



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL T. N. 2016-11-21 SKUNDO**

2017 m. gegužė 8 d. Nr. S- 99 (7-275/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos narės, pavaduojančios
komisijos pirmininkę
komisijos narių

Linos Vosylienės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
mokesčių mokėtojui ir
mokesčių administratoriaus atstovui
nedalyvaujant

Ramutei Matkevičienei

2017-04-11 posėdyje išnagrinėjusi T. N. (toliau – Pareiškėjas) 2016-11-21 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2015-05-29 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.63-10) FR0682-330, n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2017-02-07 posėdyje išnagrinėjo Pareiškėjo 2017-01-05 prašymą atnaujinti skundo padavimo terminą Inspekcijos 2015-05-29 sprendimui Nr. (21.63-10) FR0682-330 apskūsti ir 2017-03-07 sprendimu Nr. S-53 (7p-1/2017) nusprendė tenkinti Pareiškėjo prašymą. Pareiškėjo skundas nagrinėtinas iš esmės.

Inspekcija 2015-05-29 sprendimu Nr. (21.63-10) FR0682-330 patvirtino Inspekcijos Akcizų administravimo departamento 2015-04-09 patikrinimo aktą Nr. (21.60-10) FR0680-222 bei nurodė sumokėti į biudžetą 20312,21 Eur akcizus už neteisėtai laikytus 1802,10 litrus etilo alkoholio skiedinius ir 6605,53 Eur akcizų delpinigių. Pareiškėjo akcizų apskaičiavimo ir sumokėjimo į biudžetą teisingumo patikrinimas atliktas už laikotarpį nuo 2012-04-19 iki 2012-04-20.

Patikrinimo metu, vadovaujantis Panevėžio apygardos teismo 2013-05-23 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1-66-350/2013 bei Lietuvos apeliacinio teismo 2014-06-20 nutartimi baudžiamojoje byloje Nr. 1A-156/2014, nustatyta, kad Pareiškėjas iki 2012-04-19 17.30 val., nenustatytą laikotarpį namo, esančio (*duomenys neskelbtini*), pagalbinėse patalpose, neteisėtai laikė aparatą, skirtą namų gamybos stipriesiems alkoholiniams gėrimams gaminti bei,

turėdamas tikslą realizuoti, neteisėtai laikė 1156,100 litrų denatūruoto etilo alkoholio skiedinių, kurių tūrinė etilo alkoholio koncentracija 87,7 % - 95,0 % ir 646 litrus nedenatūruoto etilo alkoholio skiedinių, kurių tūrinė etilo alkoholio koncentracija 88,9 % - 92,3 %, kol juos kratos metu rado ir paėmė policijos pareigūnai. Teismai Pareiškėją pripažino kaltu padarius nusikalstamas veikas, numatytas Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 25 str. 3 dalyje (Bendrininkavimo formos veikimas organizuotoje grupėje), 260 str. 3 dalyje (Neteisėtas disponavimas narkotinėmis ar psichotropinėmis medžiagomis turint tikslą jas platinti arba neteisėtas disponavimas labai dideliu narkotinių ar psichotropinių medžiagų kiekiu), 201 str. 2 dalyje (Neteisėtas naminių stiprių alkoholinių gėrimų, nedenatūruoto ar denatūruoto etilo alkoholio, jų skiedinių (mišinių) ir aparatų jiems gaminti gaminimas, laikymas, gabenimas ar realizavimas)

Skundžiamame sprendime nurodoma, kad Pareiškėjas, iki 2012-04-19 neteisėtai laikydamas denatūruoto etilo alkoholio skiedinius, pažeidė 2001-10-30 Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo Nr. IX-569 (toliau – Akcizų įstatymas) nuostatas.

Pagal Akcizų įstatymo 2 str. 1 d. 1 punktą etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai yra akcizais apmokestinamos prekės. Akcizų įstatymo 4 str. 1 dalyje nustatyta, kad 2 str. 1 dalyje nurodytos akcizais apmokestinamos prekės, už kurias akcizai dar nesumokėti, privalo būti gaminamos, perdirbamos, maišomos, laikomos akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje. Akcizų įstatymo 9 str. 1 d. 6 punkte nustatyta, kad prievolė mokėti akcizus Lietuvos Respublikoje atsiranda už akcizais apmokestinamas prekes, pagamintas (įskaitant neteisėtai pagamintas) Lietuvos Respublikoje ne akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje. Akcizų įstatymo 10 str. 7 dalyje numatyta, kad jeigu asmuo, pažeisdamas šio įstatymo 4 straipsnio 1, 5, 6 ir 7 dalių reikalavimus, bet koku būdu pagamina akcizais apmokestinamas prekes ne akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje, jis privalo ne vėliau kaip kitą darbo dieną po prekių pagaminimo dienos pateikti akcizų deklaraciją ir joje deklaruoti mokėtiną už taip pagamintas prekes akcizų sumą, apskaičiuotą taikant akcizų tarifus, galiojusius prekių pagaminimo dieną. Akcizų deklaracija pateikiama vietos mokesčių administratoriui, kurio veiklos teritorijoje asmuo registruotas mokesčių mokėtoju. Akcizų įstatymo 9 str. 1 d. 8 punkte nustatyta, kad prievolė mokėti akcizus Lietuvos Respublikoje atsiranda už 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 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. Akcizų įstatymo 9 str. 9 dalyje nustatyta, kad šio straipsnio 1 dalies 8 punkte nurodytu atveju prievolė mokėti akcizus tenka asmeniui, laikančiam šio straipsnio 1 dalies 8 punkte nurodytas akcizais apmokestinamas prekes. Akcizų įstatymo 10 str. 8 dalyje pažymėta, kad bet kuris asmuo, kuriam prievolė mokėti akcizus atsiranda vadovaujantis šio įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 4 ir (ar) 5, ir (ar) 8, ir (ar) 10 punktais, privalo ne vėliau kaip kitą darbo dieną po prievolės atsiradimo dienos pateikti akcizų deklaraciją ir joje deklaruoti mokėtiną akcizų sumą. Mokėtina akcizų suma, vadovaujantis Akcizų įstatymo 12 str. 1 dalies nuostata, turi būti sumokėta ne vėliau kaip iki deklaracijos pateikimo termino pabaigos.

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas aukščiau minėtų prievolių neįvykdė, t. y. laiku nepateikė akcizų deklaracijos ir nesumokėjo akcizų mokesčio už neteisėtai laikytus etilo alkoholio skiedinius. Vadovaujantis Akcizų įstatymo 11 straipsniu, kuriame numatyta, jog už akcizais apmokestinamas prekes, už kurias pagal šį Įstatymą Lietuvos Respublikoje atsiranda prievolė mokėti akcizus, mokėtina akcizų suma apskaičiuojama taikant akcizų tarifus, galiojusius prievolės atsiradimo dieną. Etilo alkoholiui, pagal Akcizų įstatymo 26 straipsnio nuostatas, taikomas 4416 Lt (1278,96 Eur) už gryno etilo alkoholio hektolitrą akcizo tarifas. Apskaičiuojant mokėtiną akcizų sumą už šiame straipsnyje nurodytus produktus, gryno etilo alkoholio hektolitru (toliau – LPA) laikoma 100 litrų etilo alkoholio, kurio faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra 100 procentų tūrio.

Vadovaujantis aukščiau nurodytomis Akcizų įstatymo nuostatomis, Pareiškėjui už neteisėtai laikytus 1156,100 ltr. 87,7 – 95,0 proc. stiprumo ir 646 ltr. 88,9 – 92,3 proc. stiprumo etilo alkoholio skiedinius patikrinimo metu apskaičiuota 70134 Lt (20312,21 Eur) mokėtina akcizų mokesčio suma. Vadovaujantis 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 96 str. 1 d. 2 punkto ir 97 str. 2 dalies nuostatomis, ginčijamu sprendimu Pareiškėjui apskaičiuoti 22807,58 Lt (6605,53 Eur) akcizų delspinigių.

Pareiškėjas pateiktu skundu nesutinka su Inspekcijos sprendimu, motyvuodamas tuo, jog jis yra nepagrįstas, priimtas neįsigilinus į faktinę situaciją. Pareiškėjo teigimu, visi mokesčiai yra sumokėti, todėl nepagrįstas mokesčių administratorius reikalavimas pakartotinai įvykdyti mokesčines prievoles. Pareiškėjas nurodo, jog nuo 2012 metų atlieka laisvės atėmimo bausmę pataisos namuose, apie mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmus atliekamus jo atžvilgiu nieko nežinojo. Komisijoje 2017-05-03 gautas papildomas Pareiškėjo 2017-04-24 skundas, kuriame išdėstyti analogiški nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvai, taip pat pažymima, jog alkoholis buvo sunaikintas, todėl nėra prievolės mokėti akcizus.

Pareiškėjas skundais prašo panaikinti Inspekcijos 2015-05-29 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.63-10) FR0682-330, taip pat prašo sustabdyti antstolio sprendimus.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl Inspekcijos 2015-05-29 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.63-10) FR0682-330 nurodymų Pareiškėjui sumokėti 20312,21 Eur akcizus bei 6605,53 Eur akcizų delspinigių, konstatavus neteisėtą 1802,10 litrų etilo alkoholio skiedinių laikymą, teisėtumo ir pagrįstumo.

Komisija nurodo, jog teisiniams santykiams, dėl kurių yra kilęs ginčas, aktualios redakcijos (mokestinės prievolės 2012-04-19 atsiradimo metu) galiojusio Akcizų įstatymo 2 str. 1 d. 1 punktas etilo alkoholi ir alkoholinius gėrimus priskiria akcizų objektui. Etilo alkoholis, kaip akcizais apmokestinama prekė, apibrėžta to paties įstatymo 3 str. 14 dalyje, kurioje nustatyta, kad etilo alkoholiu laikomi visi šie produktai: 1) KN 2207 ir 2208 pozicijose klasifikuojami produktai, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra didesnė kaip 1,2 procento; 2) KN 2204, 2205 ir 2206 pozicijose klasifikuojami produktai, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra didesnė kaip 22 procentai; 3) etilo alkoholio turintys produktai, nepaisant, ar tai mišinys, ar ne. Analogiškos nuostatos yra įtvirtintos ir Europos Tarybos direktyvos 92/83/EEB 20 straipsnio pirmojoje įtraukoje.

Nagrinėjamoje byloje neginčijamai nustatyta (Panevėžio apygardos teismo 2013-05-23 nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-66-350/2013, Lietuvos apeliacinio teismo 2014-06-20 nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-156/2014), jog Pareiškėjas 2012-04-19 17.30 val., nenustatytą laikotarpį namo, esančio (*duomenys neskelbtini*), pagalbinėse patalpose, neteisėtai laikė aparatą, skirtą namų gamybos stipriesiems alkoholiniams gėrimams gaminti bei, turėdamas tikslą realizuoti, neteisėtai laikė 1156,100 litrų denatūruoto etilo alkoholio skiedinių, kurių tūrinė etilo alkoholio koncentracija 87,7 % - 95,0 % ir 646 litrus nedenatūruoto etilo alkoholio skiedinių, kurių tūrinė etilo alkoholio koncentracija 88,9 % - 92,3 %, kol juos kratos metu rado ir paėmė policijos pareigūnai. Tokiais savo veiksmais Pareiškėjas padarė nusikalstamą veiką, numatytą BK 201 str. 3 dalyje (Neteisėtas naminių stiprių alkoholinių gėrimų, nedenatūruoto ar denatūruoto etilo alkoholio, jų skiedinių (mišinių) ir aparatų jiems gaminti gaminimas, laikymas, gabenimas ar realizavimas). Panevėžio apygardos teismo 2013-05-23 nuosprendyje baudžiamojoje byloje Nr. 1-66-350/2013 užfiksuota, jog Pareiškėjas neneigia kaltinimų dėl aparato alkoholiniams gėrimams gaminti ir alkoholio laikymo, Pareiškėjas teigė, kad prekiaavo spiritu (3 psl.). Todėl darytina išvada, jog mokesčių administratorius, remdamasis įsiteisėjusiais minėtais teismų procesiniais sprendimais, pagrįstai

ir teisėtai pripažino Pareiškėjo neteisėtai laikytus 1802,10 litrus etilo alkoholio skiedinius akcizų objektu.

Pabrėžtina, jog Komisija šiame ginčo nagrinėjimo etape negali kitaip vertinti bylos faktinių aplinkybių, kurios yra patvirtintos galutiniais, įsiteisėjusiais ir privalomais vykdyti teismų sprendimais. Taigi neginčijamai nustačius minėtas aplinkybes, vadovaujantis Akcizų įstatymo 2 str. 1 d. 1 punktu, 3 str. 14 dalimi, 9 str. 1 d. 6 punktu (prievolė mokėti akcizus Lietuvos Respublikoje atsiranda už akcizais apmokestinamas prekes, pagamintas (įskaitant neteisėtai pagamintas), 9 str. 9 dalimi (prievolė mokėti akcizus tenka asmeniui, laikančiam šio straipsnio 1 dalies 8 punkte nurodytas akcizais apmokestinamas prekes), 10 str. 7 dalimi (jeigu asmuo, pažeisdamas šio įstatymo 4 straipsnio 1, 5, 6 ir 7 dalių reikalavimus, bet kokiu būdu pagamina akcizais apmokestinamas prekes ne akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje, jis privalo ne vėliau kaip kitą darbo dieną po prekių pagaminimo dienos pateikti akcizų deklaraciją ir joje deklaruoti mokėtiną už taip pagamintas prekes akcizų sumą, apskaičiuotą taikant akcizų tarifus, galiojusius prekių pagaminimo dieną) Pareiškėjui pagrįstai yra nustatyta prievolė sumokėti alkoholio akcizą.

Pareiškėjas kvestionuoja pareigą mokėti akcizus, motyvuodamas tuo, jog dėl šios nusikalstamos veikos jau yra nubaustas ir atlieka laisvės atėmimo bausmę. Šiuo aspektu Komisija nurodo, kad Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikoje pasisakoma, kad „Lietuvos Respublikos Konstitucijos 31 straipsnio 5 dalyje įtvirtinta, kad niekas negali būti baudžiamas už tą patį nusikaltimą antrą kartą. Ši Konstitucijos nuostata, kaip ir kitų Konstitucijos 31 straipsnio dalių normos, yra skirtos teisingumo principų įgyvendinimui baudžiamajame teise. (Konstitucinio Teismo 2000 m. vasario 10 d. nutarimas), tačiau, kaip ne kartą oficialios konstitucinės justicijos nuostatose yra išaiškinęs Konstitucinis Teismas, Konstitucijos 31 straipsnio 5 dalies nuostatoje atsispindi teisės principas *non bis in idem*, reiškiantis, kad asmuo negali būti baudžiamas antrą kartą už tą patį teisės pažeidimą (žr., pvz., Konstitucinio Teismo 2009 m. birželio 8 d. nutarimą). Taigi šis konstitucinis principas taikytinas ir kitų padarytų teisės pažeidimų atžvilgiu. Pagal minėtą Konstitucinio Teismo praktiką *non bis in idem* principas, draudžiamas antrą kartą bausti už tą patį teisės pažeidimą, nereiškia, kad už teisės pažeidimą asmeniui apskritai negali būti taikomos skirtingos teisinės atsakomybės rūšys. <...> Europos Žmogaus Teisių Konvencija, kaip ir Lietuvos teisė, apskritai nedraudžia dvigubos atsakomybės. Draudžiamas yra pakartotinis baudžiamasis persekiojimas ir „kriminalinis“ (nu)baudimas.“ (LVAT 2011-11-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A143-2619/2011, 2013-02-28 nutartis administracinėje byloje Nr. A442-703/2013, 2016-12-13 nutartis administracinėje byloje Nr. A-948-858/2016 ir kt.)

Kaip nustatyta nagrinėjamo ginčo situacijoje Pareiškėjo atžvilgiu yra taikytos dvi teisinės atsakomybės rūšys, t. y. mokesstinė ir baudžiamoji. Pastebėtina, jog LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesstinė atsakomybė ir baudžiamoji atsakomybė yra dvi skirtingos atsakomybės rūšys, atsirandančios skirtingais pagrindais. Baudžiamajame procese sprendžiamas galimai nusikalstamas veikas padariusių asmenų baudžiamosios atsakomybės klausimas, o mokesciniame procese sprendžiamas Pareiškėjo apmokestinimo klausimas. Todėl pareiga sumokėti mokesčius, ir pareiga atsakyti už padarytą nusikalstamą veiką ar administracinę teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl vieno ir to paties veiksmo ar jo rezultato, tačiau nėra susijusios tiesioginiu priežastiniu ryšiu (išplėstinės teisėjų kolegijos 2007 m. gegužės 28 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A6-238/2007, 2012 m. rugsėjo 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-2100/2012). Mokesčiai apibrėžiami kaip mokesčių įstatymuose mokesčių mokėtojų nustatyta pinigine prievole valstybei, kuri nėra asmens baudimas už padarytą pažeidimą, bet mokesčių teisinių santykių išraiška (žr. pvz., Konstitucinio Teismo 1998-10-09 nutarimą, 2002-06-03 nutarimą, LVAT 2011-03-24 nutartį administracinėje byloje Nr. A442-1056/11, 2010-12-23 nutartį administracinėje byloje Nr. A442-1712/10 ir kt.). Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog Pareiškėjo patraukimas baudžiamajon atsakomybėn neeliminuoja pareigos sumokėti mokesčius nuo neteisėtai laikytų 1802,10 litrų etilo alkoholio skiedinių, kurie pagal Akcizų įstatymą yra akcizų

objektas bei dėl kurių disponavimo kyla mokestinė pareiga apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti akcizų mokesčius. Mokesčio ir delspinigių apskaičiavimas nagrinėjamu atveju nelaikytinas pakartotiniu Pareiškėjo nubaudimu, todėl Pareiškėjo argumentai atmestini.

Dėl Pareiškėjo skunde nurodytos aplinkybės, jog neteisėtai pagamintas etilo alkoholis buvo sunaikintas, Komisija pastebi, jog tokios aplinkybės egzistavimas neatleidžia Pareiškėjo nuo akcizų mokesčių sumokėjimo. Atleidimas nuo akcizų, sunaikinus neteisėtai pagamintus etilo alkoholio skiedinius, Akcizų įstatyme nenumatytas, taip pat tokios nuostatos nėra reglamentuotos ir Europos Sąjungos direktyvose. Tokios pozicijos nuosekliai laikosi ir LVAT formuojamoje praktikoje (2007-05-28 sprendimas administracinėje byloje Nr. A6-238/2007, 2009-09-28 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1103/2009, 2010-12-06 administracinėje byloje Nr. A556-1258/2010). Todėl Pareiškėjo skundo motyvai, teigiantys priešingai, vertintini kaip nepagrįsti.

Dėl Pareiškėjo skunde išreikšto prašymo sustabdyti antstolio sprendimus, pažymėtina, jog Komisija yra mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija (MAĮ 147 straipsnis). Pagal MAĮ 151 straipsnį Komisija nagrinėja: 1) mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus (Inspekcijos); 2) mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų, priimtų išnagrinėjus mokesčių mokėtojų skundus dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimų; 3) mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus, kai centrinis mokesčių administratorius per šio Įstatymo nustatytus terminus nepriėmė sprendimo dėl mokestinio ginčo. Mokestiniai ginčai pagal MAĮ 21 str. 22 dalį suprantami kaip ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti gražinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą). Apibendrinus išdėstytas nuostatas, teigtina, jog Komisija nagrinėja tik mokestinius ginčus ir neturi įgalinimų spręsti klausimų dėl antstolio sprendimų sustabdymo.

Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjo skundas dalyje dėl prašymo Komisijai sustabdyti antstolio sprendimus paliekamas nenagrinėtas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 151 straipsniu, 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-05-29 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.63-10) FR0682-330.

2. Palikti nenagrinėtą Pareiškėjo skundą dalyje dėl prašymo sustabdyti antstolio sprendimą.

Komisijos narė, pavadojojanti
komisijos pirmininę

Lina Vosylienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius