



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL BUAB „MIKROKLIMATAS“ SKUNDO**

2020 m. rugsėjo 28 Nr. S- 176 (7-150/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensio, Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo bankrutavusios uždarnosios akcinės bendrovės „Mikroklimatas“ (toliau – Pareiškėja) 2020-07-20 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2020-06-30 sprendimo Nr. 331-508711 dalies. Pareiškėjos atstovas ir Inspekcijos atstovas 2020-09-02 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė

Pareiškėja 2020-07-20 skunde nurodo esanti bankrutuojanti įmonė, kuriai Vilniaus apygardos teismo 2018-09-14 nutartimi iškelta bankroto byla. Pareiškėja prieš bankroto bylos iškėlimą turėjo 2 138 Eur dydžio pelno mokesčio nepriemoką, taip pat 20 148,64 Eur dydžio permoką, kuri susidėjo iš 12 496,64 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) skirtumo ir 7 652,00 Eur dydžio pelno mokesčio už 2018 m. permokos.

Po bankroto bylos iškėlimo Pareiškėjai įstatymų nustatyta tvarka išmokėjus Garantinio fondo lėšas pirmos eilės kreditoriams (darbuotojams), buvo apskaičiuota ir deklaruota papildoma 37 435,64 Eur dydžio gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) nepriemoka. Po bankroto bylos iškėlimo Inspekcija savo informacinėje sistemoje atliko priešpriešinių mokestinių reikalavimų įskaitymą, t. y. prieš bankroto bylos iškėlimą turėtą 20 148,64 Eur mokesčių permoką įskaitė su 37 435,64 Eur GPM suma, apskaičiuota ir deklaruota po bankroto bylos iškėlimo nuo Garantinio fondo išmokų. Tokiu būdu Inspekcija apskaičiavo papildomą 17 821,89 Eur dydžio reikalavimą Pareiškėjai.

Skunde nurodoma, jog Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) 2020-04-29 nutartimi, priimta civ. byloje Nr. e3K-3-160-219/2020, buvo palikti nepakeisti žemesnės instancijos teismų priimti procesiniai sprendimai, kuriais konstatuota, kad Inspekcijos atliktas Pareiškėjos prieš bankrotą turėtų 20 148,64 Eur mokesčių permokų įskaitymas su po bankroto bylos iškėlimo atsiradusia 37 435,64 Eur GPM nepriemoka yra neteisėtas.

Po šio kasacinio teismo išaiškinimo Pareiškėja kreipėsi į Inspekciją, prašydama grąžinti 20 148,64 Eur mokesčių permoką. Inspekcija skirtingais sprendimais grąžino dalį Pareiškėjos turėtų permokų. Skundžiamu sprendimu Inspekcija nutarė grąžinti 5 407 Eur mokesčių permoką ir negrąžinti 2 245 Eur mokesčių permokos, susidedančios iš 2 138 Eur avansinio pelno mokesčio ir 107 Eur nekilnojamojo turto mokesčio. Su šia Sprendimo dalimi Pareiškėja nurodo nesutinkanti.

Dėl avansinio pelno mokesčio skunde nurodoma, jog Pareiškėjai nėra aišku, koku pagrindu „be atskiro Pareiškėjos prašymo“ buvo atliktas pelno mokesčio permokos įskaitymas, kai

LAT, išnagrinėjęs Inspekcijos argumentus, jau yra nurodęs, jog Inspekcijos taip pat „be atskiro Pareiškėjos prašymo“ atliktas 20 148,64 Eur mokesčių permokų įskaitymas yra neteisėtas visa apimtimi. Vertindama skundžiamo Sprendimo dalį LAT nutarties kontekste, Pareiškėja mano, kad šiuo atveju buvo pažeistas teisėtų lūkesčių principas: jeigu LAT kartą neigiamai įvertino Inspekcijos atliktą įskaitymą (be atskiro Pareiškėjos prašymo), tai antrą kartą toks pats įskaitymas (šįkart įformintas Sprendimu) negalėjo būti priimtas.

Pareiškėja pabrėžia, kad pagal pateiktus 2018 m. finansinius dokumentus ji 2018 m. patyrė 364 376 Eur nuostolį. Todėl pelno mokesčio nepriemoka už 2018 m. Pareiškėjai nekilo ir negalėjo kilti, o sumokėtas 2 138 Eur dydžio avansinio pelno mokestis *per se* yra grąžintinas ir negali būti įskaitomas.

Šiuo atveju susiklosto tokia situacija, kai Inspekcija atsisako grąžinti avansu sumokėtą pelno mokestį už 2018 m., kurio, remiantis 2018 m. finansiniais dokumentais, Pareiškėjai apskritai nereikėjo mokėti. Tokia situacija, Pareiškėjo nuomone, prieštarauja elementariai logikai ir teisinio tikrumo principui.

Dėl nekilnojamojo turto mokesčio Pareiškėja pažymi, jog šio mokesčio už 2018 m. sumokėjimo terminas, kaip nurodyta Sprendime, suėjo 2019-02-15 (po bankroto bylos iškėlimo), taigi, Pareiškėjos vertinimu, nekilnojamojo turto mokesčio nepriemoka negalėjo būti įskaityta su prieš bankrotą buvusiu pelno mokesčio permoka.

Pareiškėja teigia dar kartą nurodanti, kad LAT išaiškinus, jog Inspekcijos atliktas 20 148,64 Eur mokesčių permokų įskaitymas yra neteisėtas visa apimtimi, ši suma Pareiškėjai turi būti grąžinta. Sprendimas šiuo atveju negali būti laikomas teisėtu, todėl turėtų būti panaikintas. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, prašoma panaikinti Inspekcijos 2020-06-30 sprendimo Nr. 331-508711 dalį, kuria Pareiškėjai nuspręsta negrąžinti 2 245 Eur mokesčių permokos, įpareigoti Inspekciją grąžinti Pareiškėjai 2 245 Eur mokesčių permoką, priteisti iš atsakovo Inspekcijos Pareiškėjos patirtas bylinėjimosi išlaidas, kurių dydį pagrindžiantys dokumentai bus pateikti vėliau.

Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 87 ir 111 straipsniais, mokesčių įstatymais, Mokesčių mokėtojo permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų gražinimo (įskaitymo) taisyklėmis, patvirtintomis Inspekcijos viršininko 2004-12-07 įsakymu Nr. VA-186 „Dėl mokesčių mokėtojo permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų gražinimo (įskaitymo)“ (toliau – Taisyklės), ir išnagrinėjusi Pareiškėjos 2020-05-19 Prašymą grąžinti (įskaityti) mokesčio ir (arba) baudos už administracini nusižengimą permoką (skirtumą) ar nepagrįstai išieškotas sumas Nr. (17.16-40) GES-242479, ginčijamu sprendimu nusprendė grąžinti 5 407 Eur permoką bei negrąžinti 2 245 Eur permokos, nes Inspekcijos administruojamų mokesčių ir (ar) baudų už administracinius nusižengimus apskaitoje permokos (skirtumo) nėra.

Inspekcija sprendime nurodė papildomus jo priėmimo motyvus. Pelno mokesčio permokos už 2018 m. pagal metinę pelno mokesčio deklaraciją ir po bankroto bylos iškėlimo deklaruotos mokesstinės nepriemokos įskaitymą reglamentuoja Taisyklės. Pelno mokesčio permokos už 2018 m. dalis, t. y. 2 245 Eur, negražinama vadovaujantis Taisyklių 9.1.1 punkto nuostatomis, nes ši permokos dalis be atskiro Pareiškėjos prašymo buvo įskaityta po bankroto bylos iškėlimo deklaruotoms mokesstinėms nepriemokoms padengti Mokesčių mokėtojo sumokėtų sumų įskaitymo ir mokėjimo prievolių dydžių skirtumo pagal patikslintus mokėjimo prievolių dokumentus tvarkymo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-12-20 įsakymu Nr. VA-193 (toliau – Taisyklės VA-193), nustatyta tvarka. Pareiškėjos po bankroto bylos iškėlimo deklaruotos už 2018 m. 107 Eur nekilnojamojo turto mokesčio sumos pagal 2020-05-21 pateiktą metinę nekilnojamojo turto mokesčio deklaraciją mokėjimo terminas suėjo 2019-02-15, po bankroto bylos iškėlimo deklaruotos už 2018 m. IV ketvirtį 2 138 Eur avansinio pelno mokesčio sumos pagal 2018-09-12 pateiktą avansinio pelno mokesčio deklaraciją mokėjimo terminas suėjo 2018-12-27. Vadovaujantis Taisyklių VA-193 20 punkto nuostatomis, iš pelno mokesčio permokos už 2018 m. buvo įskaityta laiku nesumokėta 107 Eur nekilnojamojo turto mokesčio ir 2 138 Eur avansinio pelno mokesčio nepriemoka.

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

Pareiškėjo skundas tenkintas iš dalies, Inspekcijos sprendimo dalis, kuria atsisakyta gražinti 2 245 Eur permoką, naikintina ir Pareiškėjos prašymas dėl šios permokos dalies gražinimo perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Iš bylai nagrinėti pateiktos medžiagos ir Pareiškėjos skundo motyvų matyti, jog ginčas tarp šalių vyksta dėl Inspekcijos atsisakymo gražinti mokesčio permokos dalį, kuri, pasak Inspekcijos, Pareiškėjos apskaitos kortelėje neapskaitoma, nes ji yra įskaityta nekilnojamojo turto mokesčio ir avansinio pelno mokesčio nepriemokoms padengti. Nustatyta, jog Pareiškėja 2020-05-19 pateikė prašymą gražinti 7 652 Eur permoką (įmokos kodas 1001). Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjos prašymą, 2020-06-30 sprendimu Nr. 331-508711 nusprendė gražinti 5 407 Eur permoką, kitoje dalyje Pareiškėjos prašymo netenkino, negražindama 2 245 Eur permokos, nes ji buvo įskaityta turėtoms mokesčių nepriemokoms padengti. Pareiškėja laikosi pozicijos, jog atlikti įskaitymai yra nepagrįsti, nes LAT prieš tai vykusio teismo proceso metu konstatavo, kad mokesčių administratoriaus atliktas įskaitymas be mokesčio mokėtojo prašymo yra neteisėtas visoje apimtyje, todėl po Pareiškėjos pateikto prašymo dėl permokos gražinimo atliktu įskaitymu buvo pažeistas Pareiškėjos teisėtų lūkesčių principas. Be to, pasak Pareiškėjos, pagal jos pateiktus finansinės atskaitomybės dokumentus už 2018 m. matyti, kad ji šiuo mokesčiniu laikotarpiu patyrė nuostolį, todėl pelno mokesčio permoka yra bet kuriuo atveju gražintina Pareiškėjai. Taip pat laikomasi pozicijos, kad iki bankroto bylos iškėlimo susidariusi permoka negali būti įskaityta su nepriemoka, susidariusia po bankroto bylos iškėlimo.

Pasisakant dėl Pareiškėjos skundo motyvo, susijusio su neteisėtais mokesčių administratoriaus veiksmais, poziciją grindžiant LAT 2020-06-29 nutartimi civ. byloje Nr. e3K-3-160-219/2020, pažymėtina, jog šioje civilinėje byloje kasacinės instancijos teismas (LAT) sprendė dėl materialinės teisės normų, reglamentuojančių priešpriešinių reikalavimų įskaitymą įmonės bankroto byloje (Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymo (toliau – ir IBĮ) 10 straipsnio 7 dalies 3 punktas), aiškinimo ir taikymo. O ginčas tarp šalių kilo dėl kreditorės (Inspekcijos) atlikto priešpriešinių vienušinių reikalavimų įskaitymo: iki bankroto susidariusia mokesčio permoka sumažinus deklaruotą po bankroto bylos iškėlimo gyventojų pajamų mokesčio nepriemoką, atsiradusią dėl darbuotojams iš Garantinio fondo išmokėtų su darbo santykiais susijusių išmokų. Todėl, Komisijos vertinimu, tai, jog teismas šioje byloje pripažino be Pareiškėjos prašymo atliktą turėtos permokos įskaitymą konkrečiai gyventojų pajamų mokesčio nepriemokai padengti, nepagrįstu, nesudaro pagrindo išvadai, jog ir kiti mokesčių administratoriaus atlikti įskaitymo veiksmai yra ar bus neteisėti. Pasibaigus civiliniam ginčui, Pareiškėja įgijo teisę iš naujo, laikydamasi MAĮ ir kitų norminių aktų nustatytos tvarkos, įgyvendinti savo teisę į turėtos permokos susigrąžinimą. Todėl teisminiame procese LAT ir kitų teismų atliktas Inspekcijos veiksmų, konkrečią Pareiškėjos turėtą permoką įskaitant nepriemokai padengti, vertinimas nesudaro pagrindo tokių pat išvadų daryti ir dėl paskesnių mokesčių administratoriaus veiksmų.

MAĮ 87 straipsnio nuostatos numato bendruosius mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymo principus ir taisykles, tuo tarpu specialias priešpriešinių reikalavimų įskaitymo taisykles mokesčių mokėtojams, kuriems yra iškeltos bankroto bylos (nemokumo bylos), nustato IBĮ ir Lietuvos Respublikos Juridinių asmenų nemokumo įstatymas (toliau – JANĮ). Kaip jau ne kartą išaiškinta tiek LAT (pavyzdžiui, LAT 2015-06-02 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-354-969/2015), tiek Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT, pavyzdžiui, 2018-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A-687-575/2018) praktikoje, pasisakant dėl IBĮ 10 straipsnio 7 dalies 3 punkto nuostatų, pagal minėtas nuostatas nedraudžiamas tik priešpriešinių reikalavimų, atsiradusių iki bankroto bylos iškėlimo, įskaitymas. Šiuo aspektu paminėtina, jog Inspekcija, atlikusi įskaitymo veiksmus, nesiremia aptartomis IBĮ nuostatomis, o remiasi Taisyklių ir Taisyklių VA-193 nuostatomis, reglamentuojančiomis galimybes atlikti įskaitymus ir kitus veiksmus, susijusius su permokų gražinimu. Taip pat iš Inspekcijos sprendimo papildomų motyvų galima spręsti, jog laikomasi pozicijos, kad prašomos gražinti mokesčio permokos susidarymo momentas yra 2019-01-01 (momentas po bankroto bylos 2018-09-14 iškėlimo) ir ši permokos dalis įskaityta

nepriemokoms, kurios atsirado po bankroto bylos iškelimo. Šiuo aspektu papildomai paminėtina, jog ĮBĮ (galiojusio iki 2020-01-01) 10 straipsnio 7 dalies 5 punktas numatė, jog įsiteisėjus teismo nutarčiai išskelti bankroto bylą, įmonė turi teisę vykdyti ūkinę komercinę veiklą, jeigu jos veiklos rezultatas mažina balanse rodokus nuostolius, ir iš šios veiklos gautas pajamas naudoti su šia veikla susijusioms išlaidoms. Atitinkamai LVAT 2016-12-20 nutartyje adm. byloje Nr. A-3457-575/2016 išaiškinta, kad iškelus bankroto bylą, mokestinės prievolės, atsiradusios po bankroto bylos iškelimo, turi būti vykdomos įstatymų nustatyta tvarka ir terminais. Taip pat ir galiojančio JANĮ 28 straipsnio 3 dalyje nustatyta, jog iškelus nemokumo bylą, juridinis asmuo moka visus einamuosius mokėjimus. Atsižvelgiant į aptartas nuostatas, darytina išvada, jog įstatymo leidėjas ir teismų praktika laikosi pozicijos, kad po bankroto bylos iškelimo atsiradusios prievolės turi būti vykdomos įprasta tvarka, todėl po bankroto bylos iškelimo atsiradę permokos gali būti įskaitomos po bankroto bylos iškelimo atsiradusioms nepriemokoms padengti, vadovaujantis MAĮ 87 straipsnyje ir jo normas įgyvendinančiuose teisės aktuose nustatyta tvarka. Pagal MAĮ 87 straipsnio 1 dalį mokėtojo permokėtos mokesčių sumos centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka yra įskaitomos mokesčių mokėtojo mokestinei nepriemokai padengti, o pagal minėto straipsnio 5 dalį mokesčių mokėtojo permokėtos mokesčių sumos, kurios lieka permokos sumas įskaičius mokestinei nepriemokai padengti, gražinamos mokesčių mokėtojo prašymu.

Pagal MAĮ 2 straipsnio 12 dalį mokesčio permoka yra laikoma mokesčių mokėtojo sumokėta per didelė mokesčio suma, t. y. mokesčio (įmokos, baudos ar pan.) suma, kurios mokesčių mokėtojas neturėjo pareigos mokėti pagal teisės aktų reikalavimus. Ginčo situacijoje tarp šalių nėra ginčo dėl susidariusios permokos realumo, tačiau šalys skirtingai vertina prašomos gražinti permokos susidarymo momentą. Taigi, esminėmis aplinkybėmis ginčo situacijoje yra aplinkybės, susijusios su prašomos gražinti permokos bei nepriemokų susidarymu. Nors Inspekcija Pareiškėjos prašymo gražinti mokesčio permoką nagrinėjimo metu laikėsi pozicijos, jog ji prieš permokų gražinimą atliko po bankroto bylos iškelimo atsiradusios pelno mokesčio permokos įskaitymą po bankroto bylos iškelimo atsiradusioms nepriemokoms padengti, tačiau iš byloje esančios informacijos matyti, kad ginčo byloje pateikta prieštaringa informacija dėl permokos (pelno mokesčio) susidarymo momento. Tai yra nors Inspekcijos sprendime pateikta informacija, kad pelno mokesčio permoka yra susidariusi 2019-01-01, tai yra pirmąją dieną po pasibaigusio mokestinio laikotarpio, tačiau Pareiškėja skundo 3.2 punkte laikosi pozicijos, kad ji šią permoką turėjo iki bankroto bylos iškelimo 2018-09-14, o LAT 2020-06-29 nutarties civ. byloje Nr. e3K-3-160-219/2020 (kurioje bylos šalimi buvo Inspekcija ir kuri yra pasibaigusi kasacinės instancijos teismo sprendimu) 17 punkte yra padaryta išvada, jog permoka (teisminėje byloje ginčas vyko dėl didesnės apimties permokos, susidedančios iš pelno mokesčio permokos ir PVM skirtumo įskaitymo – sprendimo pastaba) „atsirado iki bankroto bylos Pareiškėjai iškelimo“. Pažymėtina ir tai, jog ginčo byloje nėra pateikta pirminių įrodymų ir dokumentų, pagrindžiančių prašomo gražinti mokesčio sumokėjimo ir mokesčio permokos susidarymo aplinkybes, taip pat Inspekcija Komisijai nepateikė paaiškinimo, dėl kokių priežasčių yra skirtingai vertinamas pelno mokesčio permokos už 2018 m. susidarymo momentas skirtinguose procesuose dalyvaujant toms pačioms šalims. Todėl ginčo situacijoje Komisija neturi pakankamai duomenų ir informacijos siekiant pašalinti byloje egzistuojančius prieštaravimus dėl permokos susidarymo momento vertinimo ir objektyviai spręsti dėl Inspekcijos veiksmų teisėtumo. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 8 straipsnio 1 dalyje yra nustatyta, kad individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis ir šiuo teisiniu reglamentavimu yra siekiama, jog asmeniui, dėl kurio yra priimtas atitinkamas individualus administracinis teisės aktas, būtų žinomi šio akto priėmimo teisinis ir faktinis pagrindas (LVAT 2011-06-27 nutartis adm. byloje Nr. A-556-336/2011). Taigi, vertinant viešojo administravimo subjekto priimto sprendimo pagrįstumą, Komisijos įsitikinimu, atitinkamų prieštarų duomenų pašalinimo pareiga tiek pagal įrodinėjimo pareigas nustatančias teisės normas, tiek pagal VAĮ reikalavimus, keliamus viešojo administravimo subjektų (taip pat mokesčių administratoriaus) sprendimams, yra numatyta mokesčių administratoriui. Todėl ginčo

situacijoje Komisija, atsižvelgdama į tai, jog LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog mokestinio ginčo grąžinimas mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas, kai nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo, tai yra tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų galimų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteisingai, atlikti naujus skaičiavimus ir pan. (LVAT 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009, 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011), Inspekcijos 2020-06-30 sprendimo Nr. 331-508711 dalį, kuria atsisakyta grąžinti 2 245 Eur permoką, naikina ir Pareiškėjos prašymą dėl šios permokos dalies grąžinimo perduoda Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-06-30 sprendimo Nr. 331-508711 dalį, kuria atsisakyta grąžinti Pareiškėjai 2 245 Eur permoką ir Pareiškėjos prašymą dėl 2 245 Eur permokos grąžinimo perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 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 straipsnio 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 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 Galiauskaitė
Komisijos narys	Evaldas Raistenskis
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė