



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

SPRENDIMAS

DĖL UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS „SKONIS IR KVAPAS“ SKUNDO

2021 m. birželio d. Nr. S- (7-66/2021)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininko Evaldo Raistenskio, narių Editos Galiauskaitės, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus (pranešėjas), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Skonis ir kvapas“ (toliau – Pareiškėja) 2021-04-26 skundą dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Muitinės departamentas) 2021-03-31 sprendimo Nr. 1A-46 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovai T. M. ir B. S., Atsakovo atstovė N. Č. 2021-06-01 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja prašo panaikinti 2021-01-28 Vilniaus teritorinės muitinės (toliau – Vilniaus TM) sprendimą dėl Pareiškėjos prašymo Nr. 5MA-34-21 ir priimti naują sprendimą – atleisti Pareiškėją nuo paskirtų 601 222 Eur delspinigių.

Pareiškėja skunde nurodo, kad 2017-07-10 Vilniaus TM 2017-07-10 priėmė supaprastinto patikrinimo ataskaitą Nr. 7VM190955S, kuria Pareiškėjai apskaičiavo ir įregistravo mokestinę prievolę: 279 647 Eur akcizus, 58 726 Eur importo pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 21 069 Eur akcizų delspinigių ir skyrė 33 837 Eur baudą, taip pat 2017-08-23 supaprastinta patikrinimo ataskaita Nr. 7VM191147S apskaičiavo ir įregistravo 1 308 750, 28 Eur akcizus, 274 837,74 Eur importo PVM, 512 513 Eur akcizų delspinigių, 43 532 Eur importo PVM delspinigių bei skyrė 158 359 Eur baudą. Nurodo, kad Pareiškėjai papildomos mokestinės prievolės apskaičiuotos dėl vandens pypkių tabako, importuoto į Lietuvą 2012-2015 metais, apmokestinimo.

Pareiškėja, nesutikdama su pirmiau minėtomis Vilniaus TM supaprastinto patikrinimo ataskaitomis, teikė skundus Muitinės departamentui, Komisijai, Vilniaus apygardos administraciniam teismui bei Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui (toliau – LVAT). Komisija Pareiškėjos skundus tenkino iš dalies: paliko apskaičiuotus mokesčius, tačiau atleido Pareiškėją nuo delspinigių, o LVAT 2020-12-16 ir 2020-12-30 priėmė galutines ir neskundžiamas nutartis, kuriomis buvo galutinai patvirtintas atleidimo nuo delspinigių faktas - t. y. palikti galioti Komisijos sprendimai, kuriais Pareiškėja atleista nuo apskaičiuotų delspinigių. Nurodo, kad Pareiškėja 2021-01-11 gavo pranešimą, kad jai paskaičiuoti 794 242, 28 Eur mokesčiai ir su jais susijusios sumos, iš kurių 601 222 Eur yra delspinigiai, susiję su Vilniaus TM 2017-07-10 supaprastinto patikrinimo ataskaita Nr. 7VM190955S ir 2017-08-23 supaprastinta patikrinimo ataskaita Nr. 7VM191147S apskaičiuotais mokesčiais, nepaisant to, kad Komisija nuo šių delspinigių Pareiškėją atleido, o vėliau bylą nagrinėjant teismuose ir patvirtinus Komisijos sprendimus, šis juridinis faktas yra įsigaliojęs.

Pareiškėja skunde nurodo argumentus dėl atleidimo nuo delspinigių mokėjimo.

Pirma, Pareiškėjos nuomone, delspinigiai, dėl kurių Pareiškėja teikia šį skundą net negalėjo būti paskaičiuoti, kadangi nuo šių delspinigių Pareiškėja jau buvo atleista Komisijos, kurios

sprendimai patvirtinti LVAT. Šių delspinigių teisinis pagrindas yra toks pat kaip ir delspinigių, nuo kurių Pareiškėja buvo atleista dar Komisijos - Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 96 straipsnis. Šie delspinigiai yra susiję su tomis pačiomis mokestinėmis prievolėmis - mokėtinais akcizais ir importo PVM importuojant ginčo prekes. Todėl nėra jokios teisinės priežasties delspinigiams apskaičiuoti, kadangi nuo šių delspinigių Pareiškėja jau buvo atleista.

Nagrinėjant Pareiškėjos skundą dalyje dėl delspinigių, Komisija nurodė, kad Muitinės departamento atstovai viso skundo nagrinėjimo metu negalėjo paaiškinti, kodėl Pareiškėjos klaida deklaruojant akcizus nebuvo pastebėta 2009 m. atlikus kompleksinį patikrinimą, kas suteikė pagrindą Pareiškėjai tikėti, jog vandens pypkių tabako akcizais apmokestinamąją vertę ji deklaruoja tinkamai. Pareiškėjos teigimu, ši priežastis lėmė ir papildomų 601 222 Eur delspinigių atsiradimą, nors, kaip minėta, Pareiškėja buvo atleista nuo delspinigių, kurie susiformavo dėl importuojamų prekių, ir šiuo atveju nėra jokio teisinio pagrindo Pareiškėjai apskaičiuoti papildomus delspinigius. Komisijos sprendime, kurį patvirtino LVAT, nurodyta, kad šiuo atveju yra taikytini MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtinti protingumo ir teisingumo kriterijai.

Nagrinėjamu atveju yra svarbios kelios aplinkybės, susijusios su Vilniaus TM veiksmis administruojant mokesčius Pareiškėjos atžvilgiu. Pareiškėja vandens pypkių tabaką importuoja nuo 2003 m. ir visada deklaravo jų akcizais apmokestinamąją vertę priklausomai nuo faktinio tabako kiekio visame produkte, tačiau mokesčių administratorius netinkamo mokesčių teisės akto taikymo nenustatė iki pat 2017 metų. Kaip minėta, 2009 m. buvo atliktas Pareiškėjos kompleksinis patikrinimas, tačiau nebuvo nustatyti jokie pažeidimai; o 2015 m. netgi buvo atmestos kelios Pareiškėjos deklaracijos, tačiau vėlgi, mokesčių administratorius nenustatė jokių deklaravimo pažeidimų. Tuo tarpu 2015 metais tikrintoje deklaracijoje 2017 metais jau buvo nustatyta, kad neteisingai nurodytas akcizais apmokestinamos prekės kiekis. Komisija nustatė, kad Pareiškėjos atžvilgiu mokesčių administratorius nesilaikė gero administravimo principo ir Pareiškėja buvo atleista nuo delspinigių.

Antra, situacija, kuomet mokesčių administratorius, atlikęs kompleksinį patikrinimą, nurodo, kad mokesčių mokėtojas visas su mokesčiais susijusias prievoles vykdo tinkamai, tačiau po kelerių metų teigia, jog tos pačios prievolės jau vykdomos netinkamai, nors teisinis reglamentavimas nepakito, neturėtų būti galima. Viena iš MAĮ 26 straipsnyje įtvirtintų mokesčių administratoriaus pareigų kontroliuoti, ar mokesčių mokėtojai teisingai apskaičiuoja, deklaruoja ir sumoka mokesčius. Šią savo funkciją Vilniaus TM įvykdė 2009 m. atlikdama Pareiškėjos kompleksinį patikrinimą ir savo išvadose užtikrino, kad visas mokestines prievoles Pareiškėja vykdo teisingai. Delspinigių apskaičiavimas šioje situacijoje, Pareiškėjos nuomone, pažeidžia MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintus protingumo ir teisingumo principus, nes Pareiškėja buvo užtikrinta mokesčių administratoriaus, kad visas su importuojamais produktais susijusias mokestines prievoles vykdo tinkamai.

Pareiškėjos teigimu, Vilniaus TM atliktas patikrinimas turėtų būti vertinamas kaip mokesčių administratoriaus klaidingas mokesčio įstatymo paaiškinimas, o tokios pasikeitusios aplinkybės, dėl kurių Pareiškėja galimai padarė mokesčių įstatymų pažeidimus, turėtų būti traktuojamos kaip nepriklausančios nuo Pareiškėjos valios, todėl Pareiškėja turėtų būti atleista nuo delspinigių, vadovaujantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punktu ir (arba) 4 punktu.

Trečia, nei Vilniaus TM, nei Muitinės departamentas nepaaiškino, kodėl yra išskiriami dviejų rūšių delspinigiai - delspinigiai iki Komisijos sprendimo ir delspinigiai po Komisijos sprendimo. Pareiškėjos įsitikinimu, delspinigiai negali būti skirstomi, kadangi jie apskaičiuojami remiantis to paties MAĮ 96 straipsnio nuostatomis. Todėl Komisija galėjo arba atleisti Pareiškėją nuo visų delspinigių, arba neatleisti. Kadangi Pareiškėja Komisijos buvo atleista nuo visų delspinigių, nei Vilniaus TM, nei Muitinės departamentas neturi jokio teisinio pagrindo Pareiškėjai apskaičiuoti delspinigius.

Nei Vilniaus TM, nei Muitinės departamentas nenurodė jokio teisinio pagrindo dėl tokio delspinigių paskirstymo, nors jau ankstesniuose skunduose Pareiškėja siekė išsiaiškinti tokio skirstymo pagrindą. Skundžiamis sprendimais, kuriuose neatsakoma į visus Pareiškėjos pateiktus argumentus neatitinka Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 8 straipsnio 1 dalies nuostatų, kuriose numatyta, kad individualus administracinis aktas turi būti

pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais), teisės aktų normomis bei argumentuotas. Administracinio sprendimo priėmimo faktinis pagrindas ir individuali argumentacija turi būti žinomi ne tik viešojo administravimo subjektui, priimančiam sprendimą, bet ir asmeniui, kurio atžvilgiu jis priimamas. Nagrinėjamu atveju neįmanoma suprasti, kodėl Vilniaus TM ir Muitinės departamentas priėmė sprendimą, prieštaraujantį Komisijos ir LVAT sprendimams, be to, Vilniaus TM net nenurodė teisinio pagrindo, kodėl priimant sprendimą nebuvo atsižvelgta į Komisijos ir LVAT sprendimus.

Muitinės departamentas skundžiamu sprendimu patvirtino Vilniaus TM 2021-01-28 sprendimą Nr. 5MA-34-21.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Pareiškėja 2021-01-14 prašymu kreipėsi į Vilniaus TM, prašydama atleisti ją nuo apskaičiuotų 601 222 Eur delspinigių (pagal pranešimus 2020-12-17 ir 2020-12-23). Vilniaus TM, išnagrinėjusi prašymą, jo netenkino ir priėmė sprendimą neatleisti Pareiškėjos nuo 601 222 Eur delspinigių.

Byloje nustatyta, kad Vilniaus TM, vadovaudamasi MAĮ 96-98 straipsnių nuostatomis, už laiku nesumokėtą akcizą ir PVM Pareiškėjai 2020-12-17 priskaičiavo 468 402 Eur akcizų delspinigių ir 28 372 Eur PVM delspinigių, iš viso 496 774 Eur, susijusius su Vilniaus TM 2017-08-23 supaprastinto patikrinimo ataskaita Nr. 7VM191147S, 2020-12-23 priskaičiavo 104 448 Eur akcizų delspinigių, susijusius su Vilniaus TM 2017-07-10 supaprastinto patikrinimo ataskaita Nr. 7VM190955S.

Muitinės departamento sprendime cituojamos MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto, 97 straipsnio 2 dalies, 98 straipsnio nuostatos dėl delspinigių apskaičiavimo už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą mokestį.

Pareiškėja Vilniaus TM 2017-08-23 supaprastinto patikrinimo ataskaita Nr. 7VM191147S apskaičiuotus mokesčius sumokėjo 2020-12-17, todėl už visą priverstinio mokesčių išieškojimo sustabdymo laikotarpį Pareiškėjai apskaičiuoti 468 402 Eur akcizų delspinigiai ir 28 372 Eur PVM delspinigiai, iš viso 496 774 Eur. Vilniaus teritorinės muitinės 2017-07-10 supaprastinto patikrinimo ataskaita Nr. 7VM190955S apskaičiuotus mokesčius Pareiškėja sumokėjo 2020-12-23, todėl už visą priverstinio mokesčių išieškojimo sustabdymo laikotarpį Pareiškėjai apskaičiuoti 104 448 Eur akcizų delspinigiai.

Muitinės departamento sprendime pažymėta, kad Pareiškėjos skundo argumentai, jog Komisija, nagrinėdama Pareiškėjos skundus dėl Vilniaus TM 2017-08-23 supaprastinto patikrinimo ataskaitos Nr. 7VM191147S ir 2017-07-10 supaprastinto patikrinimo ataskaitos Nr. 7VM190955S, atleido Pareiškėją nuo apskaičiuotų delspinigių, vadovaudamasi teisingumo ir protingumo kriterijais, nagrinėjamu atveju nelaikytini teisiškai reikšmingais, kadangi Komisija atleido Pareiškėją nuo delspinigių, skaičiuojamų nuo skolos muitinei atsiradimo dienos iki skundžiamų supaprastinto patikrinimo ataskaitų priėmimo dienos, tuo tarpu nagrinėjamo ginčo atveju delspinigiai apskaičiuoti už priverstinio mokesčio išieškojimo sustabdymo laikotarpį. Sprendime atkreiptas dėmesys į tai, kad MAĮ nuostatos nedraudė Pareiškėjai, siekiant išvengti delspinigių skaičiavimo už visą sustabdymo laikotarpį, sumokėti minėtomis Vilniaus TM supaprastinto patikrinimo ataskaitomis įregistruotas mokesčines prievoles, kurios jai būtų gražintos, jei skundai dėl šių ataskaitų būtų patenkinti, tačiau nagrinėjamu atveju Pareiškėja šia galimybe nepasinaudojo, t. y. pačios Pareiškėjos delsimas sumokėti apskaičiuotus importo mokesčius nulėmė delspinigių skaičiavimo laikotarpį. Taigi, nagrinėjamu atveju atleisti Pareiškėją nuo 601 222 Eur delspinigių, atsižvelgiant į tai, kad Komisija, išnagrinėjusi Pareiškėjos skundus dėl minėtų Vilniaus TM 2017-08-23 ir 2017-07-10 supaprastinto patikrinimo ataskaitų pagrįstumo, atleido Pareiškėją nuo šiomis ataskaitomis apskaičiuotų delspinigių, nėra jokio pagrindo.

Muitinės departamentas nesutinka su Pareiškėjos teiginiais, jog ginčo situacija atitinka MAĮ 100 straipsnio ir 141 straipsnio 1 dalies 2 ir (ar) 4 punktuose nurodytus atleidimo nuo delspinigių pagrindus.

Muitinės departamentas dėl MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punkto taikymo ginčo atveju pažymi, jog Pareiškėjos skundo argumentas, jog mokesčių administratoriui atlikus kompleksinį patikrinimą ir nurodžius, kad mokesčių mokėtojas mokesčines prievoles, susijusias su importuojamu vandens pypkių tabaku deklaravimu, vykdo tinkamai, tačiau po keleto metų atlikus mokesčinius

patikrinimus nurodyti, kad tos pačios mokestinės prievolės vykdomos netinkamai, nelaikytinas mokesčio įstatymo pažeidimu dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti - nagrinėjamu atveju Pareiškėjai papildomi mokėtini mokesčiai apskaičiuoti Vilniaus TM 2017-08-23 supaprastinto patikrinimo ataskaita Nr.7VM191147S ir Vilniaus TM 2017-07-10 supaprastinto patikrinimo ataskaita Nr. 7VM190955S, priimant šias ataskaitas valstybinės valdžios institucijų neteisėti veiksmai (muitinės) nebuvo nustatyti.

Muitinės departamentas taip pat pažymėjo, kad nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų delspinigių, vadovaujantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktu. Sprendime nurodyta, kad Pareiškėja, žinodama apie Vilniaus TM 2017-08-23 supaprastinto patikrinimo ataskaita Nr.7VM191147S ir 2017-07-10 supaprastinto patikrinimo ataskaita Nr. 7VM190955S apskaičiuotus mokesčius, sumokėti juos dėsni, nors, preziumuotina, žinojo, kad sustabdžius mokesčių priverstinį išieškojimą MAĮ 110 straipsnio 1 dalyje nurodytu atveju, delspinigiai bus skaičiuojami už visą sustabdymo laikotarpį, jeigu mokesčių mokėtojo skundas bus atmestas. Taigi, Pareiškėja turėjo galimybę įvertinti riziką, kad papildomai apskaičiuoti mokesčiai nebus panaikinti, bei iš to galinčias kilti pasekmes.

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

Pareiškėjos 2021-04-26 skundas atmestinas, skundžiamas Muitinės departamento 2021-03-31 sprendimas Nr. 1A-46 tvirtintinas.

Mokestinis ginčas nagrinėjamu atveju yra kilęs dėl galimybės atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų 601 222 Eur delspinigių (572 850 Eur akcizų delspinigių ir 28 372 Eur PVM delspinigių) mokėjimo.

Pareiškėja, ginčydama Muitinės departamento sprendimą, nurodo, kad ginčo delspinigiai apskritai neturėjo būti apskaičiuoti, kadangi Pareiškėja buvo atleista nuo delspinigių mokestinį ginčą nagrinėjusios Komisijos, o LVAT Komisijos sprendimus patvirtino. Muitinės departamentas nepaaiškino Pareiškėjai, kodėl yra išskiriami dviejų rūšių delspinigiai - iki Komisijos sprendimo ir po Komisijos sprendimo, nors visos delspinigių sumos yra susijusios su tomis pačiomis mokestinėmis prievolėmis. Pareiškėjos teigimu, 2009 metais Vilniaus TM atliktas patikrinimas turėtų būti vertinamas kaip mokesčių administratoriaus klaidingas mokesčio įstatymo paaiškinimas, o pasikeitusios aplinkybės, dėl kurių Pareiškėja galimai padarė mokesčių įstatymų pažeidimus, turėtų būti traktuojamos kaip nepriklausančios nuo Pareiškėjos valios, todėl Pareiškėja turėtų būti atleista nuo delspinigių, vadovaujantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punktu ir (arba) 4 punktu.

Komisija, atsakydama į Pareiškėjos skundo argumentą dėl skundžiamame sprendime nenurodyto ginčo delspinigių apskaičiavimo pagrindo, akcentuoja, kad, kaip teisingai skundžiamame sprendime nurodė Muitinės departamentas, 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 (LVAT 2011-04-22 nutartis adm. byloje Nr. A-556-944/2011, 2020-04-22 nutartis adm. byloje Nr. eA-679-556/2020, 2021-03-24 nutartis 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 pradedami 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 (muitinės administruojamo mokesčio – per MAĮ 81 straipsnio 4 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 (LVAT 2011-01-31 nutartis adm. byloje Nr. A-556-254/2011, 2020-04-22 nutartis 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). Komisija, įvertinusi bylos aplinkybes, sutinka su Muitinės departamento patektu teisės aktų aiškinimu ir padarytomis išvadomis, kad Pareiškėjos skundo argumentai, jog papildomai mokėtini 601 222 Eur delspinigiai yra apskaičiuoti be teisinio pagrindo, yra nepagrįsti, nes būtent tokia delspinigių skaičiavimo tvarką nustato MAĮ.

Iš ginčo bylos medžiagos matyti, kad Komisija 2018-01-24 ir 2018-02-01 sprendimais Nr. S-10 (7-253/2017) ir Nr. S-19 (7-264/2017) atleido Pareiškėją nuo Vilniaus TM patikrinimo ataskaitose apskaičiuotų 533 582 Eur akcizų mokesčio delspinigių ir 43 532 Eur importo PVM delspinigių. Komisija sprendimuose nurodė, kad Pareiškėja ginčo produktus importuoja nuo 2003 m. ir visada deklaravo jų akcizų mokesčiu apmokestinamąją vertę priklausomai nuo faktinio tabako kiekio (svorio) visame produkte, tačiau mokesčių administratorius vertindamas mokesčines prievoles netinkamo Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo taikymo nenustatė iki 2017 metų. Komisijos sprendimuose buvo pažymėti keli atvejai. Pirmuoju atveju, Vilniaus TM 2009 m. sausio 12 d. buvo surašyta Pareiškėjos patikrinimo ataskaita, tačiau pažeidimų dėl neteisingai deklaruotų ir sumokėtų mokesčių nustatyta nebuvo, nors tikrinamu laikotarpiu Pareiškėja importavo identišką produktą, dėl kurio vyko mokestinis ginčas. Antruoju atveju, pastebėtas 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 tikrinimo prekės ne iš karto buvo išleistos, o atlikus deklaracijos patikrinimą. 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. Komisijos sprendimuose nurodyta, kad tik 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“. Komisija sprendė, kad šios aplinkybės suponuoja išvadą, jog Pareiškėjos atžvilgiu nebuvo vadovautasi gero administravimo principu ir atleido Pareiškėją nuo visų Vilniaus TM patikrinimo ataskaitose apskaičiuotų delspinigių mokėjimo. Taigi, kaip matyti iš aukščiau išdėstyto, Komisija atleido Pareiškėją nuo delspinigių, kurie buvo apskaičiuoti už laikotarpį nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki Vilniaus TM patikrinimo ataskaitų surašymo dienos.

Tuo tarpu delspinigiai, nuo kurių Pareiškėja prašo atleisti, yra apskaičiuoti už priverstinio mokesčių išieškojimo sustabdymo laikotarpį, kuriuo vyko mokestinis ginčas, pasibaigęs neskundžiama LVAT 2020-12-16 nutartimi, kuria Pareiškėjos skundas buvo atmestas, t. y. ginčo delspinigiai apskaičiuoti dėl to, kad Pareiškėja, inicijavusi mokestinį ginčą, nesumokėjo per MAĮ 81 straipsnio 4 dalyje nustatytą terminą Vilniaus TM patikrinimo ataskaitose nurodytų mokesčių ir su jais susijusių sumų. Minėti delspinigiai buvo apskaičiuoti už laikotarpį nuo kitos dienos po MAĮ 81 straipsnio 4 dalyje nurodyto termino pasibaigimo iki mokesčines prievolės įvykdymo. Komisijos vertinimu, Pareiškėjos akcentuojamos aplinkybės (teritorinė muitinė nuo 2009 metų nepastebėjo klaidų Pareiškėjos importo deklaracijose, tik 2017 metais buvo konstatuotas netinkamas Pareiškėjos mokesčių prievolių, susijusių su importuojamomis prekėmis, vykdymas, teritorinė muitinė nesivadovavo gero administravimo principu), kurių pagrindu Komisija atleido Pareiškėją nuo Vilniaus TM patikrinimo ataskaitose apskaičiuotų delspinigių, nagrinėjamo ginčo byloje yra neaktualios, kadangi šiuo atveju delspinigių dydis įtakotas mokesčio ginčo, kurį inicijavo Pareiškėja, trukmės, o ne mokesčių administratoriaus ankstesniais laikotarpiais galimai netinkamai atliktų kontrolės veiksmų Pareiškėjos atžvilgiu.

Komisija sutinka su Muitinės departamento išvada, kad ginčo byloje nenustatyta aplinkybių, atitinkančių MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 ir 4 dalyse nurodytus atleidimo nuo delspinigių pagrindus.

Kaip ne kartą yra pažymėjęs LVAT, MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytas atleidimo nuo delspinigių pagrindas sietinas su nenugalimos jėgos poveikiu (*force majeure*) ir atsitiktinių aplinkybių poveikiu (*cas fortuit*), kurių savo veikloje mokesčių mokėtojas nenumatė bei 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 (2005-02-09 nutartis adm. byloje Nr. A-15-141/2005, Administracinių teismų praktika Nr. 7, 2005, p. 82–89; taip pat žr. 2005-10-11 nutartį adm. byloje Nr. A-15-1421/2005; 2011-03-21 nutartį byloje Nr. A-556-319/2011, 2017-10-31 nutartį adm. byloje Nr. A-1328-261/2017).

Komisija pažymi, jog siekiant pasinaudoti MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkte nurodytu atleidimo nuo delspinigių pagrindu, mokesčio mokėtojui tenka pareiga įrodyti, kad jis dėl atitinkamo mokesčio mokėjimo, mokėtino tam tikru laikotarpiu, kreipėsi į mokesčių administratorių, o pastarasis jam suteikė tuo klausimu klaidingą konsultaciją (LVAT 2010-11-19 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1637/2010, 2011-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A-438-796/2011, 2015-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-182-662/2015 ir kt.). Be to, pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkte įtvirtintos normos prasmę 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 įstatymų pažeidimą. Todėl turi būti nustatyta, jog mokesčių mokėtojas pažeidė įstatymą, bet tas pažeidimas sąlygotas paties mokesčių administratoriaus suteiktu klaidingu taikytinų mokestinių teisės normų aiškinimu. Be to, mokesčių administratoriaus konsultacijoje nagrinėtas klausimas turi atitikti aplinkybes, dėl kurių konstatuotas mokesčių įstatymų pažeidimas, tai yra konsultacija turi būti pateikta mokesčių mokėtojui nurodant iš principo analogišką situaciją, dėl kurios vėliau jo atžvilgiu konstatuojamas mokesčių įstatymų pažeidimas (LVAT 2012-02-03 nutartis adm. byloje Nr. A-575-13/2012).

Iš ginčo bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjai nebuvo duotas muitinės nurodymas ar konsultacija mokesčius apskaičiuoti (mokestines prievoles vykdyti) taip, kaip tai atliko Pareiškėja, nes ši situacija susidarė dėl pačios Pareiškėjos pasirinkto netinkamo veikimo būdo (klaidingo mokesčių įstatymo supratimo, ko pasėkoje buvo neteisingai deklaruojama akcizų mokesčių apmokestinama importuoto gaminio apmokestinamoji vertė).

LVAT Pareiškėjos atžvilgiu priimtoje 2020-12-16 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1502-662/2020 nurodė, kad Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo nuostatos nesiskyrė nuo jomis įgyvendinamų 2011 m. birželio 21 d. Tarybos direktyvos 2011/64/ES dėl akcizų, taikomų apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų (toliau – ir Direktyva 2011/64), nuostatų, todėl teismas sprendė, jog vietos mokesčių administratorius ir mokestinį ginčą nagrinėjusios institucijos pagrįstai vertino, jog akcizas skaičiuojamas ir mokamas nuo viso ginčo produkto kiekio, o ne tik nuo jame esančio tabako. LVAT pabrėžė ir tai, kad tokius esminius mokesčio elementus, kaip mokesčio objektas ir mokesčio bazė nustato tik įstatymas, o ne valstybės institucijų administracinė praktika. Iš aplinkybės, kad mokesčių administratorius pats (galbūt) netinkamai anksčiau taikė mokesčių įstatymų nuostatas, niekaip negali kilti mokesčio mokėtojo lūkestis, jog jam nereikės vykdyti atitinkamų (įstatyme nustatytų) mokestinių prievolių. Todėl Pareiškėjos argumentai dėl ilgametės mokesčių administratoriaus praktikos ir jos pasikeitimo, taip pat 2009 metais Vilniaus TM atlikto patikrinimo rezultatų, negali būti vertinami kaip atitinkantys MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 ir (ar) 4 punkte nurodytus atleidimo nuo delspinigių, apskaičiuotų už priverstinio mokesčių išieškojimo sustabdymo laikotarpį, kuriuo vyko Pareiškėjos inicijuotas mokestinis ginčas, pagrindus.

Kaip minėta, Vilniaus TM (galbūt) netinkamai atlikti kontrolės veiksmai Pareiškėjos atžvilgiu jau buvo įvertinti Komisijos 2018-01-24 ir 2018-02-01 sprendimuose Nr. S 10 (7-253/2017) ir Nr. S-19 (7-264/2017), o ginčo delspinigių, apskaičiuotų iš esmės už mokestinio ginčo laikotarpį, dydžiui jie neturėjo jokios įtakos, todėl apskaičiuoti delspinigiai vertintini kaip Pareiškėjos pasirinkto veikimo būdo (mokestinio ginčo inicijavimo nesumokėjus prieš tai papildomai apskaičiuotų mokestinių prievolių) pasekmė.

Sutiktina su Pareiškėjos pastebėjimu, kad LVAT, nagrinėdamas mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A 556 2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A 556 971/2014). Tačiau akcentuotina, kad atleidimas nuo ekonominių sankcijų mokėjimo yra galimas tik esant išskirtinėms aplinkybėms (pvz., LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A 1146 602/2017, 2018-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-144-602/2018, 2020-07-29 nutartis 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 mokestinio patikrinimo, mokestinio ginčo trukmė, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo operatyvumas (2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011), paties mokėtojo elgesys kontrolės veiksmų metu ar po jų (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-971/2014). Taigi, taikant teisingumo ir protingumo kriterijus, vertintini visų mokestinių teisinių santykių dalyvių veiksmai mokesčių administravimo procese.

Pabrėžtina, kad delspinigiai pirmiausia yra skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda laiku nesumokėjus mokesčių. Tad delspinigiai yra svarbus mokesčių teisės institutas, kurį esant pagrindui taikyti, šis institutas negali būti netaikomas, nesant tam svarių išimčių. Netaikant delspinigių instituto be svarių priežasčių, būtų pažeidžiamas viešasis interesas rinkti mokesčius valstybės (savivaldybių) vykdomoms funkcijoms finansuoti, nes būtų prasilenkiama su delspinigių, kaip mokestinės prievolės (į)vykdymo užtikrinimo priemonės, esme, t. y. skatinti mokestinės prievolės savanorišką ir tinkamą vykdymą, o nevykdymo ar netinkamo vykdymo atveju – užtikrinti įsiskolinimo biudžetui bei turtinių valstybės praradimų (pvz., dėl naudojimosi valstybei nesumokėtomis mokesčių sumomis) padengimą (LVAT 2021-02-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-96-442/2021).

Nagrinėjamu atveju netinkamas Pareiškėjos pareigų vykdymas muitinės administruojamų mokesčių srityje yra neginčijamai konstatuotas 2020-12-16 nutartimi adm. byloje Nr. eA-1502-662/2020. Ginčo byloje konstatuota, kad Pareiškėja elektroninėse importo deklaracijose nurodė (deklaravo) ginčo produktų svorį (neto), kuris neatitiko sąskaitose ir pakavimo dokumentuose nurodytų duomenų – Pareiškėja deklaravo ne visą ginčo produkto, o tik jame esančio tabako, t. y. vienos iš sudėtinių dalių, svorį (neto). LVAT pritarė mokesčių administratoriaus išvadoms, kad pagal nacionalinio įstatymo nuostatas akcizu apmokestinamu rūkomuoju tabaku laikomas visas ginčo produktas, o ne tik jame esantis tabakas.

Nagrinėjamu atveju ginčo delspinigių suma Pareiškėjai apskaičiuota dėl jos pačios pasirinkto elgesio modelio – Pareiškėja, nesutikdama su mokesčių administratoriumi, skundė pastarojo sprendimus, dėl to mokesčių nesumokėjimu biudžetui padaryta žala išaugo (2021-03-24 nutartis adm. byloje Nr. eA-752-438/2021). Kaip minėta, padavus skundą dėl mokestinio ginčo, delspinigiai skaičiuojami už visą sustabdymo laikotarpį, jeigu mokesčių mokėtojo skundas buvo atmestas (MAĮ 98 straipsnio 2 dalis, LVAT 2014-04-01 nutartis adm. byla Nr. A-556-947/2014). Komisija pažymi, jog Pareiškėja, prieš pradėdama mokestinio ginčo procedūrą, turėjo įvertinti aplinkybę, kad tuo atveju, jeigu jos skundas bus atmestas, delspinigiai bus apskaičiuoti už visą mokestinio ginčo

laikotarpį. Be to, Pareiškėja galėjo išvengti delspinigių skaičiavimo už ginčo laikotarpį sumokėdama apskaičiuotą mokestį prieš inicijuodama mokestinį ginčą, tokiu atveju delspinigių skaičiavimas būtų nutrauktas ir jų dydis nebūtų įtakotas mokestinio ginčo trukmės.

Įvertinus anksčiau išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad be galimai netinkamai atliktų mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų Pareiškėjos atžvilgiu ankstesniais laikotarpiais (2009 ir 2013 metais), kurie, kaip minėta, buvo įvertinti Komisijos 2018-01-24 ir 2018-02-01 sprendimuose, skunde Komisijai jokių kitų išskirtinių aplinkybių nenurodyta. Todėl Komisija nemato pagrindo atleisti Pareiškėją nuo 601 222 Eur delspinigių mokėjimo (ar sumažinti jų dydį), vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais. Komisijos nuomone, šiuo atveju atleidus Pareiškėją nuo delspinigių ar jų dalies mokėjimo būtų nukrypta nuo delspinigių instituto esmės, t. y. užtikrinti valstybės biudžeto praradimų kompensavimą.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos faktines aplinkybes, ginčo situacijos teisinį reglamentavimą bei LVAT praktiką šioje srityje, laikosi pozicijos, jog ginčo situacijoje, Muitinės departamentas tinkamai aiškino ir taikė teisės normas, teisingai vertindamas faktines ginčo aplinkybes. Todėl Komisija, atsižvelgusi į nurodytus motyvus, konstatuoja, kad ginčijamas Muitinės departamento sprendimas yra teisėtas ir pagrįstas, jo naikinti Pareiškėjos skunde nurodytais motyvais nėra pagrindo.

Papildomai pažymėtina, kad pagal VAI 8 straipsnio 1 dalį individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos. Komisija, įvertinusi skundžiamo sprendimo atitikimą minėto įstatymo 8 straipsnio 1 dalies reikalavimams, pažymi, kad jame nurodytas tiek teisinis, tiek faktinis jo priėmimo pagrindas, todėl nekyla abejonių dėl jo atitikimo VAI 8 straipsnio 1 dalies reikalavimams.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 1 dalimi, 141 straipsnio 1 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a :

1. Patvirtinti Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2021-03-31 sprendimą Nr. 1A-46.

2. Neatleisti Pareiškėjos nuo 572 850 Eur akcizų delspinigių ir 28 372 Eur PVM delspinigių.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 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, 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 pirmininkas	Evaldas Raistenskis
Komisijos narė	Edita Galiauskaitė
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė