



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „P. M. L.“ 2015-12-14 SKUNDO**

2016 m. vasario 29 d. Nr. S-46 (7-309/2015)
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
Jūratei Dalmantaitei
UAB „P. M. L.“ atstovams J.
D. ir advokatui Jonui Sakalauskui
Muitinės departamento atstovei Linai Markevičienei

sekretoriaujant
dalyvaujant šalims

2016 m. vasario 2 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „P. M. L.“ (toliau – Pareiškėjas) skundą dėl Muitinės departamento prie Finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) 2015-11-18 sprendimo Nr. 1A-511, n u s t a t ė:

Muitinės departamentas ginčijamo sprendimo pirma dalimi patvirtino Klaipėdos teritorinės muitinės (toliau – Klaipėdos TM) 2015-04-16 patikrinimo ataskaitos Nr. 5LM320027M dalį (toliau – Klaipėdos TM ataskaita), kuria dėl neteisėto 532,2 kg rūkomojo tabako paėmimo iš muitinės priežiūros Pareiškėjui apskaičiuota mokestinė prievolė: 2893 Eur maitas, 25125 Eur akcizai, 6695 Eur importo pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM), 3832 Eur akcizų delspinigiai, 892 Eur importo PVM delspinigiai ir 3041 Eur bauda (*Klaipėdos AVMI ataskaitos 3.1.3 punktas*).

Antra sprendimo dalimi Muitinės departamentas pavedė Klaipėdos TM atlikti pakartotinį patikrinimą dėl neteisėtai taikytų šalutinių kompensacinių produktų ir natūralios netekties išėigos normų pagal prekes, deklaruotas laikinojo įvežimo perdirtbi muitinės procedūrai importo deklaracijose Nr. 12LTLR1000IM01B964, Nr. 12LTLR1000IM01B972, Nr. 12LTLR1000IM01B999, Nr. 12LTLR1000IM01F119, Nr. 12LTLR1000IM01F127, Nr. 12LTLR1000IM0239B0, Nr. 12LTLR1000IM025E56, Nr. 12LTLR1000IM024C45, Nr. 12LTLR1000IM025E64, Nr. 12LTLR1000IM026C36, Nr. 12LTLR1000IM029EF4, Nr. 12LTLR1000IM029F02, Nr. 13LTLR1000IM002053, Nr. 13LTLR1000IM002061 ir Nr. 13LTLR1000IM00C5C4, ir priimti naują sprendimą (*Klaipėdos AVMI ataskaitos 3.1.4 punktas*).

Muitinės departamentas nurodo, kad Pareiškėjas skundą pateikė dėl dalies Klaipėdos TM ataskaitos pagrįstumo, t. y. dėl ataskaitos 3.1.3 ir 3.1.4 punktuose nustatytų pažeidimų.

Dėl Klaipėdos TM ataskaitos 3.1.3 punkto (dėl neteisėto 532,2 kg rūkomojo tabako paėmimo iš muitinės priežiūros).

Muitinės departamentas nurodo, kad Pareiškėjas pagal Klaipėdos TM išduotą laikinojo įvežimo perdirbti leidimą Nr. LT2LMLPS205 (toliau – Leidimas) iš Šveicarijos firmos „P. M. I. M. SA“ importavo 1560 kg rūkomojo tabako, skirto cigaretėms gaminti, (V0F3GC) ir deklaravo importo deklaracijoje Nr. 13LTLR1000IM01EED0 (toliau – ginčo importo deklaracija) laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūrai. Pagal Leidime nurodytas sąlygas:

a) muitinės procedūra gali būti įforminta rūkomajam tabakui, kurio sudėtyje nėra tabako pakaitalų arba yra bet koks jų kiekis, KN kodas 24031990;

b) rūkomasis tabakas, atgabentas iš trečiųjų šalių, naudojamas produktų gamybai, kurie numatomi išgabenti į muitinės sandėlius Europoje taikant T1 procedūrą arba reeksportuoti į trečiąsias šalis tiesiogiai;

c) laikinai įvežtos perdirbti prekės yra visiškai paruoštas cigarečių užpildas, kompensacinių produktų gamyba vykdoma tik cigarečių gamybos ceche;

d) kompensaciniai produktai arba nepakeisto pavidalo prekės gali būti išleistos į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos.

Klaipėdos TM nustatė, kad dalis ginčo importo deklaracijoje (2013-09-18) deklaruoto rūkomojo tabako V0F3GC – 1027,8 kg sunaudota cigarečių gamyboje, o gauti kompensaciniai produktai – cigaretės reeksportuoti iš Bendrijos muitų teritorijos. Dėl likusios dalies prekių (532,2 kg rūkomojo tabako) Pareiškėjas 2014-04-28 muitinei pateikė prašymą Nr. MM/MV-14/018 išleisti jas į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos. Pareiškėjas kartu su prašymu pateiktame formalumų užbaigimo dokumente, be kitų duomenų, nurodė, kad prašo išleisti į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos 532,2 kg rūkomojo tabako V0F3GC, skirto cigaretėms gaminti, deklaruoto laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūrai ginčo importo deklaracijoje (2013-09-18) bei apskaičiuavo importo maitus ir mokesčius: 9989 Lt maitą, 0 Lt kompensacines palūkanas, 4898 Lt importo PVM. Formalumų užbaigimo dokumente Pareiškėjas nurodė, kad akcizo mokesčio prašo neskaičiuoti, nes „prekės akcizų suspendavimo režime (VMI priežiūroje) sunaudotos kitų akcizais apmokestinamų prekių gamybai“. Klaipėdos TM patenkino Pareiškėjo prašymą. Importo maitai ir PVM muitinėje įskaityti 2014-04-28. Patikrinimo metu Klaipėdos TM, nustačiusi, kad 532,2 kg rūkomojo tabako buvo panaudoti ne pagal Leidime nurodytas sąlygas (t. y. panaudotas gaminant kitą rūkomąjį tabaką N0A5S, kuris tolesnėje gamyboje sunaudotas kaip cigarečių, skirtų ES rinkai, užpildas), konstatavo, kad ginčo prekė buvo neteisėtai paimita iš muitinės priežiūros ir skola muitinei atsirado vadovaujantis 1992-10-12 Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą (toliau – Bendrijos muitinės kodeksas; BMK), 203 straipsnio nuostatomis, o vadovaujantis Akcizų įstatymo 9 straipsnio 2 ir 3 dalių nuostatomis, Pareiškėjui atsirado prievolė mokėti akcizus importo skolos muitinei atsiradimo dieną.

Pareiškėjo teigimu, muitinė nepagrįstai skolą muitinei įregistravo pagal BMK 203 straipsnio nuostatas, nes Leidime buvo numatyta sąlyga taikyti prekių išleidimą į laisvą cirkuliaciją be muitinės deklaracijos ir jis (Pareiškėjas) nepažeidė nei Leidime numatytų šios sąlygos taikymo reikalavimų, nei 1993-07-02 Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas (toliau – Įgyvendinimo nuostatos), 546 straipsnio nuostatų. Pareiškėjo nuomone, kai prekė išleidžiama į laisvą apyvartą, įskaitant išleidimą į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos, laikantis Leidime taikyti laikinojo įvežimo perdirbti procedūros sąlygų ir Bendrijos muitinės kodekse nustatytos tvarkos, importo skola muitinei atsiranda „įprastomis“ sąlygomis, kaip nurodyta Bendrijos muitinės kodekso 201 straipsnyje. Savo argumentus Pareiškėjas grindžia Teisingumo Teismo 2012-03-08 sprendimu byloje Nr. C-262/10.

Muitinės departamentas nurodo, kad ginčas kilo dėl to, ar Pareiškėjo veiksmai traktuotini kaip nustatytų prievolių, taikomų įformintos muitinės procedūros, nevykdymas, ar kaip neteisėtas prekių paėmimas iš muitinės priežiūros.

Nagrinėjamu atveju Leidime nurodyta, kad tam tikro laikotarpio prekės be muitinės deklaracijos į laisvą apyvartą išleidžiamos muitinės sprendimu, Pareiškėjui muitinės nustatytais terminais pateikus 2 priedo apskaitos lapus už tą ataskaitinį laikotarpį ir laisvos formos prašymą.

Muitinės departamentas, atsižvelgdamas į Bendrijos muitinės kodekso 37, 79, 85, 87, 89 straipsniuose, Įgyvendinimo nuostatų 546 straipsnyje nustatytą teisinį reglamentavimą bei į Leidime nurodytą prekių be muitinės deklaracijos išleidimo į laisvą apyvartą formą (muitinės sprendimas), konstatuoja, kad iki šių veiksmų atlikimo (muitinės sprendimo išleisti prekes į laisvą apyvartą priėmimo) prekėms, deklaruotoms laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūrai, taikoma muitinės priežiūra (BMK 37 str.) ir be muitinės leidimo su jomis negalėjo būti atliekami jokie veiksmai, nenumatyti Leidime (BMK 87 str.). Klaipėdos TM, nustačiusi, kad Pareiškėjas sąlyginio neapmokestinimo procedūros taikymo metu ginčo prekes perdirbo ne pagal Leidime numatytas sąlygas, pagrįstai konstatavo, kad ginčo prekei įforminta laikinojo įvežimo perdirbti procedūra liko neužbaigta.

Muitinės departamentas pažymi, kad Bendrijos muitinės kodekso 201–204 straipsniuose nustatyti skolos muitinei atsiradimo pagrindai. Nors Pareiškėjas teigia, kad skola turėtų būti siejama su Bendrijos muitinės kodekso 201 ir 204 straipsnių nuostatomis, tačiau nagrinėjama situacija neatitinka šių straipsnių taikymo sąlygų, t. y. skola muitinei pagal BMK 201 straipsnio nuostatas Pareiškėjui būtų atsiradusi tuomet, jei jis nustatyta tvarka būtų užbaigęs laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūrą (*pavyzdžiui, Pareiškėjui pateikus ir muitinei priėmus sprendimą prekes išleisti į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos*), o pagal Bendrijos muitinės kodekso 204 straipsnio nuostatas skola muitinei būtų atsiradusi, jei Pareiškėjas nebūtų įvykdęs bent vienos iš prievolės, susijusių su įformintos muitinės procedūros taikymu (*pavyzdžiui, pateikti formalumų užbaigimo dokumentą prižiūrinčiai muitinės įstaigai per nustatytą terminą, kaip tai konstatavo Teisingumo Teismas 2012-03-08 sprendimo byloje Nr. C-262/10 41 ir 42 punktuose*). Nagrinėjamu atveju vertinant Pareiškėjo veiksmus, atliktus iki prašymo muitinei pateikimo išleisti prekes į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos, aktuali Teisingumo Teismo praktika, reglamentuojanti skolos muitinei atsiradimą vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso 203 straipsnio nuostatomis. Pažymėtina, kad paėmimas iš muitinės priežiūros turi būti suprantamas kaip apimantis bet kokį veiksmą ar neveikimą, kuris trukdo, nors ir trumpam, kompetentingai muitinei prieiti prie muitinės prižiūrimos prekės ar atlikti Bendrijos muitų teisės aktuose numatytus patikrinimus (*Teisingumo Teismo 2005-09-15 sprendimo byloje Nr. C-140/04 28 punktas; 2010-01-14 sprendimo sujungtose bylose Nr. C-430/08 ir Nr. C-431/08 37 punktas*). Taigi, nuo to momento, kai Pareiškėjas ginčo prekę panaudojo gaminant kitą rūkomąjį tabaką N0A5S, kuris tolesnėje gamyboje sunaudotas kaip cigarečių, skirtų ES rinkai, užpildas (atitinkamai nuo 2013-11-08, 2013-11-10, 2013-11-13, 2013-11-16, 2013-11-17 ir 2013-11-19), muitinei buvo sutrukdyta patikrinti ginčo prekes, kurioms iki prašymo pateikimo Klaipėdos TM išleisti prekes į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos buvo taikoma muitinės priežiūra. Klaipėdos TM pagrįstai Pareiškėjo veiksmus įvertino kaip neteisėtą prekių paėmimą iš muitinės priežiūros ir konstatavo, kad skola muitinei atsirado pagal Bendrijos muitinės kodekso 203 straipsnį prekių perdavimo į gamybą momentu.

Pareiškėjas nurodo, kad „*užsakyti pagaminti iš V0F3GC rūkomojo tabako kompensacinio produkto kiekiai buvo per maži, kad jį būtų galima po truputį sunaudoti pagal Leidimą, nutarta jį išleisti į laisvą apyvartą ir panaudoti ES rinkai skirtų cigarečių gamybai. Tokiu būdu 2013-11-08 532,2 kg V0F3GC rūkomojo tabako buvo įtraukti į PML APAP sandėlio apskaitą ir vėliau panaudoti kitų AAP gamyboje*“.

Klaipėdos TM išduotame Leidime numatyta, kad prekės išleidžiamos į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos muitinės sprendimu. Vadinasi, Pareiškėjas neturėjo jokio teisinio pagrindo savo sprendimu išleisti prekes, kurioms taikoma sąlyginio neapmokestinimo procedūra, į laisvą apyvartą. Pareiškėjo argumentai, kad 532,2 kg rūkomojo tabako buvo įtraukti į akcizais apmokestinamų prekių sandėlį ir vėliau sunaudoti kitų akcizinių prekių gamyboje, nėra teisiškai reikšmingi. Šio ginčo esmė yra nustatyti, ar skolos atsiradimo momentu Pareiškėjui atsirado pareiga mokėti akcizus. Nagrinėjamu atveju prievolės mokėti akcizus atsiradimo pagrindus ir momentą reglamentuoja 2001-10-30 Akcizų įstatymas Nr. IX-569 (2010-04-01 įstatymo Nr. XI-722 redakcija; toliau – AI). Šio įstatymo 9 straipsnio 2 dalis numato, kad prievolė mokėti akcizus atsiranda už Lietuvos Respublikoje importuojamas (įskaitant neteisėto importo atvejus) akcizais apmokestinamas prekes, išskyrus importuojamas akcizais apmokestinamas prekes, registruoto siuntėjo išgabentas į bet kurią šio įstatymo 14 straipsnio 1 dalyje ir 15 straipsnio 1 dalyje

nurodytą paskirties vietą, taip pat importuojamas akcizais apmokestinamas prekes, nugabenamas į akcizais apmokestinamų prekių sandėlį. Importuotų akcizais apmokestinamų prekių, registruoto siuntėjo išgabentų į šio įstatymo 14 straipsnio 1 dalyje ir 15 straipsnio 1 dalyje nurodytas paskirties vietas, taip pat importuotų akcizais apmokestinamų prekių nugabenimo į akcizais apmokestinamų prekių sandėlį tvarką nustato Vyriausybė ar jos įgaliota institucija. Pareiškėjas nesilaikė Importuojamų akcizais apmokestinamų prekių gabenimo, kad neatsirastų prievolės mokėti importo akcizus, tvarkos aprašo, patvirtinto Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004-04-22 įsakymu Nr. 1K-135 „Dėl importuojamų akcizais apmokestinamų prekių gabenimo, kad neatsirastų prievolės mokėti importo akcizus, tvarkos aprašo patvirtinimo“, reikalavimų, nes į akcizais apmokestinamų prekių sandėlio apskaitą įtraukė muitinės prižiūrimas, t. y. į laisvą apyvartą neišleistas prekes. Atsižvelgiant į tai bei vadovaujantis AĮ 9 straipsnio 2 dalies 1 punktu ir šio straipsnio 3 dalimi, Klaipėdos TM pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjui skolos muitinei atsiradimo metu atsirado ir prievolė mokėti akcizus. Pareiškėjo argumentai dėl dvigubo apmokestinimo galėtų turėti įtakos akcizų gražinimui (atsisakymui išieškoti), tačiau šie klausimai nepatenka į šio ginčo ribas.

Dėl Klaipėdos TM ataskaitos 3.1.4 punkto (dėl rūkomojo tabako liekanų ir natūralios netekties normų taikymo)

Pareiškėjui 2012-08-01 išduoto Leidimo 8 langelyje „Kompensaciniai arba perdirbti produktai“ numatyta, kad iš laikinai įvežto perdirbti rūkomojo tabako, kurio sudėtyje nėra tabako pakaitalų arba yra bet koks jų kiekis, bus gaminamas pagrindinis kompensacinis produktas – cigaretės, kurių sudėtyje yra tabako, gamybos metu susidarys šalutinis kompensacinis produktas – tabako liekanos ir nuostoliai, o jų išieigos norma nustatyta Bendrovės pateiktame priede (*šalutiniam kompensaciniam produktui (tabako liekanos) – 3,97 proc., natūraliai netekčiais (tabako sąslavos ir neidentifikuojami nuostoliai) – 1,85 proc. nuo gamyboje sunaudotos žaliavos*). Pareiškėjo prašymu muitinė 2013-05-31 Nr. (LM18)RŽ209-7870 pakeitė Leidimo 8 langelio grafoje „Išieigos norma“ nurodytą metodiką, išdėstant ją nauja redakcija. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas rūkomojo tabako perdirbimo laikotarpiu nuo 2012-08-01 iki 2013-05-31 susidariusias tabako liekanas deklaravo išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūrai importo deklaracijose MRN 13LTLR1000IM00AF20 (2013-03-29) ir MRN 13LTLR1000IM015517 (2013-06-27), tačiau jų apskaičiavimui neteisėtai pritaikė didesnes, nei nustatyta Leidime, išieigos normas.

Pareiškėjo teigimu, pakeistos Leidimo sąlygos turėtų būti taikytinos nuo Leidimo galiojimo pradžios.

Vadovaudamasis Įgyvendinimo nuostatų 517 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatomis, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo 2012-09-06 sprendimo byloje C-262/10 38, 41, 42 punktuose, 2010-01-14 sprendimo sujungtose bylose C-430/08 ir 431/08 42 punkte pateiktus išaiškinimus, Muitinės departamentas nurodo, kad Klaipėdos TM pagrįstai netaikė pakeisto Leidimo sąlygų atgaline data, tačiau nagrinėjamu atveju neįvertino kaip šių normų nesilaikymas darė įtaką pagrindiniam kompensaciniam produktui, t. y. ar importuota prekė yra perdirbta pagal Leidime nurodytas sąlygas. Atsižvelgdamas į tai, šioje dalyje Muitinės departamentas Klaipėdos TM pavedė atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

Pareiškėjas nesutinka su Muitinės departamento sprendimo pirma dalimi ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamą sprendimo dalį, kuria dėl 532,2 kg rūkomojo tabako Pareiškėjui apskaičiuota mokestinė prievolė: 2893 Eur muitas, 25125 Eur akcizai, 6695 Eur importo PVM, 3832 Eur akcizų delspinigiai, 892 Eur importo PVM delspinigiai ir 3041 Eur bauda, panaikinti.

Dėl nepagrįstos išvados, jog Pareiškėjas nesilaikė laikino įvežimo perdirbimui tvarkos. Nepagrįsta išvada, jog 532,2 kg rūkomojo tabako buvo panaudota ne pagal Leidime nurodytas sąlygas bei daroma prielaida, jog Pareiškėjas nesilaikė Leidimo (Leidimo 21 lang.) nustatytos prekių išleidimo į laisvą apyvartą be deklaracijos sąlygų.

Pirma, mokesčių administratorius netinkamai aiškina Įgyvendinimo nuostatų 546 straipsnyje nustatytos procedūros esmę. Laikinas įvežimas perdirbti taikomas muitinei išdavus leidimą muitinės procedūroms naudoti (Įgyvendinimo nuostatų 496 ir 497 str., BMK 116 str.).

Klaipėdos TM 2012-06-29 išdavė Leidimą taikyti ekonominio poveikio turinčią muitinės procedūrą Nr. LT2LMLPS205 (Leidimas). Leidimo 20 langelyje nustatyta sąlyga, jog *Pareiškėjui leidžiama vykdyti išleidimą į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos*.

BMK 120 straipsnis numato, jog taikant Komiteto procedūrą gali būti nustatyti atvejai ir sąlygos, kai nepakeisto pavidalo prekės arba kompensaciniai produktai laikomi išleistais į laisvą apyvartą.

Įgyvendinimo nuostatų 546 straipsnis *inter alia* numato, jog *leidime nurodoma, ar kompensaciniai produktai arba nepakeisto pavidalo prekės gali būti išleisti į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos, nepažeidžiant draudimo ar ribojimo priemonių*. Šiuo atveju jie laikomi išleistais į laisvą apyvartą, jeigu, pasibaigus formalumų užbaigimo laikotarpiui, jiems nebuvo įformintas muitinės sankcionuotas veiksmas arba naudojimas.

Prašymas gauti leidimą parengiamas raštu, naudojant Įgyvendinimo nuostatų 67 priede pateiktą pavyzdį (Įgyvendinimo nuostatų 497 str. 1 d.).

Įgyvendinimo nuostatų 546 straipsnyje numatyta sąlyga turi būti sistemiškai analizuojama su Įgyvendinimo nuostatų 67 priedo aktualiais paaiškinimais (nuostatomis). Juose nurodoma, jog tuo atveju, jei reikalaujama, kad *kompensaciniai produktai ar nepakeisto pavidalo prekės būtų išleistos į laisvą apyvartą be formalumų*, leidimo 20 langelyje įrašoma „taip“.

Taigi taikant Įgyvendinimo nuostatų 546 straipsnyje nustatytą teisę, Pareiškėjas *neturėjo pareigos prekių (532,2 kg rūkomojo tabako) išleidimo į laisvą apyvartą be deklaracijos momentu atlikti kokių nors muitinės formalumų*. Tai paneigia muitinės išvadas, jog kartu su prašymu Pareiškėjas nepateikė jokių dokumentų, susijusių su formalumų užbaigimu, ir laikino įvežimo perdirbimui procedūra liko neužbaigta.

Antra, mokesčių administratorius netinkamai aiškina Leidimo 20 ir 21 langeliuose nustatytas sąlygas, todėl padarė nepagrįstą išvadą, jog laikino įvežimo perdirbti procedūra liko neužbaigta.

Leidimo 21 langelio nuostatą yra suformulavusi pati muitinė, kuri numato, jog tam tikro laikotarpio prekės be muitinės deklaracijos į laisvą apyvartą išleidžiamos muitinės sprendimu, Pareiškėjui *muitinės nustatytais terminais pateikus 2 priedo apskaitos lapus už tą ataskaitinį laikotarpį* ir laisvos formos prašymą.

Pareiškėjas pažymi, jog 2013-05-21 teritorinės muitinės sprendimu – dokumento taisymo (papildymo) pažyma Nr. 3LM18078 buvo pakoreguotos Leidimo sąlygos *inter alia* – panaikinta Pareiškėjo prievolė teikti *Taisyklių 2 priede nurodytos formos apskaitos lapus* bei nustatyta prievolė teikti suderintos formos leidimo panaudojimo dalinę ataskaitą (3 priedas) per 30 d. nuo reeksporto termino, o *užbaigus visas – pateikti Taisyklių 3 priede nurodytos formos Leidimo naudojimo ataskaitą*.

Pažymėtina, jog, muitinei atlikus Leidimo sąlygų pakeitimus (*inter alia* pašalinant „Taisyklių 2 priedo“ naudojimą Pareiškėjo veikloje pagal Leidimą), liko nepakoreguotas Leidimo 21 langelis, kurio nuostatų įgyvendinimas buvo susietas su 2 priedo naudojimu. Atlikus leidimo pakeitimus, 2 priedas nuo 2013-05-21 buvo nebenaudojamas.

Pareiškėjas įgyvendindamas Leidimą pagal galiojančias sąlygas 2014-04-28 (*t. y. iki Leidimo panaudojimo ataskaitos pateikimo termino pabaigos (2014-04-30)*) pateikė teritorinei muitinei:

1) prašymą dėl leidimo išleisti į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos 532,2 kg rūkomojo tabako;

2) pagal pakoreguotas Leidimo sąlygas buvo pateiktas 1 priedas (Duomenys dėl prekių išleidimo į laisvą apyvartą be deklaracijos (1 priedas prie prašymo));

3) Leidimo laikinai įvežti prekes perdirbti panaudojimo ataskaitą (3 priedas, pateiktas pagal pakoreguotas Leidimo sąlygas). Šioje ataskaitoje pateikiami privalomi duomenys apie importuotas prekes panaudojimą, *inter alia* pagamintą kompensacinį produktą bei į laisvą apyvartą be deklaracijos išleistą 532,2 kg rūkomojo tabako kiekį.

Nurodyti duomenys patvirtina, jog Pareiškėjas:

1. 2013-11-08 į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos išleido 532,2 kg rūkomojo tabako.

2. Vadovaujantis Įgyvendinimo nuostatomis ir Leidimo pakoreguotomis sąlygomis pateikė teritorinei muitinei privalomus dokumentus.

3. Prekė buvo apdorota Leidime nustatytoje vietoje (pas Pareiškėją, V. pl. 16, K.) ir nustatytomis sąlygomis.

4. Buvo sumokėti visi privalomi mokesčiai už į laisvą apyvartą išleistas prekes.

Atsižvelgiant į Įgyvendinimo nuostatų 546 straipsnyje nustatytos procedūros tikslą (išleidimas į laisvą apyvartą be muitinės formalumų), darytina išvada, jog Leidimo sąlygos negali būti aiškinamos taip, kaip numatančios Pareiškėjo prievolę iki prekių išleidimo į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos (formalumų) kreiptis į muitinę dėl atitinkamo sprendimo priėmimo ir gauti tokį sprendimą. Toks aiškinimas neatitiktų pačios procedūros (supaprastinimo) esmės – atlikti išleidimą į laisvą apyvartą be formalumų.

Pažymėtina, jog Pareiškėjo skunde nurodomų nuostatų taikymo tvarką patvirtina paties Muitinės departamento išaiškinimas, pateiktas Pareiškėjui. Pareiškėjas kreipėsi su klausimu išaiškinti, ar *remiantis Įgyvendinimo nuostatų 546 straipsniu skola muitinei atsiranda kaip numatyta BMK 201 str. 1 d. (a) dalyje ir laikino įvežimo perdirtbi procedūros atveju atsiranda procedūros užbaigimo termino pabaigoje, nepaisant to, kad prekės galėjo jau ir anksčiau būti naudojamoms kaip išleistos į laisvą apyvartą.*

Muitinės departamentas 2011-10-12 raštu Nr. (17.3/4)3B-6985 išaiškino, jog *paklausime nurodytu atveju leidimo turėtojas turi užtikrinti, kad jo vedama apskaita būtų tinkama muitinės kontrolei atlikti* (1 priedas). Muitinės departamentas nenustatė aplinkybių, dėl kurių Įgyvendinimo nuostatų 546 str. procedūra negalėtų būti taikoma taip, kaip yra suformuluota Pareiškėjo paklausime.

Pareiškėjui 2013-11-08 išleidus prekę (532,2 kg rūkomojo tabako) į laisvą apyvartą be muitinės formalumų bei 2014-04-28 pateikus formalumų užbaigimo dokumentus, Klaipėdos TM priėmė sprendimą (BMK 4 str. 5 p., 6 str.), kuriuo patenkino Pareiškėjo prašymą ir įskaitė už išleistą į laisvą apyvartą prekę mokėtinus mokesčius.

Taigi Pareiškėjas tinkamai įvykdė jam nustatytas Leidimo sąlygas, kurios turėjo būti aiškinamos nepažeidžiant Įgyvendinimo nuostatų 546 straipsnio ir jo 67 priedo.

Trečia, mokesčių administratorius nepagrįstai aiškina, jog ginčo prekė buvo perdirtba nesilaikant Leidimo sąlygų ir neišleidus prekių į rinką. Daroma nepagrįsta išvada, jog prekė nebuvo tiesiogiai išleista į rinką, bet perdirtba fabrike pažeidžiant Leidimo sąlygas.

Kadangi prekei (532,2 kg rūkomojo tabako) buvo taikyta procedūra – išleidimas į laisvą apyvartą *be muitinės deklaracijos (formalumų)* (Įgyvendinimo nuostatų 546 str., 67 priedas), mokesčių administratorius nepagrįstai aiškina, jog 2014-04-28 formalumų užbaigimo dokumente Pareiškėjas nenurodė nei muitinės, nei jokio kito dokumento, susijusio su formalumų užbaigimu.

2013-11-08 atlikus prekių išleidimą į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos (formalumų), Pareiškėjas įgijo teisę naudoti prekę (532,2 kg rūkomojo tabako) savo veikloje, *inter alia* gaminant cigaretes, skirtas ES rinkai (*inter alia* BMK 79 str., Įgyvendinimo nuostatų 546 str.).

Muitų teisės aktai nenumato išleidimo į rinką sąvokos, taip pat nenumato draudimo (ribojimo) Pareiškėjui išleidus prekę į laisvą apyvartą jos panaudoti tolimesnėje gamyboje (ginčo atveju – cigarečių).

Išleidimas į laisvą apyvartą suteikia ne Bendrijos prekėms bendrijos prekių muitinį statusą (BMK 79 str.). Įgyvendinimo nuostatų 546 straipsnis, reglamentuojantis išleidimą į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos (be formalumų), numato, jog produktai arba prekės tampa Bendrijos prekėmis, kai yra pateikiami į rinką.

Pareiškėjas pažymi, jog ginčijamuose sprendimuose nėra pateiktos teisės normos, kurios pagrįstų mokesčio administratoriaus pateikiamus vertinimus dėl prekių pateikimo į rinką sąlygų.

Dėl šio pažeidimo mokesčių administratorius nepagrįstai sprendė, jog prekė (532,2 kg rūkomojo tabako) nebuvo išleista į laisvą apyvartą, o buvo perdirtba nesilaikant Leidimo sąlygų.

Taip pat pažymėtina, jog BMK 8 straipsnis numato atvejus, kuriems esant mokesčių administratoriaus asmeniui palankus sprendimas yra panaikinamas. Minėta, jog Klaipėdos TM pagal Pareiškėjo prašymą dėl prekių išleidimo į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos yra

priėmusi sprendimą, kuriuo patenkino Pareiškėjo prašymą ir laikino įvežimo perdirbti formalumų užbaigimo dokumentas buvo tinkamai priimtas, mokėtini importo mokesčiai sumokėti.

Mokesčių administratorius ginčijamuose sprendimuose nėra nustatęs teisinių sąlygų (prielaidų) Pareiškėjui palankiam sprendimui panaikinti ir nėra panaikinęs savo sprendimo. Todėl ginčijami mokesčių administratoriaus sprendimai yra neteisėti ir nepagrįsti.

Dėl Bendrijos muitinės kodekso 203 ir 204 straipsnių taikymo. Muitinė Pareiškėjo skolą muitinei nepagrįstai kvalifikavo pagal BMK 203 straipsnį, kurio nuostatos yra susijusios su veiksmais, dėl kurių prekės paimamos iš muitinės priežiūros. Muitinės priežiūra – priemonės, kurias paprastai taiko ši institucija, siekdama užtikrinti, kad būtų laikomasi muitinės veiklos taisyklių ir, atitinkamais atvejais, kitų nuostatų, taikomų prekėms, kurios yra muitinės prižiūrimos (BMK 4 str. 13 p.).

Pareiškėjo nuomone, nustačius, jog ginčo atveju buvo atlikti kokie nors išleidimo į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos procedūros pažeidimai, tokie veiksmai galimai sąlygotų skolą pagal BMK 204 straipsnio, bet ne 203 straipsnio, nuostatas. Pagal BMK 204 straipsnio nuostatas importo skola šiuo pagrindu atsiranda, kai neįvykdomos prievolės ar reikalavimai, susiję su prekėms įformintomis muitinės procedūromis. Ši norma yra susijusi su visų (bet kokių) prievolių, kylančių iš atitinkamos muitinės procedūros, neįvykdymu.

Pareiškėjas nurodo, kad tuo atveju, jeigu Komisija nustatytų teisinius pagrindus konstatuoti, jog Pareiškėjas atliko Įgyvendinimo nuostatų 546 straipsnio pažeidimą ir tinkamai neįgyvendino jam Leidimu suteiktos prekių išleidimo į laisvą apyvartą be deklaracijos (formalumų) sąlygų, tokiu atveju atsakomybė Pareiškėjui galėtų kilti tik pagal BMK 204 straipsnį.

Tokį aiškinimą pagrindžia toliau nurodytos aplinkybės:

– Leidimu buvo nustatyta teisė išleisti prekes be muitinės deklaracijos (formalumų). Taigi Pareiškėjui yra suteikta išankstinė autorizacija tokiems veiksams bei nustatyta atitinkama procedūra.

– Pareiškėjas atlikdamas prekių (532,2 kg rūkomojo tabako) išleidimo be muitinės deklaracijos veiksmus sumokėjo priskaičiuotus importo muitus.

– Muitinės sprendimuose nėra paneigta, jog Pareiškėjo vedama prekių apskaita yra nepakankama, kad būtų galima nustatyti (kontroliuoti) Pareiškėjo veiksmus, atliktus su ginčo preke ar šios prekės tolimesnį realizavimą / panaudojimą. Taigi nebuvo sudaryta kliūčių atlikti prekių kontrolę ir priežiūrą.

– Pareiškėjas laiku pateikė prašymą Klaipėdos TM dėl ginčo prekių išleidimo į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos, nepasibaigus formalumų užbaigimo laikotarpiui. Taip pat įvykdyti Įgyvendinimo nuostatų 521 straipsnio reikalavimai.

– Klaipėdos TM priėmė sprendimą, kuriuo tenkino Pareiškėjo prašymą, t. y. priėmė Pareiškėjui palankų sprendimą dėl prekių išleidimo į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos (BMK 4 str. 5 p.).

Pareiškėjo teigimu, nurodytos aplinkybės paneigia bet kokią galimybę taikyti BMK 203 straipsnį, nes nebuvo paneigta muitinės galimybė atlikti prekių kontrolę bei neatsirado galimybės šioms prekėms neatlikus muitinės formalumų (kiek ir kokia forma tai reikalaujama pagal Įgyvendinimo nuostatų 546 str.) patekti į Bendrijos rinką.

Dėl akcizų. Mokesčių administratorius nepagrįstai nusprendė, jog Pareiškėjas nesilaikė prekių (532,2 kg rūkomojo tabako) išleidimo be muitinės deklaracijos (formalumų) tvarkos ir prekių gabenimo į akcizais apmokestinamųjų prekių sandėlį tvarkos reikalavimų.

Pareiškėjas 2013-11-08 atlikęs prekių (532,2 kg rūkomojo tabako) išleidimą į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos (formalumų) (*Leidimo laikinai įvežti prekes perdirbti panaudojimo ataskaita, pateikta Klaipėdos TM su 2014-04-28 prašymu*), tą pačią dieną prekes padėjo į akcizais apmokestinamųjų prekių sandėlį. Šį faktą patvirtina Valstybinės mokesčių inspekcijos 2015-01-16 išleistų laisvai cirkuliuoti prekių gavimo akcizais apmokestinamųjų prekių sandėlyje pažyma Nr. PMA02645 (2 priedas).

Prievolė mokėti akcizus atsiranda už Lietuvos Respublikoje importuojamas (įskaitant neteisėto importo atvejus) akcizais apmokestinamas prekes (AĮ 9 str. 2 d.). Tačiau, Pareiškėjo nuomone, prievolė mokėti akcizą už importuojamas akcizais apmokestinamas prekes neatsiranda,

jei jos nugabenamos į akcizais apmokestinamų prekių sandėlių Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka. Importuojamų akcizais apmokestinamų prekių gabenimo, kad neatsirastų prievolės mokėti importo akcizų, tvarkos aprašas numato, kad pagal AĮ 9 str. 2 dalies nuostatas prievolė mokėti akcizus Lietuvos Respublikos teritorijoje neatsiranda tuo atveju, jeigu importuotos akcizais apmokestinamos prekės per 5 darbo dienas nuo prekių išleidimo į laisvą apyvartą dienos nugabenamos į akcizais apmokestinamų prekių sandėlių.

Pareiškėjas prekių išleidimą be muitinės deklaracijos (formalumą) atliko 2013-11-08. Valstybinės mokesčių inspekcijos išleistų laivai cirkuliuoti prekių gavimo akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje pažymoje nurodoma, kad prekės į akcizais apmokestinamų prekių sandėlių padėtos 2013-11-08, t. y. prekės į akcizais apmokestinamų prekių sandėlių buvo padėtos tą pačią dieną, kai jos buvo išleistos į laisvą apyvartą, nepažeidžiant minėtame tvarkos apraše nustatytų reikalavimų.

Be to, pagal MAĮ 15 str. 2 dalies nuostatas, numatančias, kad akcizą muitinė administruoja tiek, kiek jai yra pavesta pagal Akcizų įstatymą. Administruojanti akcizus muitinė laikoma mokesčių administratoriumi, t. y. Muitinės departamentas – centru mokesčių administratoriumi, o teritorinė muitinė ir specialioji muitinės įstaiga (jeigu šios nuostatuose yra numatytas mokesčių administravimo funkcijų atlikimas) – vietos mokesčių administratoriais, jeigu MAĮ ar *kiti teisės aktai nenustato kitaip*. Pagal AĮ 21 str. 1 bei 2 dalių nuostatas Valstybinė mokesčių inspekcija kontroliuoja akcizų už importuotas prekes, jeigu jos šio įstatymo nustatyta tvarka nugabenamos į akcizais apmokestinamų prekių sandėlių, sumokėjimą.

Atsižvelgiant į tai, jog, kaip minėta, prekės turi būti laikomos importuotomis Lietuvos Respublikoje bei į aplinkybę, jog pati Valstybinė mokesčių inspekcija patvirtino šių prekių gavimo akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje faktą, teisė (ir pareiga) kontroliuoti akcizų mokesčio sumokėjimą perėjo Valstybinei mokesčių inspekcijai. Vadinasi, Klaipėdos TM nepagrįstai apskaičiavo akcizą, nes: 1) Importavus prekes (*išleidus 532,2 kg rūkomojo tabako į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos (formalumą)*) ir padėjus jas į akcizais apmokestinamų prekių sandėlių, kaip nurodyta aukščiau, prievolė mokėti akcizus neatsirado; 2) akcizų sumokėjimo kontrolė perėjo Valstybinei mokesčių inspekcijai.

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas atmestinas, skundžiama Muitinės departamento sprendimo dalis tvirtintina.

Pareiškėjas skundą Komisijai pateikė dėl Muitinės departamento sprendimo pirmos dalies, kuria Pareiškėjui apskaičiuota mokesstinė prievolė, muitinei konstatavus, jog Pareiškėjas iš muitinės priežiūros neteisėtai paėmė 532,2 kg rūkomojo tabako. Kadangi mokesstinio ginčo dalyką apsprendžia konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, o Pareiškėjas dėl Muitinės sprendimo antros dalies nesutikimo motyvų skunde nepateikė, mokesstinio ginčo toje dalyje neinicijavo, todėl Komisija Muitinės departamento sprendimo pagrįstumą nagrinėja Pareiškėjo skunde suformuotose mokesstinio ginčo ribose, t. y. Komisija pasisakys dėl Muitinės departamento sprendimo dalies, kuria Pareiškėjui apskaičiuota 2893 Eur muitis, 25125 Eur akcizai, 6695 Eur importo PVM, 3832 Eur akcizų delspinigiai, 892 Eur importo PVM delspinigiai ir 3041 Eur bauda, pagrįstumo ir teisėtumo.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas pagal Klaipėdos TM išduotą Leidimą iš Šveicarijos firmos „P. M. I. M. SA“ importavo 1560 kg rūkomojo tabako V0F3GC, skirto cigaretėms gaminti, ir šią prekę deklaravo 2013-09-18 importo deklaracijoje laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūrai. Viena iš Leidime nurodytų sąlygų buvo tai, kad kompensaciniai produktai arba nepakeisto pavidalo prekės gali būti išleistos į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos. Dalį deklaruoto rūkomojo tabako V0F3GC, t. y. 1027,8 kg, Pareiškėjas sunaudavo cigarečių gamyboje, o gautus kompensacinius produktus – cigaretes reeksportavo iš Bendrijos muitų teritorijos. Dėl likusios dalies prekių (532,2 kg rūkomojo tabako) Pareiškėjas 2014-04-28 muitinei pateikė prašymą išleisti jas į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos, kartu formalumą užbaigimo dokumente nurodydamas, kad prašo išleisti į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos 532,2 kg rūkomojo tabako V0F3GC, skirto cigaretėms gaminti, deklaruoto laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūrai 2013-09-18 importo deklaracijoje bei apskaičiavo importo muitus ir mokesčius, o akcizų prašė neskaičiuoti. Klaipėdos TM patenkino Pareiškėjo prašymą, importo

muitus ir PVM muitinėje įskaitė 2014-04-28. Tačiau patikrinimo metu Klaipėdos TM nustatė, kad 532,2 kg rūkomojo tabako Pareiškėjas panaudojo ne pagal Leidime nurodytas sąlygas, t. y. panaudojo ne kompensaciniams produktams – cigaretėms gaminti, o panaudojo gaminant kitą rūkomąjį tabaką N0A5S, kuris tolesnėje gamyboje sunaudotas kaip cigarečių, skirtų ES rinkai, užpildas. Atsižvelgusi į šias aplinkybes, Klaipėdos TM konstatavo, kad ginčo prekė (rūkomasis tabakas V0F3GC) buvo neteisėtai paimta iš muitinės priežiūros, todėl skola muitinei atsirado vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso 203 straipsnio nuostatomis, o, vadovaujantis AĮ 9 straipsnio 2 ir 3 dalių nuostatomis, Pareiškėjui atsirado prievolė mokėti akcizus importo skolos muitinei atsiradimo dieną. Muitinės departamentas sutiko su Klaipėdos TM pozicija.

Pareiškėjas skunde Komisijai akcentavo, kad Klaipėdos TM išduoto Leidimo 20 langelyje buvo nustatyta sąlyga, jog Pareiškėjui leidžiama vykdyti prekių išleidimą į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos, t. y. 20 langelyje buvo įrašyta „taip“. Vadovaudamasis Įgyvendinimo nuostatų 546 straipsnyje nustatyta teise, kaip nurodo Pareiškėjas, jis neturėjo pareigos prekių (532,2 kg rūkomojo tabako) išleidimo į laisvą apyvartą be deklaracijos momentu atlikti kokių nors muitinės formalumų. Šios aplinkybės, Pareiškėjo nuomone, paneigia muitinės išvadas, jog kartu su 2014-04-28 prašymu išleisti prekes į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos Pareiškėjas nepateikė jokių dokumentų, susijusių su formalumų užbaigimu, ir taip pat paneigia muitinės išvadas, jog laikino įvežimo perdirbimui procedūra liko neužbaigta. Pareiškėjo teigimu, jis neatliko veiksmų, susijusių su prekių neteisėtu paėmimu iš muitinės priežiūros, todėl muitinė jo (Pareiškėjo) skolą muitinei nepagrįstai kvalifikavo pagal BMK 203 straipsnį. Taip pat Pareiškėjas akcentuoja, jog prievolė mokėti akcizą už importuojamas akcizais apmokestinamas prekes neatsiranda, jei jos nugabenamos į akcizais apmokestinamų prekių sandėlį Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka, o jis (Pareiškėjas) prekių išleidimą be muitinės deklaracijos (formalumų) atliko 2013-11-08 ir prekės į akcizais apmokestinamų prekių sandėlį taip pat padėtos 2013-11-08, t. y. nepažeidžiant Importuojamų akcizais apmokestinamų prekių gabenimo, kad neatsirastų prievolės mokėti importo akcizus, tvarkos apraše nustatytų reikalavimų.

Tiek iš Muitinės departamento sprendimo, tiek iš Pareiškėjo pateikto skundo ir posėdžio Komisijoje metu mokesčių administratoriaus ir Pareiškėjo nurodytų argumentų darytina išvada, jog nagrinėjamo ginčo esmė, ar, kaip nurodo Pareiškėjas, ginčo tabaką V0F3GC panaudodamas kito rūkomojo tabako N0A5S gamybai, kuris (tabakas N0A5S) tolesnėje gamyboje sunaudotas kaip cigarečių, skirtų ES rinkai, užpildas, jis (Pareiškėjas) pasielgė teisėtai ir pagrįstai, t. y. nepažeidė nei Leidime nustatytų sąlygų, nei Bendrijos muitinės kodekso ir Įgyvendinimo nuostatų atitinkamų nuostatų, ar, kaip teigia Muitinės departamentas, Pareiškėjas ginčo rūkomąjį tabaką V0F3GC iš muitinės priežiūros 2013-11-08 paėmė neteisėtai ir Pareiškėjui atsirado tiek skola muitinei, tiek prievolė mokėti akcizus importo skolos muitinei atsiradimo dieną.

Kaip minėta, Pareiškėjui išduotame laikinojo įvežimo perdirbti Leidime nustatyta, kad kompensaciniai produktai arba nepakeisto pavidalo prekės gali būti išleistos į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos, t. y. Leidimo 20 langelyje *Išleidimas į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos* įrašytas žodis *taip*. Leidime, be kitų dalykų, nustatytos sąlygos, kad laikinai įvežtos perdirbti prekės yra visiškai paruoštas cigarečių užpildas, kompensacinių produktų gamyba vykdoma tik cigarečių ceche, t. y. laikinai įvežtos perdirbti prekės naudojamos tiesiogiai tik cigarečių gamybai nenaudojant jų jokio kito tarpinio produkto gamyboje, o kompensacinių produktų – cigarečių užpildui naudojamas tik laikinai įvežtas perdirbti rūkomasis tabakas. Taip pat Leidime nustatyta, kad Leidimo turėtojas turi pranešti muitinei apie visus po Leidimo gavimo atsiradusius veiksmus, kurie gali turėti įtakos tolesniam naudojimuisi Leidimu arba jo turiniui. Pareiškėjas neginčija minėtų Leidimo sąlygų, tačiau teigia, jog, 2013-11-08 paimdamas muitinės priežiūrimas prekes – ginčo rūkomąjį tabaką V0F3GC ir panaudojęs jį ne pagal Leidime nurodytas sąlygas, t. y. panaudodamas ne kompensacinių produktų – cigarečių gamybai, o ginčo tabaką perdirbęs į kitą rūkomąjį tabaką N0A5S, jis pasinaudojo Leidimo suteikta teise prekes išleisti į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos (20 langelyje – *taip*). Tokiu būdu, pradėjęs ginčo rūkomąjį tabaką V0F3GC naudoti kito tarpinio produkto gamyboje, Pareiškėjas pateikė prekes į ekonominę rinką (išleido jas į laisvą apyvartą) be muitinės deklaracijos, t. y. be jokių muitinės formalumų ir prekės įgijo Bendrijos prekių statusą anksčiau, nei numatytas muitinės procedūrų formalumų užbaigimo terminas. Pareiškėjo nuomone, ginčo tabakui įgijus Bendrijos prekių

statusą, jis turėjo teisę šį tabaką panaudoti ne kompensaciniams produktams – cigaretėms gaminti, o panaudoti gaminant kitą rūkomojį tabaką N0A5S, kuris tolesnėje gamyboje sunaudotas kaip cigarečių, skirtų ES rinkai, užpildas. Pareiškėjo teigimu, 2014-04-28 (t. y. *nepažeidžiant Leidimo panaudojimo ataskaitos pateikimo termino pabaigos (2014-04-30)*) pateikus teritorinei muitinei prašymą dėl leidimo išleisti į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos 532,2 kg rūkomojo tabako ir formalumų užbaigimo dokumentą bei apskaičiuavus importo muitus ir mokesčius, buvo patvirtinta, kad Pareiškėjas 2013-11-08 į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos išleido 532,2 kg rūkomojo tabako.

Išanalizavusi Leidimo turinį bei nagrinėjamą situaciją reglamentuojančius teisės aktus, Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjo pozicija ginčo klausimu yra nepagrįsta. Komisija sutinka su Muitinės departamento išvada, kad Pareiškėjui sąlyginio neapmokestinimo procedūros taikymo metu ginčo prekes perdirbus ne pagal Leidime numatytas sąlygas, ginčo prekei (532,2 kg rūkomojo tabako) įforminta laikinojo įvežimo perdirbti procedūra liko neužbaigta.

Nagrinėjamu atveju, visų pirma, pažymėtina, kad į Europos Bendrijos muitų teritoriją įvežtos ne Europos Bendrijos prekės nuo jų įvežimo momento yra muitinės prižiūrimos ir lieka taip prižiūrimos, nepažeidžiant 82 straipsnio 1 dalies, tol, kol pakeičiamas prekių muitinis statusas, jos įvežamos į laisvąją zoną, padedamos į laisvąjį sandėlį, reeksportuojamos ar sunaikinamos vadovaujantis 182 straipsniu (BMK 37 str. 1 ir 2 d.). Pareiškėjo pagal Leidimą importuotas (2013-09-18) rūkomasis tabakas (V0F3GC) buvo deklaruotas laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūrai (BMK 85 str.), t. y. procedūrai, kuriai taikoma sąlyginio neapmokestinimo sistema. Leidime buvo nustatytos importuotoms prekėms laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūros taikymo sąlygos (minėtos aukščiau) (BMK 87 str. 1 d.) ir Pareiškėjas įpareigotas pranešti muitinei apie visus po leidimo gavimo atsiradusius veiksniai, kurie gali turėti įtakos tolesniam naudojimuisi leidimu arba jo turiniui (BMK 87 str. 2 d.; Leidimo 16 langelio 6 p.). Ekonominio poveikio turinti sąlyginio neapmokestinimo procedūra baigiama, kai prekėms arba kompensaciniams ar perdirbtiems produktams, kuriems ši procedūra buvo įforminta, įforminami nauji muitinės sankcionuoti veiksmai (BMK 89 str. 1 d.). Ne Bendrijos prekių išleidimas į laisvą apyvartą suteikia šioms prekėms Bendrijos prekių muitinį statusą, kas reiškia, kad prekėms pritaikytos prekybos politikos priemonės, atlikti kiti nustatytieji prekių importo formalumai ir kad prekės apmokestintos visais teisiškai privalomais sumokėti muitais (BMK 79 str.).

Atsižvelgiant į minėtą teisinį reglamentavimą, konstatuotina, kad, Pareiškėjui pagal išduotą Leidimą 2013-09-18 importavus ginčo prekes (532,2 kg rūkomojo tabako) ir deklaravus jas sąlyginio neapmokestinimo procedūrai, jos tapo muitinės prižiūrimos ir iki jų išleidimo į laisvą apyvartą atlikti kitų, nei nurodyta Leidime, veiksmų su ginčo prekėmis Pareiškėjas neturėjo teisės, apie šiuos veiksmus neinformavęs muitinės. Pareiškėjas, remdamasis Bendrijos muitinės kodekso 120 straipsniu, Įgyvendinimo nuostatų 546 straipsniu ir 67 priedo paaiškinimais, nagrinėjamu atveju nevisiškai teisingai aiškina Leidimo sąlygą, leidžiančią jam vykdyti ginčo prekių (532,2 kg rūkomojo tabako) išleidimą į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos, neva kaip leidžiančią Pareiškėjui šiuos veiksmus (*išleisti į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos*) atlikti be jokių muitinės formalumų ir apie šiuos veiksmus muitinę informuoti tik suėjus muitinės procedūrų formalumų užbaigimo terminui.

Vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso 120 straipsniu, taikant Komiteto procedūrą gali būti nustatyti atvejai ir sąlygos, kai nepakeisto pavidalo prekės arba kompensaciniai produktai laikomi išleistais į laisvą apyvartą. Įgyvendinimo nuostatų 546 straipsnio 1 dalis nustato, kad Leidime nurodoma, ar kompensaciniai produktai arba *nepakeisto pavidalo prekės* gali būti išleisti į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos, *nepažeidžiant draudimo ar ribojimo priemonių*. Šiuo atveju jie laikomi išleistais į laisvą apyvartą, jeigu, pasibaigus formalumų užbaigimo laikotarpiui, *jiems nebuvo įformintas muitinės sankcionuotas veiksmas* arba *naudojimas*. Minėto straipsnio 2 dalis nustato, kad, atsižvelgiant į Kodekso 218 straipsnio 1 dalies pirmąją pastraipą, deklaracija išleidimui į laisvą apyvartą laikoma pateikta, priimta ir išleidimas suteiktas muitinės formalumų užbaigimo dokumento pateikimo metu. To paties 546 straipsnio 3 dalis nustato, kad produktai arba prekės tampa Bendrijos prekėmis, kai yra pateikiami į rinką. Įgyvendinimo nuostatų 67 priedo „Prašymų ir leidimų formos“

paaiškinimuose dėl *Leidimo taikyti ekonominio poveikio turinčių / galutinio vartojimo muitinės procedūrą* papildomame lape „Laikinas įvežimas perdirbti“ esančio 21 langelio nurodyta, kad nurodoma visa papildoma informacija, kuri laikoma naudinga pagal 18–20 langelius. Pareiškėjui išduoto Leidimo 21 langelyje yra nurodyta – tam tikro laikotarpio prekės be muitinės deklaracijos į laisvą apyvartą išleidžiamos muitinės sprendimu, Pareiškėjui muitinės nustatytais terminais pateikus 2 priedo apskaitos lapus už tą ataskaitinį laikotarpį ir laisvos formos prašymą.

Taigi, muitinė gali nustatyti ribojimus prekių išleidimui taikant supaprastinimą, t. y. išleidžiant prekes į laisvą apyvartą be deklaracijos, kas nagrinėjamu atveju ir buvo padaryta, t. y. Leidime nustatytos tam tikros (minėtos) sąlygos ginčo prekių (532,2 kg rūkomojo tabako) išleidimui į laisvą apyvartą. Pažymėtina, kad Įgyvendinimo nuostatų 546 straipsnyje kalbama apie *nepakeisto pavidalo prekes ar kompensacinius produktus* ir jų išleidimą į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos. Pagal minėtą straipsnį būtent jie (*nepakeisto pavidalo prekės ar kompensaciniai produktai*) laikomi išleistais į laisvą apyvartą, jei, pasibaigus formalumų užbaigimo laikotarpiui, jiems nebuvo įformintas muitinės sankcionuotas veiksmas arba naudojimas. Tai nagrinėjamu atveju reiškia, kad formalumų užbaigimo laikotarpiu, jei nebuvo muitinės sprendimo išleisti šias prekes į laisvą apyvartą arba nebuvo muitinės deklaracijos, visu tuo laikotarpiu (formalumų užbaigimo) (6 mėn.; 13 langelis) prekės turėjo būti arba *nepakeisto pavidalo prekės arba kompensaciniai produktai*, t. y. tokios prekės, kurioms ir buvo įformintas supaprastintas režimas, ir atliekami tie veiksmai, kurie yra leidžiami. Pareiškėjas posėdžio metu neteisingai aiškino, kad bet koks veiksmas su šia preke – naudojimas ar pardavimas – reiškia, kad prekė netenka muitinės priežiūros. Kaip minėta, ne Bendrijos prekių muitinės priežiūra yra susijusi su prekių išleidimu (*muitinio statuso pakeitimu, išvežimu į laisvąją zoną, padėjimu į laisvąjį sandėlį, reeksportavimu ar sunaikinimu*), o ne su prekių paėmimu naudojimui. Tik leidime nurodytomis sąlygomis ginčo 532 kg rūkomąjį tabaką išleidęs į laisvą apyvartą, Pareiškėjas su juo galėjo atlikti bet kokius veiksmus. Pareiškėjas 2016-01-25 Komisijai pateikė papildomus dokumentus (*Pareiškėjo 2016-01-22 prašymas dėl įrodymų prijungimo ir kartu su juo pateikti priedai: 2001-09-24 Europos Komisijos Gairės, Muitinės kodekso (Vokietija, 2013) komentaras, Muitinės leidinys (2001, Nr. 6)* kurie, Pareiškėjo nuomone, paneigia mokesčių administratoriaus išvadą, jog prekių panaudojimas iki formalumų užbaigimo termino ir tariamai privalomų atlikti veiksmų, laikomas neteisėtu prekių paėmimu iš muitinės priežiūros. Įvertinus nurodytų dokumentų turinį, matyti, kad Pareiškėjas darydamas išvadą dėl *prekių* panaudojimo, netiksliai naudoja sąvokas. Iš papildomai pateiktų dokumentų matyti, kad visos Pareiškėjo papildomai nurodytos nuostatos (*iš jų ir dėl Įgyvendinimo nuostatų 546 straipsnio aiškinimo*) dėl prekių panaudojimo iki formalumų užbaigimo termino, dėl prekių į laisvą apyvartą išleidimo be muitinės deklaracijos yra taikomos *nepakeisto pavidalo prekėms arba kompensaciniams produktams (laikiniai įvežti perdirbti)*. Atsižvelgiant į tai, papildomai Pareiškėjo pateikti dokumentai nepaneigia muitinės išvados dėl neteisėto ginčo prekių paėmimo iš muitinės priežiūros.

Taigi iki 2014-04-28 ginčo prekės (532,2 kg rūkomojo tabako) buvo muitinės priežiūros ir be muitinės leidimo su jomis negalėjo būti atlikti jokie kiti veiksmai, negu numatyta Leidime. Pareiškėjas prašymą išleisti į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos 532,2 kg rūkomojo tabako V0F3GC, skirto cigaretėms gaminti, deklaruoto laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūrai ginčo importo deklaracijoje (2013-09-18), privalėjo pateikti muitinei ne 2014-04-28, o 2013-11-08, t. y. pradėjęs nurodytą rūkomąjį tabaką naudoti ne pagal Leidime nurodytas sąlygas. Kitaip sakant, Pareiškėjas prašymą išleisti į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos 532,2 kg rūkomojo tabako V0F3GC galėjo pateikti 2014-04-28 (iki formalumų užbaigimo laikotarpio termino pabaigos), jei būtų nepradėjęs šio tabako *naudoti* (Įgyvendinimo nuostatų 546 str. 1 d.) kito tabako gamybai. Dėl Pareiškėjo nurodytų Įgyvendinimo nuostatų 67 priedo paaiškinimų Komisija pažymi, kad visos Leidime nurodytos sąlygos (*ties Pareiškėjo skunde minėtos teisės, nurodytos 20 ar 21 langeliuose, ties Pareiškėjo pareigos, nurodytos 9 ar 16 langeliuose*) turi būti skaitomos (vykdomos) kartu ir negali būti vertinamos atskirai. Pareiškėjas paaiškina, kad 21 langelyje nurodyta, jog išleidimas į laisvą apyvartą vyksta tada, kai pateikiamas prašymas ir ataskaita. O prašymas išleidimui į laisvą apyvartą pateikiamas formalumų termino pabaigoje ir tai taip pat nurodo 16 langelio turinys. Šiuo aspektu Komisija dar kartą pažymi, kad Leidimo turėtojas *turi*

pranešti muitinei apie visus po Leidimo gavimo atsiradusius veiksnius, kurie gali turėti įtakos tolesniam naudojimuisi Leidimu arba jo turiniui (16 langelis). Dėl aplinkybių, kad asmenys, besinaudojantys laikinojo įvežimo perdirbti procedūra, kaip išskirtine priemone, turi griežtai laikytis iš jos išplaukiančių pareigų, yra pasisakęs ir Teisingumo Teismas, nurodydamas, kad reikia taip pat griežtai aiškinti pasekmes, kurios gali kilti, jeigu jie (asmenys) nevykdo savo pareigų (minėto 2010-01-14 sprendimo sujungtose bylose Nr. C-430/08 ir Nr. C-431/08 42 p.).

Apibendrinus aukščiau nurodytas aplinkybes, kadangi ginčo 532,2 kg rūkomojo tabako V0F3GC buvo perdirbta pagal kitas sąlygas, nei nustatyta Leidime, o pagamintos ir pateiktos į rinką cigaretės negali būti laikomos kompensaciniais produktais, gautais pagal leidime nustatytas sąlygas, Komisija, remdamasi aukščiau minėtomis Bendrijos muitinės kodekso ir Įgyvendinimo nuostatų teisės normomis, konstatuoja, jog 532,2 kg rūkomojo tabako V0F3GC įforminta laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūra liko neužbaigta. Pareiškėjas, panaudojęs minėtą ginčo tabaką cigarečių gamyboje, pažeisdamas Leidime nustatytas sąlygas, neteisėtai paėmė jį iš muitinės priežiūros. Atsižvelgiant į nustatytas aplinkybes dėl prekių neteisėto paėmimo iš muitinės priežiūros, taip pat konstatuotina, kad muitinė Pareiškėjo skolą muitinei pagrįstai kvalifikavo pagal BMK 203 straipsnį ir šio straipsnio pagrindu skolą muitinei pripažino prekių perdavimo į gamybą momentu (2013-11-08, 2013-11-10, 2013-11-13, 2013-11-16, 2013-11-17 ir 2013-11-19), nes būtent šio straipsnio nuostatos yra susijusios su veiksmis, dėl kurių prekės paimamos iš muitinės priežiūros. Komisija plačiau dėl BMK 203 straipsnio taikymo nepasisako, nes Pareiškėjas iš esmės neginčija šio straipsnio taikymo pagrindų ir sutinka, kad 203 straipsnis taikomas, nustačius neteisėtą prekių paėmimą iš prekių muitinės priežiūros. Be to, Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje taip pat yra nurodyta ir Teisingumo Teismo praktika, reglamentuojanti skolos muitinei atsiradimą vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso 203 straipsnio nuostatomis. Pareiškėjas nagrinėjamu atveju nepripažįsta, kad jo veiksmi, susiję su 532 kg rūkomojo tabako panaudojimu iki prašymo muitinei pateikimo išleisti prekes į laisvą apyvartą be muitinės deklaracijos, traktuotini kaip neteisėtas prekių paėmimas iš prekių muitinės priežiūros.

Įvertinusi aukščiau nurodytas aplinkybes dėl Pareiškėjo skolos muitinei atsiradimo momento, Komisija daro išvadą, kad Muitinės departamentas taip pat pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjui skolos muitinei atsiradimo metu atsirado ir prievolė mokėti akcizus. Ginčo atveju Pareiškėjui prievolės mokėti akcizus pagrindus reglamentuoja AĮ 9 straipsnio 2 ir 3 dalių (2010-11-30 įstatymo Nr. XI-1158 redakcija, galiojanti nuo 2010-12-18) nuostatos.

AĮ 9 str. 2 dalies 1 punkte nustatyta, kad „<<... Prievolė mokėti akcizus atsiranda už Lietuvos Respublikoje importuojamas (įskaitant neteisėto importo atvejus) akcizais apmokestinamas prekes, <<...>>, kai 1) ne Europos Sąjungos prekės yra Lietuvos Respublikos teritorijoje tuo metu, kai jos įvežamos į Europos Sąjungos teritoriją. Jeigu į Europos Sąjungos teritoriją įvežtos ne Europos Sąjungos prekės ne išleidžiamos į laisvą apyvartą, o joms pradedama taikyti sąlyginio neapmokestinimo procedūra arba priemonė, laikoma, kad ne Europos Sąjungos prekės yra importuotos Lietuvos Respublikos teritorijoje tuo atveju, jeigu, nustojus taikyti šias procedūras arba priemones, prekės yra Lietuvos Respublikos teritorijoje...>>“. AĮ 9 str. 3 dalis nustato, kad „<<...Prievolė mokėti akcizus už šio straipsnio 2 dalyje nurodytas prekes <<...>> atsiranda tuo metu, kai pagal atitinkamus teisės aktus atsiranda prievolė už jas apskaičiuoti importo muitus, žemės ūkio ar kitas rinkliavas. Jeigu šio straipsnio 2 dalyje nurodytoms prekėms netaikomi jokie importo muitai, žemės ūkio ar kitos rinkliavos, prievolė mokėti akcizus už jas atsiranda tada, jeigu pagal atitinkamas Bendrijos muitinės kodekso nuostatas atsirastų importo skola muitinei, ir jeigu šioms prekėms šie muitai ar rinkliavos būtų nustatyti.“ Kaip minėta, ginčo rūkomajam tabakui skola muitinei atsirado paėmimo iš muitinės priežiūros metu (kai tabakas buvo paduotas į gamybą, t. y. 2013-11-08, 2013-11-10, 2013-11-13, 2013-11-16, 2013-11-17 ir 2013-11-19). Nurodytu laiku ginčo rūkomasis tabakas buvo Lietuvos Respublikoje, todėl prievolė mokėti akcizus atsirado importo skolos muitinei dieną. Dėl Pareiškėjo argumentų, jog jis, nugabendamas ginčo prekes į akcizais apmokestinamų prekių sandėlį, nepažeidė Importuojamų akcizais apmokestinamų prekių gabenimo, kad neatsirastų prievolės mokėti importo akcizus, tvarkos aprašo reikalavimų, plačiau

nepasisakytina, nes, kaip minėta, nuo 2013-11-08 (*ginčo tabako padavimas į gamybą*) Pareiškėjas ginčo prekių į laisvą apyvartą neišleido.

Netenkintas ir Pareiškėjo Komisijos posėdžio metu išreikštas prašymas kreiptis į Europos Teisingumo Teismą dėl Įgyvendinimo nuostatų 546 straipsnio išaiškinimo. Nagrinėjamu atveju Komisijai nekyla neaiškumų dėl minėto straipsnio nuostatų taikymo ginčo atveju (*pasisakyta aukščiau*).

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 2015-11-18 sprendimo Nr. 1A-511 pirmą dalį.

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 mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliienė

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliienė