

*1. MAĮ 87 straipsnio 13 dalies apibendrinto paaiškinimo (komentarų) papildymas ir pakeitimas.*

**87 STRAIPSNIS. Mokesčių permokos įskaitymas ir grąžinimas.**

**13. Jei atitinkamame mokesčio įstatyme nenustatyta kitaip, mokesčio permoka gali būti grąžinta (įskaityta), jeigu ji susidarė ne anksčiau kaip per atitinkamą šio Įstatymo 68 straipsnyje nurodytą mokesčių apskaičiavimo ar perskaičiavimo terminą, – skaičiuojama atgal nuo įskaitymo dienos, kai įskaitymas atliekamas mokesčių administratoriaus iniciatyva be atskiro mokesčių mokėtojo prašymo, o kai yra mokesčių mokėtojo prašymas, – skaičiuojama atgal nuo šio prašymo pateikimo dienos. Jei iki prašymo pateikimo mokesčių mokėtojas atlieka veiksmą, liudijantį tai, kad jis žino apie mokesčio permokos buvimą ir siekia ją susigrąžinti (įskaityti), minėtas terminas skaičiuojamas nuo to veiksmo atlikimo dienos. Šiuo atveju mokesčių mokėtojas prie prašymo grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką privalo pateikti mokesčių administratoriui minėto veiksmo atlikimą pagrindžiančius įrodymus. Į paminėtą terminą neįskaičiuojami kalendoriniai metai, kuriais dėl grąžintinų (įskaitytinų) sumų vyko mokestiniai arba teisminiai ginčai arba buvo taikomos dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūros, numatytos Lietuvos Respublikos sudarytose ir taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, Dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo įstatyme, Konvencijoje 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną arba Daugiašalėje konvencijoje.**

*(Pakeista pagal 2018 m. birželio 28 d. įstatymo redakciją Nr. XIII-1329, įsigalioja nuo 2020 m. sausio 1 d.)*

*(Pakeista pagal 2019 m. liepos 16 d. įstatymo redakciją Nr. XIII-2352, įsigalioja nuo 2019 m. liepos 30 d.)*

**Komentaras**

1. Komentuojamoje dalyje įstatymų leidejas apibrėžia naikinamąjį terminą, kuriam suėjus mokesčio permoka (skirtumas) nebegali būti grąžinta (įskaityta), kartu nustato ir momentą, nuo kada pradedamas skaičiuoti šis terminas.

Nuo 2020 metų sausio 1 d. taikomas bendrasis permokos (skirtumo) grąžinimo senaties terminas – einamieji ir prieš juos einantys treji kalendoriniai metai. MAĮ 68 straipsnyje numatyti išimtiniai atvejai, kai taikomi ilgesni mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) senaties terminai, pavyzdžiui, einamieji ir prieš juos einantys penkeri (dešimt ir kt.) praėję kalendoriniai metai (žr. MAĮ 68 str. komentarą). Atsižvelgiant į tai, įstatyme įsakmiai numatytais atvejais mokesčio permoką (skirtumą) susigrąžinti galima už ilgesnį negu einamųjų ir prieš juos einančių trejų kalendorinių metų grąžinimo senaties terminą.

Nauji MAĮ 68 straipsnyje bendruoju ir išimtiniais atvejais nustatyti senaties terminai (einamieji ir prieš juos einantys treji kalendoriniai metai ir kt.) permokų (skirtumo) grąžinimui taikomi, neatsižvelgiant į tai, ar mokestis apskaičiuotas (perskaičiuotas) iki 2019 m. gruodžio 31 d. ar po šio termino.

MAĮ 87 straipsnio 13 dalis įpareigoja mokesčių administratorių pagal mokesčių mokėtojo prašymą grąžinti tik tokią mokesčio permoką (skirtumą), kuri yra susidariusi už einamuosius ir prieš juos einančius trejus kalendorinius metus iki paskutiniųjų metų sausio 1 dienos, nes šioje normoje nustatytas naikinamasis terminas, kuriam pasibaigus išnyksta mokesčių mokėtojo teisė susigrąžinti mokesčio permoką (skirtumą). Šios teisės normos taikymui yra svarbus mokesčio permokos (skirtumo) susidarymo momentas – nuo jo pradedamas skaičiuoti terminas, už kurį susidariusi mokesčio permoka (skirtumas) gali būti grąžinta mokesčių mokėtojui (t. y. per atitinkamą šio MAĮ

68 straipsnyje nurodytą mokesčių apskaičiavimo ar perskaičiavimo terminą (žr. MAĮ 68 str. komentarą).

Valstybinės mokesčių inspekcijos administruojamų mokesčių permokos (skirtumo) grąžinimo senaties terminui apskaičiuoti naudojama mokesčių permokos (skirtumo) susidarymo data laikoma:

1) paskutinė mokestinio laikotarpio diena - kai mokesčio deklaracijoje apskaičiuojama grąžintina mokesčio suma, t. y. mokesčio permoka (skirtumas) (pvz., gyventojų pajamų mokesčio permoka, pelno mokesčio permoka, PVM skirtumas, arba kai mokesčio permoka (skirtumas) susidaro pagal patikslintas arba pavėluotai pateiktas mokesčio deklaracijas.

2) per didelės sumokėtos mokesčio įmokos sumokėjimo į VMI prie FM surenkamąsias sąskaitas diena - kai į VMI prie FM surenkamąsias sąskaitas faktiškai buvo sumokėta per didelę mokesčio suma.

#### 1 pavyzdys

Mokesčių mokėtojas 2020-01-20 pateikė prašymą grąžinti 500 Eur pelno mokesčio permoką už 2016 metus, kuri buvo deklaruota 2017-06-11. Kadangi pelno mokesčio permoka susidarė 2016-12-31, laikytina, kad prašymo pateikimo dieną suėjo einamųjų ir prieš juos einančių trejų kalendorinių metų permokos grąžinimo senaties terminas.

#### 2 pavyzdys

Mokesčių mokėtojas 2020-01-20 pateikė prašymą grąžinti 500 Eur PVM skirtumą už 2016 m. gegužės mėn. (mokestinis laikotarpis nuo 2016-05-01 iki 2016-05-31), kurį buvo deklaravęs 2016-06-24. Kadangi PVM skirtumo susidarymo data 2016-05-31, laikytina, kad prašymo pateikimo dieną suėjo einamųjų ir prieš juos einančių trejų kalendorinių metų permokos grąžinimo senaties terminas.

#### 3 pavyzdys

Mokesčių mokėtojas 2020-01-20 pateikė prašymą grąžinti 500 Eur PVM skirtumą už 2016 m. gegužės mėn. (mokestinis laikotarpis nuo 2016-05-01 iki 2016-05-31), kurį deklaravo 2018-02-24, pateikdamas patikslintą PVM deklaraciją. Kadangi minėto PVM skirtumo susidarymo data 2016-05-31, laikytina, kad prašymo pateikimo dieną suėjo einamųjų ir prieš juos einančių trejų kalendorinių metų mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo senaties terminas.

Muitinėje susidaro mokesčių permoka, pavyzdžiui,

1. kai į Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – MD) surenkamąsias sąskaitas buvo įskaityta per didelė mokesčių suma – tai per didelės įskaitytos įmokos į MD surenkamąsias sąskaitas data;

2. kai muitinė, atlikusi mokestinį patikrinimą arba asmeniui pateikus papildomus dokumentus, sumokėtus mokesčius perskaičiuoja į mažesnę dydį – tai mokestinės prievolės įvykdymo data.

#### 1 pavyzdys

Prekės į laisvą apyvartą buvo išleistos (muitinės deklaracija priimta) 2016-12-19. Importuotoms prekėms muitų tarife nustatyta maito norma „neapmokestinama“, muitinės deklaracijoje nurodyto 700 eurų importo PVM mokestinė prievolė buvo įvykdyta 2017-01-16. Muitinė, savo iniciatyva patikrinusi muitinės deklaraciją išleidus prekes, nustatė, kad neteisingai

apskaičiuota importo PVM apmokestinamoji vertė. 2017-07-12 priimtas sprendimas importo PVM apmokestinamąją vertę ir atitinkamai importo PVM perskaičiuoti – patikslinus minėtą vertę apskaičiuota 200 eurų gražintina importo PVM suma. Asmuo apie tai buvo informuotas, tačiau prašymą gražinti susidariusią permoką pateikė 2020-01-07. Kadangi prašymas pateiktas nepasibaigus bendrajam permokos gražinimo senaties terminui, muitinė permoką gražino.

## 2 pavyzdys

Prekės į laisvą apyvartą buvo išleistos (muitinės deklaracija priimta) 2016-11-19. Importuotoms prekėms muitų tarife nustatyta maito norma „neapmokestinama“, muitinės deklaracijoje nurodyto 850 eurų importo PVM mokestinė prievolė buvo įvykdyta 2016-12-16. Muitinė, savo iniciatyva patikrinusi muitinės deklaraciją išleidus prekes, nustatė, kad neteisingai apskaičiuota importo PVM apmokestinamoji vertė. 2017-07-12 priimtas sprendimas importo PVM apmokestinamąją vertę ir atitinkamai importo PVM perskaičiuoti – patikslinus minėtą vertę apskaičiuota 150 eurų gražintina importo PVM suma. Asmuo apie tai buvo informuotas, tačiau prašymą gražinti susidariusią permoką pateikė 2020-01-12. Kadangi prašymas pateiktas pasibaigus bendrajam permokos gražinimo senaties terminui, muitinė permokos negražino ir 2020 metų sausio mėnesį nurašė ją iš biudžeto apskaitos dokumentų.

## 3 pavyzdys

Prekės į laisvą apyvartą buvo išleistos (muitinės deklaracija priimta) 2016-09-17. Importuotoms prekėms muitų tarife nustatyta maito norma „neapmokestinama“, muitinės deklaracijoje nurodyta 720 eurų importo PVM mokestinė prievolė įvykdyta 2016-10-16. Muitinė, savo iniciatyva patikrinusi muitinės deklaraciją išleidus prekes, nustatė, kad neteisingai apskaičiuota importo PVM apmokestinamoji vertė. 2017-03-09 patikslinus minėtą vertę (priimtas sprendimas ją ir atitinkamai importo PVM perskaičiuoti), susidarė 210 eurų gražintina importo PVM suma, apie kurią asmuo buvo informuotas. Asmuo 2019-03-15 pateikė prašymą gražinti susidariusią permoką, tačiau prašyme nenurodė atsiskaitomosios sąskaitos, į kurią turėtų būti pervesti pinigai. Muitinė 2019-03-23 paprašė patikslinti prašymą ir nurodyti atsiskaitomąją sąskaitą, tačiau asmuo to nepadarė ir nepateikė jokios papildomos informacijos. Kadangi asmuo nepriemokų neturėjo, susidariusi permoka nebuvo panaudota įskaitymui. 2020-01-12 asmuo pateikė naują prašymą gražinti susidariusią permoką, jame nurodė visą reikiamą informaciją permokos gražinimui. Kadangi veiksmai, įrodantis, kad mokesčio mokėtojas žinojo apie permoką ir ketino ją susigrąžinti buvo atliktas nepasibaigus bendrajam permokos gražinimo senaties terminui, muitinė permoką gražino (nors prašymas, pagal kurį permoka gražinta, buvo pateiktas pasibaigus bendrajam permokos gražinimo senaties terminui).

Jei atitinkamame mokesčio įstatyme nenustatyta kitaip, mokesčio permoka (skirtumas) gali būti gražinta (įskaityta), jeigu ji susidarė ne anksčiau kaip per atitinkamą šio Įstatymo 68 straipsnyje nurodytą mokesčių apskaičiavimo ar perskaičiavimo terminą, – skaičiuojama atgal:

- nuo įskaitymo dienos, kai įskaitymas atliekamas mokesčių administratoriaus iniciatyva be atskiro mokesčių mokėtojo prašymo,
- nuo mokesčių mokėtojo prašymo pateikimo dienos, kai toks prašymas yra pateiktas.

## 1 pavyzdys

Mokesčių mokėtojas 2017-04-25 deklaravo 2000 Eur PVM skirtumą už 2017 m. kovo mėn., o 2020-06-11 deklaravo 1500 Eur kitų mokesčių nepriemoką, kurios nemokėjo. Kadangi minėto PVM skirtumo gražinimo (įskaitymo) senaties terminas nesuėjo, VMI savo iniciatyva (be atskiro

mokesčių mokėtojo prašymo) 2020-06-11 atliko 1500 Eur įskaitymą mokestinei nepriemokai padengti.

## 2 pavyzdys

Mokesčių mokėtojas 2017-04-25 deklaravo 2000 Eur PVM skirtumą už 2017 m. kovo mėn., o 2020-01-20 kreipėsi į VMI, prašydamas jį grąžinti. Kadangi PVM skirtumo grąžinimo (įskaitymo) senaties terminas, skaičiuojamas atgal nuo mokesčių mokėtojo prašymo pateikimo dienos, nesuėjo, VMI mokesčių mokėtojui grąžino šį PVM skirtumą.

Jei iki prašymo pateikimo mokesčių mokėtojas atlieka veiksmą, liudijantį tai, kad jis žino apie mokesčio permokos (skirtumo) buvimą ir siekia ją susigrąžinti (įskaityti), minėtas terminas skaičiuojamas nuo to veiksmo atlikimo dienos. Šiuo atveju mokesčių mokėtojas prie prašymo grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) privalo pateikti mokesčių administratoriui minėto veiksmo atlikimą pagrindžiančius įrodymus.

Pagal MAĮ 87 straipsnio 13 dalį turi būti nustatytos dvi sąlygos: žinojimas apie permokos (skirtumo) buvimą ir siekis ją susigrąžinti. Kadangi MAĮ nedetalizuojama, kokie veiksmai galėtų būti laikomi veiksmais, nusakančiais, kad mokesčių mokėtojas žino apie mokesčio permokos (skirtumo) buvimą ir siekia ją susigrąžinti, darytina išvada, kad minėtų veiksmų pripažinimas neatsiejamas nuo konkrečių faktinių aplinkybių visumos vertinimo.

Veiksmai, liudijantys, kad mokesčių mokėtojas žino apie mokesčio permokos (skirtumo) buvimą ir siekia ją susigrąžinti (įskaityti), gali būti, pavyzdžiui:

- mokesčių mokėtojo prašymo permoką grąžinti (įskaityti) pateikimas;
- metinės pajamų mokesčio deklaracijos, kurioje nurodyta GPM permoka, pateikimas;
- mokestinių prievolių likučių suderinimo akto, kuriame įtraukta atitinkamo dydžio ir laikotarpio mokesčio permoka (skirtumas), suderinimas, kai po to per protingą terminą prašoma grąžinti suderintą mokesčio permoką (skirtumą);
- patikslintos mokesčio deklaracijos, kurioje nurodyta grąžintina mokesčio suma pateikimas (tuomet ją pateikusiam mokesčių mokėtojui atsiranda pagrindas prašyti grąžinti mokesčio permoką), kai po to per protingą terminą teikiamas prašymas grąžinti mokesčio permoką.

Komentuojamoje dalyje sąvoka „protingas terminas“ suprantama kaip įmanomai trumpiausias terminas, per kurį atidus ir rūpestingas asmuo turi realią galimybę tinkamai įgyvendinti savo teisę.

## Pavyzdys

Juridinis asmuo 2016-02-25 deklaravo 200 Eur PVM skirtumą už 2016 m. sausio mėn., 2019-12-16 juridinio asmens prašymu buvo pateiktas mokestinių likučių suderinimo aktas, kuriame buvo nurodytas ir šis PVM skirtumas. Mokesčių mokėtojas 2020-01-20 kreipėsi į VMI, prašydamas grąžinti 200 Eur PVM skirtumą, susidariusį 2016-01-31, ir skirtumo grąžinimo senaties terminą skaičiuoti ne nuo prašymo pateikimo dienos, o nuo veiksmo, liudijančio apie tai, kad jis žino apie mokesčio permokos buvimą ir siekia ją susigrąžinti, t. y. nuo 2019-12-16 atlikto mokestinių likučių akto suderinimo dienos. Atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėtojo veiksmas, t. y. kreipimasis dėl likučių suderinimo, buvo pradinis veiksmas, kuriuo siekiama prašyme nurodyti tikslią permokos sumą, ir prašymas grąžinti PVM skirtumą pateiktas per protingą terminą, VMI einamųjų metų ir prieš juos einančių trejų kalendorinių metų senaties terminą skaičiavo nuo 2019-12-16, todėl mokesčių mokėtojui ši PVM skirtumo suma buvo grąžinta.

Išnagrinėjusi mokesčių mokėtojo prašymą grąžinti mokesčio permoką (skirtumą), kuris pateiktas suėjus mokesčio permokos (skirtumo) senaties terminui, VMI prie FM negrąžina mokesčių mokėtojui deklaruotos mokesčio permokos (skirtumo) dalies, likusios po VMI prie FM iniciatyva

atliktų įskaitymų mokesstinėms nepriemokoms padengti, jeigu iki šio prašymo pateikimo mokesčių mokėtojas neatliko kitų veiksmų, liudijančių tai, kad jis žino apie mokesčio permokos (skirtumo) buvimą ir siekia ją susigrąžinti (įskaityti).

#### Pavyzdys

Juridinis asmuo 2016-02-25 deklaravo 2000 Eur PVM skirtumą už 2016 m. sausio mėnesį. Mokesčių mokėtojas 2016 – 2019 metų laikotarpiu deklaravo 1500 Eur kitų mokesčių nepriemokų, kurių nemokėjo, o VMI savo iniciatyva iš šio skirtumo atlikdavo įskaitymus kitų mokesčių mokesstinėms nepriemokoms padengti. Suėjus mokesčio permokos (skirtumo) senaties terminui, mokesčių mokėtojas 2020-01-20 kreipėsi į VMI, prašydamas grąžinti po įskaitymų likusį 500 Eur PVM skirtumą, ir šio skirtumo grąžinimo senaties terminą skaičiuoti ne nuo prašymo grąžinti pateikimo dienos, o nuo 2019-03-12 atlikto paskutinio įskaitymo VMI iniciatyva dienos. Įvertinusi faktinių aplinkybių visumą bei tai, jog mokesčių mokėtojas prie prašymo grąžinti mokesčio permoką (skirtumą) nepateikė VMI minėto veiksmo atlikimą pagrindžiančių įrodymų, taip pat neatliko kitų veiksmų, liudijančių, kad jis ne tik žino apie 500 Eur skirtumo buvimą, bet ir siekia jį susigrąžinti (įskaityti), VMI šio PVM skirtumo grąžinimo senaties terminą skaičiavo nuo mokesčių mokėtojo prašymo grąžinti pateikimo dienos – 2020-01-20. Suėjus mokesčio skirtumo grąžinimo senaties terminui, jis nebuvo grąžintas mokesčių mokėtojui.

MAĮ 87 straipsnio 13 dalyje įtvirtintas mokesčio permokos (skirtumo) senaties terminas netaikomas permokėtoms baudoms už administracinius nusižengimus, taip pat klaidingai sumokėtoms įmokoms ar baudoms, kadangi MAĮ 2 straipsnio prasme kaip mokesčio permoka ar mokesčio skirtumas nevertinamos pinigų sumos, kurios į VMI prie FM surenkamąją sąskaitą buvo pervestos per klaidą (pavyzdžiui, nurodžius netinkamą sąskaitą banke ar mokėjimo paskirtyje netinkamą įmokos kodą, atitinkamą mokesčių sumoka asmuo, neturėjęs tokios mokesstinės prievolės, arba baudą sumoka nepadaręs pažeidimo asmuo; per apsirikimą nurodžius akivaizdžiai ne tuos skaičius (pvz., vietoj deklaruotos 100 Eur mokesstinės prievolės pervedama 1000 Eur ir pan.).

2. Į paminėtą mokesčio permokos grąžinimo (įskaitymo) terminą neįskaičiuojami kalendoriniai metai, kuriais dėl grąžintinų (įskaitytinų) sumų vyko mokesstiniai arba teisminiai ginčai arba buvo taikomos dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo procedūros, numatytos Lietuvos Respublikos sudarytose ir taikomose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse, arba Dvigubo apmokestinimo ginčų sprendimo įstatyme, Konvencijoje 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną arba Daugiašalėje konvencijoje.

*(Pakeista pagal VMI prie FM raštą 2018-12-28 Nr. (32.44-31-3E)-RM-42946; pagal VMI prie FM raštą 2020-09-18 Nr. (32.44-31-3E)-RM- 50719).*