



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL BUAB „A1“ 2017-03-29 SKUNDO**

2017 m. birželio 2 d. Nr. S-123 (7-74/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

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

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovui
mokesčių mokėtojui nedalyvaujant

Ramutei Matkevičienei
A. A.

2017-05-16 posėdyje išnaginėjusi bankrutavusios UAB „A1“ (toliau – Bendrovė), atstovaujamos bankroto administratoriaus UAB „B1“, 2017-03-29 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-03-22 sprendimo Nr. 331B-26279 grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinį nusižengimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas, n u s t a t ė:

Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 87 ir 111 straipsniais, mokesčių įstatymais, Mokesčio ir baudos už administracinį teisės pažeidimą permokos (skirtumo) įskaitymo taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-12-07 įsakymu Nr. 1A-186 „Dėl mokesčio ir baudos už administracinį teisės pažeidimą permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo)“, ir, išnaginėjusi Bendrovės 2017-02-06 prašymą, ginčijamą 2017-03-22 sprendimu Nr. 331B-26279 nusprendė negrąžinti (neįskaityti) Bendrovei 1986,18 Eur permokos, nurodydama, jog, vadovaujantis Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymo (toliau – ĮBI) 10 str. 7 d. 3 punkto ir / ar 21 str. 2 d. 5 punkto nuostatomis, mokėjimo prievolės permoka ir / ar mokesčio skirtumas įskaityti priešpriešiniams vienaarūšiams reikalavimams, susidariusiems iki teismo nutarties iškelti bankroto bylą įsiteisėjimo dienos ar bet kuriuo bankroto proceso metu, padengti.

Bendrovė nesutinka su minėtu Inspekcijos sprendimu ir skunde nurodo, kad Kauno apygardos teismo 2015-01-26 nutartimi civilinėje byloje Nr. B2-1357-221/2015, kuri įsiteisėjo 2015-04-02, Bendrovei iškelta bankroto byla ir Bendrovės bankroto administratoriumi paskirta UAB „B1“.

Bendrovė teigia, kad rašytiniai įrodymai (Inspekcijai pateikti išlaidas pagrindžiantys dokumentai) patvirtina, jog prašoma grąžinti Bendrovės mokestinė permoka yra susidariusi *po bankroto bylos iškėlimo*. Inspekcija ginčijamu 2017-03-22 sprendimu nusprendė susidariusios permokos negrąžinti, remdamasi ĮBĮ 10 str. 7 d. 3 punkto ir / ar 21 str. 2 d. 5 punkto nuostatomis, kurios, Bendrovės nuomone, buvo taikytos netinkamai.

Lietuvos Aukščiausiasis Teismas (toliau – LAT), spręsdamas klausimą dėl įskaitymo pagal ĮBĮ 10 str. 7 d. 3 punktą, pasisakė, jog priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų įskaitymas yra vienas iš prievolės pasibaigimo pagrindų. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 6.130 str. 1 dalyje nustatyta, kad prievolė baigiasi, kai įskaitomas priešpriešinis vienaarūšis reikalavimas, kurio terminas suėjęs arba kurio terminas nenurodytas ar apibūdintas pagal pareikalavimo momentą. Remiantis CK 6.131 str. 1 dalimi, įskaitymui pakanka vienos prievolės šalies pareiškimo. Kasacinio teismo jurisprudencijoje išaiškinta, kad, nors įskaitymo teisiniai padariniai atsiranda nepriklausomai nuo kitos prievolės šalies valios ir požiūrio į tokį kontrahento veiksmą, būtina, kad kitai prievolės šaliai kontrahentas praneštų apie šį teisinį veiksmą ir kad būtų laikomasi CK 6.130 str. 1 dalyje nustatytų įskaitymo sąlygų: pirma, prievolės šalys turi turėti viena kitai abipusių teisių ir pareigų, t. y. skolininkas kartu turi būti ir savo kreditoriaus kreditorius, o kreditorius - ir savo skolininko skolininkas: antra, šalių reikalavimai turi būti priešpriešiniai, t. y. šalys turi turėti reikalavimus viena kitai, o ne trečiajam asmeniui; trečia, šie šalių reikalavimai turi būti vienaarūšiai, t. y. abiejų prievolių dalykas turi būti toks pat (pavyzdžiui, šalys viena kitai turi sumokėti pinigus, suteikti viena kitai tam tikras paslaugas ir pan.); ketvirta, abu reikalavimai turi galioti; penkta, abu reikalavimai turi būti vykdytini; šešta, abu reikalavimai turi būti apibrėžti. Nors įskaitymas galimas nepriklausomai nuo to, sutinka kita prievolės šalis su tokiu prievolės pasibaigimo būdu ar ne, kita prievolės šalis turi teisę ginčyti įskaitymo pagrįstumą teisme, įrodinėdama, kad nebuvo įstatyme nustatytų sąlygų, būtinų atliekant įskaitymą (LAT 2012-11-21 nutartis priimta civilinėje byloje Nr. 3K-3-502/2012 (UAB „Lukrida“ v UAB „Viliama“); 2013-11-13 nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-564/2013 (G. V. ir kt. v BUAB „Didlaukis“); 2014-07-24 nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-372/2014 (UAB „Manfula“ v UAB „Ekoresursai“)).

Kasacinio teismo išaiškinta, kad iškėlus įmonei bankroto bylą, pradeda veikti draudžiamosios ĮBĮ nuostatos, tarp jų – nuostata, draudžianti įmonei vykdyti finansines prievoles, neįvykdytas iki bankroto bylos iškėlimo, o CK normos, reglamentuojančios priešpriešinių vienaarūšių įskaitymą, taikomos tiek, kiek neprieštarauja ĮBĮ nuostatomis (LAT 2013-10-16 nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-498/2013 (A. G. v BUAB „Rastuva“) ir kt.). ĮBĮ 10 str. 7 d. 3 punkte nustatyta, 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. Taigi aptariamoje ĮBĮ nuostatoje įtvirtinta bendra draudžiančioji taisyklė ir jos išimtis. Šioje normoje tiesiogiai nenurodyta išimties taikymo apimtis laiko aspektu, t. y. ar priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų įskaitymas galimas, kai vienaarūšės piniginės prievolės atsirado skirtingu metu – iki (mokestinė nepriemoka) ir po (mokestinė permoka) bankroto bylos iškėlimo. ĮBĮ 21 str. 2 d. 5 punkte nurodyta, kad kreditoriai, kurių reikalavimus patvirtino teismas, turi teisę bet kuriuo bankroto proceso metu atlikti priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų įskaitymą pagal mokesčių įstatymuose nustatytas mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymo nuostatas. Konstitucinis Teismas 2013-07-05 nutarime akcentavo įskaitymui reikšmingą ĮBĮ 10 str. 7 d. 3 punkte įtvirtintą momentą – iki bankroto bylos iškėlimo. Iki šio momento neįvykdytas įskaitymas galimas, kai, be kita ko, atitinka sąlygą, kad jis galimas ir pagal mokesčių įstatymuose nustatytas mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymo nuostatas. Teisėjų kolegija konstatavo, kad aptartas momentas yra esminis ir priešpriešinių mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo reikalavimams atsirasti, norint pasinaudoti ĮBĮ 10 str. 7 d. 3 punkte įtvirtinta išimtimi. Tai reiškia, kad pagal ĮBĮ 10 str. 7 d. 3 punktą nedraudžiamas tik priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų, atsiradusių *iki bankroto bylos iškėlimo*, įskaitymas. Tokią išvadą patvirtina ir sisteminis teisės normų aiškinimas. 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 po bankroto bylos iškėlimo, vienam iš kreditorių būtų sukurta pirmumo teisė, kurios šis iki iškeliant bankroto bylą neturėjo.

Skunde teigiama, kad Bendrovė prašė gražinti mokesčio permoką, susidariusią *po bankroto bylos iškėlimo*, o ne iki bankroto iškėlimo, o Inspekcija netinkamai taikė ĮBĮ normas.

Bendrovė, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, skundu prašo panaikinti Inspekcijos 2017-03-22 sprendimą gražinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinį nusižengimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. 331B-26279.

Komisija, išnagrinėjusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Bendrovės skundas tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Ginčas nagrinėjamu atveju yra kilęs dėl Inspekcijos sprendimo negražinti Bendrovei 1986,18 Eur dydžio permokos pagrįstumo. Skundžiamame Inspekcijos sprendime nurodyta permokos negražinimo priežastis ir teisinis pagrindas: vadovaujantis ĮBĮ 10 straipsnio 7 dalies 3 punkto ir / ar 21 straipsnio 2 dalies 5 punkto nuostatomis, mokėjimo prievolės permoka ir / ar mokesčio skirtumas įskaityti priešpriešiniams vienaarūšiams reikalavimams padengti, susidariusiems iki teismo nutarties iškelti bankroto bylą įsiteisėjimo dienos ar bet kuriuo bankroto proceso metu. Komisija pažymi, jog Inspekcija 2017-05-16 Komisijai pateikė informaciją apie tai, kad *1986,18 Eur sumos permoka buvo negražinta dėl nepriemokos, susidariusios iki bankroto bylos įsiteisėjimo dienos, įskaitymo*. Mokesčių apskaitos informacinės sistemos (toliau – MAIS) 2017-03-13 duomenimis, Bendrovė turėjo 16816,23 Eur bendrą mokestinę nepriemoką už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2015-01-31.

Tuo tarpu Bendrovė, remdamasi LAT praktika, CK ir ĮBĮ nuostatomis, teigia, kad Inspekcija netinkamai taikė ĮBĮ normas, kadangi pagal ĮBĮ 10 str. 7 d. 3 punktą nedraudžiamas tik priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų, atsiradusių *iki bankroto bylos iškėlimo*, įskaitymas, tuo tarpu Bendrovė prašė gražinti mokesčio permoką, susidariusią *po bankroto bylos iškėlimo*.

Komisija pažymi, jog byloje yra nustatyta, kad Bendrovei bankroto byla iškelta 2015-01-26 nutartimi civilinėje byloje Nr. B2-1357-221/2015, kuri įsiteisėjo 2015-04-02, o prašoma gražinti permoka susidarė po to, kai įsiteisėjo Kauno apygardos teismo nutartis iškelti Bendrovei bankroto bylą: tiek Pareiškėjo 2017-02-06 prašyme gražinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinį nusižengimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas, tiek Inspekcijos 2017-05-16 pateiktoje informacijoje nurodyta, jog prašoma gražinti permoka susidarė už laikotarpį nuo 2016-02-01 iki 2016-12-31. Taigi ginčo dėl prašomos gražinti permokos dydžio, dėl to, kad prašoma gražinti permoka susidarė po nutarties iškelti bankroto bylą įsiteisėjimo dienos, tarp mokestinio ginčo šalių nėra.

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 mokestiniame 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 iškėliant 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 iškėliant 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 mokesstinės 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. byloje 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 iškėliant 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 iškėliant 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 mokesstinė nepriemoka), kurie atsirado iki bankroto bylos iškėlimo, įskaitymas. Tuo tarpu mokesstinės prievolės, atsiradusios po bankroto bylos iškėlimo, turi būti vykdomos įstatymų nustatyta tvarka ir terminais.

Kaip nurodyta aukščiau, Bendrovei bankroto byla iškelta 2015-01-26 nutartimi, kuri įsiteisėjo 2015-04-02. Ginčo permoka 1986,18 Eur, remiantis byloje pateiktais Inspekcijos duomenimis, susidarė 2016-02-01 – 2016-12-31 laikotarpiu, o mokesstinė nepriemoka, kuriai padengti buvo įskaityta ginčo permoka, susidarė už laikotarpį iki teismo nutarties iškelti bankroto bylą įsiteisėjimo dienos. Komisija, atsižvelgdama į išdėstytą teismų praktiką, konstatuoja, kad nagrinėjamu atveju susidarė situacija, kai Bendrovės mokesstinė 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 mokesstinės nepriemokos) įskaitymas

pagal ĮBĮ 10 str. 7 d. 3 punktą negali būti pripažintas teisėtu ir pagrįstu, todėl skundžiamas Inspekcijos sprendimas dėl 1986,18 Eur permokos negražinimo yra naikintinas.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-03-22 sprendimą Nr. 331B-26279.

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, 01102 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, sprenddami 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

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė