



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "B1" SKUNDO**

2022 m. balandžio Nr. S- (7-27/2022)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistenskio, narių Jurgitos Narkevičiūtės (pranešėja), Rasos Stravinskaitės ir Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo UAB "B1" (toliau – Pareiškėja) 2022-02-14 skundą dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) 2022-01-19 sprendimo Nr. 1A-17. Muitinės departamento atstovė N. E. ir Pareiškėjos atstovai: direktorė H. P. ir teisininkas F. R. dalyvavo Komisijos 2022-03-15 posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja Vilniaus teritorinei muitinei (toliau – Vilniaus TM) pateikė 2021-06-23 prašymą atleisti nuo apskaičiuotų 335 Eur akcizų delspinigių ir paskirtos 4 006 Eur (3 311 Eur akcizų ir 695 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM)) baudos.

Vilniaus TM, išnagrinėjusi pateiktą prašymą, susijusį su atleidimu nuo mokesčio delspinigių ir su prašymu susijusią medžiagą, 2021-08-03 sprendimu Nr. 5MA-34-154 Pareiškėjos prašymą tenkino iš dalies ir atleido mokesčių mokėtoją nuo 1 Eur dydžio mokėtinų akcizų delspinigių. Taip pat Vilniaus TM, išnagrinėjusi prašymą dėl atleidimo nuo baudų bei su prašymu susijusią medžiagą, 2021-08-04 sprendimu Nr. 2TR-19-0019/10000473738 Pareiškėjos prašymo netenkino.

Pareiškėja pateikė 2021-08-30 skundą Muitinės departamentui. Muitinės departamentas 2021-10-06 sprendimu Nr. 1A-250 nustatė 15 dienų terminą skundo trūkumams ištaisyti, t. y. įpareigojo patikslinti skundo reikalavimą. Pareiškėjai ištaisius skundo trūkumus, Muitinės departamentas 2022-01-19 sprendimu Nr. 1A-17 patvirtino Vilniaus TM 2021-08-04 sprendimą Nr. 2TR-19-0019.

Pareiškėja pateiktame 2022-02-14 skunde Komisijai teigia, kad jos atžvilgiu turėtų būti taikomos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 straipsnio nuostatos bei formuojama ir valstybės institucijoms privaloma Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika 2019-05-08 sprendime administracinėje byloje Nr. eA-1744-556/2019. Pareiškėjos vertinimu, Vilniaus TM nepagrįstai paliko galioti paskirtą baudą, nors sprendimo priėmimo momentu buvo atsisakyta išieškoti akcizus iš mokesčių mokėtojos bei perskaičiuotą PVM, t. y. pagrindai, pagal kuriuos buvo paskirta bauda ir delspinigiai, buvo išnykę po to, kai mokesčių mokėtoja pritaikė administracinę procedūrą nurodytą Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004-04-22 įsakymo Nr. 1K-135 „Dėl Importuojamų akcizais apmokestinamų prekių nugabenimo į akcizais apmokestinamų prekių sandėlių, kad neatsirastų prievolė mokėti importo akcizus, taisyklių patvirtinimo (Dėl Importuojamų akcizais apmokestinamų prekių gabenimo, kad neatsirastų prievolės mokėti

importo akcizus, tvarkos aprašo patvirtinimo)“ (toliau – Importuojamų akcizais apmokestinamų prekių aprašas) 6 punkte. Pareiškėjos vertinimu, ji nepadarė žalos valstybės biudžetui, todėl prašo būti atleista nuo baudos sumokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkto pagrindu.

Skundžiamame Muitinės departamento 2022-01-19 sprendime Nr. A-17 nurodyta, jog importuojant kietąjį kurą, Pareiškėjai atsirado prievolė mokėti akcizus (supaprastinto patikrinimo metu nustatyta, kad bendrovė, importavusi akcizais apmokestinamas prekes, per 5 darbo dienas nuo prekių išleidimo į laisvą apyvartą dienos nenugabeno šių prekių į akcizais apmokestinamų prekių sandėlį). Muitinės departamentas, vertindamas atleidimo nuo baudos aplinkybes, konstatavo, jog situacijos įvertinimui, būtina nustatyti, ar aktualiais laikotarpiais Pareiškėja turėjo permoką. Tik nustatčius, kad mokesčio mokėtojo permoka ir mokėtini (apskaičiuoti) mokesčiai sutampa arba permoka yra didesnė, pasak Muitinės departamento, galima konstatuoti, jog žala valstybės biudžetui nebuvo padaryta. Iš ginčo medžiagos matyti, jog Vilniaus TM 2021-06-28 raštu Nr. (12.4/4)-2V-8715 kreipėsi į Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos dėl Pareiškėjos turėtų permokų laikotarpiu nuo 2021-04-08 iki 2021-05-14. Muitinės departamentas, įvertinęs gautą informaciją, mokesčių mokėtojos skundo argumentus ir ginčo medžiagą, neatleido Pareiškėjos nuo paskirtos baudos sumokėjimo.

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

Pareiškėjos skundas tenkinamas, o skundžiamas Muitinės departamento 2022-01-19 sprendimas Nr. 1A-17 naikintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl priimto sprendimo neatleisti Pareiškėjos nuo paskirtos 4 006 Eur (3 311 Eur akcizų ir 695 Eur PVM) baudos sumokėjimo. Pareiškėjos atstovai 2022-03-15 vykusiame posėdyje patvirtino, jog ginčas dėl apskaičiuotų ir jau sumokėtų 334 Eur akcizų delpinigių nevyksta.

Komisija, vertindama Pareiškėjos argumentus, pateiktus 2022-02-14 skunde bei išsakytus 2022-03-15 posėdžio metu, akcentuoja, jog sankcijos už muitinės sritį reglamentuojančių teisės aktų pažeidimus, skiriamos Muitinės kodekso 114 straipsnyje, Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo (toliau – AI) 22 straipsnyje, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 123 straipsnyje ir MAĮ nustatyta tvarka. Pastebėtina, kad pagal Lietuvos Respublikos muitinės įstatymo 38 straipsnį mokesčių mokėtojo skundai dėl mokesčių administratoriaus sprendimų neatleisti nuo baudų ir (arba) delpinigių mokėjimo nagrinėjami MAĮ nustatyta tvarka. Tuo pačiu, minėtų prašymų nagrinėjimas turi atitikti Atleidimo nuo paskirtų baudų taisyklių¹ nuostatas bei formuojamą teismų praktiką.

Tačiau prieš vertinant Įstatymo leidėjo numatytus teisinius pagrindus, kuriems esant gali būti sprendžiamas klausimas dėl atleidimo nuo paskirtų baudų sumokėjimo, būtina nustatyti, ar pagrįstai buvo skirtos mokesčių baudos. Analogiškos praktikos laikosi ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2012-01-20 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-556-106-12.

Bauda pagal MAĮ yra skiriama už atitinkamą teisės pažeidimą. Iš teismų praktikos matyti, jog bauda atlieka dvi skirtingas paskirtis: viena paskirtis yra bausti, o kita – atgrasyti nuo tokių pažeidimų ateityje tiek patį pažeidėją, tiek kitus asmenis. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra nurodęs, jog „Lietuvių kalboje žodis „bauda“ yra kilęs iš žodžio „bausti“. „Bausti“ reiškia bauginti, grasinti, barti². MAĮ įtvirtinta bauda yra bendro pobūdžio, t. y. ji gali būti taikoma visiems mokesčių mokėtojams. Kadangi dėl mokesčio nesumokėjimo atsiradę turtiniai valstybės praradimai yra kompensuojami MAĮ nustatytais delpinigiais, nagrinėjamos baudos pagrindinė paskirtis iš esmės negali būti kitokia nei bausti, taip pat atgrasyti nuo tokių pažeidimų ateityje tiek patį pažeidėją, tiek kitus asmenis. MAĮ 140 straipsnio 1 dalyje nustatyta, jog

¹ patvirtintos Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2004 m. gegužės 10 d. įsakymu Nr. 1B-484 (Žin., 2004, Nr. 79-2821);

² 2011-11-18 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A-143-2619/2011, 2012-09-17 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1999-12;

asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus, išskyrus šio Įstatymo 142 straipsnyje nurodytus atvejus.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Vilniaus TM atliko Pareiškėjos supaprastintą mokesčių patikrinimą³ ir 2021-05-14 priėmė supaprastinto patikrinimo ataskaitą Nr. 1VM190739S, kurioje nustatė, kad Pareiškėja importavo dyzelinį kurą, kurį deklaravo elektroninėse importo deklaracijose Nr. 21LTVC0100IM07C1A4 (2021-04-09), Nr. 21LTVC0100IM07C1B0 (2021-04-09) ir Nr. 21LTVC0100IM07EEC5 (2021-04-13) muitinės procedūrai „45“ (prekių išleidimas į laisvą apyvartą ir vidaus vartojimą taikant PVM arba akcizus ir jas įforminant muitinio sandėliavimo procedūrai), muitinės procedūros požymio kodas „010“ (prekės apmokestinamos importo muitais ir PVM, bet atleidžiamos nuo akcizų / neatsiranda prievolė mokėti akcizus (jeigu jos yra akcizų objektas). Nustatyta, jog deklaruotas kuras įstatymų nustatyta tvarka nebuvo nugabentas į akcizinį sandėlį, todėl Vilniaus TM, vadovaudamasi Europos Sąjungos muitinės kodekso 22, 48, 77, 92, 98 straipsniais, AĮ 3 straipsnio 13 dalimi, 37 straipsnio 1 dalimi, 37-1 straipsnio 1 dalimi ir MAĮ 139 straipsnio 1 dalimi, 2021-05-14 supaprastinto patikrinimo ataskaita Nr. 1VM190739S apskaičiavo Pareiškėjai sumokėti 33 108 Eur akcizus, 6 954 Eur PVM, 335 Eur akcizų delspinigius bei skyrė 4 006 Eur (3 311 Eur akcizų ir 695 Eur PVM) baudą.

Pažeidimo padarymo metu galiojusios MAĮ 139 straipsnio 1 dalies nuostatos nustatė nuo 10 iki 50 procentų nuo mokesčio sumos skirtinos baudos dydį, kuris priklauso nuo 140 straipsnio 2, 3 ir 4 dalyje aptartų pažeidimo padarymo konkretizuojančių aplinkybių. Iš šių paminėtų MAĮ nuostatų matyti, jog baudos skyrimas turi būti siejamas su: *mokestiniu pažeidimu, apskaičiuoto mokesčio dydžiu bei pažeidimo pavojingumo pobūdžiu, mastu, kaltės forma ir rūšimi*. Taip pat Komisijos vertinimu, subjektas (mokesčių administratorius) skiriantis baudą yra įpareigotas: motyvuoti, pagrįsti skiriamos baudos dydį ir užtikrinti, jog baudos dydis pateisintų tikslą, o sprendžiant klausimą dėl atleidimo nuo baudų sumokėjimo, įvertinti visus teisinius pagrindus, numatytus įstatymuose. Vilniaus TM 2021-05-14 supaprastintoje patikrinimo ataskaitoje Nr. 1VM190739S paskirtų baudų dydis leidžia teigti, jog buvo atsižvelgta į pažeidimo padarymo faktą, aplinkybes, patikrinimo procedūrą⁴ ir kt. reikšmingas aplinkybes. Tačiau Pareiškėja Komisijoje 2022-03-15 vykusio posėdžio metu nurodė, jog Vilniaus TM ir Muitinės departamentas darbą atliko formaliai, nes pačio pažeidimo neliko, o mokesčiai galiausiai Pareiškėjai nebuvo apskaičiuoti. Akcentavo, jog mokesčių mokėtoja atliko Importuojamų akcizais apmokestinamų prekių aprašo 6 punkte numatytą procedūrą. Nors Vilniaus TM nepanaikino priimtos supaprastintos patikrinimo ataskaitos, tačiau buvo atlikta kita procedūra, tiesiogiai susijusi su Vilniaus TM konstatuotu pažeidimu.

Muitinės departamento atstovė N. E. vykusio posėdžio metu patvirtino Pareiškėjos nurodytas aplinkybes, kad mokesčių mokėtoja nesilaikė nustatytos procedūros, prekių per įstatymo nustatytą terminą nepristatė į muitinės sandėlį, todėl pagrįstai buvo paskirtos mokesčių baudos. Muitinės departamento atstovė nurodė, jog mokesčių mokėtojos atžvilgiu buvo atsakyta išieškoti akcizus, nes buvo vertinamas papildomas mokesčių mokėtojos prašymas. Nurodė, jog baudos buvo skirtos dėl aplinkybių, kurios buvo nustatytos skolos atsiradimo momentu, nevertinat vėliau pasikeitusios mokesčių mokėtojos padėties bei aplinkybių, jog mokėtinų mokesčių neliko. Taip pat akcentavo, jog mokesstinis pažeidimas buvo padarytas nepriklausomai nuo to, jog vėlesniu Vilniaus TM sprendimu (kuris nebuvo pateiktas į mokesstinio ginčo medžiagą ginčo šalių) mokėtini mokesčiai buvo panaikinti.

Kaip jau buvo minėta šiame sprendime, MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kokiais atvejais skiriama mokesčio bauda. Iš minėtos nuostatos akivaizdu, kad bauda gali būti skiriama tik kartu su mokesčiu, t. y. jeigu nustatomas teisės aktų pažeidimas, dėl kurio mokeskis buvo sumažintas, priskaičiuojamas mokeskis (trūkstama jo suma) ir paskiriama atitinkamo dydžio šio

³ Muitinės atliekamų mokesčio patikrinimo specifika yra reglamentuota MAĮ 133-1 straipsnyje bei detalizuota Muitinės vykdomų patikrinimų atlikimo taisyklėse (toliau – Patikrinimo taisyklės; patvirtintos Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2008-06-11 įsakymu Nr. 1B-407);

⁴ Muitinė vykdo kompleksinius, teminius, tikslinius ir supaprastintus mokesčius patikrinimus (Patikrinimo taisyklių 9 punktas);

mokesčio bauda. Tokiu būdu pirmine prievole laikomas mokestis, o iš jo išvestinėmis prievolėmis – bauda ir delspinigiai. Nesant pareigos vykdyti pirminę prievolę, negali atsirasti ir egzistuoti pareiga įvykdyti ir išvestines prievoles. Priešingas aiškinimas būtų nepagrįstas ir nelogiškas, be to, prieštarautų MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintiems protingumo ir teisingumo principams, kuriais privalo vadovautis mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius.

Mokestinio ginčo medžiagą papildė Muitinės departamento pateikti dokumentai: 2021-06-11 leidimas taisyti muitinės ir reeksporto deklaraciją Nr. 21LV0000L9DT00258, 2021-06-14 leidimas taisyti muitinės ir reeksporto deklaraciją Nr. 21LV0000L9DT00310 ir 2021-06-14 leidimas taisyti muitinės ir reeksporto deklaraciją Nr. 21LV0000L9DT00327. Iš šių dokumentų turinio matyti, jog buvo pataisytos ginčo elektroninės importo deklaracijos Nr. 21LTVC0100IM07C1A4 (2021-04-09), Nr. 21LTVC0100IM07C1B0 (2021-04-09) ir Nr. 21LTVC0100IM07EEC5 (2021-04-13). Minėtų leidimų prieduose „Dokumentų taisymo / papildymo pažyma“ grafoje „Buvusi reikšmė“ ir „Nauja reikšmė“ nustatyta, jog apskaičiuoti ir nurodyti sumokėti akcizai (iš viso 33 108 Eur) ir PVM (iš viso 6 954 Eur) buvo koreguoti, t. y. panaikinti.

Muitinė vykdo kompleksinius, teminius, tikslinius ir supaprastintus mokestinius patikrinimus (Patikrinimo taisyklių 9 punktą). Vykdam supaprastintą mokestinį patikrinimą, matyti, jog šis patikrinimas atliekamas, vadovaujantis Sąjungos muitinės kodekso 46 straipsnio 1 dalies, 48 straipsnio ir MAĮ 133-1 straipsnio 5 dalies nuostatomis, teritorinės muitinės patalpose be atskiro pavedimo pagal tiesiogines nuolatines darbo funkcijas muitinės ar asmens iniciatyva. Jis atliekamas dėl asmens muitinės deklaracijoje pateiktų duomenų, su importo arba eksporto operacijomis susijusių prekybos dokumentų ir duomenų tikslumo siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus taikant muitinės sankcionuotų veiksmų (muitinės procedūrų) atlikimo tvarką reglamentuojančias nuostatas. Patikrinimo taisyklių 5 skyrius skirtas reglamentuojant supaprastinto mokestinio patikrinimo atlikimą ir jo rezultatų įforminimą.

MAĮ 139 straipsnio 5 dalyje numatyta, jog šio straipsnio 1, 2 ir 4 dalyse nustatytos baudos netaikomos, kai mokesčių mokėtojas per mokesčio įstatyme nustatytą terminą nepateikė mokesčio deklaracijos arba kai po mokesčio deklaracijos pateikimo mokesčių administratoriui pastebėjo, kad deklaravo per mažai mokesčio, tačiau iki mokesčių administratoriaus pavedimo patikrinti asmenį išrašymo dienos pateikė mokesčio deklaraciją, o klaidų taisymo atveju – ją patikslino ir pateikė mokesčių administratoriui. Šios dalies nuostatos taip pat taikomos muitinės deklaracijose apskaičiuojamiems mokesčiams.

Komisija akcentuoja, jog supaprastinta patikrinimo procedūra yra atliekama be atskiro pavedimo, o Muitinės departamento papildomai pateikti dokumentai patvirtina faktą, jog importo deklaracijos pateikti duomenys buvo pataisyti, gavus iš institucijos leidimą, kas suponuoja išvadą, jog nuo paskirtos baudos mokesčių mokėtoja turėjo būti atleista, nes neliko mokėtinų mokesčių.

Tačiau vėlesnis patikslintų duomenų pateikimas nepanaikino Vilniaus TM 2021-05-14 priimtos supaprastintos patikrinimo ataskaitos Nr. 1VM190739S. MAĮ 160 straipsnyje yra numatytas proceso atnaujinimo institutas. Vėlgi, iš pateiktos medžiagos matyti, kad mokesčių mokėtojas pasirinko atleidimo nuo baudos sumokėjimo procedūrą. T. y. pateikė prašymą atleisti nuo baudos sumokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkto pagrindu. Esant 100 straipsnio 1 dalies 3 punkto ir 141 straipsnio 1 dalies teisiniams pagrindams, Pareiškėja nuo paskirtų baudų gali būti atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas (MAĮ 141 straipsnio 2 dalis, Atleidimo nuo paskirtų baudų taisyklių 9 punktą). Nagrinėjamu atveju, apskaičiuotų akcizų ir PVM neliko (jie nebuvo išieškoti, įskaityti, ar jų mokėjimas atidėtas ar išdėstytas vėlesniam laikotarpiui).

Atsižvelgiant į šiame sprendime išdėstytus motyvus, konstatuotina, jog mokesčių administratorius papildomas akcizų ir PVM bei su jais susijusias sumas apskaičiavo nustatęs mokestinį pažeidimą, kuris vėliau (po mėnesio), gavus institucijos leidimą, buvo ištaisytas.

Komisija, vadovaudamasi MAĮ 139 straipsniu, konstatuoja, kad Muitinės departamento sprendimas turi būti panaikintas ir Pareiškėja atleistina nuo prievolės mokėti baudas. Pažymime, jog byloje buvo nustatyta išimtinai išskirtinių aplinkybių, todėl Pareiškėja atleistina nuo baudų 4 006 Eur (3 311 Eur akcizų ir 695 Eur PVM) baudos sumokėjimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Panaikinti Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022-01-19 sprendimą Nr. 1A-17.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 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 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė