



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL BUAB „A1“ 2017-04-25 SKUNDO**

2017 m. birželio 16 d. Nr. S-140 (7-103/2017)  
Vilnius

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

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

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant šalims

mokesčių administratoriaus atstovei Akvilei  
Berenytei

2017 m. gegužės 30 d. posėdyje išnagrinėjusi BUAB „A1“ (toliau – Pareiškėjas) 2017-04-25 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2017-04-24 sprendimo grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinį nusižengimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. 331B-34587, n u s t a t ė:

Vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 87 ir 111 straipsniais, mokesčių įstatymais, Mokesčio ir baudos už administracinį nusižengimą permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų grąžinimo (įskaitymo) taisyklėmis, patvirtintomis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004-12-07 įsakymu Nr. VA-186 „Dėl mokesčio ir baudos už administracinį nusižengimą permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų grąžinimo (įskaitymo)“, ir išnagrinėjusi Pareiškėjo 2017-03-27 prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinį nusižengimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. (17.16-40) GES-125757, Inspekcija skundžiamu sprendimu nusprendė Pareiškėjui negrąžinti (neįskaityti) 1737,83 Eur mokesčio permokos. Negrąžinimo pagrindas: vadovaujantis Įmonių bankroto įstatymo (toliau – 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 vienuarūšiams reikalavimams, susidariusiems ik teismo nutarties iškelti bankroto bylą įsiteisėjimo dienos ar bet kuriuo bankroto proceso metu, padengti.

Pareiškėjo bankroto administratorius su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamą sprendimą panaikinti. Nurodo, kad Kauno apygardos teismas 2011-04-12 nutartimi Pareiškėjui iškėlė bankroto bylą (nutartis įsiteisėjo 2011-06-02), o 2013-02-14 nutartimi Pareiškėją pripažino bankrutavusiu.

Pareiškėjas nurodė, jog po bankroto bylos iškėlimo, vykdant bankroto procedūras, susidarė 1737,83 Eur dydžio PVM permoka, dėl kurios grąžinimo Pareiškėjas ir pateikė Inspekcijai 2017-03-27 prašymą.

Pareiškėjas, remdamasis Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) 2015-06-02 nutartyje civilinėje byloje Nr. 3K-3-354-969/2015, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2016-10-27 nutartimi administracinėje byloje Nr. A<sup>807</sup>-442/2016 bei 2016-12-20 sprendimu administracinėje byloje Nr. A<sup>3457</sup>-575/2016, nurodė, jog tiek bendrosios kompetencijos, tiek administraciniai teismai vienodai aiškina ĮBĮ 10 str. 7 dalies 3 punkto nuostatas dėl mokesčių permokos įskaitymo mokestinėms nepriemokoms, t. y. kad pagal minėtą nuostatą nedraudžiamas tik tokių priešpriešinių vienaarūšių reikalavimų įskaitymas, kurie atsirado iki bankroto bylos iškėlimo. Priešingu atveju, bankrutuojančiai įmonei siekiant tęsti savo veiklą po bankroto bylos iškėlimo, tai būtų naudinga išimtinai vienam kreditoriui.

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl mokesčių administratoriaus sprendimo negrąžinti Pareiškėjui 1737,83 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 byloje pateiktas Mokesčių apskaitos informacinės sistemos 2017-05-04 duomenų bazės išrašas apie Pareiškėjo vardu įregistruotas mokestinės prievolės bei jų įskaitymą patvirtina, jog 2014-04-01–2014-06-30 mokestiniu laikotarpiu susidariusi 1737,83 Eur PVM permoka buvo įskaityta mokestinei nepriemokai (prievolės tipas ATM006 – aplinkos teršimo mokestis), susidariusiai už laikotarpį iki bankroto bylos iškėlimo: 2009-01-01–2009-12-31 (prievolės įvykdymo terminas: 2010-03-01), padengti.

Pareiškėjas, remdamasis skunde cituojama LAT 2015-06-02 nutartimi civ. byloje Nr. 3K-3-354-969/2015, LVAT 2016-10-27 nutartimi adm. byloje Nr. A<sup>807</sup>-442/2016 bei 2016-12-20 sprendimu administracinėje byloje Nr. A<sup>3457</sup>-575/2016, 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 mokestiniame ginče aktualiaime ĮBĮ 10 straipsnio 7 dalies 3 punkte įtvirtinta, kad įsiteisėjus teismo nutarčiai iškelti bankroto bylą draudžiama vykdyti visas finansines prievolės, 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 vykdyti 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 2011-04-12 nutartimi, kuri įsiteisėjo 2011-06-02. Ginčo PVM permoka 1737,83 Eur, remiantis Pareiškėjo 2017-03-27 prašymu bei Inspekcijos pateikta Kliento operacijų ataskaita apie Pareiškėjo mokestines prievoles (ataskaitos sudarymo data: 2017-03-29), susidarė 2014-04-01–2014-06-30 mokestiniu 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 dėl 1737,83 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 2017-04-24 sprendimą gražinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracinį nusižengimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. 331B-34587, kuriuo nuspręsta negražinti Pareiškėjui 1737,83 Eur.

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, sprenddami mokesčių ginčą (arba mokesčio 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 Vosyliene