



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „SS“ 2017-12-04 SKUNDO**

2018 m. vasario 1 d. Nr. S- 19 (7-264/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Vilmos Vildžiūnaitės– pranešėja
Ramutei Matkevičienei
(Duomenys neskelbiami)

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovams

mokesčių administratoriaus atstovui

(Duomenys neskelbiami)

2018 m. sausio 4 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „SS“ (toliau – Pareiškėja) 2017-12-04 skundą dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) 2017-11-14 sprendimo Nr. 1A-280, n u s t a t ė:

Muitinės departamentas ginčijamu sprendimu patvirtino Vilniaus teritorinės muitinės (toliau – Vilniaus TM) 2017-08-23 supaprastinto patikrinimo ataskaitą Nr. 7VM191147S, kuria Pareiškėjai apskaičiuota ir įregistruota mokestinė prievolė: 1 308 750,28 Eur akcizų, 512 513 Eur akcizų delspinigių, 274 837,74 Eur importo PVM, 43 532 Eur importo PVM delspinigių, skirta 10 procentų (158 359 Eur) dydžio bauda bei neatleido Pareiškėjos nuo 556 045 Eur delspinigių ir 158 359 Eur baudos.

Sprendime nurodoma, jog Vilniaus TM atliko elektroninių importo deklaracijų (Duomenys neskelbiami) supaprastintą patikrinimą ir 2017-08-23 priėmė supaprastinto patikrinimo ataskaitą Nr. 7VM191147S, kuria nusprendė, kad akcizų mokestis turi būti skaičiuojamas nuo viso deklaruoto produkto (vandens pypkių tabakas) neto svorio, o ne nuo vienos produkto sudedamosios dalies (tabako), nes importuotas produktas laikytinas rūkomuoju tabako gaminiu ir jam taikytinas Akcizų įstatyme atitinkamu laikotarpiu nustatytas akcizo mokesčio tarifas rūkomajam tabakui. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjai apskaičiuota ir įregistruota 1 308 750,28 Eur akcizų, 512 513 Eur akcizų delspinigių, 274 837,74 Eur importo PVM, 43 532 Eur importo PVM delspinigių ir skirta 10 procentų (158 359 Eur) dydžio bauda.

Tvirtinama, jog įvertinus Pareiškėjos skunde išdėstytus argumentus ir skundžiamą ataskaitą, matyti, kad ginčas kilo dėl to, ar pagrįstai Vilniaus TM akcizo mokesčiu, taikomu rūkomajam tabakui, apmokestino aukščiau nurodytose muitinės deklaracijose deklaruotą visą produkto (vandens pypkių tabakas) neto svorį. Pareiškėjos teigimu, akcizo mokestis turėtų būti taikomas ne visam produkto neto

svoriui, o tik vienai iš jo sudėtinių dalių (tabakui), kaip minėtose muitinės deklaracijose ir deklaravo Pareiškėja.

Muitinės departamento teigimu, šio ginčo santykius reglamentuoja Akcizų įstatymas. Vadovaujantis Akcizų įstatymo 2 str. 1 d. 2 punktu, akcizų mokesčio objektu yra laikomas apdorotas tabakas. Akcizų įstatymo 3 str. 9 dalyje yra nurodyta, kad apdorotu tabaku laikoma cigaretės, cigarai ir cigarilės, rūkomasis tabakas, kaip apibrėžta šiame straipsnyje. Pagal Akcizų įstatymo 3 str. 27 dalį rūkomasis tabakas – šie produktai: 1) suplėšytas, supjaustytas ar kitaip susmulkintas ir suspaustas į briketus (kubelius) arba nesuspaustas tabakas, tinkamas rūkyti jo papildomai neapdorojus pramoniniu būdu; 2) mažmeninei prekybai skirtos tabako liekanos (tabako lapų liekanos ir šalutiniai produktai, gauti apdorojant tabaką ir gaminant tabako produktus), nepriskirtinos prie šio straipsnio 10 ir 11 dalyse nurodytų produktų, jeigu jos gali būti rūkomos. Akcizų įstatymo 3 str. 36 dalyje nurodyta, kad produktai, kurie visiškai ar iš dalies pagaminti iš tabako pakaitalų, bet pagal kitus kriterijus atitinka šio straipsnio 11 (cigaretės) ir 27 (rūkomasis tabakas) dalyse nurodytus požymius, laikomi atitinkamai cigaretėmis arba rūkomuoju tabaku. Vadovaujantis Akcizų įstatymo 1 str. 2 dalimi, šio įstatymo nuostatos yra suderintos su Europos Sąjungos teisės aktais, nurodytais šio įstatymo 3 priede, t. y. ir su 1995-11-27 Tarybos direktyva Nr. 95/59/EB (toliau – Direktyva). Taigi, aiškinant Akcizų įstatymą būtina atsižvelgti į Direktyvos nuostatas. Pagal Direktyvos 2 str. 1 dalį, apdorotu tabaku yra laikomi: a) cigaretės; b) cigarai ir cigarilės; c) rūkomasis tabakas: 1) susmulkintas tabakas, skirtas cigaretėms sukuti; 2) kitas rūkomasis tabakas, kaip jis apibrėžtas 3–7 straipsniuose. Pagal Direktyvos 5 straipsnį rūkomuoju tabaku laikomas: 1) tabakas, kuris buvo supjaustytas arba kitaip susmulkintas, suspaustas į briketus arba nesuspaustas, kurį galima rūkyti ir be tolesnio pramoninio apdoravimo; 2) mažmeninei prekybai skirtos tabako liekanos, nepriskirtinos prie 3 ir 4 straipsniuose nurodytų produktų, ir kurios gali būti rūkomos. Direktyvos 7 str. 2 dalyje yra nurodyta, kad produktai, kurie visiškai arba iš dalies pagaminti ne iš tabako, bet iš kitų medžiagų, tačiau kitaip atitinka 4 ir 5 straipsniuose išvardytus kriterijus, yra laikomi cigaretėmis ar rūkomuoju tabaku. Muitinės departamento tvirtinimu, iš paminėtų teisės normų matyti, kad nėra būtina, kad akcizų mokesčio objektas būtų pagamintas vien tik iš tabako, t. y. jame gali būti ir tabako pakaitalų (kitų medžiagų), jeigu jis atitinka kitus kriterijus, pagal kuriuos gali būti priskirtas cigaretėms ir / ar rūkomajam tabakui.

Muitinės departamento vertinimu, iš esmės nėra ginčo dėl to, kad Pareiškėjos įvežami produktai yra skirti naudoti rūkant vandens pypkę. Pareiškėja juos aprašo kaip „vandens pypkių tabakas“ ir deklaruoja Kombinuotosios nomenklatūros (patvirtinta 2015-10-06 Komisijos įgyvendinimo reglamentu (ES) 2015/1754, kuriuo iš dalies keičiamas Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo I priedas, toliau – KN) 24 skirsnyje „Tabakas ir perdirbti tabako pakaitalai“ Taric kodu 2403 11 00, kuris aprašomas kaip vandens pypkių tabakas, nurodytas šio skirsnio 1-oje subpozicijos pastaboje. KN 24 skirsnio 1-oje subpozicijos pastaboje nurodyta, kad 2403 11 subpozicijoje žodžių junginys „vandens pypkių tabakas“ įvardija vandens pypkę skirtą rūkyti tabaką, sudarytą iš tabako ir glicerolio mišinio, kurio sudėtyje yra aromatinių aliejų ir ekstraktų, melasos ar cukraus arba nėra ir kuris aromatintas arba nearomatintas vaisiais. Tačiau šiai subpozicijai nepriskiriami produktai, skirti rūkyti vandens pypke, kurių sudėtyje nėra tabako.

Sprendime nurodoma, jog Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2012-09-17 nutartyje adm. byloje Nr. A⁴³⁸-1999/2012 nurodė, kad „remiantis Dabartinės lietuvių kalbos žodyne pateikiamais duomenimis (<http://dz.lki.lt/search/>), „pypkė“ bendrinėje lietuvių kalboje suprantama kaip rūkymo įtaisas (kiauraviduris kotelis ir galvutė tabakui kimšti), o „rūkymas“ – būtent kaip tabako dūmų traukimas (veiksmazodis „rūkyti“ reiškia „traukti į save tabako dūmus“). Taigi, akivaizdu, jog atsižvelgiant į bendrinės lietuvių kalbos normas bei nurodytą terminų vartoseną, visuomenėje manoma, kad kaljano (vandens pypkės) naudojimas yra susijęs su tabako rūkymo procesu ir šiuo požiūriu kaljano naudojimui skirti produktai (gaminiai) atitinka tabako pakaitalo požymius.“ Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, daroma išvada, kad Pareiškėjos importuotas produktas (vandens pypkių tabakas) yra laikytinas rūkomuoju tabaku ir atitinkamai akcizų objektu. Dėl paminėtų priežasčių Muitinės departamentas nurodo nesutinkantis su Pareiškėjos skunde išdėstyta pozicija, kad akcizų mokesčiu turėtų būti apmokestinamas ne visas produktas (vandens pypkių tabakas), o tik viena iš jo sudėtinių dalių – tabakas.

Skunde Muitinės departamentui Pareiškėja nurodė argumentus, kuriais remdamasi teigia, kad visi Akcizų įstatymo neaiškumai turi būti aiškinami mokesčių mokėtojo (Pareiškėjos) naudai, o muitinės pateiktas Akcizo įstatymo 3 str. 36 dalies nuostatų aiškinimas prieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – KT) jurisprudencijai. Muitinės departamentas sprendime nesutinka su šiais Pareiškėjos teiginiais. Akcizų įstatymo 3 str. 36 dalyje nurodyta, kad produktai, kurie visiškai ar iš dalies pagaminti iš tabako pakaitalų, bet pagal kitus kriterijus atitinka šio straipsnio 11 (cigaretės) ir 27 (rūkomasis tabakas) dalyse nurodytus požymius, laikomi atitinkamai cigaretėmis arba rūkomuoju tabaku. Ši Akcizų įstatymo nuostata įgyvendina Direktyvos 7 str. 2 dalyje įtvirtintą nuostatą, kad, produktai, kurie visiškai arba iš dalies pagaminti ne iš tabako, bet iš kitų medžiagų, tačiau kitaip atitinka 4 ir 5 straipsniuose išvardytus kriterijus, yra laikomi cigaretėmis ar rūkomuoju tabaku. Direktyvos 7 str. 2 dalyje sąvoka produktai apibrėžiama kaip produktai, kurie visiškai arba iš dalies pagaminti ne iš tabako. Akcizų įstatyme ši sąvoka apibrėžta panaudojant žodį „pakaitalas“. Taigi, muitinė, aiškindama šias Akcizų įstatymo nuostatas, Muitinės departamento tvirtinimu, pagrįstai rėmėsi analogiška Direktyvos nuostata. Pagal Konstitucijos sudedamąją dalimi (Konstitucijos 150 straipsnis) esančio 2004-07-13 Konstitucinio akto „Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“ 2 straipsnį Europos Sąjungos teisės normos yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis, jeigu tai kyla iš sutarčių, kuriomis grindžiama Europos Sąjunga, Europos Sąjungos teisės normos taikomos tiesiogiai, o teisės normų kolizijos atveju jos turi viršenybę prieš Lietuvos Respublikos įstatymus ir kitus teisės aktus. Taigi, nors Direktyva nėra tiesioginio taikymo teisės aktas, pagal nusistovėjusią LVAT praktiką Lietuvos Respublikos teismai ir kitos kompetentingos valstybės institucijos, aiškindamos ir taikydamos direktyvą įgyvendinančius Lietuvos Respublikos teisės aktus (nesvarbu, ar jų nuostatos priimtose prieš įsigaliojant direktyvai, ar po to), turi pareigą aiškinti nacionalinę teisę kuo labiau atsižvelgdami į atitinkamos direktyvos turinį ir tikslą, kad būtų pasiektas direktyvoje numatytas rezultatas (2010-06-23 nutartis adm. byloje A858-1810/2010; 2010-03-29 nutartis adm. byloje Nr. A525-471/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 19, 2010, p. 55–91; 2010-12-08 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A756-686/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010, p. 150–169; 2011-03-07 nutartis adm. byloje Nr. A63-2604/2011). Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, sprendime daroma išvada, kad muitinė tinkamai aiškino ir taikė Akcizų įstatymo 3 str. 36 dalies nuostatas, kurios atitinka Direktyvos 7 str. 2 dalį. Atsižvelgiant į tai, atmetini ir Pareiškėjos skunde Muitinės departamentui išdėstyti argumentai, kad Vilniaus TM tiesiogiai taiko Direktyvos nuostatas.

Pareiškėja skunde nurodė, kad ginčo produktus importuoja nuo 2004 m. ir visada deklaravo tokiu pačiu būdu. Vilniaus TM 2009 m. atliko kompleksinį patikrinimą ir pažeidimų nenustatė. Pareiškėjos teigimu, teisės aktams nesikeitus, o muitinei nepateikus naujų oficialių teisės aktų išaiškinimų, teritorinės muitinės vertinimas turėtų išlikti nepakitęs, todėl teritorinės muitinės veiksmai pažeidžia Pareiškėjos teisėtus lūkesčius bei gero administravimo principą. Muitinės departamentas nesutinka su šiais Pareiškėjos teiginiais. Nurodo, jog vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 36 str. 1 ir 2 punktais mokesčių mokėtojas turi teisę iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją apie mokesčius, reikalingą mokesčiams prievolėms vykdyti ir konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais. MAĮ 40 str. 4 punkte nustatyta, kad mokesčių mokėtojas privalo teisingai apskaičiuoti mokesčių, vadovaudamasis mokesčių įstatymais. Iš minėtų nuostatų, pasak Muitinės departamento, seka, kad už tinkamą mokesčių deklaravimą, apskaičiavimą ir sumokėjimą pirmiausia yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas. Be to, mokesčių mokėtojas, būdamas atidus ir rūpestingas, siekdamas tinkamai vykdyti savo pareigas, turi dėti pastangas išsiaiškinti mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo ypatumus. Vertinant Pareiškėjos skunde nurodytus argumentus ir faktines aplinkybes, matyti, kad Pareiškėjai nebuvo aiškios Akcizų įstatymo nuostatos (skundo dalyje „B. Akcizų įstatymo nuostatų neaiškumai turi būti aiškinami bendrovės naudai“ išdėstyti argumentai), tačiau Pareiškėja nesikreipė į mokesčių administratorių, siekdama išsiaiškinti jai iškilusius neaiškumus. Pažymima, kad LVAT yra pateikęs išaiškinimą, kad „mokesčių mokėtojas privalo žinoti (išsiaiškinti) savo su mokesčių mokėjimu susijusias pareigas, jas tinkamai vykdyti. Asmuo negali teisinti savo paties pareigų nevykdymo kitų asmenų (mokesčių administratoriaus) nepakankamai atlikta jo veiklos kontrole (2009-10-15 nutartis adm. byloje Nr. A442-1218/2009)“.

Skunde Muitinės departamentui Pareiškėja išdėstė argumentus ir prašo atleisti ją nuo skundžiama ataskaita apskaičiuotų 556 045 Eur delspinigių ir 158 359 Eur baudų, vadovaujantis MAĮ 141 str. 1 d. 2 punktu ir (arba) 4 punktu.

Sprendime nurodoma, jog atleidimą nuo akcizų mokesčio ir PVM delspinigių bei baudos reglamentuoja MAĮ 100 ir 141 straipsniai, Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2004-05-07 įsakymu Nr. 1B-481 patvirtintos Atleidimo nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų) delspinigių taisyklės ir 2004-05-10 įsakymu Nr. 1B-484 patvirtintos Atleidimo nuo paskirtų baudų taisyklės. Cituojamos MAĮ 100 str. 1, 2 dalių, 141 str. 1, 2, 3 dalių nuostatos ir tvirtinama, jog nagrinėjimo ginčo atveju nustatyta, kad Vilniaus TM 2017-08-23 supaprastinto patikrinimo ataskaita Nr. 7VM191147S apskaičiuoti mokesčiai, delspinigiai ir bauda nėra sumokėti, išieškoti ar jų sumokėjimo terminas atidėtas arba išdėstytas, todėl, vadovaujantis MAĮ 141 str. 2 dalimi, Pareiškėjos prašymas dalyje dėl atleidimo nuo 158 359 Eur baudų netenkintinas.

Dėl atleidimo nuo delspinigių pagal MAĮ 141 str. 1 d. 2 punktą.

Sprendime nurodoma, jog iš skunde išdėstytų argumentų matyti, kad MAĮ 141 str. 1 d. 2 punkte numatyta atleidimo pagrindą Pareiškėja grindžia šiais motyvais: tokia situacija, kuomet mokesčių administratoriui atlikus kompleksinį patikrinimą ir nurodžius, kad mokesčių mokėtojas visas su mokesčiais susijusiais prievoles vykdo tinkamai ir nepakitęs teisiniam reglamentavimui, po keleto metų nurodo, kad tos pačios prievolės jau vykdomos netinkamai, turėtų būti traktuojama, kaip nepriklausanti nuo Pareiškėjos valios.

Pagal MAĮ 141 str. 1 d. 2 punktą mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo delspinigių ir (arba) baudos, jei mokesčio įstatymas buvo pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Aiškinant šią taisyklę pagal tai, kaip ji suprantama LVAT praktikoje (2005-02-09 nutartis adm. byloje Nr. A15-141-2005) darytina išvada, kad šis atleidimo pagrindas sietinas su nenugalimos jėgos poveikiu (*force majeure*) ir atsitiktinių aplinkybių poveikiu (*cas fortuit*), kurių savo veikloje mokesčių mokėtojas nenumatė ir numatyti negalėjo, ir dėl šių aplinkybių poveikio atsiradę padariniai negalėjo būti veikiami mokesčių mokėtojo valios. Minėtomis aplinkybėmis pripažintinos gamtos jėgos, valstybinės valdžios institucijų neteisėti veiksmai ir žmogaus poveikis. Tačiau žmogaus poveikis mokesčio mokėtojo veiklai tik tada eliminuoja mokesčio mokėtojo valią, kai prieš jį naudojamas absoliutus smurtas (*vis absoluta*), kurio mokesčio mokėtojas negali išvengti, jam pasipriešinti ar nuo jo apsiginti. Taigi, sprendžiant Pareiškėjos atleidimo nuo delspinigių klausimą, būtina nustatyti, ar nagrinėjamu atveju egzistavo minėtos aplinkybės. Muitinės departamento nuomone, Pareiškėjos nurodyta situacija neatitinka MAĮ 141 str. 1 d. 2 punkte numatyto pagrindo, nes Pareiškėjai nebuvo duotas muitinės nurodymas ar konsultacija mokesčius apskaičiuoti (mokestines prievoles vykdyti) taip, kaip tai atliko Pareiškėja. Ši situacija susidarė dėl pačios Pareiškėjos pasirinkto netinkamo veikimo būdo (klaidingo mokesčių deklaravimo ir apskaičiavimo). Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, daroma išvada, kad nėra pagrindo Pareiškėjai atleisti nuo delspinigių pagal MAĮ 141 str. 1 d. 2 punktą.

Dėl atleidimo nuo delspinigių pagal MAĮ 141 str. 1 d. 4 punktą.

Vadovaujantis MAĮ 141 str. 1 d. 4 punktu, mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo delspinigių ir (arba) baudos, kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais. Aiškinant šią taisyklę pagal tai, kaip ji suprantama LVAT praktikoje (LVAT 2007-10-04 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁷-829/2007; 2010-11-19 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-1637/2010) sprendime daroma išvada, kad šis atleidimo pagrindas taikytinas tik tai atvejais, kai mokesčių mokėtojas pažeidžia įstatymą ir tas pažeidimas yra sietinas su mokesčių administratoriaus klaidingu apibendrintu to mokesčio įstatymo aiškinimu arba kai mokesčių mokėtojas padaro mokestinius pažeidimus suklaidintas konsultacijos, gautos iš mokesčių administratoriaus, pagrindu.

Pareiškėja skunde nurodė, kad Vilniaus TM 2009 m. patikrinimas turėtų būti vertinamas kaip mokesčių administratoriaus klaidingas mokesčio įstatymo paaiškinimas. Muitinės departamentas su tokiu Pareiškėjos traktavimu nesutinka. Pareiškėjos nurodomas 2009 m. kompleksinis patikrinimas

baigėsi muitinei priėmus 2009-01-12 patikrinimo ataskaitą Nr. 9VM320003M, kuri nėra ir negali būti laikoma apibendrintu mokesčio įstatymo aiškinimu ar konsultacija.

Be to, iš skundo dalyje „D. Teritorinės muitinės veiksmai pažeidžia Bendrovės teisėtus lūkesčius“ išdėstytų argumentų, Muitinės departamento tvirtinimu, matyti, kad Pareiškėja nuo 2004 m. visuomet tokiu pat būdu apskaičiuodavo mokesčius, taigi, akivaizdu, kad mokesčio įstatymo pažeidimas yra sąlygotas Pareiškėjos elgesio (klaidingo įstatymo supratimo). Atsižvelgiant į tai, daroma išvada, kad nėra pagrindo Pareiškėją atleisti nuo delspinigių pagal MAĮ 141 str. 1 d. 4 punktą.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, daroma išvada, kad Vilniaus TM 2017-08-23 supaprastinto patikrinimo ataskaitos Nr. 7VM191147S naikinti nėra pagrindo.

Pareiškėja 2017-12-04 skunde nesutinka su Muitinės departamento 2017-11-14 sprendimu Nr. 1A-280 ir nurodo pateikianti paaiškinimus, patvirtinančius skundžiamo sprendimo nepagrįstumą ir neteisėtumą, remiantis kuriais sprendimas turi būti panaikintas:

1. Vilniaus TM ir Muitinės departamentas klaidingai aiškina Akcizų įstatymo nuostatas. Kaip nustato Akcizų įstatymo 31 straipsnis, akcizas yra taikomas 1 kg produkto, o produktu pagal 3 str. 27 d. 1 punktą yra laikomas tabakas. Todėl akcizu apmokestinta turėtų būti ne visa importuojamo produkto masė, bet importuojamame produkte esančio rūkomojo tabako masė.

2. Išsiskyrus Pareiškėjos ir Muitinės departamento pozicijai dėl Akcizų įstatymo nuostatų, vadovaujantis MAĮ nuostatomis bei KT jurisprudencija, visi Akcizų įstatymo nuostatų neaiškumai privalo būti aiškinami Pareiškėjos naudai.

3. Vilniaus TM ir Muitinės departamentas tiesiogiai remiasi 1995-11-27 Tarybos direktyvos 95/59/EB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui (toliau – Direktyva) nuostatomis, tačiau tiesioginis Direktyvos nuostatų taikymas nėra galimas, nes tai prieštarauja Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktikai.

4. 2009 m. teritorinė muitinė atliko Pareiškėjos kompleksinį patikrinimą, kurio metu tikrino ir importuojamo produkto apmokestinimą. Patikrinimo metu jokių pažeidimų nenustatė taip patvirtindama, kad visos Pareiškėjos mokesstinės prievolės, kurias administruoja Muitinės departamentas, buvo ir yra vykdomos tinkamai. Nepakitęs nei faktinėms aplinkybėms, nei teisės aktams, skundžiamame sprendime nurodytas kardinaliai skirtingas reguliavimas yra neteisėtas. Be to, Pareiškėjos pateiktos 2006–2015 m. vandens pyptkių tabako importo deklaracijos patvirtina, kad teritorinė muitinė Akcizų įstatymo nuostatas vertino lygiai taip, kaip ir Pareiškėja.

5. Vilniaus TM ir Muitinės departamento veiksmai ir sprendimai pažeidžia Pareiškėjos teisėtų lūkesčių principą bei bendruosius viešojo administravimo principus. Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAI) 3 straipsnis nurodo, kad valstybės institucijos privalo dirbti rūpestingai ir veikti taip, kad administracinėje procedūroje būtų laikomasi visų teisės aktų nuostatų. Teisėtų lūkesčių apsaugos principas užtikrina teisinio reguliavimo stabilumą. Muitinės departamento ir teritorinės muitinės sprendimai, kuriais Pareiškėjai mokesčiai apskaičiuoti už laikotarpį nuo 2012 m., yra nesuderinami su išvardintais principais.

6. Akcizai yra netiesioginis mokestis, o netiesioginiu mokesčiu laikomas todėl, kad sudaro dalį apmokestinamos prekės kainos, tad į valstybės biudžetą patenka kaip tam tikra mokesčio mokėtojo gautų pajamų atskaita. Patvirtinus skundžiamą sprendimą, visa akcizų našta atiteks Pareiškėjai ir akcizų mokestis nebus perkeliamas vartotojams, nors to reikalauja netiesioginių mokesčių principai, Pareiškėja būtų priversta sumokėti akcizo mokestį iš savo lėšų, o akcizų suma 1 vnt. produkto viršys Pareiškėjos gautas pajamas iš 1 vnt. produkto pardavimo beveik 1 Eur.

7. Akcizų įstatyme įtvirtintas akcizų mokesčių tikslas – aukštas žmonių sveikatos apsaugos lygis. Skundžiamu sprendimu Muitinės departamentas niekaip neužtikrina pagrindinės akcizų mokesčio funkcijos – žmonių sveikatos apsaugos, nes sprendimas prieštarauja Akcizų įstatymo tikslams, jis nėra pagrįstas ir teisėtas.

Skunde cituojamos Akcizų įstatymo 3 str. 36 dalies nuostatos ir tvirtinama, jog šios nuostatos taikomos produktams, kurie visiškai ar iš dalies pagaminti ne iš tabako, bet iš tabako pakaitalų. Pareiškėjos importuojamų produktų sudėtyje yra daugiausiai 21 proc. rūkomojo tabako, kitos importuojamuose produktuose esančios sudėtinės medžiagos nėra tabako pakaitalai, todėl negali būti

laikoma, kad importuojami produktai yra pagaminti iš tabako pakaitalų. Nurodoma, jog skundžiamame sprendime nėra pateikta objektyvių duomenų, pagrindžiančių, kad importuojami produktai visiškai ar iš dalies pagaminti iš tabako pakaitalų, kas yra būtina tam, kad būtų galima taikyti Akcizų įstatymo 3 str. 36 dalies nuostatas.

Skunde nurodoma, jog Akcizų įstatymo 31 str. 2 dalyje įtvirtinta, kad rūkomajam tabakui taikomas 54,16 Eur už kilogramą produkto akcizų tarifas. Rūkomojo tabako sąvoką apibrėžia Akcizų įstatymo 3 str. 27 dalis, kurioje nurodoma, kad rūkomasis tabakas yra tokie produktai: suplėšytas, supjaustytas ar kitaip smulkintas ir suspaustas į briketus (kubelius) arba nesuspaustas tabakas, tinkamas rūkyti papildomai jo neapdorojus pramoniniu būdu; mažmeninei prekybai skirtos tabako liekanos (tabako lapų liekanos ir šalutiniai produktai, gauti apdorojant tabaką ir gaminant tabako produktus), nepriskirtinos prie šio straipsnio 10 ir 11 dalyse nurodytų produktų, jeigu jos gali būti rūkomos. Kaip nustato Akcizų įstatymo 31 straipsnis, akcizai yra taikomas 1 kg produkto. Produktu pagal Akcizų įstatymo 3 str. 27 d. 1 punktą yra laikomas tabakas. Todėl akcizais apmokestinta turėtų būti ne visa vandens pypkei rūkyti skirta gaminio masė, bet masėje esantis rūkomasis tabakas. Importuotų produktų atžvilgiu Akcizų įstatymo 3 str. 36 dalies nuostatos neturi būti taikomos, o akcizai turi būti apskaičiuoti vadovaujantis Akcizų įstatymo 3 str. 27 dalies ir 31 str. 2 dalies nuostatomis. Šios nuostatos turi būti aiškinamos ir taikomos tiksliai taip, kaip yra suformuluotos, o Muitinės departamentas skundžiamame sprendime jas aiškina netiksliai ir plečiamai, t. y. išplėsdamas akcizais apmokestinamo produkto – tabako apibrėžimo sritį.

Skunde tvirtinama, jog išsiskyrus Pareiškėjos ir Muitinės departamento pozicijai dėl Akcizų įstatymo nuostatų, visi neaiškumai turi būti aiškinami Pareiškėjos naudai. Nurodoma, jog aiškinant ir taikant šiam ginčui aktualias Akcizų įstatymo nuostatas muitinė privalo atsižvelgti į MAĮ nuostatas, LVAT praktiką bei į KT jurisprudenciją dėl mokesčių teisės normų aiškinimo. Pagal KT jurisprudenciją įstatymų leidėjas visais atvejais, *inter alia* nustatydamas mokesčius, apmokestinimo išimtis ir lengvatas, turi paisyti konstitucinio teisinės valstybės principo, kuris suponuoja įvairius reikalavimus įstatymų leidėjui: įstatymuose ir kituose teisės aktuose nustatytas teisinis reguliavimas turi būti aiškus, suprantamas, neprieštaringas, teisės aktų formuluotės turi būti tikslios, kad teisinių santykių subjektai galėtų savo elgesį orientuoti pagal teisės reikalavimus, turi būti užtikrinami teisės sistemos nuoseklumas ir vidinė darna, teisės aktuose neturi būti nuostatų vienu metu skirtingai reguliuojančių tuos pačius visuomeninius santykius (KT 2004-12-13 nutarimas, bylos Nr. 51/01-26/02-19/03-22/03-26/03-27/03; 2006-01-16 nutarimas, bylos Nr. 7/03-41/03-40/04-46/04-5/05-7/05 ir 2013-02-15 nutarimas, bylos Nr. 28/2009). KT 2000-03-15 nutarime konstatavo, kad teisinio reguliavimo aiškumo ir apibrėžtumo, taip pat teisinio tikrumo principai ypač svarbūs nustatant mokesčius, taigi ir jų objektą, apmokestinimo išimtis ir lengvatas (žr. taip pat KT 2013-12-16 nutarimą). Pareiškėjos įsitikinimu, toks Akcizų įstatymo nuostatų aiškinimas, kokį skundžiamame sprendime taiko Muitinės departamentas dėl Akcizų įstatymo 3 str. 36 dalies taikymo importuojamų produktų atžvilgiu, prieštarauja minėtai KT jurisprudencijai, todėl yra neteisėtas. Muitinės departamentas, aiškindamas ir taikydamas ginčui aktualias Akcizų įstatymo nuostatas, privalėjo vadovautis MAĮ 9 straipsnyje įtvirtintu apmokestinimo aiškumo principu bei MAĮ 3 str. 5 dalimi, pagal kurią visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai.

Apibendrinant, Pareiškėjos įsitikinimu, šiame skunde išvardytos aplinkybės neginčijamai patvirtina, kad Akcizų įstatymas Pareiškėjos atžvilgiu pritaikytas netinkamai ir neteisėtai, nes mokesčių administratorius neatsižvelgė į Pareiškėjos nurodytas reikšmingas aplinkybes, vertindamas abejonių keliančias aplinkybes nesivadovavo *in dubio pro reo* principu, dėl ko nustatė mokesstinės prievolės dydį, prieštaraujantį ne tik Akcizų įstatymui, KT, LVAT, ESTT, bet taip pat ir protingumo bei teisingumo principams.

Skunde pabrėžiama, kad Pareiškėjai Akcizų įstatymų nuostatos yra aiškios ir suprantamos. Tai patvirtina faktas, kad Pareiškėja nuo 2003 m. importuojamus produktus deklaruoja vienodai ir iki šiol toks deklaravimas mokesčių administratoriui buvo tinkamas (2009 m. Pareiškėjos kompleksinio patikrinimo metu nebuvo nustatyta jokių pažeidimų). Mokesčių administratoriaus patikrinimas patvirtino tai, kad Pareiškėja tinkamai vykdo savo prievolės ir negalėjo numatyti, kad Akcizų įstatymas turėtų būti taikomas kitaip, negu nurodyta pačiame įstatyme. Pareiškėjos nuomone, neaiškumai dėl Akcizų įstatymų

kyla ne jai, o teritorinei muitinei ir Muitinės departamentui. Todėl šioje situacijoje, net ir kilus ginčui dėl Akcizų įstatymo nuostatų aiškinimo, t. y. kas gali būti laikoma tabako pakaitalais ir kokiam svoriui turėtų būti taikomi akcizai, visi Akcizų įstatymo neaiškumai privalo būti aiškinami Pareiškėjos naudai.

Skunde tvirtinama, jog Muitinės departamentas skundžiamame sprendime savo argumentus iš dalies grindžia Direktyvos nuostatomis, tačiau toks tiesioginis Direktyvos nuostatų taikymas prieštarauja ESTT praktikai. Nurodoma, jog ESTT 1979-04-05 sprendime Nr. 148/78 (baudžiamoji byla prieš *Ratti*) nurodė, kad direktyvos tekstas privalo būti perkeltas į ES narių nacionalinius teisės aktus. Tam tikrais atvejais ESTT pritaria tiesioginiam direktyvų taikymui, siekiant apsaugoti ES valstybių piliečius. Tačiau jokiais atvejais ES valstybė narė negali remtis ir cituoti direktyvų teksto prieš ES valstybių narių subjektus. Skunde tvirtinama, jog 2009 m. teritorinė muitinė atliko kompleksinį Pareiškėjos patikrinimą, kurio metu jokių pažeidimų nenustatė bei patvirtino, kad visos Pareiškėjos mokesstinės prievolės, kurias administruoja teritorinės muitinės, buvo ir yra vykdomos tinkamai.

Muitinės įstatymo 46 straipsnis numato, kad muitinės priežiūra taikoma visoms į Sąjungos muitų teritoriją įvežamoms prekėms, kurių muitinės priežiūra numatyta Reglamento Nr. 952/2013 134 str. 1 dalyje ir 267 str. 1 dalyje. Be to, kiekviena importo deklaracija yra patikrinama mokesčių administratoriaus ir, jeigu deklaracija atitinka teisės aktuose keliamus reikalavimus, patvirtinama teritorinės muitinės ir (J) dalyje pažymima, kad deklaracija tinkama. Tokia praktika buvo taikoma iki šio ginčo pradžios, Pareiškėja pateikia importo deklaracijų pavyzdžius (2006, 2008, 2010, 2012, 2014 ir 2015 m.), kuriose aiškiai matosi importuojamų produktų bruto ir neto masės – 35 ir 38 laukeliai. Tokia importo procedūra buvo taikoma nuo 2003 m. ir mokesčių administratorius visus kartus priimdamas deklaraciją patvirtino, kad sutinka su tokiu deklaravimu, todėl Pareiškėja negalėjo numatyti, kad reguliavimas, nesikeičiant teisės aktams, taip pakis.

Pasak Pareiškėjos, akivaizdu, kad tiek teritorinė muitinė, tiek ir Muitinės departamentas visą laikotarpį, kuomet buvo importuojamas vandens pypkių tabakas, žinojo apie tai, koku būdu deklaruojami importuojami produktai ir savo veiksmais tokią Pareiškėjos poziciją priėmė ir patvirtino.

Muitinės departamentas savo sprendime pateikia argumentą, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas gali gauti nemokamą informaciją apie mokesčius, reikalingą mokesstinėms prievolėms vykdyti. Pareiškėjos įsitikinimu, tokia informacija jau buvo gauta 2009 m. patikrinimo metu. Todėl atmetini Muitinės departamento argumentai, kad mokesčių mokėtojas, būdamas atidus ir rūpestingas, siekdamas tinkamai vykdyti savo pareigas, turi dėti pastangas išsiaiškinti mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo ypatumus.

Skunde tvirtinama, jog teritorinės muitinės ir Muitinės departamento veiksmai pažeidžia viešojo ir mokesčių administravimo principus bei Pareiškėjos teisėtus lūkesčius. Pareiškėja jau nuo 2003 m. importuoja būtent tą patį produktą – vandens pypkių tabaką. Importuojami produktai visuomet buvo deklaruojami tokiu pačiu būdu, t. y. deklaracijoje nurodant importuojamo produkto sudėtyje esančio rūkomojo tabako neto masę. Nurodoma, jog teritorinė muitinė ir Muitinės departamentas privalo laikytis ir VAĮ 3 straipsnyje įtvirtintų viešojo administravimo principų – įstatymo viršenybės, objektyvumo ir nešališkumo bei kt. Dar daugiau, kiekvienam viešojo administravimo subjektui yra privalomai taikomas ir draudimo piktnaudžiauti valdžia reikalavimas. Visų šių principinių nuostatų kontekste staiga įvykęs teisės aktų aiškinimo pasikeitimas, kuomet nebuvo keičiami susiję teisės aktai, negali būti pateisinamas. Jis, Pareiškėjos nuomone, vertintinas kaip nesuderinamas su gero viešojo administravimo principu.

Teisėtų lūkesčių apsaugos principas suponuoja valstybės pareigą užtikrinti teisinio reguliavimo tikrumą ir stabilumą, apsaugoti asmenų teises, gerbti teisėtus interesus ir teisėtus lūkesčius. Be to, pagal šiuos principus teisinį reguliavimą galima keisti tik laikantis iš anksto nustatytos tvarkos ir nepažeidžiant Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintų principų ir principo *lex retro non agit*. Teisės aktams nesikeitus, o muitinei nepateikus naujų oficialių teisės aktų išaiškinimų, teritorinės muitinės ir Muitinės departamento vertinimas turėtų išlikti nepakitęs. Ginčo situacijoje joks teisės aktas nėra ir nebuvo pakeistas, todėl, Pareiškėjos tvirtinimu, toks teritorinės muitinės ir Muitinės departamento pozicijos pasikeitimas, koks yra įtvirtintas skundžiamame sprendime, pažeidžia Pareiškėjos teisėtus lūkesčius ir interesus.

Skunde tvirtinama, jog akcizai yra netiesioginis mokestis, kuris faktiškai turi būti mokamas vartotojų, tuo tarpu Muitinės departamentas skundžiamu sprendimu mokesčio našta iš esmės perkelia Pareiškėjai.

Siekdama Komisijai tinkamai paaiškinti akcizų mokesčio įtaką importuojam produktui, Pareiškėja skunde pateikia informaciją apie importuojamų produktų kainodarą iš kurios matyti, kad jeigu skundžiamas sprendimas būtų patvirtintas, Pareiškėjos 1 vnt. importuojamo produkto kiekvienas pardavimas sudarytų 0,96 Eur nuostolį (2,44 Eur – 3,40 Eur = – ,96 Eur). Taigi, Pareiškėja turėtų sumokėti importuojamo produkto akcizus ne iš pajamų, gautų iš prekybos importuojamu produktu, o iš kitų savo pajamų. Bendra Muitinės departamento apskaičiuota mokestinė nepriemoka viršija Pareiškėjos per pastaruosius 10 metų visą uždirbtą pelną iš visos vykdomos komercinės veiklos.

Muitinės departamento skundžiamu sprendimu nustatytas teisės aktų aiškinimas ir priimtas skundžiamas sprendimas neįgyvendina žmonių sveikatos apsaugos tikslo. Todėl Pareiškėjai nėra suprantama, kodėl Muitinės departamentas pasirinko būtent reguliavimo būdą ir kodėl yra siekiama nubauti Pareiškėją, taip pat nėra suprantama, kaip Muitinės departamentas, apskaičiuodamas akcizų mokesčius už jau parduotą produkciją, užtikrina žmonių sveikatos apsaugą.

Remiantis išdėstytais argumentais bei vadovaujantis MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu, skunde prašoma panaikinti Muitinės departamento 2017-11-14 sprendimą Nr. 1A-280.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas.

Nagrinėjamoje byloje ginčas kilo dėl Muitinės departamento 2017-11-14 sprendimo Nr. 1A-280, kuriuo buvo patvirtinta Pareiškėjai apskaičiuota ir įregistruota mokestinė prievolė: 1 308 750,28 Eur akcizų, 512 513 Eur akcizų delspinigių, 274 837,74 Eur importo PVM, 43 532 Eur importo PVM delspinigių, skirta 10 procentų (158 359 Eur) dydžio bauda bei Pareiškėja nebuvo atleista nuo 556 045 Eur delspinigių ir 158 359 Eur baudos mokėjimo.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėja 2012–2015 metais importavo į Lietuvą vandens pypkių tabaką, susidedantį iš tabako (kurio dalis siekdavo iki 21 procento produkto masės) ir kitų medžiagų, ir skaičiavo akcizus nuo rūkomojo tabako dalies visame produkte. Tuo tarpu Muitinės departamentas nusprendė, kad akcizų mokestis turi būti skaičiuojamas nuo viso deklaruoto produkto (vandens pypkių tabakas) neto svorio, o ne nuo vienos produkto sudedamosios dalies (rūkomojo tabako).

Muitinės departamentas, ginčijamu sprendimu patvirtinęs Vilniaus TM ataskaitą, savo sprendimą grindžia Akcizų įstatymo nuostatomis ir nurodo, jog vadovaujantis Akcizų įstatymo 2 str. 1 d. 2 punktu akcizų objektas yra apdorotas tabakas, apdorotu tabaku pagal šio įstatymo 3 str. 9 dalį yra laikomos cigaretės, cigarai ir cigarilės, **rūkomasis tabakas**, kaip apibrėžta šiame straipsnyje. Pagal Akcizų įstatymo 3 str. 27 dalį **rūkomasis tabakas** – šie produktai: 1) suplėšytas, supjaustytas ar kitaip susmulkintas ir suspaustas į briketus (kubelius) arba nesuspaustas tabakas, *tinkamas rūkyti* jo papildomai neapdorojus pramoniniu būdu: 2) mažmeninei prekybai skirtos tabako liekanos (tabako lapų liekanos ir šalutiniai produktai, gauti apdorojant tabaką ir gaminant tabako produktus), nepriskirtinos prie šio straipsnio 10 ir 11 dalyse nurodytų produktų, *jeigu jos gali būti rūkomos*. Akcizų įstatymo 3 str. 36 dalyje nurodyta, kad produktai, **kurie visiškai ar iš dalies pagaminti iš tabako pakaitalų**, bet pagal kitus kriterijus atitinka šio straipsnio 11 (cigaretės) ir 27 (rūkomasis tabakas) dalyse nurodytus požymius, laikomi atitinkamai cigaretėmis arba rūkomuoju tabaku.

Pasak Muitinės departamento, Akcizų įstatymo 1 str. 2 dalyje nurodyta, jog šio įstatymo nuostatos yra suderintos su Europos Sąjungos teisės aktais, t. y. ir su 1995-11-27 Tarybos direktyvos Nr. 95/59/EB (toliau – Direktyva) nuostatomis. Taigi, aiškinant Akcizų įstatymą būtina atsižvelgti į Direktyvos nuostatas. Pagal Direktyvos 2 str. 1 dalį, apdorotu tabaku yra laikomi: a) cigaretės; b) cigarai ir cigarilės; c) rūkomasis tabakas: 1) susmulkintas tabakas, skirtas cigaretėms sukurti; 2) kitas rūkomasis tabakas, kaip jis apibrėžtas 3–7 straipsniuose. Pagal Direktyvos 5 straipsnį rūkomuoju tabaku laikomas: 1) tabakas, kuris buvo supjaustytas arba kitaip susmulkintas, suspaustas į briketus arba nesuspaustas, kurį galima rūkyti ir be tolesnio pramoninio apdoravimo; 2) mažmeninei prekybai skirtos tabako liekanos, nepriskirtinos prie 3 ir 4 straipsniuose nurodytų produktų, ir kurios gali būti rūkomos. Direktyvos 7 str. 2 dalyje yra nurodyta, kad produktai, kurie visiškai arba iš dalies pagaminti ne iš tabako, bet iš kitų medžiagų, tačiau kitaip atitinka 4 ir 5 straipsniuose išvardytus kriterijus, yra laikomi cigaretėmis ir

rūkomuoju tabaku. Muitinės departamento tvirtinimu, iš paminėtų teisės normų matyti, kad nėra būtina, kad akcizų mokesčio objektas būtų pagamintas vien tik iš tabako, t. y. jame gali būti ir **tabako pakaitalų** (*kitų medžiagų*), jeigu jis atitinka kitus kriterijus, pagal kuriuos gali būti priskirtas cigaretėms ir / ar rūkomajam tabakui.

Muitinės departamento vertinimu, iš esmės nėra ginčo dėl to, kad Pareiškėjos įvežami produktai yra skirti naudoti rūkant vandens pypkę. Pareiškėja juos aprašo kaip „vandens pypkių tabakas“ ir deklaruoja Kombinuotosios nomenklatūros (patvirtinta 2015-10-06 Komisijos įgyvendinimo reglamentu (ES) 2015/1754, kuriuo iš dalies keičiamas Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo I priedas, toliau – KN) 24 skirsnyje „Tabakas ir perdirbti tabako pakaitalai“ Taric kodu 2403 11 00, kuris aprašomas kaip vandens pypkių tabakas, nurodytas šio skirsnio 1-oje subpozicijos pastaboje. KN 24 skirsnio 1-oje subpozicijos pastaboje nurodyta, kad 2403 11 subpozicijoje žodžių junginys „vandens pypkių tabakas“ įvardija vandens pypkę skirtą rūkyti tabaką, sudarytą iš **tabako ir glicerolio mišinio**, kurio sudėtyje yra aromatinių aliejų ir ekstraktų, melasos ar cukraus arba nėra ir kuris aromatintas arba nearomatintas vaisiais. *Tačiau šiai subpozicijai nepriskiriami produktai, skirti rūkyti vandens pypke, kurių sudėtyje nėra tabako.*

Muitinės departamento nuomone, *Akcizų įstatymo 3 str. 36 dalyje* nurodyta sąvoka „**tabako pakaitalai**“ yra lygiavertė *Direktyvos 7 str. 2 dalyje* nurodytai sąvokai „**produktai, kurie visiškai arba iš dalies pagaminti ne iš tabako, bet iš kitų medžiagų**“ ir remiasi *LVAT 2012-09-17 nutartyje adm. byloje Nr. A⁴³⁸-1999/2012* teiktu aiškinimu, jog (cit.): „remiantis Dabartinės lietuvių kalbos žodyne pateikiamais duomenimis (<http://dz.lki.lt/search/>), „pypkę“ bendrinėje lietuvių kalboje suprantama kaip rūkymo įtaisas (kiauraviduris kotelis ir galvutė tabakui kimšti), o „rūkymas“ – būtent kaip tabako dūmų traukimas (veiksmazodis „rūkyti“ reiškia „traukti į save tabako dūmus“). Taigi, akivaizdu, jog atsižvelgiant į bendrinės lietuvių kalbos normas bei nurodytų terminų vartoseną, visuomenėje manoma, kad kaljano (vandens pypkės) naudojimas yra susijęs su tabako rūkimo procesu ir šiuo požiūriu kaljano naudojimui skirti produktai (gaminiai) atitinka tabako pakaitalo požymius.“ Todėl daroma išvada, jog Pareiškėjos importuotas gaminy, deklaruotas kaip vandens pypkių tabakas, yra laikytinas rūkomuoju tabaku ir, atitinkamai, visas produkto *neto* svoris turi būti apmokestintas akcizų mokesčiu nepriklausomai nuo tame produkte esančio rūkomojo tabako svorio. Pažymėtina, jog minėtoje LVAT nutartyje buvo sprendžiamas apmokestinimo akcizų mokesčiu klausimas gaminiui – vandens pypkių tabakui, kuriame išvis nebuvo rūkomojo tabako, todėl, Pareiškėjos nuomone, minėtąja byla šiame mokestiniame ginče negali būti remiamasi.

Pareiškėja nesutinka su Muitinės departamento sprendimu ir teigia, jog Muitinės departamentas, apmokestindamas Pareiškėjos importuotus gaminius – vandens pypkių tabaką, kurio sudėtyje yra rūkomojo tabako, netinkamai remiasi *Akcizų įstatymo 3 straipsnio 36 dalies* nuostatomis. Pareiškėjos įsitikinimu, minėto įstatymo *3 straipsnio 36 dalies* nuostatos taikomos produktams, kurie *visiškai ar iš dalies pagaminti iš tabako pakaitalų*, o Pareiškėjos importuojamuose produktuose, kuriuose yra iki 21 proc. rūkomojo tabako, esančios sudėtinės medžiagos *nėra tabako pakaitalai*, todėl jokia būdu negali būti laikoma, kad importuojami produktai yra pagaminti iš tabako pakaitalų. Pareiškėja teigia, kad tinkamai vadovavosi *Akcizų įstatymo 31 straipsniu* (akcizai yra taikomi 1 kg produkto) bei šio įstatymo *3 straipsnio 27 dalies 1 punktu*, kuriuo nustatyta, kas yra rūkomojo tabako *produktas*, o, išsiskyrus Pareiškėjos ir Muitinės departamento pozicijoms dėl minėtų Akcizų įstatymo nuostatų, visi neaiškumai turi būti aiškinami Pareiškėjos naudai. Pareiškėjos teigimu, akcizų mokestis turi būti taikomas ne visam produkto *neto* svoriui, o tik vienai iš sudėtinių dalių (tabakui), kaip minėtose muitinės deklaracijose ir deklaravo Pareiškėja.

Pareiškėja tvirtina, jog Muitinės departamentas skundžiamame sprendime savo argumentus iš dalies grindžia *Direktyvos nuostatomis*, tačiau toks tiesioginis *Direktyvos nuostatų taikymas* prieštarauja ESTT praktikai. Nurodoma, jog ESTT 1979-04-05 sprendime Nr. 148/78 (baudžiamoji byla prieš *Ratti*) nurodė, kad *direktyvos tekstas* privalo būti perkeltas į ES narių nacionalinius teisės aktus. Tam tikrais atvejais ESTT pritaria tiesioginiam *direktyvų taikymui*, siekiant apsaugoti ES valstybių piliečius. Tačiau jokiais atvejais ES valstybė narė negali remtis ir cituoti *direktyvų teksto* prieš ES valstybių narių subjektus. Pareiškėjos nuomone, Muitinės departamentas skundžiamame sprendime vadovaujasi *Direktyvos nuostatomis* dėl to, kad Akcizų įstatymo nuostatos nepagrindžia jo pozicijos. Taip pat

skundžiamame sprendime Muitinės departamentas remiasi LVAT praktika, teigdamas, kad mokesčių administratorius turi pareigą aiškinti nacionalinę teisę kuo labiau atsižvelgdamas į atitinkamos direktyvos turinį. Pareiškėja skunde atkreipia Komisijos dėmesį į Muitinės departamento cituojamas bylas: 2010-06-23 nutartį adm. byloje A858-1810/2010, 2010-03-29 nutartį adm. byloje Nr. A525-471/2010, 2010-12-08 nutartį adm. byloje Nr. A756-686/2010 ir tvirtina, jog, atsižvelgiant į iš principo skirtingas paminėtų bylų ir šiuo konkrečiu atveju kilusio ginčo faktines bei teises aplinkybes, Muitinės departamentas skundžiamame sprendime nepagrįstai bei neteisėtai vadovavosi ir bandė tiesiogiai taikyti netiesioginio veikimo ES teisės normas.

Komisija išnagrinėjusi šalių pozicijas ginčijamu klausimu konstatuoja, jog Muitinės departamento sprendimas dalyje dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto 1 308 750,28 Eur akcizų mokesčio ir 274 837,74 Eur importo PVM yra tvirtintinas. Komisija sutinka su Muitinės departamento sprendime išdėstyta teisine argumentacija, jog *Akcizų įstatymo 3 str. 36 dalyje* nurodyta, kad produktai, kurie visiškai ar iš dalies pagaminti iš *tabako pakaitalų*, bet pagal kitus kriterijus atitinka šio straipsnio 11 (cigaretės) ir 27 (rūkomasis tabakas) dalyse nurodytus požymius, laikomi atitinkamai cigaretėmis arba rūkomuoju tabaku. Ši Akcizų įstatymo nuostata įgyvendina Direktyvos 7 str. 2 dalyje įtvirtintą nuostatą, kad, produktai, kurie visiškai arba iš dalies *pagaminti ne iš tabako, bet iš kitų medžiagų*, tačiau kitaip atitinka 4 ir 5 straipsniuose išvardytus kriterijus, yra laikomi cigaretėmis ir rūkomuoju tabaku. Direktyvos 7 str. 2 dalyje sąvoka produktai apibrėžiama kaip produktai, kurie visiškai arba iš dalies pagaminti ne iš tabako. Akcizų įstatyme ši sąvoka apibrėžta panaudojant žodį „pakaitalas“. Taigi, muitinė, aiškindama šias Akcizų įstatymo nuostatas, Muitinės departamento tvirtinimu, pagrįstai rėmėsi analogiška Direktyvos nuostata. Nors Direktyva nėra tiesioginio taikymo teisės aktas, pagal nusistovėjusią LVAT praktiką Lietuvos Respublikos teismai ir kitos kompetentingos valstybės institucijos, aiškindamos ir taikydamos direktyvą įgyvendinančius Lietuvos Respublikos teisės aktus (nesvarbu, ar jų nuostatos priimtose prieš įsigaliojant direktyvai, ar po to), turi pareigą aiškinti nacionalinę teisę kuo labiau atsižvelgdami į atitinkamos direktyvos turinį ir tikslą, kad būtų pasiektas direktyvoje numatytas rezultatas (2010-06-23 nutartis adm. byloje A858-1810/2010; 2010-03-29 nutartis adm. byloje Nr. A525-471/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 19, 2010, p. 55–91; 2010-12-08 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A756-686/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010, p. 150–169; 2011-03-07 nutartis adm. byloje Nr. A63-2604/2011).

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, sutiktina su Muitinės departamento išvada, kad muitinė tinkamai aiškino ir taikė *Akcizų įstatymo 3 str. 36 dalies* nuostatas, kurios *iš esmės pagal savo turinį ir siekiamą tikslą* atitinka Direktyvos 7 str. 2 dalies nuostatas. Klausimas, ar Direktyvos 7 str. 2 dalies nuostatos yra pakankamai aiškiai perkeltos į *Akcizų įstatymo 3 str. 36 dalį*, yra vertinamojo pobūdžio.

Komisija sutinka su Pareiškėjos skundo argumentu, jog pagal Konstitucinio Teismo jurisprudenciją įstatymų leidėjas visais atvejais, *inter alia* nustatydamas mokesčius, apmokestinimo išimtis ir lengvatas, turi paisyti konstitucinio teisinės valstybės principo, kuris suponuoja įvairius reikalavimus įstatymų leidėjui: įstatymuose ir kituose teisės aktuose nustatytas teisinis reguliavimas turi būti aiškus, suprantamas, neprieštaringas, teisės aktų formuluotės turi būti tikslios, kad teisinių santykių subjektai galėtų savo elgesį orientuoti pagal teisės reikalavimus, turi būti užtikrinami teisės sistemos nuoseklumas ir vidinė darna, teisės aktuose neturi būti nuostatų skirtingai reguliuojančių tuos pačius visuomeninius santykius (KT 2004-12-13 nutarimas, bylos Nr. 51/01-26/02-19/03-22/03-26/03-27/03; 2006-01-16 nutarimas, bylos Nr. 7/03-41/03-40/04-46/04-5/05-7/05 ir 2013-02-15 nutarimas, bylos Nr. 28/2009). Šiuo požiūriu pažymėtina, jog kai kurios *Akcizų įstatymo 3 str.* apibrėžtos sąvokos skiriasi nuo *Lietuvos Respublikos tabako, tabako gaminių ir su jais susijusių gaminių kontrolės įstatymo* (2004-05-01 įstatymo Nr. IX-1840 redakcija), kuris savo ruožtu yra suderintas su Įstatymo 2 priede nurodytais Europos Sąjungos teisės aktais, 2 *straipsnyje* nurodytų pagrindinių šio Įstatymo sąvokų, pavyzdžiui, vietoje *Akcizų įstatymo 3 str. 36 dalyje* naudojamo termino „*pakaitalas*“ 37 dalyje naudojamas terminas „*Tabako gaminių ir (ar) susijusio gaminių sudedamoji dalis – tabakas, priedas, taip pat bet kuri medžiaga ar elementas, esantis paruoštame vartoti tabako gaminyje ir (ar) susijusiame gaminyje, įskaitant popierių, rašalą, kapsules ir klijus*“, 38 dalyje apibrėžia **tabako gaminį** kaip vartoti skirtą gaminį, kuris gaminamas tik iš tabako (tiek genetiškai modifikuoto, tiek nemodifikuoto) arba kuriame yra tabako. Pagal minėto Įstatymo 2 straipsnio 53 dalį *vandens pypkių tabakas – tabako gaminyje, kuri*

galima vartoti naudojant vandens pypkę. Šiame Įstatyme vandens pypkių tabakas laikomas **rūkomojo tabako gaminiu**. Pažymėtina, jog pagal *Akcizų įstatymo 3 straipsnio* nuostatas, atsižvelgiant į minėtos Direktyvos 7 str. 2 dalį ir minėtos LVAT nutarties išaiškinimus, Pareiškėjos importuotas produktas „vandens pypkių tabakas“ yra laikytinas *rūkomuoju tabaku*, o pagal minėto Įstatymo nuostatas „*rūkomojo tabako gaminiu*“, nepriklausomai nuo to, ar jame yra tabako ar ne. Šio Įstatymo 2 punkte pateikiamas **tabako** apibrėžimas (cit.): „*Tabakas – lapai ir kitos natūralios apdorotos ar neapdorotos tabako (Nicotiana) genties augalų dalys, įskaitant pūstinį ir regeneruotą tabaką*. Pažymėtina ir tai, jog Dabartinės lietuvių kalbos žodyne pateikiamais duomenimis (<http://dz.lki.lt/search/>), „**pakaitalas**“ bendrinėje lietuvių kalboje suprantamas kaip „*kuo kas pakeičiama, pakaitas*“, pvz. „*Daržovės – geriausias mėsos pakaitalas*“, „*XIX a. pirmoje pusėje bulvės pasidarė pagrindinis grūdų pakaitalas maisto ir degtinės gamyboje*“. Komisijos nuomone, minėti lingvistiniai skirtumai galėjo sąlygoti Pareiškėjos neteisingą *Akcizų įstatymo 3 str. 36 dalies* nuostatų supratimą, nes, pasak Pareiškėjos, jo importuojamo vandens pypkių tabako gaminio sudėtinės dalys, be paties rūkomojo tabako, tokie kaip *glicerolio mišinys*, kurio sudėtyje yra aromatinių aliejų ir ekstraktų, melasos ar cukraus arba jų nėra, nėra rūkomojo tabako pakaitalai, o yra tik patį rūkomąjį tabako gaminį papildančios maistinės medžiagos. Darytina išvada, jog minėtos aplinkybės nelaikytinos pakankamomis panaikinti Pareiškėjai ginčijamu Muitinės departamento sprendimu apskaičiuotą akcizų mokestį ir PVM, tačiau jos gali būti laikomos reikšmingomis sprendžiant atleidimo nuo baudų ir delspinigių klausimą.

Dėl atleidimo nuo baudų ir delspinigių mokėjimo.

Pareiškėja prašo atleisti nuo 512 513 Eur akcizų mokesčio delspinigių, 43 532 Eur importo PVM delspinigių ir nuo 158 359 Eur baudos mokėjimo vadovaujantis MAĮ 141 str. 1 d. 2 punkto ir / arba MAĮ 141 str. 1 dalies 4 punkto nuostatomis tuo atveju, jeigu jos skundas dėl ginčijamo Muitinės departamento sprendimo nebūtų tenkinamas.

Pareiškėja savo prašymą atleisti nuo baudų ir delspinigių grindžia aplinkybėmis, jog išsiskyrus Pareiškėjos ir Muitinės departamento pozicijoms dėl *Akcizų įstatymo 3 str. 36 dalies* nuostatų taikymo, visi neaiškumai pagal *MAĮ 9 str.* nuostatas turėjo būti aiškinami mokesčių mokėtojo naudai, t. y. ji nėra kalta dėl to, kad muitinės pozicija Pareiškėjos importuojamų produktų atžvilgiu pasikeitė. Pareiškėja nurodo, kad ginčo produktus importuoja nuo 2004 m. ir visada akcizų mokestį deklaruodavo tokiu pačiu būdu, t. y. nuo rūkomojo tabako dalies visame produkte. Vilniaus TM 2009 m. atliko kompleksinį patikrinimą ir pažeidimų nenustatė. Pažymėjo, jog patikrinimo ataskaitos 2.1 dalyje nurodyta, kad „*patikrinimo metu buvo tikrinti visi bendrojo administracinio dokumento importo rinkiniai, įforminti laikotarpiu nuo 2006-01-01 iki 2008-09-30 kartu su pridedamais dokumentais, vadinasi, buvo patikrintos ir ginčo prekių importo deklaracijos ir pažeidimų nenustatyta (Pareiškėja 2017-12-12 Komisijai pateikė papildomus paaiškinimus ir dokumentus, įrodančius, jog kompleksiniam patikrinimui buvo teiktos vandens pypkių tabako importo deklaracijos)*. Pareiškėjos teigimu, teisės aktams nesikeitus, o muitinei nepateikus naujų oficialių teisės aktų išaiškinimų, teritorinės muitinės vertinimas turėtų išlikti nepakitęs, todėl teritorinės muitinės veiksmai pažeidžia Pareiškėjos teisėtus lūkesčius bei gero administravimo principą. Pareiškėja taip pat atkreipia dėmesį į Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2005-12-16 įsakymu Nr. 1b-815 patvirtintas Taisyklės dėl muitinės deklaracijos, kartu su ja pateiktų dokumentų ir deklaruojamų prekių muitinio tikrinimo muitinio įforminimo, kurių 15 punkte įtvirtinta muitinės pareigūno pareiga patikrinti *mokesčių apskaičiavimo teisingumą, jeigu muitų teisės aktų nustatytais atvejais muitinės deklaracijoje turi būti paskaičiuoti mokesčiai*. Sistemą, per kurią pateikiamos elektroninės deklaracijos, reglamentuoja Elektroninės importo deklaracijos pateikimo, priėmimo ir kitos elektroninės informacijos, susijusios su importo procedūrų vykdymu mainų taisyklės, patvirtintos Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2009-06-26 įsakymu Nr. 1b-360. Prekės išleidžiamos į laisvą apyvartą pažymimos kodu IEI29LT. Visos Pareiškėjos deklaracijos iki 2017-06-09, kuomet Pareiškėja buvo gavusi Vilniaus TM pranešimą apie galimą nepalankų sprendimą vykdant supaprastintą patikrinimą Nr. (9.2/21)-2V-8449, buvo pažymėtos būtent kodu IEI29LT. Kodas IEI29LT reiškia, kad muitinės įstaiga, *atlikusi importo deklaracijos muitinį tikrinimą ir įforminimą*, priima sprendimą išleisti prekes. 2013-05-13 Pareiškėjos teikta vandens pypkių tabako importo deklaracija 3LT1235477590100812 buvo atmesta ir gautas pranešimas, kad blogai apskaičiuoti akcizai. Tačiau

pateikus patikslintą deklaraciją ji buvo priimta, nors pats akcizų skaičiavimo būdas nuo faktinio rūkomojo tabako kiekio visame gaminyje liko tas pats. Pareiškėja nurodo, jog iki 2017-06-09 nei viena Pareiškėjos teikta vandens pypkių tabako importo deklaracija nebuvo atmesta tuo pagrindu, jog „*neteisingai nurodytas svoris neto*“. Pareiškėja kartu su papildomais paaiškinimais pateikia ir Pareiškėjos importuojamo produkto, kurio sudėtyje yra 12 proc. tabako, dėl ko, Muitinės departamento nuomone, visas šio produkto kiekis turėtų būti apmokestinamas akcizų mokesčiu, pakuotę bei iš prekybininko Lenkijoje įsigytą produktą – vandens pypkių tabaką, kuriame visai nėra rūkomojo tabako, tačiau, priešingai nei Lietuvoje, jis akcizų mokesčiu Lenkijoje neapmokestinamas, o tai dar kartą pagrindžia, jog 1995-11-27 Tarybos direktyva Nr. 95/59/EB nėra tiesioginio taikymo valstybėse narėse aktas ir akivaizdu, jog Europos Sąjungos valstybės narės skirtingai interpretuoja, kas yra laikoma rūkomuoju tabaku, kuris visiškai ar iš dalies pagamintas iš kitų medžiagų.

Komisija pažymi, kad nagrinėjant Pareiškėjos prašymą atleisti ją nuo baudos ir delspinigių yra nagrinėtini Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 100 str. 1 dalies 2 punkte (yra šio Įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas) ir 141 straipsnyje nustatyti atleidimo nuo baudos pagrindai. MAĮ 141 straipsnio 1 dalimi yra nustatyti šie atleidimo nuo paskirtų baudos pagrindai: 1) jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo; 2) jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti; 3) kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčių įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui; 4) kai mokesčių mokėtojas mokesčių įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčių įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.

MAĮ 141 straipsnio 2 dalyje yra nurodyta, kad nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas yra sumokėjęs mokesťį ar šio mokesčio sumokėjimo terminas yra atidėtas arba išdėstytas. Nagrinėjamu atveju nei Muitinės departamentas, nei Pareiškėja nepateikė duomenų, kad jai apskaičiuoti akcizų mokesčiai ir PVM yra išdėstyti ar sumokėti, todėl Komisija neturi teisinio pagrindo Pareiškėjos atleisti nuo jai skirtos baudos mokėjimo.

Nagrinėjamu atveju, kaip konstatavo Muitinės departamentas, Pareiškėja pažeidimus padarė dėl klaidingo Akcizų įstatymo 3 str. 36 dalies nuostatuose vartojamo termino „*tabako pakaitalas*“ supratimo, kuris, kaip išaiškino LVAT 2012-09-17 nutartyje adm. byloje Nr. A438-1999/2012, pagal savo esmę atitinka Direktyvos 7 str. 2 dalyje įtvirtintą nuostatą, kad rūkamuuoju tabaku yra laikomi produktai, kurie visiškai arba iš dalies „*pagaminti ne iš tabako, bet iš kitų medžiagų*“, pripažįstant, jog terminas „*tabako pakaitalas*“ nėra apibrėžtas nei Akcizų įstatyme, nei Lietuvos Respublikos tabako, tabako gaminių ir su jais susijusių gaminių kontrolės įstatyme. Pareiškėja suklydo manydama, jog akcizus reikia mokėti nuo kenksmingų medžiagų dalies, esančios produkte, analogiškai kaip nustatyta Akcizų įstatymu alkoholiniams gėrimams. Tabako gaminių vartotojams taip pat sunku paaiškinti, kodėl jis už „*tabako pakaitalą*“, kuriame yra tik nedidelis kiekis tabako arba jo išvis nėra, turi mokėti visus akcizus kaip už gryną tabaką. Pažymėtina, jog LVAT 2012-09-17 nutartyje adm. byloje Nr. A438-1999/2012 nurodyta, jog bendrovė buvo atleista nuo delspinigių, nustačius, jog Muitinės laboratorija neteisingai nustatė jos importuojamo produkto – vandens pypkių tabako, kuriame neaptiko nei nikotino, nei tabako, rekomenduojamą išvadą dėl nacionalinio kodo kaip neapmokestinamą akcizų mokesčiu.

Pažymėtina, jog formaliai taikant MAĮ 141 str. 1 d. 2 punkte numatytą atleidimo nuo delspinigių pagrindą galima būtų sutikti su Muitinės departamento sprendimu neatleisti Pareiškėjos nuo delspinigių, nes Pareiškėjai nebuvo duotas muitinės nurodymas ar konsultacija mokesčius apskaičiuoti (mokesčines prievoles vykdyti) taip, kaip tai atliko Pareiškėja, nes ši situacija susidarė dėl pačios Pareiškėjos pasirinkto netinkamo veikimo būdo (klaidingo mokesčių įstatymo supratimo, ko pasekoje buvo neteisingai deklaruojama akcizų mokesčiu apmokestinama importuoto gaminio apmokestinamoji vertė), tačiau nei ginčijamame sprendime, nei bylos nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu Muitinės departamento atstovas negalėjo paaiškinti, kodėl Pareiškėjos klaida nebuvo pastebėta atlikus 2009 m. kompleksinį patikrinimą, kas suteikė pagrindą Pareiškėjai tikėti, jog ginčo prekės – vandens pypkių tabako akcizais apmokestinamąją vertę ji deklaruoja tinkamai, nei priimant ir tikrinant Pareiškėjos teiktas ginčo prekių importo deklaracijas, kas sąlygojo, kad tik 2017 m. birželio mėn. Pareiškėjos klaida buvo pastebėta.

Komisijos vertinimu, nagrinėjamo ginčo aspektu yra taikytini MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtinti protingumo ir teisingumo kriterijai. LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, būtina vadovautis teisingumo ir protingumo kriterijais. Pažymėtina, kad taikant teisingumo ir protingumo kriterijus turi būti vertinami visų mokesčių teisinių santykių dalyvių veiksmai mokesčių administravimo procese. Tam, kad būtų užtikrinamas mokesčių mokėjimas į valstybės biudžetą, yra itin svarbus paties mokesčių administratoriaus vaidmuo, nes *MAĮ 8 straipsnyje* įtvirtinta teisingumo ir visuotinio privalomumo principo nuostata įpareigoja mokesčių administratorių užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą vadovaujantis teisingumu ir protingumu pagrįstais kriterijais. Mokesčių administratorius savo veikloje turi vadovautis gero administravimo principu, kuris apima ir pareigą imtis aktyvių veiksmų, padėti mokesčių mokėtojui, elgtis rūpestingai ir atidžiai. Nepaisant to, kad Viešojo administravimo įstatyme gero administravimo principas tiesiogiai nėra įtvirtintas, jis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje išvedamas iš Konstitucijos 5 straipsnio 3 dalies. Formaliai ir biurokратиškai vykdomos viešojo administravimo funkcijos nesiderina su gero administravimo principu (žr. *LVAT 2015 m. birželio 25 d. nutartį adm. byloje Nr. A-2150-492/2015*).

Vertinant šiuo aspektu yra svarbios kelios aplinkybės, susijusios su Muitinės veiksmais administruojant mokesčius Pareiškėjos atžvilgiu. Pareiškėja ginčo produktus importuoja nuo 2003 m. ir visada deklaravo jų akcizų mokesčių apmokestinamąją vertę priklausomai nuo faktinio tabako kiekio (svorio) visame produkte, tačiau mokesčių administratorius vertindamas mokesčines prievoles netinkamo Akcizų įstatymo taikymo nenustatė iki 2017 metų. Pažymėtini keli atvejai. Pirmuoju atveju, 2009 m. sausio 12 d. buvo surašyta UAB „SS“ Vilniaus teritorinės muitinės patikrinimo ataskaita, kurios 2.1 p. nurodyta, kad „Tikrinti visi bendrojo administracinio dokumento importo rinkiniai, įforminti laikotarpiu nuo 2006-01-01 iki 2008-09-30, kartu su pridedamais dokumentais“. Tikrinamu laikotarpiu bendrovė importavo identišką produktą, dėl kurio vyksta mokesčinis ginčas (tai patvirtina prie skundo pridedama importo deklaracija), tačiau pažeidimų dėl neteisingai deklaruotų ir sumokėtų mokesčių nustatyta nebuvo. Antruoju atveju, pastebėtinai skirtingas ir nenuoseklus atskirų importo deklaracijų vertinimas muitinio tikrinimo metu. Pareiškėja pateikė 2013-05-13 vandens pypkių tabako importo deklaraciją kartu su išrašais iš Muitinės departamento informacinės sistemos (MDAS pranešimai), dėl kurios muitinio patikrinimo prekės ne iš karto buvo išleistos į laisvą apyvartą. Tikrindama šią deklaraciją teritorinė muitinė nenustatė, kad nurodytas per mažas *neto* svoris, nors jai žinant, kad akcizais apmokestinamu rūkomuoju tabaku laikomas visas vandens pypkių tabako *neto* svoris ir veikiant atidžiai, tiesiogiai iš deklaracijų duomenų galėjo būti pastebėtas žymus skirtumas (6,8 karto) tarp 35 (Bruto masė) ir 38 (*Neto* masė, nuo kurios skaičiuojami akcizai) laukelių. Pastebėtina, kad po 4 metų tikrintoje prie skundo pridėtoje 2017-05-29 vandens pypkių importo deklaracijoje (kurioje 35 ir 38 laukelių skirtumas buvo 5,9 karto) jau buvo nustatyta, kad „neteisingai nurodytas svoris *neto*“. Šios aplinkybės suponuoja išvadą, jog minėtu gero administravimo principu Pareiškėjos atžvilgiu nebuvo vadovautasi.

Įvertinus tai, kas išdėstyta, konstatuotina, jog Muitinės departamento 2017-11-14 sprendimas Nr. 1A-280, kuriuo patvirtinta Vilniaus TM 2017-08-23 supaprastinta patikrinimo ataskaita Nr. 7VM191147S, yra tvirtintinas ir Pareiškėja atleistina nuo 512 513 Eur akcizų mokesčio delspinigių ir 43 532 Eur importo PVM delspinigių mokėjimo.

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

1. Patvirtinti Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-11-14 sprendimą Nr. 1A-280;
2. Atleisti UAB „SS“ nuo 512 513 Eur akcizų mokesčio delspinigių ir nuo 43 532 Eur importo PVM delspinigių.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 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, LT-01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 str. 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, spręsdami 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 nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė