



# LIETUVOS ADMINISTRACINIŲ GINČŲ KOMISIJA

## SPRENDIMAS

2024 m. balandžio 19 d. Nr. 21RE-302 (AG-193/03-2024)  
Vilnius

Lietuvos administracinių ginčų komisija (toliau – Komisija), susidedanti iš narių Edvardo Juciaus (pranešėjas), Ingos Lipnickienės (Komisijos posėdžio pirmininkė) ir Ingos Morkvėnienės,

Komisijos posėdyje rašytinio proceso tvarka išnagrinėjo administracinį ginčą pagal pareiškėjo A.K. skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos sprendimo panaikinimo.

Komisija

n u s t a t ė:

*Pareiškėjas A.K. (toliau – pareiškėjas) skundu Komisijos prašo: 1) pripažinti, kad 2024-02-05 Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – atsakovė, Inspekcija) mokestinės prievolės apskaičiavimas mokesčių administratoriaus iniciatyva Nr. (21.222 Mr) 497-15 (toliau – ir Sprendimas, Apskaičiavimas), priimtas pažeidžiant viešojo administravimo principus bei bendruosius reikalavimus administracinėms procedūroms, todėl yra neteisėtas iš esmės; 2) panaikinti 2024-02-05 Inspekcijos Sprendimą.*

Pareiškėjas skunde remiasi atsakingo valdymo (gero administravimo) principu. Nurodo, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) yra išaiškinęs, jog vienas iš gero administravimo principų yra konstitucinė nuostata, kad visos valdžios įstaigos tarnauja žmonėms. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAI) 3 straipsnyje nurodyti viešojo administravimo principai, kuriais remiantis kiekviena viešojo administravimo institucija yra saistoma bendrųjų, konstitucinių teisės principų bei gero administravimo, atsakingo valdymo principų. Pagal teismų praktiką gero viešojo administravimo principas apima asmens teisę į pagrįstą (faktais ir teisės normomis) bei motyvuotą administracinį sprendimą, viešojo administravimo subjekto pareigą išaiškinti administracinio akto apskundimo tvarką, nešališkumo pareigą, pareigą imtis aktyvių veiksmų, padėti, elgtis rūpestingai ir atidžiai.

Mano, kad šiuo atveju pažeista konstitucinė nuostata, kad valdžios įstaigos tarnauja žmonėms, kadangi Sprendimas yra deklaratyviai formalus, jame neatskleistas nei pagrindas, nei motyvai, iš jo neaišku nei kur yra akcizais apmokestinamos prekės, nei kokia jų būklė (ar atitinka prekinę vertę), pareiškėjas neinformuotas nei kada, nei kur bus ar buvo prekės apžiūrimos ir įvertinamos (įkainojamos). Nesudaryta galimybė pasikviesti savo prekių vertės ekspertą.

Duomenų šaltinių, mokestinės prievolės pagrindu apskaičiuojant mokestinę prievolę, nurodomas Kauno apygardos teismo 2022-01-06 baudžiamasis įsakymas baudžiamojoje byloje Nr. e1-162-383/2022. Tačiau kildinti atsakomybę iš šios baudžiamosios bylos negalima, nes pagal Lietuvos Respublikos Konstitucijos 31 straipsnį, niekas negali būti baudžiamas už tą patį nusikaltimą antrą kartą. Kita vertus, reikalaujant sumokėti akcizus, iš esmės siekiama dekriminalizuoti veiką, už kurią asmuo jau atliko bausmę. Juk jei asmuo sumokėtų mokesčius, tai nebūtų padaryta ir pati nusikalstama veika, tai būtų elementari ūkinė veikla. Pareiškėjas kelia klausimus, ar jam sumokėjus mokesčius, bus grąžinta ir prekė, kurią nutarta konfiskuoti, ar tokiu reikalavimu nėra kėsiniama į teisingumą.

Nurodo, kad neaišku, kaip buvo nustatoma prekių mokestinė vertė, kodėl nebuvo informuotas apie atliekamą apžiūrą. Baudžiamojoje byloje akcizais apmokestinamos prekės nebuvo apžiūrimos iš

prekinės vertės pozicijų, buvo tik formaliai statistiškai suskaičiuotos ir paimta statistinė vertė, kuri svarbi tik kvalifikavimui, individualus prekės vertinimas nebuvo atliktas.

Pareiškėjo teigimu, jei valstybė akcizines prekes konfiskavo ir sunaikino, vadinasi pripažino jas netinkamomis išleidimui į apyvartą, tokiu atveju apmokestinimas yra aiškiai neproporcingas ir neteisingas ir netgi neteisėtas.

Tikėtina, jog priimant Sprendimą vadovautasi negaliojančiu Bendrijos muitinės kodeksu. 2013-10-09 Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas (toliau – ir Sąjungos muitinės kodeksas) 286 straipsnyje, be kita ko, numatyta, kad 1992-10-12 Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (toliau – ir Bendrijos muitinės kodeksas), panaikinamas nuo 288 straipsnio 2 dalyje nurodytos datos (nuo 2016-05-01). Nuo šios dienos pradeda galioti ir turi būti taikomas Sąjungos muitinės kodeksas. Remiantis Bendrijos muitinės kodekso 233 straipsnio d punktu, skola muitinei išnyksta tais atvejais, jeigu prekės, su kuriomis susijusi skola muitinei, yra atsiradusi pagal Bendrijos muitinės kodekso 202 straipsnį, sulaikomos jų neteisėto įvežimo metu ir tuo pat metu arba vėliau konfiskuojamos. Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio e ir f punktuose šis klausimas reguliuojamas kitaip, t. y. Sąjungos muitinės kodeksas, lyginant su Bendrijos muitinės kodeksu, numato platesnį sąrašą aplinkybių, kurioms esant išnyksta skola muitinei. Pagal Bendrijos muitinės kodeksą skola muitinei išnyksta tik tuo atveju, jeigu prekės sulaikomos prieš joms patenkant už vietovės, kurioje yra pirmoji muitinės įstaiga Bendrijos muitų teritorijoje, ribų. Tačiau jeigu šios prekės pergabenamos per šią vietovę, jų sulaikymas (konfiskavimas ar sunaikinimas) skolos muitinei nepanaikina. Tuo tarpu pagal Sąjungos muitinės kodeksą skola muitinei laikoma išnykusia, kai importo muitu apmokestinamos prekės konfiskuojamos arba sunaikinamos tuo pat metu arba vėliau konfiskuojamos, neatsižvelgiant į tai, ar konfiskavimas įvyksta prieš prekėms patenkant už pirmos muitinės įstaigos veiklos teritorijos ribų, ar po to. Tokios Sąjungos muitinės kodekso, kuris taikomas tiesiogiai, nuostatos leidžia teigti, kad neteisėtai įvežtos prekės, kurios konfiskuojamos ir sunaikinamos, neturėtų būti apmokestinamos akcizais ir PVM, nepriklausomai nuo to, ar konfiskavimas įvyksta prieš prekėms patenkant už pirmos muitinės įstaigos veiklos teritorijos ribų, ar po to (Lietuvos apeliacinio teismo 2016-12-14 nutartis baudžiamojoje byloje Nr. IA-563-398/2016) (b. l. 1–4).

*Inspekcija su pareiškėjo skundu nesutinka, prašo skundą atmesti kaip nepagrįstą.* Nesutinka su pareiškėjo argumentais, kad nesivadovavo VAI principais. Pažymi, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (toliau – MAĮ) 8 straipsnio 1 dalis). MAĮ įtvirtinta, kad mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokesčines prievolę. Mokesčių surinkimas yra susijęs su viešojo intereso apsauga, nes taip yra gaunama lėšų visos visuomenės poreikiams tenkinti. Nemokant mokesčių, viešasis interesas yra pažeidžiamas, o subjektas, tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo mokesčių teisės prasme elgiasi nesąžiningai. Tokiu būdu pažeidžiami ir mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principai.

Prievolė mokėti akcizus kyla Lietuvos Respublikos akcizų įstatyme (toliau – Akcizų įstatymas) nustatytais atvejais. Akcizų įstatymas įtvirtina prievolę sumokėti akcizus už laikomas specialiais ženklais – banderolėmis nepaženklintas akcizais apmokestinamas prekes (Akcizų įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 8 punktas). Asmenys, kuriems atsiranda akcizų prievolė, turi ją vykdyti Akcizų įstatyme nustatyta tvarka ir terminais (Akcizų įstatymo 9 straipsnio 9 dalis).

Kad pareiškėjui yra kilusi prievolė deklaruoti ir sumokėti akcizus Inspekcija informuota Kauno apygardos prokuratūros 2023-02-22 raštu Nr. 3S-683 „Dėl akcizo mokesčio apskaičiavimo“, kuriuo pateiktas Kauno apygardos teismo 2022-01-06 teismo baudžiamasis įsakymas baudžiamojoje byloje Nr. e1-162-383/2022 (toliau – ir 2022-01-06 teismo baudžiamasis įsakymas). Pareiškėjui savanoriškai nedeklaravus ir nesumokėjęs akcizų, Inspekcija 2023-12-07 raštu Nr. (19.22-10)RAA-2966 „Dėl akcizų deklaracijos pateikimo ir akcizų sumokėjimo“ (toliau – 2023-12-07 Raštas) informavo pareiškėją apie prievolę deklaruoti ir sumokėti akcizus. Dėl šio rašto pareiškėjas 2023-12-27 Inspekcijai pateikė skundą. Inspekcija 2024-01-29 raštu Nr. (21.222 Mr)R-366 „Dėl akcizų

deklaracijos pateikimo ir akcizų sumokėjimo“ (toliau – 2024-01-29 Raštas) paaiškino, kad 2023-12-07 Raštas yra tik informacinio pobūdžio, teisinių pasekmių nesukelia; pasisakė dėl skunde išdėstytų pareiškėjo argumentų. Pareiškėjui neapskaičiavus akcizų, nepateikus akcizų deklaracijos ir nesumokėjus priklausančio mokėti mokesčio, 2024-02-05 Inspekcija apskaičiavo akcizus savo iniciatyva ir 2024-02-07 raštu Nr. (19.22-10)RAA-349 „Dėl mokesstinės prievolės apskaičiavimo mokesčių administratoriaus iniciatyva“ (2024-02-07 Raštas) informavo pareiškėją. Taigi Inspekcija ėmėsi visų priemonių, kad pareiškėjas sužinotų apie prievolę, galėtų ją įvykdyti savanoriškai, siekdama paprastesnio proceso naudojosi ne MAĮ suteikta teise atlikti kontrolės veiksmą (mokestinį patikrinimą), o pritaikė mokesčių prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonę, kuri nepanaikina pareiškėjo pareigos pačiam deklaruoti mokesť. Vadovavosi tiek MAĮ, tiek ir VAĮ principais.

Nesutinka, kad akcizų apskaičiavimas mokesčių administratoriaus iniciatyva yra deklaratyviai formalus. Pažymi, kad Apskaičiavimas nėra administracinis sprendimas. Apskaičiavimas yra forma, skirta mokesčių administratoriui pagal turimus, nagrinėjamu atveju neginčytinus, duomenis apskaičiuoti konkretaus mokesčių mokėtojo mokėtiną mokesčio sumą, kai neatliekami kontrolės veiksmai. Dėl šios priežasties Apskaičiavimas neatleidžia mokesčių mokėtojo nuo pareigos pačiam apskaičiuoti mokesť ir pateikti mokesčio deklaraciją (MAĮ 104<sup>1</sup> straipsnio 3 dalis), kurioje jau pats mokesčio mokėtojas apskaičiuotų mokesť. Skaičiuojant akcizus prekės neturi būti vertinamos, apžiūrima jų būklė ar nustatoma vertė. Cigarečių akcizai skaičiuojami vadovaujantis Kombinuotojo akcizų tarifo už cigaretes apskaičiavimo tvarkos aprašu, patvirtintu Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-09-11 įsakymu Nr. 280, pagal tarifus, nustatytus Akcizų įstatyme. Akcizų apskaičiavimui naudojo duomenis (cigarečių pavadinimą ir kiekį), kurie yra nustatyti 2022-01-06 Teismo baudžiamajame įsakyme, ir taikė 2021-09-01 galiojusį Akcizų įstatyme nustatytą tarifą.

Pažymi, kad vien aplinkybė, jog neteisėtai Lietuvos Respublikos teritorijoje laikomos cigaretės nepateko į tolimesnę apyvartą, buvo sulaikytos, konfiskuotos ir/ar sunaikintos, nepaneigia fakto, kad valstybei realiai buvo padaryta turinė žala (asmuo nesumokėjo privalomų mokėti akcizų), kuri pasireiškė kaip negautos pajamos (mokesčiai) (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartys baudžiamajame byloje Nr. 2K-340/2014, 2K-151-222/2015, 1-448-1139/2023, 2K-30-788/2023). Taigi pagal 2021-09-01 galiojusius teisės aktus, akcizai turėjo būti skaičiuojami nepaisant fakto, kad prekės sunaikintos, konfiskuotos, o jeigu prekės buvo neteisėtai importuotos – skola muitinei išnykusi (Europos Teisingumo Teismo 2022-04-07 byla C-489/20).

Prievolė mokėti akcizus atsiranda dėl paties akcizais apmokestinamų prekių, nepaženklintų banderolėmis, laikymo, nepriklausomai nuo vaidmens įvykdytame nusikaltime, baudmės atlikimo, prekių konfiskavimo. Prievolė mokėti mokesčius yra mokesstinė prievolė valstybei, kuri atsiranda esant atitinkamą mokesť reglamentuojančiame įstatyme nurodytoms aplinkybėms. O baudmės paskirtis ir tikslai reglamentuoti BK 41 straipsnyje. Jos esmė – nusikalstamą veiką padariusio asmens nubaudimas, prevenciniai tikslai. *Non bis in idem* principas reiškia draudimą bausti antrą kartą už tą pačią teisei priešingą veiką. Nurodant sumokėti nesumokėtus mokesčius nėra įgyvendinama nusikaltusio asmens nubaudimo funkcija.

Remiasi LVAT praktika, kad pareiga mokėti mokesčius, atleidimo nuo jų pagrindai bei su tuo susiję klausimai yra reguliuojami mokesčių teisės aktais, todėl baudžiamosios ar administracinės atsakomybės klausimus reglamentuojantys įstatymai šiuo atveju netaikytini. Pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji ar administracinė atsakomybė pagal kitus įstatymus, reguliuojančius su atitinkama atsakomybės rūšimi susijusius klausimus, t. y. skiriasi šių teisinių reiškinių pagrindai, skiriasi ir jų esmė bei tikslai, todėl tiek pareiga sumokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžiamąjį nusižengimą ar administracinės teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl vieno ir to paties veiksmo ar jo rezultato.

Apskaičiavimas surašytas pagal teisės aktų reikalavimus. Apskaičiavimo panaikinimas niekaip nepadėtų pareiškėjui pasiekti pageidaujamo rezultato, nes jo mokesstinės prievolės pagrindas yra ne Apskaičiavimas, o pirmiausia Akcizų įstatymas, kuris liktų galioti (kaip ir pareiškėjo mokesstinė prievolė ją sumokėti), net ir panaikinus skundžiamo Apskaičiavimo galiojimą (b. l. 16–19).

*Byloje sprendžiamas ginčas dėl Inspekcijos priimto Sprendimo, kuriuo pareiškėjui apskaičiuota mokestinė prievolė mokesčių administratoriaus iniciatyva, teisėtumo.*

Remiantis byloje surinkta medžiaga nustatyta, kad Kauno apygardos prokuratūros 2-asis baudžiamojo persekiojimo skyrius 2023-02-22 raštu Nr. 3S-683 „Dėl akcizo mokesčio apskaičiavimo“ Kauno apskrities Inspekcijos prašė spręsti dėl priklausančio mokėti mokesčio Akcizų įstatyme apskaičiavimo ir siuntė, be kitų, ir baudžiamojo įsakymo duomenis baudžiamojoje byloje Nr. e1-162-383-2022. Pagal 2022-01-06 Teismo baudžiamąjį įsakymą pareiškėjas pripažintas kaltu padarius nusikalstamą veiką, numatytą Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 199<sup>2</sup> straipsnio 2 dalyje, jam paskirta bauda; be kita ko, daiktinius įrodymus: 24709 pakelius cigarečių „NZ Gold“, 442 pakelius cigarečių „NZ Black“, 1555 pakelius cigarečių „Minsk Super Slims“ nuspręsta konfiskuoti kaip uždraustos veikos rezultata ir sunaikinti (b. l. 30–38).

Inspekcija 2023-12-07 Raštu pareiškėją informavo, kad gavo informaciją, kad pareiškėjas 2022-01-06 Teismo baudžiamuoju įsakymu buvo pripažintas kaltu dėl to, kad padarė nusikalstamą veiką, numatytą Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 199<sup>2</sup> straipsnio 2 dalyje. Vadovaujantis Akcizų įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 8 punktu ir to paties straipsnio 9 dalimi, prašė už akcizais apmokestinamas prekes sumokėti 62172 Eur akcizų. Pateikė informaciją kaip deklaruoti ir sumokėti šį mokestį. Priminė, kad vadovaujantis MAĮ 97 straipsnio 1 dalimi, nuo kitos dienos po to, kai mokestis turėjo būti sumokėtas į biudžetą, t. y. nuo 2021-09-02, pradedami skaičiuoti delspinigiai. Jeigu iki 2023-12-21 nedeklaruos ir nesumokės priklausančių mokėti akcizų, vadovaujantis MAĮ 104 straipsniu savo sprendimu nustatys mokestinę prievolę, kuriai bus taikomos tokios pačios kaip ir pareiškėjo deklaruotos mokestinės prievolės vykdymo taisyklės (pvz., galės būti pradėti taikyti nepriemokos išieškojimo veiksmai) (b. l. 26–28, 41–42).

Pareiškėjas Inspekcijai pateikė 2023-12-20 skundą (Inspekcijoje gautas 2023-12-27), kuriuo prašė panaikinti reikalavimą deklaruoti ir sumokėti akcizo mokesčius. Išdėstė nesutikimo argumentus (b. l. 39).

Inspekcija 2024-01-29 Raštu, atsakydama pareiškėjui į jo 2023-12-20 raštą, paaiškino, kad Inspekcijos 2023-12-07 Raštas yra informacinio pobūdžio ir nesukelia pareiškėjui jokių teisinių pasekmių. Nedeklaravus 2023-12-07 Rašte nurodytų akcizų, Inspekcija mokestinę prievolę nustatys savo iniciatyva, tokį sprendimą turės teisę skusti nurodyta tvarka. Be kita ko, paaiškino, kad pagal 2021-09-01 galiojusius teisės aktus, akcizai turėjo būti skaičiuojami nepaisant fakto, kad skola muitinei būtų išnykusi, jei net ji ir būtų atsiradusi (b. l. 23–25).

Inspekcija 2024-02-05 priėmė ginčijamą Sprendimą – Mokestinės prievolės apskaičiavimą mokesčių administratoriaus iniciatyva. Jame nurodyta, kad vadovaujantis MAĮ 104<sup>1</sup> straipsniu, pareiškėjui apskaičiuoti akcizai ir nustatyta mokestinė prievolė pagal šiuos mokesčių administratoriaus turimus duomenis: duomenų, kurių pagrindu apskaičiuojama mokestinė prievolė, šaltinis – Kauno apygardos teismo 2022-01-06 Teismo baudžiamasis įsakymas baudžiamojoje byloje Nr. e1-162-383/2022, mokestinis laikotarpis – 2021-09-01–2021-09-01; mokestinės prievolės apskaičiavimas mokesčių administratoriaus iniciatyva: mokesčio suma 62172 Eur, mokestinis laikotarpis, už kurį nustatyta mokestinė prievolė – 2021-09-01–2021-09-01. Pažymėta, kad mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės apskaičiavimas neatleidžia mokesčių mokėtojo nuo pareigos mokesčio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuoti mokestį ir pateikti mokesčių administratoriui mokesčio deklaraciją. Nurodyta, kad šis sprendimas gali būti skundžiamas Lietuvos Respublikos ikiteisminio administracinių ginčų nagrinėjimo tvarkos įstatymo arba Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka pasirinktinai: Lietuvos administracinių ginčų komisijai arba Vilniaus apygardos administraciniam teismui. Išsamesnę informaciją apie mokestinės prievolės apskaičiavimą suteiks Akcizų administravimo departamento Aptarnavimo skyriaus vyresnysis specialistas, pateikiami jo kontaktai (b. l. 6, 21).

Inspekcijos 2024-02-07 Raštu Sprendimas išsiųstas pareiškėjui (b. l. 20, 22).

Pareiškėjas nesutinka su Sprendimu ir skunde reiškia reikalavimus pripažinti, jog Sprendimas priimtas pažeidžiant VAĮ ir principus bei bendruosius reikalavimus procedūroms, todėl neteisėtas iš esmės, bei prašo Sprendimą panaikinti.

Ginčo teisinius santykius reguliuoja MAĮ, kuris nustato pagrindines sąvokas ir taisykles, kurių būtina laikytis vykdant mokesčių įstatymus, pagrindinius apmokestinimo mokesčiais teisinio reglamentavimo principus, įtvirtina Lietuvos Respublikoje taikomų mokesčių sąrašą, nustato mokesčių administratoriaus funkcijas, teises ir pareigas, mokesčių mokėtojo teises ir pareigas, mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą, mokesčio bei su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo bei mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką.

Pagal MAĮ 104<sup>1</sup> straipsnio 1 dalį mokesčių administratorius, siekdamas užtikrinti, kad būtų įvykdyta nedeklaruota mokestinė prievolė, centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka turi teisę savo sprendimu nustatyti mokesčių mokėtojui mokestinę prievolę, jeigu mokesčių mokėtojas atitinkamo mokesčio įstatymo nustatyta tvarka laiku nepateikia atitinkamo mokesčio deklaracijos. Mokestinės prievolės dydis nustatomas pagal ankstesnių mokesčių mokėtojo pateiktų to mokesčio deklaracijų duomenis ir (arba) kitą mokesčių administratoriui šio ir kitų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka šio mokesčių mokėtojo ir trečiųjų asmenų pateiktą informaciją.

MAĮ 104 straipsnio 1 dalyje nurodyta tvarka mokesčių administratoriaus nustatyta mokestinei prievolei taikomos mokesčių mokėtojo deklaruotos mokestinės prievolės vykdymo taisyklės ir laikoma, kad ši mokestinė prievolė deklaruota paskutinę mokesčio įstatyme nustatyto mokesčio deklaracijos pateikimo termino dieną (MAĮ 104<sup>1</sup> straipsnio 2 dalis). 104<sup>1</sup> straipsnio nuostatos nepanaikina mokesčių mokėtojo pareigos mokesčio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuoti mokesťį ir pateikti mokesčio deklaraciją. Jeigu, pasibaigus mokesčio deklaracijos pateikimo terminui, mokesčių mokėtojas pateikia mokesčio deklaraciją, mokesčių administratoriaus nustatyta mokestinė prievolė patikslinama pagal tos pateiktos mokesčio deklaracijos duomenis (MAĮ 104<sup>1</sup> straipsnio 3 dalis). Skundai dėl mokesčių administratoriaus sprendimo šio straipsnio nustatyta tvarka nustatyti mokesčių mokėtojui mokestinę prievolę nagrinėjami šio įstatymo 146 straipsnyje nustatyta tvarka (MAĮ 104<sup>1</sup> straipsnio 5 dalis).

Mokestinės prievolės nustatymo mokesčių administratoriaus iniciatyva taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2013-01-07 įsakymu Nr. VA-1 „Dėl Mokestinės prievolės nustatymo mokesčių administratoriaus iniciatyva taisyklių ir Mokestinės prievolės apskaičiavimo mokesčių administratoriaus iniciatyva formos FR1119 patvirtinimo“ (*toliau – ir Taisyklės*), kurios nustato mokestinės prievolės mokesčių mokėtojui apskaičiavimo mokesčių administratoriaus iniciatyva sąlygas ir tvarką, 5 punkte įtvirtinta, kad mokesčių administratorius savo iniciatyva gali nuspręsti nustatyti mokesčių mokėtojui mokestinę prievolę, jeigu mokesčių mokėtojas atitinkamo mokesčio įstatymo nustatyta tvarka laiku nepateikia mokesčio deklaracijos. Taisyklių 8<sup>1</sup> punkte nustatyta, kad mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydį taip pat gali nustatyti pagal kitą šio mokesčių mokėtojo ir (arba) trečiųjų asmenų atitinkamų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka pateiktą informaciją. Vadovaujantis Taisyklių 14 punktu, mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui mokestinę prievolę apskaičiuoja, užpildydamas Apskaičiavimo formą FR1119, kurioje pateikia Taisyklių 15 punkte nurodytą informaciją.

Taip pat ginčo teisinius santykius reguliuoja Akcizų įstatymas (akto redakcija, galiojusi Sprendimo priėmimo metu), kuris nustato prekių, kurios pagal šį įstatymą yra akcizų objektas, apmokestinimą akcizais, taip pat šių prekių kontrolės ir gabenimo ypatumus.

Prievolės mokėti akcizus Lietuvos Respublikoje atsiradimas nustatytas Akcizų įstatymo 9 straipsnyje. Pagal šio straipsnio 1 dalį, prievolė mokėti akcizus Lietuvos Respublikoje atsiranda už, be kita ko, laikomas specialiais ženklais – banderolėmis nepaženklintas akcizais apmokestinamas prekes, kurios šio įstatymo ir jo įgyvendinamųjų teisės aktų nustatyta tvarka privalo būti paženklintos banderolėmis, taip pat už kitas laikomas (įskaitant pažeidimo atvejus) akcizais apmokestinamas prekes, kurioms netaikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, bet už kurias akcizai vadovaujantis šio įstatymo ar savo esme tolygiomis kitų valstybių narių teisės aktų nuostatomis nesumokėti (8 punktas). Akcizų įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 8 punkte nurodytu atveju prievolė mokėti akcizus tenka asmeniui, laikančiam (įskaitant saugojimą) šio straipsnio 1 dalies 8 punkte nurodytas akcizais apmokestinamas prekes, arba bet kuriam kitam asmeniui, dalyvavusiam laikant tokias prekes (įskaitant saugojimą) (Akcizų įstatymo 9 straipsnio 9 dalis).

Komisija pažymi, jog Inspekcija, kaip viešojo administravimo subjektas, savo veikloje, priimdama sprendimus, privalo vadovautis ir VAI įtvirtintais principais. VAI nustato tiek administracinio sprendimo formas, tiek ir turinio reikalavimus. VAI 10 straipsnio 5 dalyje detalizuojama, jog administraciniame sprendime turi būti nurodyta, be kitų duomenų, ir administracinio sprendimo teisinis ir faktinis pagrindas ar kitos administraciniam sprendimui įtakos turėjusios aplinkybės (5 punktas) bei administracinio sprendimo motyvai (6 punktas).

LVAT yra pažymėjęs, kad individualiame administraciniame akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, jog jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės aktų reikalavimus, taip pat su gero administravimo principu, kurių viešojo administravimo subjektas privalo laikytis (žr., pvz., 2011-06-27 sprendimą, priimtą administracinėje byloje Nr. A-556-336/2011; 2014-03-19 nutartį, priimtą administracinėje byloje Nr. A-662-839/14; 2014-03-25 nutartį, priimtą administracinėje byloje Nr. A-756-997/2014; 2015-09-02 nutartį, priimtą administracinėje byloje Nr. A-2760-492/2015; ir kt.). Be to, viešojo administravimo subjekto administracinis sprendimas turi būti priimtas laikantis viešojo administravimo principų, įskaitant išsamumo (viešojo administravimo subjektas į prašymą ar skundą turi atsakyti aiškiai ir argumentuotai, nuroydamas visas prašymo ar skundo nagrinėjimui įtakos turėjusias aplinkybes ir konkrečias teisės aktų nuostatas, kuriomis rėmėsi vertindamas prašymo ar skundo turinį) ir objektyvumo (administracinio sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs) reikalavimų (VAI 3 straipsnis).

Nagrinėjamu atveju skundžiamame Inspekcijos Sprendime nurodytas mokestinis laikotarpis, apskaičiuota mokesčio suma ir apibendrintai nurodyta informacija apie duomenų šaltinį „Kauno apygardos teismo 2022 m. sausio 6 d. Teismo baudžiamasis įsakymas baudžiamojoje byloje Nr. e1-162-383/2022, tačiau jokio motyvavimo, leidžiančio suprasti mokestinės prievolės apskaičiavimą, nepateikta. Inspekcija atsiliepiame į pareiškėjo skundą nurodė teisės aktus, kuriais remiantis apskaičiuoti akcizai (Kombinuotojo akcizų tarifo už cigaretes apskaičiavimo tvarkos aprašu, akcizų įstatyme nustatytu tarifu, 2022-01-06 Teismo baudžiamojo įsakymo duomenis), tačiau tai neatleidžia viešojo administravimo subjekto nuo pareigos tinkamai motyvuoti administracinį sprendimą ir jame išdėstyti esminius jo priėmimo motyvus, kadangi būtent administracinis sprendimas sukelia asmeniui teisinės pasekmes. Skundžiamame Sprendime mokestinės prievolės pareiškėjui apskaičiavimas nepateiktas.

Komisija vertina, jog Komisijos sprendime nurodyti Sprendimo trūkumai sudaro pagrindą konstatuoti, jog atsakovė Sprendime nenurodė tinkamo teisinio ir faktinio pagrindo Sprendimui priimti. Esant šioms aplinkybėms, Sprendimas naikinamas kaip neteisėtas. Komisija pažymi, jog Komisijai nesuteikta kompetencija pripažinti ar konstatuoti aplinkybes, jog atsakovė priimdama Sprendimą pažeidė viešojo administravimo principus. Nagrinėjamu atveju panaikinus Sprendimą ginčas išsprendžiamas iš esmės. Ginčijamo teisės akto (veiksmo) panaikinimas reiškia, kad konkrečiu atveju atkuriamą buvusi iki ginčijamo teisės akto (veiksmo) priėmimo padėtis, tai yra atkuriamos pažeistos pareiškėjų teisės ar teisėti interesai (Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo (*toliau – ir ABTĮ*) 94 straipsnis). Esant šioms aplinkybėms, nėra pagrindo tenkinti pirmąjį pareiškėjo skundo reikalavimą „*pripažinti, kad Inspekcijos Sprendimas priimtas pažeidžiant viešojo administravimo principus bei bendruosius reikalavimus administracinėms procedūroms, todėl yra neteisėtas iš esmės*“.

Pažymėtina, kad sprendimas, kuriuo panaikintas viešojo administravimo subjekto priimtas aktas dėl to, jog jame neaiškūs jo priėmimo motyvai ar netinkamai nurodytas teisinis pagrindas, nereiškia, kad viešojo administravimo subjektas yra įpareigojamas priimti priešingą sprendimą – šiuo atveju viešojo administravimo subjektas gali priimti bet kokią sprendimą (ir tokį patį, koks buvo priimtas anksčiau), tačiau jame turi būti aiškiai nurodyti tokio sprendimo priėmimo motyvai (žr., pvz., LVAT 2014-02-04 nutartį administracinėje byloje Nr. A602-120/2014). Nors proceso dalyviai skunde ir atsiliepiame išdėstė daugiau argumentų, tačiau, Komisijos nuomone, jie niekaip nekeičia

šiam sprendime padarytos išvados, todėl jų detaliau Komisija šiame sprendime nenagrinėja. Šiame kontekste pažymėtina, kad Europos Žmogaus Teisių Teismo (*toliau – ir EŽTT*) ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje ne kartą pažymėta, teismo pareiga motyvuoti priimtą sprendimą nėra suprantama kaip reikalavimas detaliai atsakyti į kiekvieną pareiškėjo argumentą (žr., pvz., EŽTT 1994-04-19 sprendimą byloje Van de Hurk prieš Nyderlandus (pareiškimo Nr. 16034/90); 1997-12-19 sprendimą byloje Helle prieš Suomiją (pareiškimo Nr. 20772/92); LVAT 2019-10-16 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-814-492/2019).

Vadovaudamasi Lietuvos Respublikos ikiteisminio administracinių ginčų nagrinėjimo tvarkos įstatymo 20 straipsnio 1 dalies 2 punktu ir 22 straipsnio 1 dalimi, Komisija

n u s p r e n d ž i a:

Pareiškėjo A.K. skundą tenkinti.

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2024-02-05 mokestinės prievolės apskaičiavimą mokesčių administratoriaus iniciatyva Nr. (21.222 Mr) 497-15.

Sprendimą per vieną mėnesį nuo jo priėmimo dienos bylos šalys turi teisę apskusti Regionų administraciniam teismui Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka.

Komisijos posėdžio pirmininkė

Inga Lipnickienė

Komisijos nariai

Edvardas Jucius

Inga Morkvėnienė