



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL D. L. 2015-10-15 SKUNDO**

2015 m. gruodžio 18 d. Nr. S-248 (7-248/2015)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršėlienės
Lauros Milašiūtės
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
dalyvaujant šalims

Jūratei Dalmantaitei
Pareiškėjui D. L. ir jo atstovui įgaliotam
asmeniui A. J.
Muitinės departamento atstovui Dariui Binkiui

2015 m. lapkričio 17 d. posėdyje išnagrinėjusi D. L. (toliau – Pareiškėjas) skundą dėl Muitinės departamento prie Finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) 2015-09-29 sprendimo Nr. 1A-431, n u s t a t ė:

Muitinės departamentas ginčijamu sprendimu patvirtino Kauno teritorinės muitinės (toliau – Kauno TM) 2015-07-23 sprendimą Nr. 5PM190794, kuriuo Pareiškėjas pripažintas skolininku muitinei ir Pareiškėjui įregistruota mokestinė prievolė: 83 Eur maitas, 727 Eur akcizas, 200 Eur pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM), 138 Eur akcizo delspinigiai, 38 Eur PVM delspinigiai ir 101 Eur bauda.

Muitinės departamentas nurodo, kad Valstybės sienos apsaugos tarnybos prie Vidaus reikalų ministerijos Pakrančių apsaugos rinktinės Kriminalinės žvalgybos skyriaus tyrėjas M. N. 2014-02-12 surašė administracinio teisės pažeidimo protokolą (toliau – 2014-02-12 ATP protokolas), kuriame nurodė, kad Pareiškėjas 2013-10-30 apie 16 val. 15 min. M, J. T. -V g. 10 namo laiptinėje, nešė sportinį krepšį, kuriame rasta 500 vnt. pakelių cigarečių „Minsk 5 Superslims“ su Baltarusijos Respublikos banderolėmis. Rastų cigarečių vertė – 3978 Lt, t. y. nuo 10 iki 50 MGL. Tokiais veiksmais Pareiškėjas pažeidė 2004-05-26 Ūkio ministro įsakymo Nr. 4-200 „Dėl fiziniams asmenims taikomų alkoholio produktų ir tabako gaminių gabenimo ir laikymo Lietuvos Respublikos teritorijoje taisyklių patvirtinimo“, pakeisto 2010-06-11 Ūkio ministro įsakymu Nr. 4-443 „Dėl Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2004-05-26 įsakymo Nr. 4-200 „Dėl fiziniams asmenims taikomų alkoholio produktų ir tabako gaminių gabenimo ir laikymo Lietuvos Respublikos teritorijoje taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo“, 3.1.2 punkto reikalavimus ir padarė administracinį teisės pažeidimą, numatytą Administracinių teisės pažeidimų kodekso (toliau – ATPK) 163² str. 3 dalyje.

M rajono apylinkės teismas išnagrinėjo Pareiškėjo administracinio teisės pažeidimo bylą Nr. A2.8-626-215/2014 ir 2014-11-21 nutarimu nusprendė šios bylos teiseną, pasibaigus administracinės nuobaudos skyrimo terminams, nutraukti.

Kauno TM, vadovaudamasi 1992-10-12 Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą (toliau – Bendrijos muitinės kodeksas; BMK), 202 str. 1 dalies a įtrauka, pripažino Pareiškėją skolininku muitinei bei įregistravo minėtą mokesstinę prievolę dėl neteisėtai įvežtų į Bendrijos muitų teritoriją 500 vnt. pakelių cigarečių „Minsk 5 Superslims“, paženklintų Baltarusijos Respublikos banderolėmis.

Muitinės departamentas nurodo, kad Pareiškėjo skundas netenkintinas.

Prekių įvežimą į Bendrijos muitų teritoriją ir jų pateikimą muitinei reglamentuoja Bendrijos muitinės kodekso 38–41 straipsniai. Asmuo, gabenantis į Bendriją prekes, įvežtas į Bendrijos muitų teritoriją, turi nedelsdamas, laikydamasis muitinės nustatyto maršruto, šias prekes pristatyti muitinei (BMK 38 str.). Į Bendrijos muitų teritoriją įvežamas prekes muitinei turi pateikti asmuo, kuris jas įvežė į minėtą teritoriją, arba asmuo, kuris prisiima atsakomybę už jau įvežtų prekių gabenimą (BMK 40 str.).

Prekių įvežimas į Bendrijos muitų teritoriją ir jų nepateikimas muitinei, sudaro pagrindą skolos atsiradimui remiantis Bendrijos muitinės kodekso 202 str. 1 dalies (a) punkto nuostatomis. Nustačius, kad dėl neteisėtai įvežtų į Bendrijos muitų teritoriją importo muitais apmokestinamų ginčo prekių atsirado skola muitinei, o bet kurie asmenys, įsigiję arba laikę atitinkamas prekes ir jų įsigijimo arba gavimo metu žinoję arba, yra pagrindo manyti, turėję žinoti, kad prekės buvo įvežtos neteisėtai, pripažįstami skolininkais muitinei pagal Bendrijos muitinės kodekso 202 str. 3 dalies trečią įtrauką.

Muitinės departamentas konstatuoja, kad Pareiškėjas laikė ginčo prekes (*kaip nustatyta pagal 2014-02-14 ATP protokolą 2013-10-30 nešė jas sportiniame krepšyje M mieste J. T. -V g. 10 namo laiptinėje*), kurios muitinei nebuvo pateiktos, kaip to reikalauja Bendrijos muitinės kodekso 40 straipsnis, o įrodymų, kurie patvirtintų, jog cigaretės iki sulaikymo vis dėlto buvo pateiktos muitiniam įforminimui ir tokiu būdu į Bendrijos muitų teritoriją pateko teisėtai, nėra. Vadinas nebuvo laikomasi Bendrijos muitinės kodekse numatytų etapų, o toks prekių importas laikytinas neteisėtu įvežimu (*Europos Teisingumo Teismo (toliau – ETT) sprendimas byloje Nr. C-195/03*). Atsižvelgiant į tai, kad ginčo prekės, kurias Pareiškėjas nešė sportiniame krepšyje, buvo paženklintos Baltarusijos Respublikos banderolėmis, o įsigijimo ir importo mokesčių sumokėjimą už į Bendrijos muitų teritoriją iš trečiosios šalies įvežtas prekes patvirtinančių dokumentų Pareiškėjas neturėjo, laikytina pakankamu pagrindu manyti, jog jis žinojo, kad cigaretės į Bendrijos muitų teritoriją buvo įvežtos neteisėtai. Tokiu būdu teisėtai ir pagrįstai Pareiškėjas pripažintas skolininku muitinei.

Dėl Pareiškėjo teiginio, kad ginčo prekės jam nepriklausė, pažymėtina, jog neteisėtai į Bendrijos muitų teritoriją įvežtų prekių laikymo fakto nustatymas yra pakankamas skolos atsiradimui neatsižvelgiant į nuosavybės teisių šių prekių atžvilgiu buvimą ar nebuvimą, todėl šis Pareiškėjo skundo argumentas atmetamas kaip nepagrįstas.

Dėl Pareiškėjo argumentų, kad asmuo laikomas nekaltu, kol jo kaltumas neįrodytas įstatymų nustatyta tvarka ir pripažintas įsiteisėjusiu teismo nuosprendžiu (Lietuvos Respublikos Konstitucijos 31 str.), nurodytina, jog Pareiškėjo atžvilgiu ginčo atveju yra taikomi skirtingą atsakomybę reguliuojantys teisės aktai – jis buvo patrauktas administracinėn atsakomybėn dėl nusizengimo, numatyto ATPK 163² str. 2 dalyje, o, remiantis aukščiau išdėstytais teisiniais pagrindais, jo atžvilgiu mokesčių administratorius pagrįstai pritaikė mokesčių teisinius santykius reglamentuojančius teisės aktus. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (LVAT) savo praktikoje (*2007-05-28 sprendimas Nr. A⁶-238/2007*) yra pažymėjęs, kad pareiga mokėti mokesčius, atleidimo nuo jų pagrindai bei su juo 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 atsakomybe susijusius klausimus, t. y. skiriasi šių teisinių reiškinių pagrindai, skiriasi ir jų esmė bei tikslai, todėl tiek pareiga mokėti mokesčius bei pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą,

baudžiamąjį nusižengimą ar administracinės teisės nusižengimą gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl vieno ir to paties veiksmo ar rezultato.

Kauno TM sprendime išreiškė Pareiškėjo, kaip mokesčių mokėtojo, mokestinės prievolės klausimą, o administracinės atsakomybės taikymas ar, kaip nagrinėjamu atveju, administracinio teisės pažeidimo bylos Nr. A2.8-626-215/2014 teisenos Pareiškėjo atžvilgiu nutraukimas pasibaigus administracinės nuobaudos skyrimo terminams, nepanaikina mokestinės prievolės, kilusios pagal mokesčių teisės aktus, vykdymo. Tokiu būdu Pareiškėjo argumentas, jog Kauno TM, pripažindama Pareiškėją skolininku muitinei, tuo pat metu formaliai jį pripažino kaltu įvykdžius administracinės teisės pažeidimą, numatytą ATPK 163² str. 2 dalyje, taip pat atmetamas kaip nepagrįstas.

Pareiškėjas nesutinka su Muitinės departamento sprendimu ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamą sprendimą panaikinti. Taip pat Komisijos prašo sustabdyti bylos nagrinėjimą ir kreiptis ETT, prašant priimti preliminarų nutarimą, ar apskaičiuojant Pareiškėjui muitą, akcizą ir PVM už cigaretes, kurių jis neįvežė į Bendrijos muitų teritoriją, kurios jam nepriklausė, buvo konfiskuotos bei sunaikintos, ar tokiu būdu nebuvo pažeisti Bendrijos muitinės kodekso 202, 206 ir 233 straipsniai bei Europos Bendrijos 2008-12-16 Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB, 7 straipsnio 4 ir 5 dalys, 32 straipsnio 1, 2 ir 3 dalys, 37 straipsnio 1 ir 2 dalys.

Dėl pripažinimo skolininku muitinei. Pareiškėjo nuomone, vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso 202 straipsnio nuostatomis, prieš tai, kad asmuo būtų pripažintas skolininku muitinei, turi būti įrodytas vienas iš pagrindų, t. y., jog asmuo: (1) neteisėtai įvežė į Bendrijos muitų teritoriją muitais apmokestinamas prekes arba (2) neteisėtai įvežė į kitą tos teritorijos dalį prekes, esančias laisvojoje zonoje arba laisvajame sandėlyje. Pareiškėjas nurodo, kad byloje nėra įrodymų, jog ginčo cigaretes įvežė jis, todėl iš jo negalima reikalauti sumokėti maito mokesčius.

Pareiškėjas nurodo, kad ATP byloje nėra nustatyta, jog rastos cigaretės priklausė jam. Pareiškėjas teigia, kad teismo posėdžio metu nurodė, jog 2013-10-30 jam išėjus iš laiptinės, nieko nepaaiškinus jam buvo uždėti antrankiai ir parodytas sportinis krepšys, reikalaujant pripažinti, jog tai Pareiškėjo krepšys. Pareiškėjo teigimu, kadangi ATP byla nutraukta suėjus senaties terminui, tai reiškia, kad nebuvo įrodyta, jog sportinis krepšys ir jame buvusios cigaretės, kurias pakilo pareigūnai, priklausė jam (Pareiškėjui).

Pareiškėjas nurodo, kad nėra pagrindo laikyti jį skolininku muitinei, nes cigarečių į Bendrijos muitų teritoriją jis neįvežė (BMK 202 str. 3 d. (a) įtr.); muitinė nepateikė įrodymų, kad Pareiškėjas dalyvavo įvežant ginčo cigaretes arba žinojo, kad toks prekių įvežimas neteisėtas (BMK 202 str. 3 d. (b) įtr.); taip pat Pareiškėjas ginčo cigarečių nelaikė, jų neįsigijo ir jomis nedisponavo (BMK 202 str. 3 d. (c) įtr.). Taigi skola muitinei atsirasti negali, nes nėra *objekto*, ir nėra asmens, kuris gali būti pripažintas skolininku muitinei, t. y. *subjekto*.

Dėl maito. Pareiškėjas nurodo, kad nežino, kada cigaretės buvo įvežtos, tačiau konfiskuotos buvo 2013-10-30 ir sunaikintos vykdant M rajono teismo 2014-11-21 nutarimą. Vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso 233 straipsniu, skola išnyko tą pačią dieną, kai cigaretės buvo konfiskuotos (2013-10-30).

Bendrijos muitinės kodekso 238 str. 2 dalyje nurodoma, kad importo muitai grąžinami arba atsisakoma juos išieškoti, jeigu prekės nebuvo naudojamos. Pareiškėjo nuomone, importo mokesčiai negali būti išieškomi už cigaretes, kurios nebuvo naudojamos, nors šios cigaretės ir nepriklausė Pareiškėjui. Pareiškėjas paaiškina, kad Muitinės departamento sprendime minimame ETT sprendime byloje Nr. C-195/03 nėra pripažinta, kad konfiskuojamos ir sunaikinamos cigaretės tampa muitų mokesčio objektu.

Dėl akcizo. Pareiškėjas teigia, kad akcizais negali apmokestinti prekių, kurios buvo negrįžtamai prarastos arba sunaikintos. Konfiskuotos ir sunaikintos cigaretės neturėjo prekės statuso, kad būtų galima reikalauti sumokėti akcizą.

Tiek Bendrijos 2008-12-16 Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB, 37 str. 1 ir 2 dalyse, tiek Akcizų įstatymo 33 str. 1 dalyje nurodoma, kad nuo akcizų yra atleidžiamas apdorotas tabakas, jei jis sunaikinamas prižiūrint

kompetentingai institucijai. Pareiškėjo nuomone, fakto, kad cigaretės sunaikintos ir jų niekas negrąžino Pareiškėjui, yra pakankamas pagrindas atleisti nuo akcizo mokesčio.

Dėl PVM. Atsižvelgiant į tai, kad cigarečių muitinė vertė ir akcizas apskaičiuoti neteisėtai, į tai, kad muitinės skolininku Pareiškėjas pripažintas pažeidžiant Bendrijos muitinės kodeksą, į tai, kad PVM taikomas tik apyvartoje esančioms prekėms, Pareiškėjo teigimu, PVM taip pat apskaičiuotas neteisėtai, todėl turi būti panaikintas.

Dėl akcizo ir PVM delspinigių. Dėl neteisėtai apskaičiuotų akcizo ir PVM negali būti teisėtai apskaičiuoti akcizo ir PVM delspinigiai, todėl delspinigiai taip pat naikintini.

Dėl privalomo kreipimosi į ETT. Pareiškėjas teigia, kad Muitinės departamentas peržengė savo kompetencijos ribas, pripažindamas Pareiškėją ginčo cigarečių savininku. M rajono apylinkės teismas nėra nustatęs konfiskuotų cigarečių savininko. Šios bylos esmė – cigarečių savininko nustatymas, kuriam ir galima apskaičiuoti mokesčius. Be to, cigaretės buvo sunaikintos, todėl neturi piniginės vertės ir Pareiškėjui kyla klausimas, kaip nuo nulinės vertės gali būti apskaičiuojami mokesčiai. Kadangi muitinės sprendimuose nesprenžiamas klausimas dėl maito mokesčių apskaičiavimo už prekes, kurios buvo konfiskuotos ir sunaikintos, todėl, Pareiškėjo nuomone, tikslinga kreiptis į ETT dėl ES taikymo šioje konkrečioje byloje dėl dviejų priežasčių: pirma, neįmanoma išspręsti bylos, kol nebus gautas kompetentingos institucijos, t. y. ES teismo, išaiškinimas šiuo klausimu. Antra, ES teisė nenumato prekių konfiskavimo, tad susimokėjus atitinkamus mokesčius, šios prekės, kurios legaliai cirkuliuoja apyvartoje, turi būti grąžinamos Pareiškėjui, o ne sunaikinamos.

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas atmestinas, skundžiamas Muitinės departamento sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas yra kilęs dėl Pareiškėjo atžvilgiu papildomai apskaičiuoto maito, akcizų, PVM, akcizų delspinigių bei PVM delspinigių ir nuo apskaičiuotos maito ir PVM sumos skirtos baudos už 500 pakelių cigarečių „Minsk 5 Superslims“ su Baltarusijos Respublikos banderolėmis neteisėtą laikymą (*nustatyta, kad Pareiškėjas ginčo cigaretes 2013-10-30 nešė sportiniame krepšyje M mieste, J. T. -V g. 10 namo laiptinėje*). Pareiškėjas neturėjo įsigijimo dokumentų ir dokumentų, įrodančių importo maitų ir mokesčių sumokėjimą už į Bendrijos maitų teritoriją įvežamas importo maitais ir mokesčiais apmokestinamas prekes (cigaretes). Muitinės departamentas nurodė, kad aplinkybė, jog Pareiškėjas laikė aptariamą prekes (cigaretes), nurodyta 2014-02-14 ATP protokole. Pareiškėjas ginčija ATP protokole nurodytas faktines aplinkybes, teigdamas, jog ginčo krepšį jam pakišo pareigūnai, posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjas paaiškino, kad buvo paimti pirštų atspaudai ir jų tyrimas turi įrodyti, kad Pareiškėjas prie to krepšio prisilietęs nebuvo. Teigia nežinojęs, kad cigaretės į Lietuvos teritoriją buvo įvežtos neteisėtai, jų neįsigijo ir nelaikė, todėl mokėtini mokesčiai jam apskaičiuoti nepagrįstai, be to, Pareiškėjo teigimu, cigaretės buvo sunaikintos ir tokiu būdu neliko mokesčių objekto. Taip pat Pareiškėjas prašo kreiptis į ETT dėl preliminarus sprendimo, nes mokesčių administratorius nenustatė ginčo cigarečių savininko, kuriam ir būtų galima apskaičiuoti Pareiškėjui nurodytą sumokėti mokėtinų mokesčių sumą.

Kaip matyti iš Pareiškėjo skundo ir posėdžio Komisijoje metu pateiktų argumentų, Pareiškėjas Komisijai pateikė reikalavimus dėl įrodymų vertinimo ir teisės aktų nuostatų taikymo, o dėl aritmetinio mokesčių apskaičiavimo nesutikimo argumentų nenurodė.

Įvertinusi mokesčių administratoriaus surinktus įrodymus ir nustatytas aplinkybes, Komisija daro išvadą, kad Pareiškėjo mokestinei atsakomybei konstatuoti (pripažinti Pareiškėją muitinės skolininku) nagrinėjamu atveju pagal Bendrijos muitinės kodekso 202 str. 3 dalies trečiąją įtrauką užteko nustatyti faktą, jog Pareiškėjas laikė neteisėtai į Bendrijos maitų teritoriją įvežtas prekes ir žinojo (turėjo žinoti), jog prekės buvo įvežtos neteisėtai. Šios aplinkybės (*dėl aptariamų cigarečių laikymo*) ginčo atveju, kaip minėta, buvo nustatytos 2014-02-14 ATP protokole. Pareiškėjas įrodymų, jog skundė neteisėtus pareigūnų veiksmus (*neva krepšį su ginčo cigaretėmis Pareiškėjui pakišo pareigūnai*), įrodymų, jog buvo paimti jo pirštų atspaudai ištyrimui, ar įrodymų, jog prašė ekspertizės išvadų dėl pirštų atspaudų ir jų negavo, nei mokesčių administratoriui, nei Komisijai nepateikė. Kitaip vertinti ATP protokole nurodytų ir M rajono apylinkės teismo 2014-11-21 nutarime išdėstytų aukščiau aptartų aplinkybių dėl ginčo cigarečių

laikymo Komisija neturi pagrindo. Sutikdama su Muitinės departamento sprendimu, Komisija šiame sprendime plačiau pasisakys tik dėl Pareiškėjo skunde Komisijai akcentuotų argumentų.

Pareiškėjo teigimu, ginčo cigarečių jis neįvežė, todėl ir muito mokėti neprivalo. Kaip minėta Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, Pareiškėjo mokestinei atsakomybei konstatuoti (pripažinti Pareiškėją muitinės skolininku) nagrinėjamu atveju pagal Bendrijos muitinės kodekso 202 str. 3 dalies trečiąją įtrauką užteko nustatyti faktą, jog Pareiškėjas laikė neteisėtai į Bendrijos muitų teritoriją įvežtas prekes ir žinojo (turėjo žinoti), jog prekės buvo įvežtos neteisėtai.

LVAT, formuodamas vienodą administracinių teismų praktiką taikant įstatymus (Administracinių bylų teisenos įstatymo 13 straipsnis), aiškindamas Bendrijos muitinės kodekso 202 str. 3 dalį, nurodė, jog iš minėto straipsnio 3 dalies trečios įtraukos loginės konstrukcijos matyti, kad joje nustatytos dvi kumuliatyvios (t. y. turinčios egzistuoti kartu) sąlygos asmenį pripažinti skolininku: pirma, šis asmuo turi būti įsigijęs arba laikęs neteisėtai į Bendrijos muitų teritoriją įvežtas prekes ir, antra, šių prekių įsigijimo arba gavimo metu jis žinojo arba yra protingas pagrindas manyti, kad turėjo žinoti, jog jos (prekės) buvo įvežtos neteisėtai. Netenkinant bent vienos iš šių sąlygų, asmuo negali būti pripažįstamas privalančiu mokėti importo skolą muitinei (importo muitus) minėtos nuostatos pagrindu (*LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2011-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁴³-2619/2011, publikuota: „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 22, 2011 m.*).

Kaip minėta, byloje nustatyta, jog Pareiškėjas, pažeisdamas Taisyklių reikalavimus, laikė akcizais apmokestinamas prekes, kurių vertė yra nuo 10 iki 50 MGL. Todėl aukščiau paminėta pirmoji sąlyga yra tenkinama.

Dėl antrosios sąlygos Europos Sąjungos Teisingumo Teismas yra pažymėjęs, jog pripažinimui „skolininku“ pagal Bendrijos muitinės kodekso 202 str. 3 dalies trečiąją įtrauką taikomos sąlygos, pagrįstos subjektyviu vertinimu, t. y. fiziniai arba juridiniai asmenys turėjo sąmoningai įsigyti arba laikyti neteisėtai įvežtas prekes. Šie faktoriai tam tikrais atvejais neleidžia asmens laikyti skolininku (2004-09-23 sprendimo byloje *Spedition Ulustrans*, C-414/02, 27 ir 28 p.; 2005-03-03 sprendimo byloje *Merabi Papismedov* ir kt., C-195/03, 40 p.). LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2011-11-18 nutartyje administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-2619/2011 nurodė, kad, sprendžiant neteisėtai į Bendrijos muitų teritoriją įvežtas prekes įsigijusio ir (arba) laikiusio asmens pripažinimo muitinės skolininku klausimą, Bendrijos muitinės kodekso 202 straipsnio 3 dalies trečia įtrauka nereikalauja įrodyti, kad asmuo tikrai žinojo, jog įsigyja (gauna) neteisėtai į pastarąją teritoriją įvežtas prekes. Aptariamai sąlygai muitinės skolai atsirasti pakanka nustatyti, kad yra protingas pagrindas manyti, jog asmuo turėjo žinoti, kad įsigijo (gavo) ir (arba) laikė prekes, kurios buvo įvežtos neteisėtai. Komisija papildomai nurodo, kad, aiškinant „turėjimo žinoti“ prasmę, teigtina, jog „turėjimas žinoti“ šiuo atveju yra siejamas su asmens pareiga veikti atidžiai ir rūpestingai, t. y. taip, kaip tokioje pačioje situacijoje elgtųsi *bonus pater familias* – apdairus, rūpestingas ir atidus žmogus.

Pareiškėjas laikė 500 Baltarusijos Respublikos banderolėmis paženklintus cigarečių pakelių, t. y. laikė prekes, kurioms Lietuvos Respublikos įstatymais ir norminiais teisės aktais buvo nustatyti specialūs jų (prekių) išleidimo į laisvą apyvartą reikalavimai, taip pat pareiga Lietuvoje skirtą parduoti apdorotą tabaką paženklinti nacionalinėmis banderolėmis. Taigi tai, kad ginčo prekės buvo paženklintos Baltarusijos Respublikos specialiaisiais ženklais ir buvo pastarosios valstybės kilmės, sudarė pagrindą suprasti, jog šios prekės į Bendrijos muitų teritoriją buvo įvežtos iš trečiosios šalies, t. y. šios prekės buvo importuotos. Savo ruožtu, ypač turint omenyje plačiai visuomenėje žinomą cigarečių kontrabandos iš Rusijos Federacijos ir Baltarusijos Respublikos problemą, akivaizdu, jog Pareiškėjas turėjo suprasti, kad šios cigaretės į apyvartą yra patekusios neteisėtai. Teigti, jog Pareiškėjas nagrinėjamu atveju elgėsi taip, kaip turėtų elgtis rūpestingas, protingas ir sąžiningas asmuo, nėra jokio pagrindo. Dar kartą akcentuotina, kad visiems žinoma ir neįrodinėtina aplinkybe laikomas faktas, jog Lietuvos rinkoje greta teisėtai į laisvą apyvartą išleistų tam tikru mastu cirkuliuoja ir neteisėtai išleisti (įvežti) apdoroto tabako gaminiai, o ženklėjimas specialiais ženklais – banderolėmis – yra vienas iš būdų atskirti šias prekes.

Komisijos vertinimu, būtent pakankamai didelis laikytų cigarečių kiekis, taip pat aplinkybės, kad minėtos cigaretės buvo paženklintos Baltarusijos Respublikos, o ne Lietuvos Respublikos banderolėmis, leidžia teigti, kad Pareiškėjas turėjo žinoti, jog jo laikytos ginčo prekės į Bendrijos muitų teritoriją buvo įvežtos neteisėtai.

Komisija daro išvadą, jog Muitinės departamentas pagrįstai nurodė, kad šiuo atveju Pareiškėjas laikomas skolininku dėl neteisėto ginčo prekių laikymo, žinant (yra pagrindo manyti, turint žinoti), kad šios prekės įvežtos neteisėtai. Mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėją pripažino skolininku pagal Bendrijos muitinės kodekso 202 straipsnį ir įregistravo jam maito mokesčio skolą.

Pažymėtina, jog Bendrijos muitinės kodeksas, kuris, kaip minėta, patvirtintas Europos Sąjungos reglamentu Nr. 2913/92, tiesiogiai taikomu Lietuvoje, nereikalauja, kad asmuo (faktiškai) būtų neteisėtai įvežęs prekes į Bendrijos muitų teritoriją tam, kad jis būtų pripažintas skolininku muitinei. Skolininkas pagal Bendrijos muitinės kodekso 4 str. 12 punktą – bet kuris asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei. Skola muitinei suprantama, kaip asmens prievolė sumokėti pagal galiojančias Bendrijos nuostatas atitinkamoms prekėms taikomų importo muitų (importo skola muitinei) arba eksporto muitų (eksporto skola muitinei) sumą (BMK 4 str. 9 p.). Pagal Bendrijos muitinės kodekso 4 str. 10 punktą importo skola muitinei (importo muitų) apima muitus ir muitams mokamiems už importuojamas prekes lygiaverčio poveikio privalomuosius mokėjimus.

Pagal 2001-10-30 Akcizų įstatymo Nr. IX-569 (toliau – AĮ) 9 str. 2 dalį (2010-11-30 įstatymo Nr. XI-1185 redakcija) prievolė mokėti akcizus Lietuvos Respublikoje atsiranda už importuotas (įskaitant neteisėto importo atvejus) akcizais apmokestinamas prekes (pagal AĮ 2 str. 1 d. 2 punktą apdorotas tabakas yra akcizų objektas). Laikoma, kad akcizais apmokestinamos prekės importuojamos Lietuvos Respublikoje, kai ne Bendrijos prekės yra Lietuvos Respublikos teritorijoje tuo metu, kai jos įvežamos į Europos Bendrijų teritoriją. AĮ 9 str. 12 dalyje (2010-04-01 įstatymo Nr. XI-722 redakcija) nurodyta, kad prievolė mokėti akcizus aukščiau nurodytu atveju tenka importuotojui. Importuotoju laikomas asmuo, kuris turi sumokėti už prekes nustatytą importo skolą muitinei arba turėtų sumokėti importo skolą muitinei, jeigu prekėms būtų nustatyti importo muitai, žemės ūkio ar kitos rinkliavos.

Pagal 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 3 str. 3 dalį (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija) importo PVM objektas yra prekių importas, kai prekės pagal šio įstatymo nuostatas laikomos importuotomis šalies teritorijoje. Prekių importas – *inter alia* ne Bendrijos prekių įvežimas į Europos Bendrijų teritoriją arba jų įvežimą sukėlę veiksmai (PVMĮ 2 str. 24 d. 1 punktas (2010-11-30 įstatymo Nr. XI-1187 redakcija)). Nepaisant PVMĮ numatytų išimčių, kurios nagrinėjamu atveju netaikomos, laikoma, kad ne Bendrijos prekės importuotos šalies teritorijoje, jeigu šios prekės yra šalies teritorijoje tuo metu, kai jos įvežamos į Europos Bendrijų teritoriją (PVMĮ 12³ str. 1 dalis (2010-11-30 įstatymo Nr. XI-1187 redakcija)). Pati prievolė apskaičiuoti importo PVM už prekes, kurioms pagal atitinkamus Europos Sąjungos teisės aktus yra taikomi importo muitai, atsiranda tuo metu, kai pagal minėtus teisės aktus atsiranda prievolė už jas apskaičiuoti importo muitus (PVMĮ 14 str. 13 dalis (2010-11-30 įstatymo Nr. XI-1187 redakcija)). Pagal PVMĮ 94 str. 1 dalį (2006-11-28 įstatymo Nr. X-932 redakcija) importo PVM už prekes mokamas tokiais pačiais terminais, kaip būtų mokami importo muitai už šias prekes (jeigu jie joms būtų nustatyti), kaip tai nustatyta Muitinės kodekse.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą aukščiau minėtų teisės aktų kontekste, daro išvadą, jog nagrinėjamu atveju dėl neteisėto ne Bendrijos prekių įvežimo (importo) į Lietuvos Respublikos ir tuo pat metu Europos Sąjungos teritoriją atsirado prievolė sumokėti importo PVM ir akcizus už importuojamas akcizais apmokestinamas prekes. Nepaisant mokesčių įstatymuose ir juos lydinčiuose teisės aktuose numatytų išimčių, kurios nagrinėjamu atveju nėra taikomos, tiek importo PVM, tiek akcizai už importuojamas akcizais apmokestinamas prekes tapo mokėtini, kai atsirado prievolė už tokias prekes apskaičiuoti importo muitus. Nagrinėjamu atveju yra nustatytas prievolės už ginčo prekes apskaičiuoti ir mokėti importo muitus atsiradimo faktas.

Pastebėtina, jog LVAT išplėstinė teisėjų kolegija aukščiau minėtoje 2011-11-18 nutartyje administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-2619/2011 nurodė, kad, nustačius prievolės mokėti akcizus ir PVM atsiradimą, privalo būti nustatytas ir subjektas, kuriam tenka ši prievolė. LVAT šioje byloje

konstatavo, jog „aplinkybė, kad pareiškėja buvo pripažinta asmeniu, kuriam tenka pareiga sumokėti importo skolą muitinei pagal Bendrijos muitinės kodekso 202 straipsnio 3 dalies 3 įtrauką, savaime (automatiškai) nereiškia, kad ji privalo mokėti ir importo PVM bei akcizą už importuotas akcizais apmokestinamas prekes. Subjektus, kuriems tenka ši pareiga, nustato ne Bendrijos muitinės kodeksas, bet specialieji mokesčių (PVM ir akcizų) įstatymai“.

Iš ginčui aktualaus teisinio reglamentavimo matyti, kad pareiga mokėti akcizus už importuojamas akcizais apmokestinamas prekes ir importo PVM tenka importuotojui (*AĮ 9 str. 12 d., PVMĮ 94 str. 3 d. (2004-01-15 įstatymo Nr. IX-1960 redakcija)*). Todėl nagrinėjamu atveju būtina įvertinti, ar Pareiškėjas laikytinas „importuotoju“ pagal pastarųjų įstatymų nuostatas.

Importuotoju, vadovaujantis *AĮ 9 str. 12* dalimi, laikomas asmuo, kuris turi sumokėti už prekes nustatytą importo skolą muitinei arba turėtų sumokėti importo skolą muitinei, jeigu prekėms būtų nustatyti importo muitai, žemės ūkio ar kitos rinkliavos.

Atsižvelgiant į Bendrijos muitinės kodekso 4 str. 12 punkte apibrėžiamą muitinės skolininko sąvoką, galima vienareikšmiškai teigti, kad asmuo, kuris pripažįstamas muitinės skolininku dėl prekių importo, laikomas ir importuotoju pagal *AĮ 9 str. 12* dalį. Kadangi Komisija jau konstatavo, jog Pareiškėjas pagrįstai buvo pripažintas skolininku muitinei Bendrijos muitinės kodekso 202 str. 3 dalies trečios įtraukos pagrindu, jis taip pat pripažintinas importuotoju ir pagal *AĮ*. Vadinasi, vadovaujantis *AĮ 9 str. 12* dalimi, būtent jam tenka pareiga sumokėti akcizus už ginčo prekes (cigaretės). Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Pareiškėjui pagrįstai papildomai apskaičiuoti akcizai ir su jais susiję delspinigiai.

Pasisakant dėl Pareiškėjo prievolės sumokėti importo PVM už laikytas ginčo prekes, pažymėtina, kad prekės importuotojas, kuriam, vadovaujantis minėta *PVMĮ 94* straipsnio 3 dalimi, tenka pareiga mokėti importo PVM, yra apibrėžiamas, kaip prekes šalies teritorijoje importuojantis asmuo, kuris turi sumokėti už importuojamas šalies teritorijoje prekes nustatytą importo skolą muitinei arba turėtų sumokėti importo skolą muitinei, jeigu importuojamoms prekėms būtų nustatyti importo muitai, žemės ūkio ar kitos rinkliavos (*PVMĮ 2 str. 25* dalis (*2009-12-03 įstatymo Nr. XI-518 redakcija*)).

Atsižvelgiant į aukščiau minėtą Bendrijos muitinės kodekso 4 str. 12 punkte apibrėžiamą muitinės skolininko sąvoką, galima teigti, kad asmuo, kuris pripažįstamas muitinės skolininku dėl prekių importo, laikomas ir importuotoju pagal *PVMĮ 2 str. 25* dalį ir *94 str. 3* dalį. Kadangi šiame sprendime jau konstatuota, jog Pareiškėjas pagrįstai buvo pripažintas skolininku muitinei Bendrijos muitinės kodekso 202 str. 3 dalies trečios įtraukos pagrindu, jis taip pat pripažintinas importuotoju ir pagal *PVMĮ*. Vadinasi, vadovaujantis *PVMĮ 94 str. 3* dalimi, būtent jam tenka pareiga sumokėti PVM už ginčo prekes (cigaretės). Todėl Pareiškėjui apskaičiuotas importo PVM ir su juo susiję delspinigiai taip pat tvirtintini.

Pasisakydama dėl Pareiškėjo skunde išdėstytų argumentų, jog skola muitinei išnyko tą pačią dieną, kai ginčo cigaretės buvo konfiskuotos (2013-10-30) ir, vykdant M rajono teismo 2014-11-21 nutarimą, sunaikintos, Komisija nurodo, jog ta aplinkybė, kad ginčo prekės buvo konfiskuotos ir sunaikintos, neturi reikšmės prievolei sumokėti mokesčius. Pagal Bendrijos muitinės kodekso 233 straipsnio d punktą skola muitinei, atsiradusi neteisėtai įvežant į Bendrijos muitų teritoriją prekes, išnyksta tik tada, kai prekės sulaikomos neteisėto įvežimo metu ir tuo pat metu arba vėliau konfiskuojamos. Kaip matyti iš ESTT 2010-04-29 sprendimo byloje C-230/08, pareiga mokėti importo PVM ar akcizus už importuotas akcizais apmokestinamas prekes dėl prekių konfiskavimo ir sunaikinimo neatsirastų tik tokiu atveju, jei prekės būtų buvusios sulaikytos pirmosios prekių įvežimo į Bendrijos muitų teritoriją muitinės įstaigos zonoje prie Bendrijos išorinės sienos. Tokių aplinkybių šioje byloje nenustatyta, nes prekės buvo sulaikytos už pirmosios muitinės įstaigos (J. T. -V g. 10, M), kirtus sieną. Be to, ir LVAT savo nutartyse (sprendimuose) ne kartą yra nurodęs, jog neteisėtai įvežtų, laikomų Lietuvos Respublikos banderolėmis nepaženklintų akcizais apmokestinamų prekių tolesnis likimas (taip pat ir jų konfiskavimas, sunaikinimas) prievolei mokėti akcizus įtakos neturi (*2008-01-28 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-129/2008; 2008-12-09 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁴³-2007/2008; 2009-02-10 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁴³-205/2009; 2009-05-28 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-754/2009; 2010-06-04 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-916/2010; 2011-05-30 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-*

1011/2011 ir kt.). Taigi, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, konstatuotina, jog, konfiskavus ir sunaikinus ginčo prekes, prievolė mokėti importo mokesčius Pareiškėjui neišnyko.

Netenkintas ir Pareiškėjo prašymas kreiptis į Europos Teisingumo Teismą dėl preliminarus sprendimo. Iš Pareiškėjo suformuluoto prašymo matyti, kad Pareiškėjui neaišku, ar apskaičiuojant jam mokėtinus mokesčius už cigaretes, kurių jis neįvežė į Bendrijos muitų teritoriją, kurios jam nepriklausė bei buvo konfiskuotos ir sunaikintos, nebuvo pažeisti Bendrijos muitinės kodekso 202, 206 ir 233 straipsniai bei Europos Bendrijos 2008-12-16 direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB, 7 str. 4 ir 5 dalys, 32 str. 1, 2 ir 3 dalys, 37 str. 1 ir 2 dalys. Iš esmės Pareiškėjas prašo kreiptis dėl byloje nagrinėjamų konkrečių faktinių aplinkybių vertinimo, jam nesutinkant tiek su Kauno TM, tiek su Muitinės departamento atliktu faktinių aplinkybių vertinimu (*neva nėra nustatytas cigarečių savininkas; konfiskavus ir sunaikinus cigaretes, neliko apmokestinimo objekto*). Tačiau dėl nurodytų faktinių aplinkybių, vertinant jas Bendrijos muitinės kodekso kontekste, jau pasisakyta (*pagal BMK 202 straipsnį Pareiškėjas pagrįstai pripažintas skolininku muitinei, o cigarečių savininką nėra svarbu nustatyti*). Be to, Pareiškėjas nepateikia argumentų, kurie galėtų pagrįsti tam tikrą abejonę, jog šioje byloje taikytinos Bendrijos muitinės kodekso tam tikros nuostatos yra negaliojančios ar neaiškios (*Pareiškėjo nurodytų BMK 206 ir 233 straipsnių nuostatos dėl skolos muitinei neatsiradimo ar skolos muitinei išnykimo nagrinėjamu atveju netaikytos, nes Pareiškėjas pripažintas skolininku muitinei, o prekės (cigaretės) buvo sulaikytos už pirmosios muitinės įstaigos, kirtus sieną, t. y. prekės nebuvo sulaikytos neteisėto įvežimo metu*). Pareiškėjo nurodytos Europos Bendrijos 2008-12-16 direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB, nuostatos šioje byloje taikytos nebuvo, todėl Komisija jų nevertina ir dėl jų nepasisako. Pareiškėjo prašymo kreiptis į Europos Teisingumo Teismą dėl preliminarus sprendimo pobūdis lemia, kad šiam kreipimuisi nėra teisinio pagrindo.

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

Patvirtinti Muitinės departamento prie Finansų ministerijos 2015-09-29 sprendimą Nr. 1A-431.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 str. 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokesčių ginčą (arba mokesčio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliienė

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliienė