



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „R“ SKUNDO**

2024 m. liepos d. Nr. S-2024/ (7-2024/65)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensio, narių Gvidos Ivanauskienės, Jurgitos Narkevičiūtės (pranešėja), Andriaus Veniaus ir Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo UAB „R“ (toliau – Pareiškėja) 2024-05-15 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2024-05-02 sprendimo Nr. 69-26. Pareiškėjos atstovai direktorius M.G., vyriausioji buhalterė D.P. ir advokatas T.E. bei Inspekcijos atstovas E.F. dalyvavo 2024-07-02 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjos mokestinis ginčas vyko dėl Aplinkos apsaugos departamento prie Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos (toliau – Aplinkos apsaugos departamentas) 2020-12-10 sprendimo Nr. AS-152, kuriuo buvo nurodyta į valstybės biudžetą sumokėti 99 387 Eur mokesčių už aplinkos teršimą (toliau – MUAT). Mokestis buvo apskaičiuotas pritaikius 1,5 koeficientą pagal Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymą (toliau – MUATĮ). Mokestinis ginčas pasibaigė galutine Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2024-01-31 nutartimi adm. byloje Nr. eA-926-662/2024, kuria buvo patvirtintas Vilniaus apygardos administracinio teismo (šiuo metu Regionų administracinis teismas, toliau – RAT) 2023-10-17 sprendimas, priimtas adm. byloje Nr. eI3-9376-1114/2023, ir mokesčių mokėtojai vietoj nurodymo sumokėti 99 387 Eur MUAT, nurodyta į valstybės biudžetą sumokėti 49 689 Eur. Pareiškėja įvykdė įsiteisėjusį teismo sprendimą, 2024-02-07 sumokėdama į valstybės biudžetą apskaičiuotą mokesčio dydį.

Pareiškėja 2024-02-12 pateikė prašymą Kauno apskrities valstybei mokesčių inspekcijai (toliau – Kauno AVMI) dėl atleidimo nuo 8 468,28 Eur MUAT delspinigių sumokėjimo. Kauno AVMI Pareiškėjos prašymo netenkino, 2024-03-05 sprendimu Nr. (7.45 Mr) 500-251 neatleido nuo 8 402,21 Eur MUAT delspinigių sumokėjimo (*pastaba*. delspinigių dydis buvo apskaičiuotas prašymo nagrinėjimo metu). Minėtas sprendimas buvo patvirtintas skundžiamu Inspekcijos 2024-05-02 sprendimu Nr. 69-26.

Pareiškėja skunde Komisijai teigia, kad Inspekcija nepagrįstai neatleido nuo mokesčio delspinigių mokėjimo pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 8 straipsnio 3 dalį, 100 straipsnio 1 dalies 3 punktą, 141 straipsnio 1 dalies 4 punktą. Skunde nurodoma, jog teisminiai ginčai užtruko ne dėl Pareiškėjos kaltės:

- Pareiškėja pateikė 2020-12-29 skundą RAT, kuris 2022-01-19 sprendimu mokesčių mokėtojos skundą atmetė;

- LVAT 2023-05-03 nutartimi nusprendė RAT 2022-01-19 sprendimą panaikinti ir perduoti bylą minėtam teismui nagrinėti iš naujo;
- RAT 2023-10-17 sprendimu nusprendė Aplinkos apsaugos departamento 2020-12-10 sprendimą Nr. AS-152 pakeisti, o minėtas sprendimas buvo patvirtintas galutine LVAT 2024-01-31 nutartimi.

Pareiškėja, pateikdama skundą mokesčių administratoriui, prašė atleisti nuo delspinigių mokėjimo taikant teisingumo ir protingumo kriterijus (MAĮ 8 straipsnio 3 dalis), tačiau Inspekcija prašymo netenkino, motyvuodama tuo, kad nesusiklostė reikšmingos aplinkybės, kurioms esant mokesčių mokėtoja gali būti atleidžiama nuo ekonominių sankcijų. Skunde Komisijai teigiama, jog delspinigiai Pareiškėjai priskaičiuoti už itin ilgą (daugiau kaip 3 metų) laikotarpį. Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, jog mokestinis ginčas mokesčių mokėtojos buvo inicijuotas 2020-12-29, o baigėsi 2024-01-31. Itin ilgas delspinigių skaičiavimo laikotarpis susidarė dėl teismo ginčo eigos ir trukmės. Pareiškėja mokesčio ginčo proceso nevilkina, teisme gynė savo teises ir teisėtus interesus, sąžiningai naudojosi procesinėmis teisėmis, o mokesčio ginčo procesas teisme užsitęsė dėl procese susiklosčiusių aplinkybių ir procesinių sprendimų. Apeliacinės instancijos teismas gražino bylą nagrinėti iš naujo pirmosios instancijos teismui, todėl byla pirmos instancijos teisme buvo nagrinėjama du kartus, o tai iš esmės ir nulėmė išskirtinai ilgą mokesčio ginčo nagrinėjimo terminą. Įsiteisėjus LVAT 2024-01-31 nutarčiai, Pareiškėja nedelsdama įvykdė įsiteisėjusį sprendimą, 2024-02-07 sumokėdama 49 689 Eur MUAT.

Taikant protingumo ir teisingumo kriterijus, Pareiškėjos nuomone, ji atleistina nuo delspinigių sumokėjimo. Delspinigiai mokesčių teisėje traktuojami kaip sankcija, kuri gali būti taikoma asmeniui, laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius. Delspinigiai nuo Pareiškėjai pritaikytos sankcijos (padidinto mokesčio už aplinkos teršimą) negali būti skaičiuojami, nes tai būtų dvigubas Pareiškėjos nubaudimas, t. y. pirmą kartą pritaikant ekonominę sankciją (padidintą taršos mokesį), o antrą kartą – nurodant sumokėti delspinigius nuo pritaikytos sankcijos. Sprendžiant atleidimo nuo delspinigių klausimą būtina įvertinti tai, kad Aplinkos apsaugos departamento apskaičiuotas ir Pareiškėjai nurodytas MUAT pats savaime yra sankcija mokesčių mokėtojai. Skunde nurodoma, jog analogiškos pozicijos laikosi ir Komisija. Tuo pačiu Pareiškėja skunde cituoja teismo poziciją, paminėdama, kad „atsižvelgdamas į šiuos pareiškėjos argumentus, taip pat į tai, kad byloje nėra duomenų, jog pareiškėja apgaulingai tvarkė apskaitą, klastojo apskaitos dokumentus, trukdė Aplinkos apsaugos departamentui atlikti įstatyme nustatytas pareigas ir pan., sprendžia, kad pareiškėjai apskaičiuotas MUAT (taikant didesnę tarifą) nagrinėjamu atveju yra neproporcingas <...>. Teisėjų kolegijos vertinimu, pareiškėjos mokėtina mokesčių sumažinus 50 proc., tokia pareiškėjos mokėtina suma pakankama siekiamam tikslui pasiekti ir atitinka teisingumo, proporcingumo bei protingumo kriterijus“ (RAT 2023-10-17 sprendimo 72 punktą).

Mokesčių mokėtojos vertinimu, vadovaujantis teisingumo ir protingumo kriterijais, mokesčių administratorius negali skirti antros mokesčio sankcijos Pareiškėjai, papildomai nurodant sumokėti delspinigius už visą mokesčio ginčo laikotarpį. Pareiškėja savo skunde cituoja LVAT ir Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – LRTT) praktiką dėl teisingumo ir protingumo principų taikymo. Pateiktame skunde nurodoma, jog reikšmingomis aplinkybėmis, sprendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų (baudų, delspinigių) klausimą, LVAT pripažįsta tiek aplinkybes, susijusias su mokesčių administratoriaus atliekamų mokėtojų kontrolės veiksmų visuma, jų trukme (mokesčio patikrinimo, mokesčio ginčo trukmė, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo operatyvumas (žiūrėti: 2011-09-19 nutartį adm. byloje Nr. A-556-3447/2011), tiek ir aplinkybes, susijusias su paties mokesčių mokėtojo elgesiu (bendradarbiavimas, pažeidimų pripažinimas, apskaičiuotų nepriemokų padengimas ir pan.) mokesčių administratoriaus atliekamų kontrolės veiksmų metu ar po jų (žiūrėti: LVAT 2011-10-10 nutartį adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2014-03-25 nutartį adm. byloje Nr. A-556-971/2014).

Skunde atkreipiamas dėmesys, jog per visą mokesčio ginčo laikotarpį Pareiškėjai delspinigiai nebuvo skaičiuojami. Mokesčių administratorius nebuvo informavęs apie delspinigių skaičiavimą. Mokesčių administratorius buvo sustabdęs 99 387 Eur MUAT išieškojimą.

Mokesčių mokėtojos nuomone, delspinigių skaičiavimas atgaline data, t. y. pasibaigus mokestiniam ginčui ir Pareiškėjui įvykdžius įsiteisėjusį teismo sprendimą, pažeidžia MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintus teisingumo ir protingumo kriterijus, kuriais privalo vadovautis mokesčių administratorius.

Pasisakydama dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių vadovaujantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktu, Pareiškėja nurodė, jog mokesčių administratorius klaidingai teigia, kad Pareiškėja nepateikė jokių suklaidinimo įrodymų, o Pareiškėjos buhalterė konsultavosi kitais klausimais. Skunde teigiama, jog Pareiškėjos vyr. buhalterė D.P. konsultavosi su mokesčių administratoriumi telefonu, siekdama išsiaiškinti, ar gali būti priskaičiuoti delspinigiai nuo ginčijamos MUAT sumos. Inspekcijos specialistai paaiškino, kad delspinigiai nuo ginčo sumos nebus skaičiuojami.

Priešingos pozicijos laikosi Inspekcija. Dėl atleidimo nuo delspinigių sumokėjimo vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnio 1 dalies 3 punktu, 100 straipsniu, 141 straipsnio 1 dalies 3 ir 4 punktais, Inspekcija skundžiamame sprendime nurodė, jog analogiškai atleidimo nuo delspinigių pagrindai nustatyti taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 „Dėl Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Atleidimo taisyklės), 7 punkte.

Pasisakant dėl apskaičiuotos delspinigių sumos, ginčijamame sprendime nurodyta, jog buvo apskaičiuota 8 402,41 Eur delspinigių suma už laikotarpį nuo 2021-01-07 iki 2024-01-31. Inspekcija, aptardama MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktą, nurodė, jog skaičiuojant delspinigių sumas buvo įvertintos Pareiškėjos turimos mokesčių permokos. Iš viso Pareiškėjai buvo apskaičiuoti 16 468,82 Eur MUAT delspinigiai, tačiau, atsižvelgus į skaičiavimo datai Pareiškėjos turėtas permokas, koreguota 8 069,02 Eur MUAT, bei atsižvelgiant į atliktą koregavimą apskaičiuoti 8 396,88 Eur MUAT delspinigiai. Taip pat ginčijamame sprendime akcentuota, jog Pareiškėjos 2023-12-31 turėta 44 787,96 Eur mokesčių permoka negalėjo būti panaudota skaičiuojant delspinigius už 2021, 2022 ar 2023 metus, nes atsirado vėliau.

Inspekcija ginčijamame sprendime dėl MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkto nurodė, jog laikotarpiu nuo 2020-11-01 iki 2021-01-31 buvo užfiksuoti du skambučiai, tačiau konsultacijos teiktos kitais, su delspinigių skaičiavimu nesusijusiais klausimais. Inspekcija 2024-05-02 sprendime Nr. 69-26 pacitavo LVAT praktiką dėl 141 straipsnio 1 dalies 4 punkto taikymo sąlygų bei pažymėjo, kad Pareiškėja nepateikė jokių suklaidinimo įrodymų, kurie pašalintų pačios mokesčių mokėtojos atsakomybę ir būtų pagrindas konstatuoti MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkte numatytą atleidimo nuo delspinigių pagrindų buvimą. Taip pat pažymėjo, kad mokesčių mokėtoja negali teisinti savo pačios pareigų nevykdymo kitų asmenų nepakankamai atlikta jos veiklos kontrole.

Pasisakant dėl teisingumo ir protingumo kriterijų, Inspekcijos vertinimu, turi būti atsižvelgta į LRKT suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (žiūrėti: LVAT 2011-10-10 nutartį adm. byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartį adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-10-10 nutartį adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2011-09-08 nutartį adm. byloje Nr. A-575-2144/2011, 2014-03-25 nutartį adm. byloje Nr. A-556-971/2014). Atleidimas nuo ekonominių sankcijų mokėjimo yra galimas tik esant išskirtinėms aplinkybėms (žiūrėti: LVAT 2017-11-06 nutartį adm. byloje Nr. A-1146-602/2017, 2018-02-06 nutartį adm. byloje Nr. A-144-602/2018, 2020-07-29 nutartį adm. byloje Nr. eA-3155-968/2020 ir kt.), kurios buvo nulemtos norminių aktų reikalavimų neatitinkančių mokesčių administratoriaus veiksmų, jo neveikimo – pavyzdžiui, nepateisinamai ilgai truko mokesčių mokėtojo kontrolės veiksmai, mokesčių administratorius nepagrįstai ilgai delsė atnaujinti mokesčių mokėtojo kontrolės veiksmus po mokestinio patikrinimo sustabdymo, pirminio patikrinimo metu nevisapusiškai įvertintos su apmokestinimu susijusios aplinkybės, dėl kurių kilo būtinybė atlikti pakartotinius tikrinimo veiksmus, o visą šį laikotarpį buvo skaičiuojami delspinigiai, ir pan., arba tais atvejais, kai yra akivaizdu, kad apskaičiuoti delspinigiai (atliekantys biudžetui laiku nesumokėtų mokesčių kompensacinę funkciją) dėl savo dydžio (pavyzdžiui, artimas, ar net viršijantis pačią mokestinę prievolę) būtų neadekvatūs padarytam pažeidimui, taip pat turi būti vertinamos ir pažeidimo

padarymo aplinkybės. Reikšmingomis aplinkybėmis, sprendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų (baudų, delspinigių) klausimą, LVAT pripažįsta ir tokias aplinkybes, kaip mokesčio patikrinimo, mokesčio ginčo trukmė, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo operatyvumas (žiūrėti: 2011-09-19 nutartį adm. byloje Nr. A-556-3447/2011), paties mokėtojo elgesys kontrolės veiksmų metu ar po jų (žiūrėti: 2011-10-10 nutartį adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2014-03-25 nutartį adm. byloje Nr. A-556-971/2014). Reikšmingomis aplinkybėmis, sprendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų (baudų, delspinigių) klausimą, LVAT pripažįsta ir tokias aplinkybes, kaip geranoriškas ir aktyvus mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas, apskaičiuotų (nesumokėtų) mokesčių sumokėjimas, teisės normų reikalavimų neatitinkantys, neoperatyvūs mokesčių administratoriaus veiksmai kontrolės procedūrų ir mokesčio ginčo metu (detaliai šios aplinkybės aptartos LVAT 2014-03-17 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-990/2014), taip pat tam tikros mokesčių mokėtoją apibūdinančios aplinkybės – amžius, socialinė grupė, sveikatos problemos ir pan. (žiūrėti: LVAT 2014-06-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1375/2014). Iš kitos pusės pažymėtina ir tai, kad šios teismų praktikos suformuotos taisyklės įprastai pripažįstamos sudarančiomis pagrindą atleisti mokesčių mokėtoją ne nuo visų, o nuo dalies delspinigių (ar baudų) mokėjimo, nes laikomasi pozicijos, jog yra nustatyti mokesčių teisės aktų pažeidimai, todėl atleidžiant mokesčių mokėtoją nuo visų ekonominių sankcijų, jos neatliktų jų skyrimu numatytų tikslų: poveikio konkrečiam mokesčių mokėtojui, bendrosios prevencijos.

Inspekcija pažymėjo ir tai, jog LVAT yra nurodęs, kad delspinigių skaičiavimas nepriklauso nuo mokesčių administratoriaus elgesio, t. y. nuo patikrinimo akto surašymo laiko, ir pažymėjęs, jog tai priklauso nuo paties mokesčio mokėtojo, nes jis neturi jokios pareigos laukti, kol mokesčių administratorius atliks jo patikrinimą ir priskaičiuos jam mokėtinas į biudžetą sumas. Priešingai, mokesčių mokėtojas turi pareigą pats deklaruoti ir sumokėti mokesčius dar iki mokesčio patikrinimo (žiūrėti: LVAT 2009-09-10 nutartį adm. byloje Nr. A-442-877/2009, 2012-09-06 nutartį adm. byloje Nr. A-575-1394/2012; 2016-06-14 nutartį adm. byloje Nr. A-1045-556/2016, 2020-03-10 nutartį adm. byloje Nr. eA-3247-575/2020). Inspekcija, įvertinusi ginčo byloje pateiktą informaciją, nenustatė, kad Aplinkos apsaugos departamentas būtų padaręs procedūrinius pažeidimus, taip pat kad patikrinimas trūko nepagrįstai ilgai, todėl teisingumo ir protingumo principų netaikė.

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

Skundžiamas Inspekcijos 2024-05-02 sprendimas Nr. 69-26 yra keistinas, Pareiškėjos 2024-05-15 skundas tenkinamas iš dalies.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Inspekcijos sprendimo, kuriuo atsisakyta Pareiškėją atleisti nuo apskaičiuotų 8 402,41 Eur MUAT delspinigių sumokėjimo. Taip pat Pareiškėjos 2024-05-15 skunde Komisijai yra pateikiamas nesutikimo motyvas dėl delspinigių apskaičiavimo pagrįstumo.

MAĮ 100 ir 141 straipsniai bei Atleidimo taisyklės numato atvejus, kuomet mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo apskaičiuotų delspinigių sumokėjimo. Iš Pareiškėjos 2024-05-15 skundo ir jos atstovų Komisijos 2024-07-02 posėdyje išdėstytos pozicijos matyti, jog mokesčių mokėtoja prašo būti atleista nuo MUAT ginčo delspinigių sumokėjimo, vadovaujantis 141 straipsnio 1 dalies 4 punkto pagrindais, prašant atsižvelgti į kaltės formą, siūlant įvertinti teisėsaugos institucijų veiksmus bei remiantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais teisingumo ir protingumo kriterijais.

Komisija pasisako, jog delspinigiai už aplinkos sritį reglamentuojančių teisės aktų pažeidimus, t. y. mokesčiai kartu su padidinta mokesčio dalimi bei mokesčio delspinigiais, buvo apskaičiuoti vadovaujantis MUATĮ 8 straipsnio 6 dalimi, 9 straipsnio 1 dalimi ir 4 dalies 1 punktu, Mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos aprašo, patvirtinto Lietuvos Respublikos aplinkos ministro ir Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008-07-09 įsakymu Nr. D1-370/1K-230 (toliau – Tvarkos aprašas), 4 ir 14 punktais bei MAĮ 95–99 straipsniuose nustatyta tvarka. Kaip teisingai pažymėjo Inspekcija skundžiamame sprendime, MAĮ 40 straipsnis įtvirtina bendrąsias mokesčių mokėtojo pareigas (laiku ir tiksliai vykdyti mokesstinę prievolę, teisingai, vadovaujantis mokesčių įstatymais, apskaičiuoti jos dydį,

laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus (MAĮ 40 straipsnio 1, 4, 5 punktai). LVAT 2024-01-31 nutartimi adm. byloje Nr. eA-926-662/2024, kuria buvo patvirtintas RAT 2023-10-17 sprendimas adm. byloje Nr. eI3-9376-1114/2023, neginčijamai nustatyta, jog Pareiškėja pažeidė aptartas MUATĮ ir Tvarkos aprašo nuostatas, t. y., Pareiškėja tikrintu 2016–2018 metų laikotarpiu padarė mokestinį pažeidimą. O būtent, apskaičiuodama faktinius per mokestinį laikotarpį į aplinkos orą išmestus teršalų kiekius Pareiškėja nepagrįstai taikė kuro peleningumo *Ar* bei kuro žemutinės degimo šilumos *Qir* koeficientus, kurie buvo fiksuoti kuro tyrimų protokoluose. Pareiškėja, skaičiuodama faktinius per mokestinį laikotarpį į aplinkos orą išmetamų teršalų kiekius, daug metų naudojo 2014 m. inventorizacijos ataskaitoje pateiktus kuro peleningumo *Ar* bei kuro žemutinės degimo šilumos *Qir* koeficientus, kurie nustatyti vykdytos inventorizacijos metu, įvertinus atitinkamo kuro kokybę, ir nieko bendro neturėjo su 2016–2018 m. laikotarpiu Pareiškėjos naudoto kuro kokybe.

Pažeidus aplinkos sritį reglamentuojančius teisės aktus ir laiku nesumokėjus MUAT, atsirado pareiga sumokėti mokesčio delspinigius. Komisija primena, jog delspinigiai laikomi vienu iš mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdų (MAĮ 95 straipsnio 1 dalies 1 punktas). Pagal MAĮ 99 straipsnį delspinigių dydį nustato finansų ministras, atsižvelgdamas į praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinį vidurkį. Delspinigių dydis nustatomas minėtąją palūkanų normą padidinus 10 procentinių punktų. Finansiniu ir ekonominiu aspektu delspinigių dydis nustatytas laikantis principo, kad jų dydis turėtų atspindėti valstybės skolinimosi kaštus (už kiek valstybė gali pasiskolinti negautų pajamų sumą) ir kad nesusidarytų alternatyvi skolinimosi iš biudžeto galimybė. Būtent delspinigių dydžio padidinimas 10 punktų sietinas su baudiniu ir atgrasymo tikslais, t. y. kad neapsimokėtų nemokėti mokesčių. Apibendrinant delspinigių dydžio nustatymo struktūrą, Komisijos nuomone, galima daryti išvadą, jog delspinigiai turi dvejopą paskirtį: pirmiausia – kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda laiku nesumokėjus mokesčių, po to – sukurti neigiamą finansinio baudinio pobūdžio poveikį.

Prieš vertinant Įstatymo leidėjo numatytus teisinius pagrindus, kuriems esant gali būti sprendžiamas klausimas dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių sumokėjimo (nagrinėjamu atveju mokesčio sankcijų), būtina nustatyti MUAT delspinigių apskaičiavimo principus (žiūrėti: LVAT 2012-01-20 nutartį adm. byloje Nr. A-556-106-12). Kaip matyti iš Pareiškėjos pateikto 2024-05-15 skundo, yra keliamas klausimas dėl delspinigių apskaičiavimo pagrįstumo. MUATĮ 7 straipsnio 9 dalyje nurodoma, jog nesumokėtas MUAT sumokamas arba išieškomas, delspinigiai skaičiuojami, permokėta mokesčio suma gražinama MAĮ nustatyta tvarka.

LVAT ne kartą yra pažymėjęs, jog aiškinant MAĮ 81 straipsnio 2 dalies, 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto ir 97 straipsnio 2 dalies nuostatas sisteminiu teisės aiškinimo metodu, darytina išvada, kad įstatymų leidėjas yra nustatęs du skirtingus ir savarankiškai taikomus delspinigių skaičiavimo už netinkamą mokestinės prievolės vykdymą pagrindus tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas privalo sumokėti mokesčių sumą, nurodytą mokesčių administratoriaus sprendime dėl mokestinio patikrinimo akto ar kito patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento patvirtinimo (žiūrėti: LVAT 2011-04-22 nutartį adm. byloje Nr. A-556-944/2011, 2020-04-22 nutartį adm. byloje Nr. eA-679-556/2020, 2021-03-24 nutartį adm. byloje Nr. eA-752 438/2021 ir kt.). Pirmu atveju delspinigiai yra skaičiuojami dėl to, kad mokesčių mokėtojas nesumokėjo mokesčio to mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimojo teisės akto nustatytu terminu. Šiuo pagrindu delspinigiai pradami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, ir baigiami skaičiuoti patikrinimo akto ar kito patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dieną. Antras delspinigių skaičiavimo pagrindas taikomas tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas per MAĮ 81 straipsnio 2 dalyje nustatytą terminą nesumoka sprendime, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, nurodytų papildomai apskaičiuotų mokesčių, paskirtų baudų ir apskaičiuotų delspinigių sumų. Šiuo atveju delspinigių skaičiavimas yra pradamas nuo kitos dienos po minėto termino pasibaigimo (žiūrėti: LVAT 2011-01-31 nutartį adm. byloje Nr. A-556-254/2011, 2020-04-22 nutartį adm. byloje Nr. eA 679 556/2020 ir kt.). Sustabdžius mokesčio priverstinį išieškojimą MAĮ 110 straipsnio 1 dalyje

nurodytu atveju (t. y. kilus mokestiniam ginčui), delspinigiai skaičiuojami už visą sustabdymo laikotarpį, jeigu mokesčių mokėtojo skundas buvo atmestas (MAĮ 98 straipsnio 2 dalis).

Sprendžiant MUAT delspinigių apskaičiavimo pagrindą paminėtina, jog pirmuoju atveju Pareiškėjai MUAT delspinigiai nebuvo apskaičiuoti, t. y., nagrinėjamos mokestinės medžiagos kontekste, delspinigiai buvo apskaičiuoti pritaikius antrąjį delspinigių apskaičiavimo teisinį pagrindą. Nors Inspekcijos atstovas vykusio posėdžio metu negalėjo atsakyti ir Pareiškėjos atstovams paaiškinti dėl delspinigių skaičiavimo metodo, Komisija pažymi, kad MUATĮ 7 straipsnio 9 dalis yra blanketinė teisės norma. Pasisakydama dėl padidinto MUAT esmės, konkrečiai dėl laikotarpio, už kurį nebuvo skaičiuoti mokesčio delspinigiai, pritardama Pareiškėjos skunde išdėstytiems argumentams, Komisija pastebi, kad teismų praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad MUAT apskaičiavimas taikant didesnę tarifą, yra ekonominė sankcija arba už mokesčio įstatymo pažeidimus taikoma ekonominė poveikio priemonė (žiūrėti: LVAT 2015-10-29 nutartį adm. byloje Nr. A-768-438/2015; 2018-10-29 sprendimą adm. byloje Nr. A-1422-525/2018; 2019-05-15 nutartį adm. byloje Nr. A-431-822/2019; 2020-06-03 sprendimą adm. byloje Nr. eA-2888-624/2020, 2022-11-03 nutartį adm. byloje Nr. eA-409-602/2022). Kadangi MUAT delspinigiai nebuvo skaičiuoti iki patikrinimo akto surašymo dienos, akivaizdu, jog jų dydis negalėjo atsispindėti Inspekcijos administruojamoje platformoje *Mano VMI*. Kartu laikytina, jog iki patikrinimo akto surašymo dienos Pareiškėjai buvo nurodyta sumokėti mokesťį kartu su padidinta jo dalimi (sankcijine dalimi). Iš pateiktos delspinigių skaičiavimo ataskaitos nustatyta, kad Pareiškėjai MUAT delspinigiai apskaičiuoti nuo 2021-01-07 (įvertinus 2020-12-10 Aplinkos apsaugos departamento sprendimo Nr. AS-152 įteikimo momentą ir 20 dienų terminą prievolę įvykdyti geruoju) bei buvo skaičiuoti iki 2024-01-31<sup>1</sup>, t. y., apskaičiuoti pagal aptartą antrąjį delspinigių skaičiavimo pagrindą. Būtent šių delspinigių dydis buvo atvaizduotas platformoje *Mano VMI* bei su jų dydžiu (skaičiavimo pagrindu) galėjo susipažinti Pareiškėja.

Prašymai dėl atleidimo nuo apskaičiuotų MUAT delspinigių nagrinėjami MAĮ nustatyta tvarka. Taip pat vertintina mokesčio mokėtojo situacija turi atitikti MAĮ 8, 100 ir 141 straipsniuose, Atleidimo taisyklėse aptartus teisinius pagrindus bei formuojamą teismų praktiką. Komisija pastebi, jog yra susiklosčiusi ydinga praktika, kuomet mokesčio dydžio apskaičiavimo neteisingumą nustatė Aplinkos apsaugos departamentas, o klausimą dėl MUAT delspinigių sumokėjimo atleidimo sprendžia mokesčių administratorius tik priimtos LVAT 2024-01-31 nutarties adm. byloje Nr. eA-926-662/2024 ribose, t. y., tiek Kauno AVMI, tiek Inspekcijai nebuvo žinoma visa mokestinio ginčo medžiaga. Komisija pateikė RAT 2024-06-12 prašymą dėl susipažinimo su administracine byla bei gavo teismo leidimą.

Pasisakant dėl Pareiškėjos skunde nurodyto MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkto, paminėtina, kad LVAT yra pažymėjęs, jog siekiant pasinaudoti šiuo teisiniu pagrindu, mokesčių mokėtojui tenka pareiga įrodyti, kad jis dėl atitinkamo mokesčio mokėjimo kreipėsi į mokesčių administratorių, o pastarasis jam suteikė tuo klausimu klaidingą konsultaciją (žiūrėti: 2010-11-19 nutartį adm. byloje Nr. A-438-1637/2010, 2011-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A 438 796/2011 ir kt.). Akivaizdu, kad mokesčių mokėtojo atleidimą nuo delspinigių lemia ne bet kokia klaidinga konsultacija. Priešingai, mokesčių administratoriaus konsultacija turi būti tas faktas, kuris nulėmė mokesčių mokėtojo padarytą mokesčių įstatymo pažeidimą. Vadinasi, vertinant laiko atžvilgiu, ji turi būti suteikta prieš mokesčių įstatymo pažeidimą. Be to, mokesčių administratoriaus konsultacijoje nagrinėtas klausimas turi atitikti aplinkybes, dėl kurių konstatuotas mokesčių įstatymų pažeidimas, t. y. konsultacija turi būti pateikta mokesčių mokėtojui nurodant iš principo analogišką situaciją, dėl kurios vėliau jo atžvilgiu konstatuojamas mokesčių įstatymų pažeidimas (žiūrėti: LVAT 2012-02-03 nutartis adm. byloje Nr. A-575-13/2012).

Komisija 2024-06-06 raštu paprašė Inspekcijos pateikti visą su ginču susijusią informaciją, t. y. teiktas konsultacijas telefonu Nr. (duomenys neskelbtini) ir Nr. (duomenys neskelbtini). Mokesčių administratorius 2024-06-11 pateikė 38 garso įrašus. Komisija, susipažinusi su pateikta medžiaga, pažymi, jog mokestinio ginčo medžiagoje nėra duomenų, jog Pareiškėjai buvo suteikta klaidinga mokestinė konsultacija. Tačiau būtina paminėti, jog ginčas

<sup>1</sup> Komisijos pastaba. Delspinigių skaičiavimo pabaiga pasirinkta LVAT 2024-01-31 nutarties adm. byloje Nr. eA-926-662/2024 priėmimo diena;

vyko už pakankamai seną mokestinį laikotarpį (2016–2020 metus), už kurį garso įrašai nėra saugomi, todėl neatmestina, kad tokio pobūdžio pokalbis galėjo būti.

Pasisakant dėl MAĮ 8 straipsnio 1 dalies taikymo, pripažintina, jog MUAT delspinigių apskaičiavimas savyje turi baudinio pobūdžio poveikį. Nors Pareiškėjai buvo apskaičiuotas mokestis padidintu 1,5 koeficiento tarifu, tačiau šis dydis RAT 2023-10-17 sprendimu adm. byloje Nr. e13-9376-1114/2023 buvo sumažintas 50 proc. (nuo 99 387 Eur MUAT iki 49 689 Eur). Komisija, susipažinusi su administracinės bylos medžiaga bei MUATĮ nuostatomis, nustatančiomis mokesčio lengvatas biokuro naudojimui, akcentuoja, jog Pareiškėjai pasirinkus tinkamą metodiką apskaičiuojant į aplinkos orą išmestus teršalų kiekius, ji galėjo pasinaudoti 5 proc. mokesčio tarifo lengvata arba galėjo būti atleistina nuo mokesčio sumokėjimo. Tai reiškia, jog mokesčio skaičiavimas padidintu tarifu, nors ir teismui atleidus nuo dalies sumokėjimo, savyje turi baudinį poveikį, todėl Kauno AVMI ir Inspekcijos delspinigių skaičiavimas nuo baudinės dalies neatitinka teisingumo ir protingumo kriterijų. Papildomai būtina įvertinti aplinkybę, jog ne nuo Pareiškėjos priklausančių veiksmų mokestinis ginčas vyko nuo 2023-05-03 iki 2024-01-31 (LVAT 2023-05-03 nutartimi nusprendus panaikinti RAT 2022-01-19 sprendimą).

Apibendrinus nustatytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, jog Pareiškėja atleistina nuo 70 proc. MUAT delspinigių sumokėjimo, pripažinus, jog buvo nustatytos išskirtinės aplinkybės, reglamentuotos MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje, todėl mokesčių mokėtojos atžvilgiu būtina taikyti teisingumo ir protingumo kriterijus. Pareiškėjai vietoj apskaičiuotų 8 402,41 Eur MUAT delspinigių nurodoma sumokėti 2 521 Eur. Tai atitinka Komisijos nuoseklią poziciją (žiūrėti: Komisijos 2023-03-01 sprendimą Nr. S-26 (7- 2023/3) ir 2024-05-13 sprendimą Nr. S-73 (7-2024/35), su kuria mokestinio ginčo šalys sutiko).

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 8, 100, 141 straipsniais, 155 straipsnio 4 dalies 4 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2024-05-02 sprendimą Nr. 69-26, vietoj apskaičiuotų 8 402,41 Eur mokesčio už aplinkos teršimą delspinigių Pareiškėjai nurodoma sumokėti 2 521 Eur delspinigius.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Regionų administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Regionų administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas	Evaldas Raistenskis
Komisijos narė	Gvida Ivanauskienė
Komisijos narė	Jurgita Narkevičiūtė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė