjo kreditorių sąrašą bei patvirtinti nutarties išskelti bankroto bylą įsiteisėjimo datai susidariusį 1301726,09 Lt dydžio finansinį reikalavimą. Kauno apygardos teismas 2010-06-14 nutartimi įtraukė Inspekciją į antros eilės kreditorių sąrašą ir patvirtino 1301726,09 Lt dydžio finansinį reikalavimą, iš kurio 1186686,57 Lt reikalavimas tenkintinas pirmuoju etapu, o 115039,52 Lt reikalavimas – antruoju. Taigi pirmoji sąlyga priešpriešinių vienas kitam reikalavimų įskaitymo teisėtumui nustatyta – Pareiškėjo nepriemoka Inspekcijai susidarė iki nutarties išskelti bankroto bylą įsiteisėjimo datos (2010-03-19).

Kaip minėta, PVM permoka susidarė laikotarpiu nuo 2014-07-07 iki 2016-06-30. Inspekcija pripažino, kad PVM permoką sudaro 25203,16 Eur suma, t. y. 455 Eur mažiau, nei prašė grąžinti Pareiškėjas. Pareiškėjas neturi pretenzijų dėl 455 Eur negražinimo ir plačiau šioje dalyje nepasisako, nes, jo nuomone, svarbu, kad permoka susidarė jau po 2010-03-19.

Vadinasi, Pareiškėjo teigimu, mokesčių permokai susidarius po bankroto bylos išskėlimo, nesama būtinųjų sąlygų visumos tam, kad Inspekcijos permokos įskaitymas būtų pripažintas atitinkančiu ĮBĮ 10 str. 7 dalies 3 punkto reikalavimus. Dėl šių priežasčių skundžiamas sprendimas vertintinas kaip visiškai nepagrįstas.

Taip pat Pareiškėjo bankroto administratorius akcentuoja, jog buvo pažeistos ir imperatyvios ĮBĮ normos, reglamentuojančios kreditorių reikalavimų tenkinimo eiliškumą (ĮBĮ 35 str.). Inspekcijos reikalavimas bankroto proceso metu buvo keletą kartų tikslinamas, atsižvelgiant į papildomai pateiktas deklaracijas, o 2012-01-12 Kauno apygardos teismo nutartimi civ. byloje buvo patvirtintas Inspekcijos 1418793,09 reikalavimo perleidimas VĮ turto bankui. Vykdam bankroto procedūrą iki šios dienos dar likę nepatenkinti pirmosios eilės kreditorių reikalavimai 192255,30 Eur sumai ir antrosios eilės kreditorių (įskaitant ir Inspekciją) reikalavimai 827657,72 Eur sumai. Inspekcijai skundžiamu sprendimu įskaičius permoką, buvo pažeistas reikalavimų tenkinimo eiliškumas. Taigi Inspekcija pažeidė ir imperatyvią atsiskaitymo su kreditoriais tvarką reglamentuojančią ĮBĮ 35 straipsnio normą.

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas tenkintinas, skundžiama Inspekcijos sprendimo dalis naikintina.

Ginčas byloje yra kilęs dėl mokesčių administratoriaus sprendimo negražinti Pareiškėjui 25203,16 Eur PVM permokos teisėtumo ir pagrįstumo, mokesčių administratoriui konstatavus, jog ginčo permoka, vadovaujantis ĮBĮ 10 straipsnio 7 dalies 3 punkto ir / ar 21

straipsnio 2 dalies 5 punkto nuostatomis, mokėjimo prievolės permoka / skirtumas įskaityti priešpriešiniams vienaarūšiams reikalavimams padengti, susidariusiems iki teismo nutarties iškelti bankroto bylą įsiteisėjimo dienos ar bet kuriuo bankroto proceso metu. Komisija pažymi, jog Kauno AVMI 2016-12- raštu Nr. (7.1 E-3.2.2) K- Inspekcijos Teisės departamento Apeliacijų skyriui pateikė informaciją apie tai, kad *25203,16 Eur sumos PVM permoka (skirtumas) buvo įskaityta Pareiškėjo mokestinėms nepriemokoms, susidariusioms iki bankroto bylos įsiteisėjimo, padengti.*

Byloje nustatyta, jog Pareiškėjui bankroto byla buvo iškelta 2013-03-08 nutartimi civilinėje byloje Nr. B2-1557-264/2010, kuri įsiteisėjo 2010-03-19, o prašoma grąžinti PVM permoka susidarė po to, kai įsiteisėjo Kauno apygardos teismo nutartis iškelti Pareiškėjui bankroto bylą: Pareiškėjo 2016-10-04 prašyme grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už ATP permoką nurodyta, jog PVM permoka susidarė už mokestinį laikotarpį nuo 2014-10-01 iki 2016-05-31; mokesčių administratoriaus 2016-11-14 išvadoje (be Nr.) nurodyta, jog permoka susidarė 2014-08-01–2016-06-01 laikotarpiu. Taigi, ginčo dėl prašomos grąžinti PVM permokos dydžio, dėl to, kad prašoma grąžinti PVM permoka susidarė po nutarties iškelti bankroto bylą įsiteisėjimo dienos, taip pat dėl to, kad ginčo PVM permoka buvo įskaityta Pareiškėjo mokestinėms nepriemokoms, susidariusioms iki bankroto bylos įsiteisėjimo, padengti, tarp mokestinio ginčo šalių nėra.

Pareiškėjas, remdamasis skunde cituojama LAT 2015-06-02 nutartimi civ. byloje Nr. 3K-3-354-969/2015 ir LVAT 2016-10-27 nutartimi adm. byloje Nr. A-807-442/2016, tvirtina, jog mokesčių permokai susidarius po bankroto bylos iškėlimo, Inspekcijos atliktas mokesčių permokos įskaitymas mokestinėms nepriemokoms, susidariusioms iki bankroto bylos iškėlimo, pažeidžia ĮBĮ 10 straipsnio 7 dalies 3 punkto reikalavimus ir kitų Pareiškėjo kreditorių interesus.

MAĮ 94 straipsnyje nurodyta, kad Lietuvos Respublikos įstatymuose ir jų pagrindu priimtuose jų lydimuosiuose teisės aktuose, reglamentuojančiuose įmonių restruktūrizavimo ar bankroto procedūras, gali būti nustatomos specialios mokestinės prievolės vykdymo taisyklės, taip pat jos įvykdymo būdai bei pasibaigimo pagrindai. Tokiais atvejais MAĮ taikomas tiek, kiek atitinkamų klausimų nereglamentuoja minėti įstatymai. Taigi įstatymų leidėjas aiškiai nurodė, jog MAĮ įmonių bankroto atveju, kai kyla mokestinės prievolės vykdymo klausimai, yra taikomas tiek, kiek to nereglamentuoja kiti teisės aktai. Tai reiškia, jog jei yra speciali teisės norma, būtent ji turi būti taikoma (teisės normų konkurencija).

Nagrinėjamame mokestiniam ginče aktualiaime ĮBĮ 10 straipsnio 7 dalies 3 punkte įtvirtinta, kad įsiteisėjus teismo nutarčiai iškelti bankroto bylą draudžiama vykdyti visas finansines prievoles, neįvykdytas iki bankroto bylos iškėlimo, 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 straipsnio 2 dalies 5 punkte 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.

LAT yra išaiškinęs, kad tam, jog įskaitymas pagal ĮBĮ 10 straipsnio 7 dalies 3 punktą būtų teisėtas, turi būti įgyvendintos dvi kumuliacinės sąlygos: įskaitymas turi būti galimas pagal ĮBĮ nuostatas; įskaitymas turi būti galimas pagal atitinkamas mokesčių įstatymų nuostatas. Iki bankroto bylos iškėlimo momento neįvykdytas įskaitymas galimas, kai, be kita ko, atitinka sąlygą, kad jis galimas ir pagal mokesčių įstatymuose nustatytas mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymo nuostatas. Aptartas momentas yra esminis ir priešpriešinių mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo reikalavimams atsirasti, norint pasinaudoti ĮBĮ 10 straipsnio 7 dalies 3 punkte įtvirtinta išimtimi. Tai reiškia, kad pagal ĮBĮ 10 straipsnio 7 dalies 3 punktą nedraudžiamas tik priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų, atsiradusių iki bankroto bylos iškėlimo, įskaitymas. Leidžiant įskaitymą bankroto procese, ginamas teisėtas

kreditoriaus lūkestis, atsiradęs iki bankroto bylos iškėlimo, kad įskaitymo teise (kaip pirmumą suteikiančia teise) bus galima pasinaudoti ir iškėlus bankroto bylą. Jei iki iškeliant bankroto bylą priešpriešiniai vienaarūšiai reikalavimai nebuvo atsiradę, neatsiranda ir kreditoriaus teisėtas lūkestis atlikti įskaitymą. Vadinasi, leidus įskaityti priešpriešinius vienaarūšius reikalavimus, atsiradusius tiek iki bankroto bylos iškėlimo, tiek ir po jo, vienam iš kreditorių būtų sukurta pirmumo teisė, kurios šis iki iškeliant bankroto bylą neturėjo. (žr. LAT 2015-06-02 nutartį civilinėje byloje Nr. 3K-3-354-969/2015).

LVAT, kuris, vadovaudamasis Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 15 straipsniu, formuoja vienodą administracinių teismų praktiką taikant įstatymus, atsižvelgdamas į aukščiau nurodytą LAT nutartį, aiškindamas minėtas MAĮ bei ĮBĮ nuostatas, padarė išvadą, jog, nagrinėjant tokio pobūdžio bylas, nepakanka konstatuoti priešpriešinių vienaarūšių mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus reikalavimų (mokesčių permokos ir mokestinės nepriemokos) buvimo tam, kad reikalavimų įskaitymas pagal ĮBĮ 10 str. 7 d. 3 punktą būtų pripažintas teisėtu ir pagrįstu. Taigi, turėtų būti nustatyta, ar nurodyti reikalavimai buvo atsiradę dar iki bankroto bylos pareiškėjui iškėlimo, t. y. ar pareiškėjo skola valstybės biudžetui (mokestinė nepriemoka) ir mokesčio permoka susidarė iki bankroto bylos jam iškėlimo (LVAT 2016-10-27 nutartį adm. byloje Nr. A-807-442/2016).

LVAT 2016-12-20 sprendime adm. b. Nr. A-3457-575/2016 pažymėjo, kad bankroto procese siekiama patenkinti ne pavienių kreditorių, žinančių apie sunkią skolininko finansinę padėtį, o visų kreditorių finansinius reikalavimus ir interesus, be to, bankroto proceso paskirtis ir tikslas yra per įstatyme nustatytą bankroto procedūrą vykdydamą užtikrinti, kad ne tik būtų visiškai arba iš dalies patenkinti įrodymais pagrįsti bankrutuojančios įmonės kreditorių reikalavimai, bet ir būtų apsaugoti bankrutuojančios įmonės interesai. LVAT pabrėžė, kad, jei iki iškeliant bankroto bylą priešpriešiniai vienaarūšiai reikalavimai nebuvo atsiradę, neatsiranda ir kreditoriaus teisėtas lūkestis atlikti įskaitymą. Vadinasi, leidus įskaityti priešpriešinius vienaarūšius reikalavimus, atsiradusius tiek iki bankroto bylos iškėlimo, tiek ir po jo, vienam iš kreditorių būtų sukurta pirmumo teisė, kurios šis iki iškeliant bankroto bylą neturėjo. Iš to seka, kad pagal ĮBĮ 10 straipsnio 7 dalies 3 punktą nedraudžiamas tik tokių priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų (permokėta mokesčių suma ir mokestinė nepriemoka), kurie atsirado iki bankroto bylos iškėlimo, įskaitymas. Tuo tarpu mokestinės prievolės, atsiradusios po bankroto bylos iškėlimo, turi būti vykdomos įstatymų nustatyta tvarka ir terminais.

Kaip nurodyta aukščiau, Pareiškėjui bankroto byla iškelta 2013-03-08 nutartimi, kuri įsiteisėjo 2013-03-19. Ginčo PVM permoka 25203,16 Eur, remiantis Inspekcijos išvada byloje, susidarė 2014-08-01–2016-06-01 laikotarpiu, o mokestinė nepriemoka, kuriai padengti buvo įskaityta ginčo PVM permoka, susidarė už laikotarpį iki nutarties iškelti bankroto bylą įsiteisėjimo dienos. Komisija, atsižvelgdama į išdėstytą teismų praktiką, konstatuoja, kad nagrinėjamu atveju susidarė situacija, kai Pareiškėjo mokestinė nepriemoka atsirado iki bankroto bylos iškėlimo, o permoka – jau iškėlus bankroto bylą. Remiantis aukščiau nurodyta LVAT praktika, toks priešpriešinių vienaarūšių mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus reikalavimų (mokesčių permokos ir mokestinės nepriemokos) įskaitymas pagal ĮBĮ 10 str. 7 d. 3 punktą negali būti pripažintas teisėtu ir pagrįstu, todėl skundžiamas Inspekcijos sprendimas dalyje dėl 25203,16 Eur PVM permokos negražinimo yra naikintinas.

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

Panaikinti Inspekcijos 2016-11-15 sprendimo grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinę teisės pažeidimą permoką (skirtumą) Nr. 331B-1063 dalį, kuria nuspręsta negrąžinti Pareiškėjui 25203,16 Eur.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 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, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 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, 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 pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene