



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „F1“ 2014-06-30 SKUNDO**

2014 m. rugsėjo 8 d. Nr. S-177 (7-132/2014)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininko
komisijos narių

Stepono Vytauto Jurnos
Lauros Milašiūtės
Editos Veršelienės
Linos Vosylienės – pranešėja

sekretoriaujant

Jūratei Dalmantaitei

dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovei
mokesčių administratoriaus atstovei

advokatei V. B.
Z. B.

2014 m. liepos 22 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „F1“ (toliau – Pareiškėja) 2014-06-30 skundą dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) 2014-06-02 sprendimo Nr. 1A-304, n u s t a t ė:

Muitinės departamentas ginčijamu sprendimu patvirtino Vilniaus teritorinės muitinės (toliau – Vilniaus TM) 2014-03-31 supaprastinto patikrinimo ataskaitą Nr. 4VM190490S. Sprendime nurodoma, jog Pareiškėja pateikė Vilniaus TM 2013-12-20 prašymą gražinti akcizų permokas už importuotas, savo sudėtyje turinčias etilo alkoholio, prekes pagal Vilniaus TM įformintas importo deklaracijas: Nr. 7VR30407277 (2007-10-19), Nr. 7VR30407278 (2007-10-19), Nr. 7KR1041665 (2007-12-21), Nr. 8VR30400730 (2008-02-01), Nr. 8VR30401151 (2008-02-20), Nr. 8VR30402252 (2008-04-02), Nr. 8VR30402400 (2008-04-08), Nr. 8VR30403262 (2008-05-14), Nr. 8VR30403552 (2008-05-22), Nr. 8VR30403836 (2008-06-04), Nr. 8VR30404249 (2008-06-20), Nr. 8VR30406135 (2008-09-08), Nr. 8VR30406303 (2008-09-12), Nr. 8VR30407759 (2008-11-12), Nr. 8VR30407826 (2008-11-14), Nr. 8VR30407905 (2008-11-19), Nr. 8VR30408714 (2008-12-22), Nr. 9VR30400889 (2009-02-20), Nr. 9VR30401070 (2009-03-03), Nr. 9VR30401776 (2009-04-16), Nr. 9VR30402862 (2009-06-18), Nr. 09LTVR3000117002017 (2009-07-29), Nr. 09LTVR3000IM003BE5 (2009-08-19), Nr. 09LTVR3000IM009F14 (2009-10-19) ir Nr. 09LTVR3000IM00BF42 (2009-11-19). Prašyme Pareiškėja nurodė, jog produktai, kuriems buvo apskaičiuoti akcizai, buvo įvežti iš Šveicarijos, o „sudėtyje esantis etilo alkoholis buvo denatūruotas laikantis Prancūzijoje galiojančių reikalavimų ir jie buvo atleisti nuo akcizų Prancūzijoje (vienoje iš ES valstybių narių)“, todėl, jos nuomone, jie turėjo būti atleisti nuo

akcizų ir Lietuvoje vadovaujantis 1992-10-19 Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizo mokesčio alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams struktūrų suderinimo (toliau – Direktyva 92/83/EEB) 27 str. 1 d. b punktu. Vilniaus TM 2014-01-13 raštu Nr. (9.2/20)-2V-730 ir 2014-02-12 raštu Nr. (9.1/20)-2V-3249 įpareigojo Pareiškėją pateikti papildomą informaciją prašymui pagrįsti, tačiau Pareiškėja nepateikė muitinei dokumentų, pagrindžiančių, kad importuotų prekių sudėtyje esantis etilo alkoholis yra denatūruotas pagal kurią nors denatūravimo formulę, įteisintą Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-05-15 įsakymu Nr. 135. Vilniaus TM, vadovaudamasi 1992-10-12 Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą (toliau – Bendrijos muitinės kodeksas) 78 straipsnio nuostatomis, patikrinusi nurodytų deklaracijų muitinio įforminimo teisingumą, nenustatė aplinkybių, duodančių pagrindą pripažinti apskaičiuotus akcizus nepagrįstai, ir 2014-03-31 supaprastinto patikrinimo ataskaita Nr. 4VM190490S atsisakė tenkinti Pareiškėjos prašymą grąžinti minėtose deklaracijose apskaičiuotus ir sumokėtus akcizus.

Muitinės departamentas sprendime tvirtina, jog Pareiškėja nepagrįstai kaltina Vilniaus TM biurokratizmu ir savarankišku nevertinimu bei netyrimu, „ar nagrinėjamu atveju nacionalinės teisės nuostatos atitinka Europos Sąjungos teisę“, o taip pat Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. b punkto nuostatų tiesioginiu netaikymu. Pažymi, jog teisės aktais (Lietuvos Respublikos muitinės įstatymo 5 straipsnis, 9 str. 1 dalis ir t. t.) muitinei pavesta įgyvendinti jos kompetencijai priskirtus teisės aktus ir vadovautis jų nuostatomis, o ne juos vertinti.

Sprendime nurodoma, jog ginčas yra kilęs dėl iš Šveicarijos Konfederacijos į Lietuvos Respubliką Pareiškėjos importuotų prekių, pagamintų Prancūzijoje, savo sudėtyje turinčių etilo alkoholio, apmokestinimo akcizais. Teigiama, jog iš Pareiškėjos skundo matyti, kad ji kvestionuoja nacionalinio reglamentavimo atitiktį ES teisei, reikalaujama tiesiogiai taikyti Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. b punkto nuostatas arba siūlo kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą (toliau – ESTT) su prašymu priimti prejudicinį sprendimą, neįvertinusi tai, jog minėtos direktyvos nuostatos ginčo atvejui netaikomos. 1992-02-25 Tarybos direktyvos Nr. 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole, pirmoje ir ketvirtoje konstatuojamosiose dalyse nurodyta, kad *vidaus rinkai* sukurti ir funkcionuoti būtinas laisvas prekių, įskaitant ir akcizais apmokestinamas prekes, judėjimas ir vienodos prievolės apskaičiuoti akcizą sąlygos visose valstybėse narėse. Atitinkamai pagal Direktyvos 92/83/EEB trečiąją konstatuojamąją dalį, norint, kad tinkamai veiktų *vidaus rinka*, yra svarbu nustatyti bendrus visų aptariamų produktų sąvokų apibrėžimus, o devynioliktojoje konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad Bendrijos lygmeniu būtina nustatyti, kad nuo mokesčių atleidžiamos tos *prekės, kurios yra pervežamos iš vienos valstybės narės į kitą*. Taigi direktyvoje kalbama ne apie prekių importą, o apie vienodų sąlygų nustatymą veikimui *vidaus rinkoje* bei jų pervežimui *iš vienos valstybės narės į kitą*, laisvą prekių judėjimą *vidaus rinkoje*. Todėl sprendime daroma išvada, kad Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. b punkto nuostatos nereglamentuoja situacijos, kai prekės yra importuojamos, t. y. šios nuostatos taikymo sritis neapima duotosios faktinės situacijos. Todėl pagrindo kreiptis į ESTT su prašymu priimti prejudicinį sprendimą pagrindo nėra. Teigiama, jog tai yra konstatavęs ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT), išnagrinėjęs tos pačios Pareiškėjos analogišką apeliacinį skundą 2011-02-24 nutartyje adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-298/2011.

Nurodoma, jog net ir taikant šioje situacijoje Pareiškėjos nurodytą Direktyvos 92/83/EEB 27 straipsnį, nebūtų pagrindo ignoruoti nacionalinių teisės aktų. Priešingai, Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 dalyje, be kita ko, nustatyta, jog valstybės narės atleidžia nuo mokesčių produktus, kuriems taikoma ši direktyva, nuo suderintų akcizų *tokiomis sąlygomis, kurias jos nustato*, siekdamas užtikrinti, kad tais atleidimais būtų galima teisingai ir tiesiogiai pasinaudoti ir išvengti bet kokių išsisukinėjimų, vengimo ir piktnaudžiavimo:

a) kai platinamas visiškai denatūruotas pagal bet kurios valstybės narės reikalavimus alkoholis ir apie tokius reikalavimus buvo tinkamai pranešta bei jie buvo patvirtinti pagal šio straipsnio 3 ir 4 dalyse įtvirtintas nuostatas. Šis atleidimas yra sąlyginis taikant Direktyvos 92/12/EEB nuostatas visiškai denatūruoto alkoholio komerciniam judėjimui;

b) kai jie yra arba denatūruoti pagal bet kurios valstybės narės reikalavimus, arba vartojami bet kokio ne žmonių vartojimui skirto produkto gamybai.

Muitinės departamento teigimu, minėtame a punkte nurodyta, kad atleidžiamas nuo akcizų „platinamas“ etilo alkoholis ir atleidimas yra sąlyginis komerciniam judėjimui, tačiau direktyvoje nekalbama apie importuojamą. Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. b punktas Pareiškėjai negalėtų būti taikomas tiesiogiai ir dėl to, kad jos importuojamos prekės (tualetiniai vandenys ir kitos kosmetikos prekės) yra skirtos žmonių vartojimui. Be to, direktyvos nuostatos suteikia teisę valstybėms narėms nustatyti atleidimo „nuo mokesčių produktus, kuriems taikoma ši direktyva“ sąlygas. Neprieštaraujant Direktyvos nuostatomis Akcizų įstatymo 25 straipsnyje yra nustatyti specialūs atvejai, kai etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai atleidžiami nuo akcizų. Vienas iš tokių atvejų, nurodytas 1 d. 1 punkte: tai „etilo alkoholis, pripažintas denatūruotu etilo alkoholiu, kuriam netaikomas akcizas“. Įstatymo 26 straipsnyje nustatyta, kad „akcizas netaikomas šiam etilo alkoholiui: 1) denatūruotam pagal atitinkamos valstybės narės reikalavimus ir panaudotam ne maistui skirtų produktų gamyboje etilo alkoholiui, kuriam akcizas turi būti netaikomas pagal 1992-10-19 Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizo mokesčio alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams struktūrų suderinimo 27 str. 1 d. b punktą. Lietuvos Respublikoje tokius denatūravimo reikalavimus nustato Vyriausybė ar jos įgaliota institucija; 2) etilo alkoholiui, kuris pripažintas denatūruotu etilo alkoholiu pagal 1993-11-22 Europos Komisijos reglamentą 3199/93/EB dėl visiško etilo alkoholio denatūravimo procedūrų tarpusavio pripažinimo atleidimo nuo akcizų tikslais“.

Sprendime nurodoma, jog Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2002-06-13 nutarimu Nr. 902 (2004-04-08 nutarimo Nr. 396 redakcija) patvirtino 1992-10-19 Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 str. 1 d. b punkto taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklės (toliau – Taisyklės), kurių 6 punktas (2007-03-14 nutarimo Nr. 261 redakcija) nustato, kad Lietuvos Respublikoje importuotam denatūruotam etilo alkoholiui akcizai netaikomi tik tuo atveju, jeigu jis: „6.1. denatūruotas pagal kurią nors sąrašą nurodytą formulę ir yra panaudotas sąrašą nustatytoje panaudojimo srityse; 6.2. arba denatūruotas pagal kurią nors sąrašą nurodytą formulę ir yra skirtas panaudoti sąrašą nustatytoje panaudojimo srityse, jeigu tokį etilo alkoholį importuoja asmuo, turintis atitinkamą leidimą, išduotą Nedenatūruoto etilo alkoholio ir denatūruoto etilo alkoholio realizavimo ūkio subjektams ir denatūruoto etilo alkoholio naudojimo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-05-14 nutarimu Nr. 589, nustatyta tvarka“.

Tvirtinama, kad nekyla ginčas, jog prekės buvo importuotos iš Šveicarijos Konfederacijos, todėl šiuo atveju yra taikytinas Taisyklių 6.1 punktas, nustatantis, jog Lietuvos Respublikoje importuojamam denatūruotam etilo alkoholiui akcizai netaikomi tik tuo atveju, jeigu jis denatūruotas pagal kurią nors formulių sąrašą nurodytą formulę ir yra panaudotas sąrašą nurodytoje panaudojimo srityse, t. y. denatūruotas būtent pagal nacionalinėje teisėje nustatytus reikalavimus. Pareiškėja nepateikė duomenų, atitinkančių šiomis nuostatomis, todėl, Muitinės departamento tvirtinimu, pagrindo netaikyti akcizų, nėra.

Sprendime vadovaujamas Bendrijos muitinės kodekso 6 str. 1 dalimi ir nurodoma, jog Pareiškėja, pateikdama Vilniaus TM 2013-12-20 prašymą grąžinti akcizų permokas už importuotas, savo sudėtyje turinčias etilo alkoholio, prekes, kartu pateikė Europos Komisijos mokesčių ir muitų sąjungos generalinio direktorato padalinio vadovo 2013-05-22 raštą, tačiau, Muitinės departamento vertinimu, tai yra ne norminio pobūdžio dokumentas, o atsakymas į pateiktą Pareiškėjos paklausimą ir negali būti vertinamas kaip įrodymas, patvirtinantis importuotų prekių atitikimą minėtų Taisyklių reikalavimams ar leidžiantis nustatyti, ar importuotas etilo alkoholis yra denatūruotas pagal kurią nors sąrašą nurodytą formulę ir yra panaudotas sąrašą nurodytoje panaudojimo srityse. Sprendime pažymima, kad ir šiame rašte neneigiama valstybių narių galimybė pagal Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 dalį, siekiant „užtikrinti tikslų ir tiesioginių lengvatos pritaikymą ir išvengti bet kokio sukčiavimo, vengimo ir piktnaudžiavimo“, nustatyti tam tikras sąlygas.

Muitinės departamentas sprendime teigia, jog Vilniaus TM, gavusi Pareiškėjos prašymą perskaičiuoti importuotų prekių akcizus, 2014-01-13 raštu Nr. (9.2/20)-2V-730 ir 2014-02-12 raštu Nr. (9.1/20)-2V-3249 pagrįstai pareikalavo pateikti dokumentus, atitinkančius galiojančių teisės aktų nuostatomis, pagrindžiančius pateiktą prašymą. Pažymi, jog minėti muitinės raštai nėra kokias nors pasekmes sukeliantys privalomi dokumentai, o tik pasiūlymas Pareiškėjai pagal pateiktą prašymą taisyti deklaracijas, pateikti įrodymus bei dokumentus, reikalingus nuostatomis, reglamentuojančioms muitinės procedūros, kuriai deklaruotos prekės, atlikimo tvarką, taikyti (Bendrijos muitinės kodekso 62 str. 2 dalis). Šie muitinės raštai nei savo pobūdžiu, nei pasekmėmis nelaikytini sprendimais Bendrijos muitinės kodekso 4 str. 5 punkto prasme, todėl, Muitinės departamento tvirtinimu, jiems netaikomos ir šio kodekso nuostatos, reglamentuojančios sprendimų apskundimą (VIII antraštinė dalis, 243–246 straipsniai). Net ir nepateikus reikalaujamų dokumentų, prašymas išnagrinėjamas remiantis muitinėje esamais dokumentais ir priimamas sprendimas.

Muitinės departamento nuomone, nagrinėjamu atveju Pareiškėja nepateikė duomenų, įrodančių, kad importuotose prekėse esantis etilo alkoholis yra denatūruotas etilo alkoholis, kuriam akcizai netaikomi pagal minėtus nacionalinius teisės aktus, todėl Vilniaus TM, remdamasi turimais duomenimis, priėmė pagrįstą ir teisėtą sprendimą, kuriuo atsisakė tenkinti Pareiškėjos prašymą.

Pareiškėja nesutinka su Muitinės departamento 2014-06-02 sprendimu Nr. 1A-304 ir 2014-06-30 skunde nurodo, jos sprendimas priimtas nevertinus Pareiškėjos argumentų, netinkamai pritaikius Europos Sąjungos teisę, Šveicarijos Konfederacijos ir Europos Ekonominės Bendrijos 1972-07-22 susitarimo nuostatas, taip pat nacionalinę teisę, todėl naikintinas. Pareiškėja nurodo palaikanti savo 2014-04-23 skunde dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo pateiktus argumentus, todėl jų nebekartoja ir prašo atsižvelgti sprendžiant kilusį ginčą.

Muitinės departamentas sprendime nurodė, kad teisės aktais muitinei pavesta įgyvendinti jos kompetencijai priskirtus teisės aktus ir vadovautis jų nuostatomis, o ne juos vertinti ir tuo pagrindu nepagrįstai atsisakė tiesiogiai taikyti ES teisę. Toks aiškinimas, Pareiškėjos tvirtinimu, prieštarauja ES teisės viršenybės principui, įtvirtintam ES bei nacionalinėje teisėje. Skunde nurodoma, jog Tarpvyriausybinių konferencijos, patvirtinusios Lisabonos sutartį, pasirašytą 2007-12-13, prie Baigiamojo akto pridėta deklaracija dėl viršenybės skelbia, jog „Konferencija primena, kad, remiantis nusistovėjusia Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika, Sutartys ir teisės aktai, kuriuos priima Sąjunga remdamasi Sutartimis, turi viršenybę prieš valstybių narių teisės aktus šioje teismineje praktikoje nustatytais sąlygomis“. ESTT byloje 103/88 buvo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, ar administravimo institucijos, įskaitant vietos savivaldos, turi tokią pačią pareigą kaip nacionaliniai teismai taikyti ES teisę ir susilaikyti nuo jai prieštaraujančios nacionalinės teisės taikymo. ESTT pirmiausia priminė, kad kai direktyvos nuostatos besąlyginės ir pakankamai aiškios, asmenys gali jomis remtis prieš valstybę, kuri per nustatytą terminą neįgyvendino direktyvos arba ją įgyvendino netinkamai. Į užduotą klausimą atsakė teigiamai, jog, esant nurodytoms direktyvos tiesioginio veikimo sąlygoms, asmenys direktyvos nuostatomis gali remtis ne tik teisme, bet ir visuose administravimo subjektuose. Atsižvelgiant į išdėstytą skunde daroma išvada, kad Muitinės departamentas ne tik galėjo, bet ir privalėjo taikyti Direktyvos 92/83/EEB akcizų išimties nuostatas, kurios pasižymi visomis savybėmis, reikalingomis jas taikyti tiesiogiai (Direktyva 92/83/EEB per nustatytą terminą Lietuvoje nebuvo perkelta tinkamai, o akcizų išimtį numatanti nuostata aiški, tiksli ir besąlyginė).

Konstitucinis aktas „Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“, Muitinės įstatymo 108 straipsnis, Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 161 straipsnis taip pat tiesiogiai įtvirtina Bendrijos teisės aktų viršenybę. Pareiškėjos tvirtinimu, apie galimybę nacionalinę teisę aiškinti suderintai su Direktyva 92/83/EEB, jai neprieštaraujant, akcizų išimtį Pareiškėjai suteikti Taisyklių 5.3 punkto pagrindu, Muitinės departamentas nepagrįstai nepasisakė.

Skunde nurodoma, jog Muitinės departamentas, neatsižvelgęs į Pareiškėjos argumentus ir ESTT praktiką, daro nepagrįstą išvadą apie tai, kad Direktyvos 92/83/EEB taikymo apimtis tariamai neapima Pareiškėjos situacijos. Teigiama, jog Muitinės departamento nurodė, kad akcizų išimtis Pareiškėjai negalėtų būti taikoma dėl to, kad jos importuojamos prekės (tualetiniai vandenys ir kitos kosmetikos prekės) yra skirtos žmonių vartojimui. Tačiau tai, kad Direktyvoje 92/83/EEB vartojama sąvoka „ne žmonių vartojimui skirtas produktas“ apima *inter alia* kosmetikos gaminius, yra matyti iš Muitinės departamentui pateiktame skunde cituojamos ESTT praktikos (žr., pvz., Italija prieš Komisiją, C-482/98).

Tvirtinama, jog Muitinės departamentas nepagrįstai teigia, kad Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. b punktas nereglamentuoja situacijos, kai prekės yra importuojamos, ir taikytinas tik toms situacijoms, kai prekės iš vienos valstybės narės įvežamos tiesiogiai į kitą valstybę narę. Pažymima, kad skundžiamame sprendime remiamasi Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. a punkto aiškinimu, nors Pareiškėja prašymą grąžinti akcizų permokas grindžia 27 str. 1 d. b punktu. Toks Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. b punkto aiškinimas, Pareiškėjos nuomone, ignoruoja Europos Komisijos, kuriai suteikti įgaliojimai remti bendruosius Sąjungos interesus ir, kontroliuojant ESTT, prižiūrėti, kaip valstybės narės laikosi ES teisės (ES sutarties 17 straipsnis), pateikiamą nagrinėjamos nuostatos aiškinimą.

Pareiškėja nurodo su prašymu grąžinti akcizų permokas pateikusi Europos Komisijos 2013-05-22 raštą Nr. 1369029, kuriame pastaroji daro išvadą, kad, nepriklausomai nuo produkto kilmės (ES valstybė narė ar ne), patekimo į valstybę narę būdo (atvežama iš kitos narės ar importuojama iš trečiųjų šalių), prekės turėtų būti atleidžiamos nuo akcizų, jeigu yra tenkinamos dvi sąlygos: 1) etilo alkoholis denatūruotas pagal bet kurios valstybės narės reikalavimus ir 2) jis turi būti naudojamas gaminti ne žmonių maistui skirtiems produktams. Teigia, jog tokia Europos Komisijos nuomonė pagrįsta nurodytame rašte ir Pareiškėjos skunde Muitinės departamentui išsamiai atskleistu sisteminiu Direktyvos 92/83/EEB, bendrosios direktyvos Nr. 92/12/EEB aiškinimu, ESTT praktika. Muitinės departamentas nurodo, kad nurodytasis Europos Komisijos raštas Nr. 1369029 yra ne norminio pobūdžio dokumentas ir negali būti vertinamas kaip įrodymas, patvirtinantis importuotų prekių atitikimą nacionaliniams reikalavimams. Muitinės departamentas šiuo raštu nesivadovauja vien dėl to, kad jis nėra norminio pobūdžio dokumentas, tačiau jokių argumentų, kodėl šiame rašte pateiktas Direktyvos 92/83/EEB aiškinimas iš esmės būtų nepagrįstas, nepateikia.

Skunde tvirtinama, jog apie Šveicarijos Konfederacijos ir Europos Ekonominės Bendrijos 1972-07-22 susitarimo nuostatas, pagrindžiančias akcizų išimties taikymą Pareiškėjai, Muitinės departamentas nepasisako, todėl šioje dalyje skundžiamas sprendimas yra nemotyvuotas.

Pareiškėja skunde tvirtina, jog Muitinės departamentas nepagrįstai vadovaujasi LVAT nutartimi adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-298/2011, nes šiuo atveju nagrinėjamas akcizų grąžinimas pagal visai kitas importo deklaracijas nei buvo nurodytoje administracinėje byloje, Pareiškėja pateikė naujų įrodymų ir argumentų, todėl adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-298/2011 pateiktais išaiškinimais negali būti vadovujamasi, nes tai nėra tapačios situacijos. Nurodo, jog pats Muitinės departamentas nėra nuoseklus, nes vadovaujasi tik tam tikrais adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-298/2011 pateiktais, jo pozicijai pagrįsti naudingais išaiškinimais. Šioje byloje Pareiškėjos prašymas buvo paliktas nenagrinėtu, bet ne atmetas kaip nepagrįstas. Muitinės departamentas skundžiamame sprendime nepasisakė dėl Pareiškėjos skunde dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo nurodytų argumentų, kad Pareiškėjos prašymas nagrinėjamu atveju negalėjo būti atmetas kaip nepagrįstas. Vilniaus TM buvo nurodžiusi, kad nepateikus reikalaujamos informacijos, ji prašymą grąžinti akcizų permokas paliks nenagrinėtą, bet ne jį atmes. Adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-298/2011 taip pat buvo nurodyta, kad Direktyvoje 92/83/EEB vartojama sąvoka „ne žmonių vartojimui skirtas produktas“ apima *inter alia* kosmetikos gaminius, tačiau šiuo išaiškinimu Muitinės departamentas nesivadovavo.

Muitinės departamentas skundžiamame sprendime nurodė, kad Direktyva 92/83/EEB suteikia teisę valstybėms narėms nustatyti atleidimo nuo mokesčių produktus, kuriems taikoma ši direktyva, sąlygas, todėl padarė išvadą, kad net ir taikant Pareiškėjos nurodytą Direktyvos

92/83/EEB 27 straipsnį, nebūtų pagrindo ignoruoti nacionalinių teisės aktų. Skunde tvirtinama, jog ESTT praktika jau buvo suformulavusi taisyklę, kad toks Direktyvos 92/83/EEB aiškinimas klaidingas (Žr. *Braathens*, C-346/97, Italija prieš Komisiją, C-482/98, 50 p., *Profisa*, C-63/06, 18 p., *Repertoire Culinaire Ltd*, C-163/09, 51 p.). Nurodoma, jog atsisakyti taikyti akcizų lengvatą galima tik išimtiniais atvejais esant konkrečių, objektyvių ir patikrinamų įrodymų, pagrindžiančių tokį sprendimą (ESTT 2010-12-09 sprendimas byloje *Repertoire Culinaire Ltd* prieš *The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs*, bylos Nr. C-163/09, 41, 43–44 p.). Byloje nėra jokių konkrečiomis faktinėmis aplinkybėmis pagrįstų duomenų, kad Pareiškėja ketintų piktnaudžiauti teise būti atleista nuo akcizų. Todėl Muitinės departamentas nepagrįstai reikalauja, kad visi importuojami produktai, nors juose esantis etilo alkoholis buvo denatūruotas pagal kitos valstybės narės reikalavimus, atitiktų kurią nors nacionaliniame sąraše esančią formulę, nes tokiu atveju atsisakymas taikyti akcizų lengvatą tampa nebe išimtimi, o taisykle. Tai, Pareiškėjos nuomone, įrodo skundžiamo sprendimo nepagrįstumą, bei tai, kad Muitinės departamentas realiai Pareiškėjos skundo nenagrinėjo.

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad Muitinės departamentas iš esmės nepasisakė dėl Pareiškėjos skunde dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo nurodytų procedūrinių pažeidimų (skundo 6 dalis), su tuo susijusių Pareiškėjos argumentų apie išankstinį muitinės nusistatymą jos atžvilgiu, neobjektyvumą. Pareiškėjos 2014-03-05 skundas dėl nurodymo pateikti papildomus dokumentus neišnagrinėtas iki šiol ir joks sprendimas dėl jo nepriimtas. Muitinės departamentas nurodo, kad nurodymas nėra kokias nors pasekmes sukeliantis privalomas dokumentas, o tik pasiūlymas Pareiškėjai pateikti įrodymus ir dokumentus, nors, Pareiškėjos nuomone, yra akivaizdu, kad nurodytos informacijos nepateikimas sukėlė jai konkrečius teisinius padarinius – prašymas grąžinti akcizų permokas buvo atmestas. Kita vertus, Muitinės departamentas nepaaiškina, kodėl Pareiškėjos 2014-03-05 skundas dėl nurodymo pateikti papildomus dokumentus nėra iki šiol išnagrinėtas ne tik pagal Bendrijos muitinės kodekso nuostatas, reglamentuojančias sprendimų apskundimą, bet ir jokia kita tvarka (pavyzdžiui, pagal Viešojo administravimo įstatymą).

Skunde nurodoma, jog Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 str. 1 dalis numato ESTT kompetenciją priimti prejudicinį sprendimą dėl Sutarčių aiškinimo ir Sąjungos institucijų, įstaigų ar organų aktų galiojimo ir išaiškinimo. To paties straipsnio 2 dalis numato, kad tokiam klausimui iškilus valstybės narės teisme, tas teismas, manydamas, kad sprendimui priimti reikia nutarimo šiuo klausimu, gali prašyti Teismą priimti dėl jo prejudicinį sprendimą. Vadovaujantis ESTT išaiškinimu byloje C-385/2009 *Nidera Handelscompagnie BV* prieš Valstybinę mokesčių inspekciją prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos dėl prejudicinio sprendimo, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) laikytina teismu Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnio prasme, taigi, turi teisę pateikti ESTT prašymą priimti prejudicinį sprendimą. Pareiškėjos nuomone, tinkamas Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. b punkto aiškinimas neturėtų kelti abejonių, kad Pareiškėjai akcizų išimtis taikytina. Tačiau, jeigu Komisijai kiltų abejonių dėl Pareiškėjos pateikiamo ES teisės aiškinimo ir, siekiant tinkamai įvertinti visas naujas Pareiškėjos nurodytas aplinkybes, pateiktus įrodymus ir argumentus, ESTT teiktinas prašymas priimti prejudicinį sprendimą dėl Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. b punkto aiškinimo.

Atsižvelgiant į tai ir vadovaujantis MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu, Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 str. 2 dalimi, skunde prašoma panaikinti Muitinės departamento 2014-06-02 sprendimą Nr. IA-304 ir priimti naują sprendimą – patenkinti Pareiškėjos 2013-12-20 prašymą grąžinti akcizų permokas. Jeigu kiltų abejonių dėl Pareiškėjos pateikiamo ES teisės aiškinimo, kreiptis į ESTT priimti prejudicinį sprendimą, ar Direktyvos 92/83/EEB 27 (1) (b) punkte numatyta akcizų išimtis, atsižvelgiant *inter alia* į Šveicarijos Konfederacijos ir Europos Ekonominės Bendrijos sudarytą 1972-07-22 susitarimą (ypač jo 6 str. 3 dalį, 7 str. 1 dalį, 18 str. 1 pastraipą), turėtų būti taikoma ne tik iš kitų valstybių narių įvežamoms, bet ir toje valstybėje narėje pagamintoms bei iš trečiųjų šalių įvežamoms prekėms, ypač toms, kurios yra Sąjungos kilmės (pagamintos Sąjungoje) ir įvežamos iš Šveicarijos Konfederacijos.

Komisija konstatuoja, jog Muitinės departamento sprendimas tvirtintinas, Pareiškėjos skundas netenkintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjos 2008–2009 m. iš Šveicarijos Konfederacijos importuotų prekių apmokestinimo akcizais.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėja pateikė Vilniaus TM 2013-12-20 prašymą grąžinti akcizų permokas už importuotas, savo sudėtyje etilo alkoholio turinčias prekes pagal Vilniaus TM 2007–2009 m. įformintas jos prašyme išvardinas importo deklaracijas. Pareiškėja savo prašymą grindė aplinkybe, jog nors ginčo prekės (kosmetikos priemonės – odos priežiūros priemonės, tualetiniai vandenys, kūno dezodorantai ir kt.) yra importuotos iš Šveicarijos, tačiau jos yra Prancūzijos kilmės, jų sudėtyje esantis etilo alkoholis buvo denatūruotas laikantis Prancūzijoje galiojančių reikalavimų. Produktai buvo atleisti nuo akcizų Prancūzijoje (vienoje iš ES valstybių narių) ir todėl, Pareiškėjos tvirtinimu, jie atleistini nuo akcizų Lietuvoje vadovaujantis Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. b punktu. Mokesčių administratorius, patikrinęs ginče minimų importo deklaracijų muitinio įforminimo teisingumą ir vadovaudamasis nacionalinės teisės aktais, atsisakė tenkinti Pareiškėjos prašymą grąžinti importo deklaracijose apskaičiuotus ir sumokėtus akcizus, nes Pareiškėja nepateikė įrodymų, jog ginčo prekėse esantis etilo alkoholis buvo denatūruotas pagal nacionalinėje teisėje nustatytus reikalavimus, o būtent, pagal kurią nors iš denatūravimo formulių, nurodytų Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-05-15 įsakyme Nr. 135. Pareiškėja, nesutikdama su mokesčių administratoriaus pozicija, skunde Komisijai tvirtina, jog ginčo situacijoje turėjo būti tiesiogiai taikomos Direktyvos 92/83/EEB nuostatos ir Pareiškėja atleista nuo akcizų remiantis šios direktyvos 27 str. 1 d. b punktu.

Taigi, nagrinėjamame mokestiniame ginče Komisija, įvertinusi tiek Muitinės departamento, tiek Pareiškėjos poziciją ginčo klausimu, išanalizavusi bylos medžiagą, spręs ginčo teisiniams santykiams taikytinos teisės klausimą, juolab, kad ginčas tarp šalių dėl byloje nustatytų faktinių aplinkybių, apskaičiuotų akcizų sumų pagrįstumo nekyla. Pažymėtina, jog mokesčių administratorius 2014-03-31 supaprastinto patikrinimo ataskaitoje Nr. 4VM190490S yra nurodęs, kad, vadovaujantis MAĮ 68 str. 1 dalimi, yra suėjęs akcizų, Pareiškėjos apskaičiuotų 2007 m. įformintose importo deklaracijose, perskaičiavimo senaties terminas, todėl akcizai už 2007 m. negali būti perskaičiuojami ir grąžinami. Pareiškėjos atstovė mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu patvirtino, kad Pareiškėja mokesčių administratoriaus pozicijos šioje dalyje neginčija. Atsižvelgdama į tai, Komisija nevertina ir nenagrinėja ginčijamo Muitinės departamento sprendimo teisėtumo ir pagrįstumo šioje dalyje, dėl kurios mokestinis ginčas nevyksta.

Pasisakant dėl Pareiškėjos skundo argumentų, susijusių su Direktyvos 92/83/EEB nuostatų tiesioginiu taikymu – Pareiškėja turėjo būti atleista nuo akcizų remiantis šios direktyvos 27 str. 1 d. b punktu, atkreiptinas dėmesys į tai, kad direktyva kaip teisės aktas yra *privaloma* kiekvienai valstybei narei, kuriai ji skirta, *siekiant direktyvose nustatytų tikslų*, tačiau valstybėms narėms paliekama teisė pasirinkti atitinkamas jos įgyvendinimo formas ir būdus (Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 str. 3 dalis). Įgyvendinant direktyvos tikslus valstybės narės turi pasirinkimo laisvę, tačiau ši laisvė varžoma tam tikrais apribojimais: atitinkamos nacionalinės priemonės turi teisingai atspindėti direktyvos turinį, privaloma laikytis direktyvoje nustatyto jos įgyvendinimo termino, valstybė privalo pasirinkti tinkamiausias inkorporavimo formas ir metodus. Ir nors direktyva nėra tiesioginio taikymo teisės aktas, pagal nusistovėjusią ESTT bei LVAT praktiką valstybės narės teismas, taip pat kitos kompetentingos valstybės institucijos, aiškindamos ir taikydamos direktyvą įgyvendinančius nacionalinės teisės aktus (nesvarbu, ar jų nuostatos priimtose prieš įsigaliojant direktyvai, ar po to), turi juos aiškinti kuo labiau atsižvelgdami į atitinkamos direktyvos turinį ir tikslą, kad būtų pasiektas direktyvoje numatytas rezultatas (žr., pvz., 2004-10-05 sprendimą sujungtose bylose *Pfeiffer ir kt. prieš Deutsches Rotes Kreuz, Kreisverband Waldshut eV*, C-397/01, C-398/01, C-399/01, C-400/01, C-401/01, C-402/01 ir C-403/01, 113 p., LVAT 2010-06-23 nutartį adm. byloje A⁸⁵⁸-1810/2010; 2010-03-29 nutartį adm. byloje Nr. A⁵²⁵-471/2010 ir kt.). Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad pagal ESTT praktiką tais atvejais, kai direktyvos nuostatos savo turiniu yra besąlygiškos ir pakankamai

tikslis, asmenys gali jomis pasiremti nacionaliniuose teismuose prieš valstybę (tiesioginis direktyvų nuostatų veikimas), *tačiau tik tada*, jei direktyvos nuostatos nebuvo perkeltos į nacionalinę teisę per nustatytą terminą (tiesioginis veikimas atsiranda pasibaigus tokiam terminui) arba, *jeigu direktyvos nuostatos buvo perkeltos neteisingai* (žr., pvz., 1991-11-19 sprendimą sujungtose bylose *Francovich ir kt. prieš Italijos valstybę*, C-6/90 ir C-9/90, 11 p., 2002-07-11 sprendimą *Marks & Spencer prieš Commissioners of Customs & Excise*, C-62/00, 25 p.).

Iš šiame ginče aptariamoms Direktyvos 92/83/EEB nuostatų matyti, kad šios direktyvos tikslas buvo harmonizuoti akcizus, kurių objektas yra etilo alkoholis, esantis ne tik žmonių vartojimui skirtuose alkoholiniuose gėrimuose, bet ir etilo alkoholis, kuris yra naudojamas kitų ne žmonių vartojimui skirtų produktų gamyboje. Pagal Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. b punktą valstybės narės atleidžia nuo mokesčių produktus, kuriems taikoma ši direktyva, nuo suderintų akcizų *tokiomis sąlygomis, kurias jos nustato*, siekdamos užtikrinti, kad tais atleidimais būtų galima teisingai ir tiesiogiai pasinaudoti ir išvengti bet kokių išsisukinėjimų, vengimo ir piktnaudžiavimo, kai jie yra denatūruoti pagal bet kurios valstybės narės reikalavimus ir vartojami bet kokio ne žmonių vartojimui skirto produkto gamybai. Išanalizavus nurodytąją direktyvos nuostatą, taip pat 27 str. 5 ir 6 dalis, 29 straipsnį, darytina išvada, kad reikalavimo įgyvendinti direktyvos nuostatas tiesiogiai nėra ir valstybės narės turi galimybę pasirinkti jos įgyvendinimo būdus. Pagal Direktyvos 92/83/EEB nuostatas valstybės narės atleidžia nuo akcizų tokiomis sąlygomis, kurias jos nustato. Taigi, šios direktyvos įgyvendinimą užtikrina atskirų valstybių narių nacionaliniai teisės aktai. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, bei įvertinus 2001-10-30 Akcizų įstatymo Nr. IX-569 (2004-01-29 įstatymo Nr. IX-1987 redakcija) 1 str. 2 dalies, 26 straipsnio, šio įstatymo 3 priedo nuostatas, darytina išvada, jog Pareiškėjos skunde akcentuojamos Direktyvos 92/83/EEB nuostatos yra įgyvendintos perkėlus jas į Akcizų įstatymą.

Pagal Akcizų įstatymo 26 straipsnį akcizas netaikomas denatūruotam pagal atitinkamos valstybės narės reikalavimus ir panaudotam ne maistui skirtų produktų gamyboje etilo alkoholiui, kuriam akcizas turi būti netaikomas pagal Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 dalies b punktą. Pagal Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. b punktą Europos Sąjungos šalyse nuo mokesčio yra atleidžiami produktai, kurių sudėtyje yra etilo alkoholio, kai jie naudojami ne žmonių vartojamiems produktams gaminti ir yra denatūruoti. Pagal šią normą nuo mokesčio yra atleidžiami ne maisto produktai, kurių sudėtyje yra denatūruoto etilo alkoholio, jei šis denatūruotas etilo alkoholis yra atleistas nuo akcizų bet kurioje ES valstybėje. Kartu tai reiškia, kad toks etilo alkoholis privalo atitikti visus valstybės, pagal kurios denatūravimo formulę deklaruojama, kad etilo alkoholis denatūruotas, reikalavimus denatūruotam alkoholiui. Lietuvoje reikalavimus, kuriuos turi atitikti denatūruotas etilo alkoholis, kad jam pagal Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. b punktą nebūtų taikomi akcizai, nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-06-13 nutarimu Nr. 902 patvirtintos 1992-10-19 Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų, taikomų alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams, struktūrų suderinimo 27 str. 1 d. b punkto taikymo Lietuvoje taisyklės (ginčo laikotarpiu galiojusi 2004-04-08 nutarimo Nr. 396 redakcija, nuo 2009-02-01 įsigaliojus Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009-01-21 nutarimo Nr. 44 redakcijai, taisyklių pavadinimas – 1992-10-19 Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 str. 1 d. b punkto taikymo Lietuvoje taisyklės, toliau – Taisyklės). Šių taisyklių 1 punkte (2009-01-21 nutarimo Nr. 44 redakcija) nurodoma, kad šios taisyklės nustato reikalavimus, kuriuos turi atitikti denatūruotas etilo alkoholis, kad jam pagal 1992-10-19 Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 str. 1 d. b punktą Lietuvoje nebūtų taikomi akcizai. Pagal minimų taisyklių 3 punktą (2007-03-14 nutarimo Nr. 261 redakcija) Lietuvoje denatūruotam etilo alkoholiui akcizai netaikomi tik tuo atveju, jeigu jis denatūruotas pagal kurią nors etilo alkoholio denatūravimo formulę sąraše (toliau vadinama – sąrašas), patvirtintame finansų ministro 2002-05-15 įsakymu Nr. 135 (Žin., 2002, Nr. 49-1906; 2004, Nr. 15-479), nurodytą formulę ir yra panaudotas sąraše nustatytoje panaudojimo srityse, o 6.1 punktas (2007-03-14 nutarimo Nr. 261 redakcija) numato, kad Lietuvoje importuojamam denatūruotam etilo alkoholiui

akcizai netaikomi tik tuo atveju, jeigu jis denatūruotas pagal kurią nors sąrašė nurodytą formulę ir yra panaudotas sąrašė nustatytoje panaudojimo srityse.

Atsižvelgdama į aukščiau išdėstytų argumentų visumą – Direktyva 92/83/EEB suteikia valstybėms narėms teisę savo nuožiūra spręsti ginče aptariamų produktų atleidimo nuo akcizų klausimą, direktyvos nuostatos yra įgyvendintos perkėlus jas į Akcizų įstatymą, Komisija sprendžia, jog Pareiškėjos reikalavimas ginčo situacijoje tiesiogiai taikyti Direktyvos 92/83/EEB nuostatas ir atleisti ją nuo akcizų remiantis šios direktyvos 27 str. 1 d. b punktu, yra nepagrįstas. Vilniaus TM bei Muitinės departamentas ginčo situacijoje pagrįstai vadovavosi aukščiau aprašytų nacionalinės teisės aktų reikalavimais ir Pareiškėjai nepateikus įrodymų, jog jos importuotuose produktuose esantis etilo alkoholis buvo denatūruotas pagal kurią nors finansų ministro įsakymu patvirtintame sąrašė nurodytą formulę, Pareiškėjos prašymą grąžinti sumokėtus akcizus atmetė.

Komisijos nuomone, išvadą dėl šiame mokestiniame ginče ginčijamo Muitinės departamento sprendimo pagrįstumo ir teisėtumo suponuoja ir aplinkybė, jog LVAT, išnagrinėjęs Pareiškėjos apeliacinį skundą byloje pagal Pareiškėjos skundą atsakovui Muitinės departamentui dėl atsisakymo ištaisyti duomenis Pareiškėjos 2007-10-20 įformintuose importo rinkiniuose Nr. 7VR30407277 ir Nr. 7VR30407278, 2011-02-24 nutartyje adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-298/2011 išaiškino, jog Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. b punktas reglamentuoja *tik prekių, kurios yra pervežamos iš vienos Europos Sąjungos valstybės narės į kitą, atleidimą nuo akcizų ir nereguliuoja situacijos, kai prekės į valstybę narę yra importuojamos iš trečiosios šalies*. Klausimas *dėl iš trečiųjų šalių importuojamų prekių atleidimo nuo akcizų paliekamas spręsti pačioms valstybėms narėms*. Tokią išvadą teismas padarė atsižvelgęs į Direktyvos 92/83/EEB devynioliktąją konstatuojamąją dalį, pagal kurią būtina Europos Sąjungos lygmeniu nustatyti prekių, kurios yra pervežamos iš vienos valstybės narės į kitą, atleidimo nuo akcizo pagrindus. LVAT minėtoje nutartyje taip pat išaiškino, jog byloje aptiriamos prekės buvo importuotos iš Šveicarijos Konfederacijos, todėl nagrinėjamu atveju yra taikytinas Taisyklių 6.1 punktas, numatantis, jog Lietuvos Respublikoje importuojamam denatūruotam etilo alkoholiui akcizai netaikomi tik tuo atveju, jeigu jis denatūruotas pagal kurią nors Formulių sąrašė nurodytą formulę ir yra panaudotas sąrašė nustatytoje panaudojimo srityse. Aiškinant minėtas nuostatas lingvistiniu, sisteminiu bei loginiu teisės aiškinimo metodais, matyti, jog prekių importo atveju, nepriklausomai nuo jų (prekių) kilmės, pagal nacionalinę teisę šiose prekėse esantis etilo alkoholis gali būti pripažįstamas denatūruotu etilo alkoholiu, kuriam akcizas netaikomas, tik jei šis alkoholis buvo denatūruotas pagal kurią nors Formulių sąrašė esančią formulę, t. y. *denatūruotas būtent pagal nacionalinėje teisėje nustatytus reikalavimus*, o denatūravimo pagal kitos valstybės narės reikalavimus faktas nėra reikšmingas. Šiame mokestiniame ginče Pareiškėja taip pat tvirtina, jog jos importuotuose produktuose esantis etilo alkoholis buvo denatūruotas pagal kitos valstybės narės (Prancūzijos) reikalavimus ir todėl Pareiškėja taip pat turėtų būti atleista nuo akcizų Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. b punkto pagrindu, tačiau šiems savo teiginiams pagrįsti byloje nepateikia jokių įrodymų.

Atkreiptinas dėmesys į tai, jog pagal 1999-01-14 Administracinių bylų teisenos įstatymo Nr. VIII-1029 (2000-09-19 įstatymo Nr. VIII-1927 redakcija, toliau – ABTĮ) 13 straipsnio (2002-03-12 įstatymo Nr. IX-777) nuostatas vienodą administracinių teismų praktiką aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus formuoja LVAT, kuris skelbia plenarinės sesijos priimtus sprendimus, nutarimus ir nutartis, taip pat trijų teisėjų kolegijų ir išplėstinių penkių arba septynių teisėjų kolegijų priimtus sprendimus, nutarimus ir nutartis, kurių paskelbimui pritarė dauguma šio teismo teisėjų, bei visus sprendimus dėl norminių administracinių aktų teisėtumo. Į LVAT biuletenyje paskelbtuose sprendimuose, nutarimuose ir nutartyse *esančius įstatymų ir kitų teisės aktų taikymo išaiškinimus atsižvelgia teismai, valstybės ir kitos institucijos, taip pat kiti asmenys, taikydami tuos pačius įstatymus ir kitus teisės aktus* (13 str. 2 dalis). Akcentuotina, jog teismų praktika (teismų precedentais) taikant įstatymus kitose bylose gali būti teisingai pasiremta tik tuo atveju, jei bylų faktinės aplinkybės yra tapačios arba labai panašios į tos bylos, kurioje buvo sukurtas precedentas, faktines aplinkybes ir kurioms turi būti taikoma ta pati teisė, kaip toje byloje, kurioje buvo sukurtas precedentas (Konstitucinio Teismo 2007-10-24 nutarimas).

Pareiškėja skunde tvirtina, jog Muitinės departamentas ginčijamame sprendime nepagrįstai vadovaujasi LVAT nutartyje adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-298/2011 pateiktais išaiškinimais, nes faktinės situacijos nėra tapačios – šiuo atveju nagrinėjamas akcizų gražinimas pagal visai kitas importo deklaracijas nei buvo nurodytoje administracinėje byloje, Pareiškėja pateikė naujų įrodymų ir argumentų. Pareiškėjos atstovė mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu taip pat pabrėžė, jog dabar faktinė situacija yra kita – 2011 m. buvo nagrinėjamas ginčas dėl dviejų 2007 m. pateiktų deklaracijų, šis ginčas kyla dėl 2008 ir 2009 m. pateiktų deklaracijų bei Pareiškėja pateikė papildomų dokumentų ir motyvų. Tačiau Komisija, atsižvelgusi į aukščiau nurodytas ABTĮ nuostatas bei įvertinusi šiame ginče nustatytų reikšmingų faktinių aplinkybių visumą, konstatuoja, jog nurodytieji Pareiškėjos argumentai yra nepagrįsti. Abiejuose aptariamuose ginčiuose faktinės aplinkybės yra labai panašios (Pareiškėja importavo iš Šveicarijos Konfederacijos Prancūzijoje pagamintus savo sudėtyje etilo alkoholio turinčius kosmetikos produktus), abiem faktinėm situacijom taikytinos tos pačios teisės normos. Atkreiptinas dėmesys į tai, jog Pareiškėja Vilniau TM 2013-12-20 pateiktame prašyme, kurio netenkinus kilo šis mokestinis ginčas, buvo prašiusi gražinti akcizų, apskaičiuotų 2007-10-19 įformintose importo deklaracijose Nr. 7VR30407277 ir Nr. 7VR30407278, permokas, taigi, pati pripažino faktinių situacijų identiškumą, nors, skųsdama Muitinės departamento sprendimą, tvirtina priešingai (kaip minėta, klausimo dėl šiose deklaracijose apskaičiuotų akcizų gražinimo mokesčių administratorius nesprendė dėl senaties ir Pareiškėja šių aplinkybių neginčija). Atsižvelgiant į išdėstytą darytina išvada, jog Muitinės departamentas, priimdamas ginčijamą sprendimą, pagrįstai atsižvelgė į LVAT formuojamą praktiką taikant ginčo situacijoje aptariamas teisės aktų nuostatas. Taip pat pabrėžtina, jog Komisija neturi pagrindo neatsižvelgti į LVAT pateiktus išaiškinimus taikant tas pačias teisės normas.

Komisija taip pat pažymi, jog, atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, kitaip vertinti Pareiškėjos nurodomą kaip šiame ginče papildomai pateiktą dokumentą – Europos Komisijos Mokesčių ir muitų sąjungos generalinio direktorato 2013-05-22 raštą Nr. 1369029, kaip kad jį įvertino LVAT 2013-10-29 nutartyje adm. byloje Nr. P⁵²⁰-204/2013 išnagrinėjęs Pareiškėjos prašymą atnaujinti procesą adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-298/2011, nėra pagrindo. LVAT minėtoje nutartyje pažymėjo, jog Pareiškėjos nurodomas raštas yra Europos Komisijos Mokesčių ir muitų sąjungos generalinio direktorato pareigūno išreikšta nuomonė dėl Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. b punkto taikymo. Pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 str. 5 dalį rekomendacijos ir nuomonės privalomosios galios neturi. Pasisakant šiuo mokestinio ginčo aspektu bei papildomai atsakant į Pareiškėjos argumentus, jog, atsižvelgiant į Pareiškėjos papildomai pateiktą Europos Komisijos Mokesčių ir muitų sąjungos generalinio direktorato raštą, ginčo situacijoje buvo netinkamai aiškintos ir taikytos Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. b punkto nuostatos, atkreiptinas dėmesys į aplinkybę, jog Pareiškėja du kartus kreipėsi į LVAT su prašymais atnaujinti procesą adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-298/2011 dėl padaryto esminio materialinės teisės normų pažeidimo (ABTĮ 153 str. 2 d. 10 punkto pagrindu), nes, Pareiškėjos nuomone, LVAT netinkamai taikė Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. b punktą bei nepagrįstai nesikreipė į ESTT dėl prejudicinio sprendimo, tačiau abiem atvejais LVAT nenustačius, jog bylą nagrinėjęs teismas neteisingai aiškino byloje taikytiną materialinės teisės normą, Pareiškėjos prašymai buvo išnagrinėti ir atmesti (LVAT 2011-10-03 nutartis adm. byloje Nr. P²⁶¹-176/2011, 2013-10-29 nutartis adm. byloje Nr. P⁵²⁰-204/2013).

Pareiškėja skunde išdėsto argumentus dėl, jos nuomone, padarytų procedūrinių pažeidimų: Muitinės departamentas ginčijamame sprendime nepasisakė dėl Pareiškėjos skunde dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo nurodytų procedūrinių pažeidimų (skundo 6 dalis), su tuo susijusių Pareiškėjos argumentų apie išankstinį muitinės nusistatymą jos atžvilgiu, neobjektyvumą, Pareiškėjos 2014-03-05 skundas dėl nurodymo pateikti papildomus dokumentus neišnagrinėtas iki šiol ir joks sprendimas dėl jo nepriimtas. Pastebėtina, jog ABTĮ 89 str. 1 d. 3 punkte yra įtvirtinta principinė procedūrinių pažeidimų įtakos viešojo administravimo akto teisėtumo vertinimui taisyklė: skundžiamas aktas turi būti panaikintas, jeigu jis yra neteisėtas dėl to, kad jį priimant buvo pažeistos pagrindinės procedūros, ypač taisyklės, turėjusios užtikrinti objektyvų visų aplinkybių įvertinimą bei sprendimo pagrįstumą. LVAT 2008-06-25 nutartyje

adm. byloje Nr. A⁴³⁸-624/2008, publikuotoje „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 15, 2008 m., yra konstatavęs, jog ši įstatyminė nuostata reiškia, kad ne kiekvienas formalios procedūros pažeidimas yra pagrindas pripažinti priimtą administracinį aktą neteisėtu, jeigu įstatymas tiesiogiai nenustato tokios procedūros pažeidimo pasekmės; kriterijus, pagal kurį turi būti vertinama procedūros pažeidimo įtaka priimto administracinio akto teisėtumui yra tikimybė, kad dėl šio pažeidimo buvo priimtas nepagrįstas sprendimas. Dėl šių priežasčių darytina išvada, kad vertinant Pareiškėjos motyvus dėl Muitinės departamento nagrinėjant jos skundą padarytų procedūrinių pažeidimų yra reikšminga atsakyti į du pagrindinius klausimus: ar šie pažeidimai buvo padaryti, jeigu būtų nustatyta, kad taip, tuomet yra būtina aiškintis, ar jie turėjo įtakos priimto sprendimo pagrįstumui ir teisėtumui.

Iš ginčijamo Muitinės departamento sprendimo turinio (sprendimo 2 psl. 3 pastraipa, 3 psl. paskutinė pastraipa) Komisija sprendžia, jog Muitinės departamentas, nagrinėdamas Pareiškėjos skundą dėl Vilniaus TM 2014-03-31 supaprastinto patikrinimo ataskaitos Nr. 4VM190490S, vertino ir Pareiškėjos skundo motyvus dėl vietos mokesčių administratoriaus neva padarytų procedūrinių pažeidimų. Tai, jog Pareiškėja nesutinka su sprendime pateiktu centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu, nereiškia, kad jos skundo motyvai nebuvo išnagrinėti. Komisija pažymi, jog vertinti Pareiškėjos motyvus dėl muitinės pareigūnų biurokratizmo ji neturi pagrindo, nes tai nėra mokestinio ginčo dalykas. Apibendrinus nurodytąsias aplinkybes konstatuotina, kad mokesčių administratoriaus veikloje nėra nustatyta procedūrinio pobūdžio pažeidimų, dėl kurių būtų priimtas neteisėtas ir nepagrįstas sprendimas.

Atkreiptinas dėmesys į MAĮ 144 ir 146 straipsnių nuostatas, pagal kurias mokesčių mokėtojas turi teisę apskusti bet kurį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksma arba neveikimą; kad kiti ginčai tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus ar jo pareigūno nagrinėjami ABTĮ nustatyta tvarka. Todėl Pareiškėja, manydama, kad Vilniaus TM, neišnagrinėjusi jos 2014-03-05 skundo dėl nurodymo pateikti papildomus dokumentus, nepagrįstai pažeidė ar suvaržė jos teises ar teisėtus interesus, tokį mokesčių administratoriaus neveikimą turėtų skusti ABTĮ nustatyta tvarka.

Pareiškėja skunde Komisijai taip pat nurodė, jog, kilus abejonių dėl Pareiškėjos pateikiamo ES teisės aiškinimo, būtų tikslinga kreiptis į ESTT priimti prejudicinį sprendimą, ar Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. b punkte numatyta akcizų išimtis, atsižvelgiant *inter alia* į Šveicarijos Konfederacijos ir Europos Ekonominės Bendrijos sudarytą 1972-07-22 susitarimą (ypač jo 6 str. 3 dalį, 7 str. 1 dalį, 18 str. 1 pastraipą), turėtų būti taikoma ne tik iš kitų valstybių narių įvežamoms, bet ir toje valstybėje narėje pagamintoms bei iš trečiųjų šalių įvežamoms prekėms, ypač toms, kurios yra Sąjungos kilmės (pagamintos Sąjungoje) ir įvežamos iš Šveicarijos Konfederacijos.

Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnyje (ex 234 straipsnis) nustatyta, kad, valstybės narės teisme iškilus klausimui dėl ESTT kompetencijai priskirtų ES institucijų priimtų aktų išaiškinimo, teismas, manydamas, kad sprendimui priimti reikia nutarimo šiuo klausimu, gali prašyti ESTT priimti dėl jo prejudicinį sprendimą. ESTT 2010-10-21 sprendime byloje Nr. C-385/09 *Nidera Handelscompagnie BV* padarė išvadą, kad Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės yra teismas pagal EB 234 straipsnį (taigi ir pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnį).

Taigi Komisija turi teisę kreiptis į ESTT dėl jo kompetencijai priskirtų ES institucijų priimtų aktų išaiškinimo, tačiau, Komisijos nuomone, atsižvelgiant į aukščiau šiame sprendime išdėstytą argumentų visumą, pagrindo nagrinėjamu atveju tokiam kreipimuisi nėra. Todėl Pareiškėjos prašymas dėl kreipimosi į ESTT atmestinas kaip nepagrįstas.

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

Patvirtinti Muitinės departamento 2014-06-02 sprendimą Nr. 1A-304.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokesčio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos.

Komisijos pirmininkas

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Edita Veršeliene

Lina Vosyliene