



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL H. L. 2017-05-02 SKUNDO**

2017 m. liepos 11 d. Nr. S-153 (7-101/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršelienės
Martyno Endrijaičio
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Linos Vosylienės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių administratoriaus
atstovui

Dariui Binkiui

mokesčių mokėtojai
mokesčių mokėtojo atstovei

H. L.
advokatei B. Y.

2017 m. birželio 20 d. išnagrinėjusi H. L. (toliau – Pareiškėjas) 2017-05-02 skundą dėl Muitinės departamento prie Finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) 2017-04-12 sprendimo Nr. 1A-97, n u s t a t ė:

Muitinės departamentas ginčijamu sprendimu patvirtino Klaipėdos teritorinės muitinės (toliau – Klaipėdos TM) 2017-02-24 supaprastinto patikrinimo ataskaitą Nr. 7LM1901222S, kuria Pareiškėjui įregistravo mokestinę prievolę muitinei: 3494 Eur maitą, 57 Eur maito delspinigių, 734 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 156 Eur PVM delspinigių bei skyrė 10 proc. dydžio 423 Eur papildomai apskaičiuotų importo mokesčių baudą.

Dėl prekės apmokestinimo importo maitu pagrįstumo.

Byloje nustatyta, jog Pareiškėjas iš JAV importavo civilinį orlaivį „Glastar No. 5607“ (eksperimentinį mažosios aviacijos lėktuvą, skirtą asmeniniams poreikiams – mėgėjiškiems / laisvalaikio skraidymams) ir jį deklaravo elektroninėje importo deklaracijoje Nr. 15LTLUB000IM004813 (2015-03-20) (toliau – ginčo EID) Taric kodu 8802 20 00 10, taikydamas 0 proc. preferencinį maito tarifą, vietoje 7,7 proc. trečiųjų šalių maito tarifo. Vadovaujantis 2014-10-16 Komisijos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 1101/2014, kuriuo iš dalies keičiamas Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo maitų tarifo I priedas, II skyriaus „Specialiosios nuostatos“ B dalies „Civiliniai orlaiviai ir prekės, skirtos naudoti civiliniuose orlaiviuose“ 4 punktu, civiliniai orlaiviai

atleidžiami nuo maito, jeigu laikomasi sąlygų, nustatytų atitinkamose Europos Sąjungos nuostatose, numatančiose tokių prekių naudojimo muitinės priežiūrą, t. y. kaip nustatyta Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93 dėl Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92 nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą įgyvendinimo nuostatų (toliau – BMKĮN) 291–300 straipsniuose. Pagal BMKĮN 292 str. 1 dalį palankus maito tarifo režimas, kai numatoma, kad prekėms bus taikoma galutinio vartojimo muitinės priežiūra, galimas tik turint raštišką leidimą. Vadinasi, asmuo, naudodamasis atleidimu nuo maito, privalo turėti ir muitinės raštišką leidimą taikyti galutinio vartojimo muitinės procedūrą. Ginčo atveju Pareiškėjas tokio leidimo neturėjo, todėl, atsižvelgiant į paminėtų teisės aktų nuostatas, importuojamam civiliniam orlaiviu negalėjo būti taikomas atleidimas nuo maito. Dėl nurodytų priežasčių Pareiškėjo deklaruotas prekių TARIC kodas 8802 20 00 10 (kuris taikomas vykdant galutinio vartojimo muitinės procedūrą) keistinas į TARIC kodą 8802 20 00 90 ir prekė apmokestinama 7,7 proc. trečiųjų šalių maito tarifu.

Muitinės departamentas, nesutikdamas su Pareiškėjo skundo argumentais, jog formalus leidimo neturėjimas negali būti pagrindas apmokestinti trečiųjų šalių importo maito tarifu, akcentavo tai, kad toks apmokestinimas atitinka importo metu galiojusį teisinį reglamentavimą. Be to, teisės aktai (2014-10-16 Komisijos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 1101/2014) numatė galimybę importuotojams pasinaudoti lengvata – atleidimu nuo maito taikant galutinio vartojimo muitinės procedūrą, kuriai, kaip minėta, būtinas raštiškas muitinės leidimas. Taigi, asmuo, kuris siekia pasinaudoti lengvata – atleidimu nuo maito, turi pats veikti aktyviai, kaip tai yra numatyta BMKĮN 291–300 straipsniuose. Ginčo atveju Pareiškėjas minėtų nuostatų nesilaikė, tačiau importo metu ginčo EID prekę deklaravo taikydamas lengvatinį apmokestinimo režimą, nepagrįstai nuroydamas, kad leidimo pateikti nereikalaujama. Sprendime pažymėta, jog ir po prekių importo, Pareiškėjas nesikreipė į muitinę (iki nebuvo pradėtas atlikti patikrinimas) dėl leidimo taikyti galutinio vartojimo procedūrą, kaip tai numato BMKĮN 294 straipsnis. Todėl Pareiškėjo importuotas orlaivis pagrįstai apmokestintas 7,7 proc. trečiųjų šalių maito tarifu.

Dėl atsisakymo išieškoti maitą pagrįstumo.

Muitinės departamentas, atsakydamas į Pareiškėjo skundo motyvus dėl galimybės ginčo teisiniams santykiams taikyti Sąjungos muitinės kodekso 120 straipsnio („Teisingumas“) nuostatas ir atsisakyti išieškoti maito mokestį, nurodė, jog pagal nusistovėjusią Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktiką procesinės taisyklės taikytinos visiems jų įsigaliojimo metu nagrinėjamiems teisiniams ginčams, skirtingai nei materialinės normos, kurios paprastai aiškinamos kaip netaikytinos iki jų įsigaliojimo susidariusioms situacijoms (ESTT byla Nr. C-121/91, byla Nr. C-251/00). Sąjungos muitinės kodekso 116 ir 120 straipsnių nuostatos dėl atvejų, kuriais atsisakoma išieškoti maito mokestį, yra materialinės teisės normos, vadinasi jos taikomos santykiams, susiklosčiusiems jau galiojant šioms normoms. Todėl Sąjungos muitinės kodekso 120 straipsnyje numatytas teisingumas galėtų lemti atsisakymą išieškoti, jei importo skola muitinei būtų atsiradusi galiojant Sąjungos muitinės kodekso 116 ir 120 straipsniams, t. y. po 2016 m. gegužės 1 d. Ginčo atveju prekė buvo importuota ir skola muitinei atsirado 2015 m. kovo 20 d., t. y. galiojant 1992-10-12 Tarybos reglamentui (EEB) Nr. 2913/92, nustatančiam Bendrijos muitinės kodeksą (toliau – BMK). Sąjungos muitinės kodekso nuostatos nenumato atgalinio šio kodekso 116 ir 120 straipsnių nuostatų taikymo. Atitinkamai sprendime daroma išvada, jog nėra pagrindo atsisakyti išieškoti maito mokesčio pagal Pareiškėjos skunde nurodytą Sąjungos muitinės kodekso 120 straipsnį.

Sprendime nurodyta, jog Pareiškėjo atveju dėl atsisakymo išieškoti importo maitą yra taikytinos BMK 236, 237, 238 ir 239 straipsnių ir BMKĮN 899–909 straipsnių nuostatos, kuriose numatyti atleidimo nuo importo maito atvejai, tačiau Muitinės departamentas, įvertinęs Pareiškėjo skunde nurodytas aplinkybes, kuriomis grindžiamas atleidimas nuo maito, nenustatė, kad jos atitiktų kurį nors iš atvejų, numatytą minėtuose BMK ir BMKĮN straipsniuose. Muitinės departamentas Pareiškėjo veiksmus prekių importo metu (*deklaravimas*

TARIC kodu, kuriam privaloma turėti leidimą galutiniam vartojimui, o Pareiškėjas jo neturėjo; ginčo EID 44 langelyje Pareiškėjas (jo atstovas) vietoj leidimo numerio įrašė žodį „Nereikalaujama“)) ir po prekių importo (Pareiškėjas, žinodamas, kad neturi leidimo galutiniam vartojimui, nesikreipė į muitinę, nors teisės aktai numato galimybę kreiptis dėl leidimo išdavimo atgaline data) vertino kaip turinčius apgaulės požymių arba akivaizdžiai aplaidžius.

Nurodytų argumentų pagrindu padaryta išvada, jog ginčo atveju nebuvo pagrindo atsisakyti iš Pareiškėjo išieškoti muito mokesčių.

Pareiškėjas su skundžiamu sprendimu nesutinka ir prašo Komisijos jį panaikinti arba pakeisti, nusprendžiant atsisakyti išieškoti apskaičiuotą importo muitą.

Pareiškėjas nurodė, jog sprendimas priimtas visapusiškai ir objektyviai neįvertinus jo argumentų.

1. Muitas neturėjo būti apskaičiuotas.

1.1. Pareiškėjas nurodo, jog sprendimas apskaičiuoti importo muitą buvo priimtas formaliai, neįsigilinus į Pareiškėjo skundo argumentus.

Pareiškėjas nurodė, jog veikdamas muitinės tarpininko paslaugų teikimo sutarties pagrindu, visus su orlaivio importu susijusius formalumus atliko jo atstovas – muitinės tarpininkas UAB "A1" (toliau – Muitinės tarpininkas), kuris ir nurodė Pareiškėjui, jog importo muitas netaikomas. Tuo tarpu importo PVM buvo sumokėtas 2016-03-19. Taigi, Pareiškėjas buvo įsitikinęs, jog visos su orlaivio importu susijusios prievolės yra įvykdytos tinkamai.

Pareiškėjas, neginčydamas teisinio reglamentavimo dėl galutinio vartojimo leidimo turėjimo, nurodo, jog nesutiko su formaliu šios teisės normos taikymu. Pagal BMKĮN 292 str. 1 dalį palankaus muitų tarifų režimo taikymas pagal BMK 21 straipsnį, kai numatoma, kad prekėms bus taikoma galutinio vartojimo muitinės priežiūra, galimas tik turint raštišką leidimą. BMKĮN 294 str. numatyta galimybė išduoti leidimą atgaline data. Šioje normoje nenustatytas atgalinės datos maksimaliai ilgiausias laikotarpis. Šio straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad leidimo grįžtamoji galia gali būti pratęsta, tačiau ne ilgiau kaip vieneriems metams iki prašymo pateikimo dienos. Pareiškėjas akcentuoja tai, kad tiek ginčo EID pateikimo dieną (2015-03-20), tiek prašymo suteikti leidimą taikyti galutinį vartojimą atgaline data pateikimo dieną (2016-11-02) galiojęs reglamentavimas patvirtina, kad palankus muitų tarifų režimas iš esmės siejamas ne su leidimą taikyti galutinį vartojimą patvirtinančio dokumento turėjimu importo metu (formaliu pagrindu), bet su atitinkamų sąlygų, kurioms esant suteikiamas leidimas taikyti galutinį vartojimą, egzistavimu (esminiais reikalavimais, kurių buvimą leidimą suteikiantis dokumentas tik patvirtina). Tokios sąlygos buvo įtvirtintos BMKĮN 193 ir yra įtvirtintos Komisijos deleguotojo reglamento 239 straipsnyje. Remiantis šiomis nuostatomis, lengvatinis muito tarifas taikomas ne todėl, kad deklarantas turi įformintą leidimą (N990), bet todėl, kad yra galutinio vartojimo aplinkybės, kurių buvimu muitinė įsitikina ir tą įsitikinimą patvirtina leidimu. Tokį vertinimą patvirtina ir galimybė išduoti leidimą atgaline data. Todėl leidimo-dokumento neturėjimas yra formalus pobūdžio pažeidimas, nekeičiantis faktinių aplinkybių, nustatytų leidimui suteikti, atitinkamai – galutinio vartojimo procedūrai ir palankiam muitų tarifų režimui taikyti.

Pareiškėjas nurodė, jog nėra abejonių, kad orlaivis yra skirtas tik asmeniniams poreikiams ir naudojamas tik pagal orlaivio tiesioginę paskirtį. Tai patvirtina Civilinės aviacijos administracijos išduotas Specialusis tinkamumo skraidyti pažymėjimas (pažymėjimo Nr. 01899). Tuo tarpu Pareiškėjo prašymas suteikti leidimą taikyti galutinį vartojimą atgaline data buvo nenagrinėtas dėl to, kad Pareiškėjas praleido Komisijos deleguotame reglamente nustatytą atgalinio galiojimo vienerių metų terminą. Taigi, leidimo neturėjimas siejamas ne su esminėmis faktinėmis aplinkybėmis, bet su termino praleidimu.

1.2. Pareiškėjas nurodė, jog muitinės sprendimas neatitinka reikalavimo mokesčius administruoti, vadovaujantis protingumo ir teisingumo principais (Mokesčių administravimo

įstatymo (toliau – MAĮ) 8 str. 3 dalis). Muitinė priėmusi Pareiškėjo pateiktą deklaraciją matė jos duomenis ir žinojo, kad muitas nemokamas dėl galutinio vartojimo procedūros, nors tuo pačiu metu taip pat žinojo, kad leidimas nepateiktas ir tikriausiai nebus pateiktas, nes EID buvo nurodyta „nereikalaujama“. Pareiškėjo vertinimu, daugiau kaip metus nesikreipdama į Muitinės tarpininką ar Pareiškėją dėl deklaracijos duomenų ir papildomos informacijos ar dokumentų, muitinė leido Pareiškėjui pagrįstai manyti, kad procedūra yra įforminta tinkamai (teisingai). Pasak Pareiškėjo, muitinei pateiktuose dokumentuose buvo aiškiai matyti, kad buvo padaryta klaida ir kad arba turi būti sumokėtas muitas, arba turi būti pateiktas leidimas, kuris yra būtinas, norint prekę klasifikuoti TARIC kodu 8802 20 00 10. Muitinė, remdamasi minėtais principais, turėjo įvertinti, ar tuo atveju, jeigu leidimo būtų paprašyta anksčiau, jis būtų suteiktas, ar, nesant faktinio pagrindo leidimui išduoti, jis nebūtų išduotas ir Pareiškėjui atsirastų mokėtinas importo muitas.

Teisingas formalus – techninio pobūdžio pažeidimo ir situacijos teisingas išsprendimas skiriamas ne tik MAĮ, bet ir Muitinės kodekse bei Sąjungos muitinės kodekse. Nurodo, jog Muitinės kodekso 44 str. 4 dalyje įtvirtinta, jog valstybės narės turi užtikrinti, kad skundų nagrinėjimo procedūra sudarytų sąlygas greitai patvirtinti muitinės priimtų sprendimų teisingumą (*ne formalų teisėtumą*) arba juos pataisyti. Sąjungos muitinės kodekso 116 str. 1 dalies d punkte įtvirtinta, jog importo arba eksporto maito sumos grąžinamos arba atsisakomos išieškoti siekiant *teisingumo*. Taigi, pirmenybė teikiama ne formaliam teisėtumui, o teisingumui. Pareiškėjo atveju trečiųjų šalių importo maito taikymas formaliai būtų teisėtas, tačiau esant faktinėms leidimo N990 išdavimo aplinkybėms ir jo neturėjimui dėl aukščiau susiklosčiusių aplinkybių, nebūtų teisingas.

Pareiškėjas nurodo, jog Muitinės departamentas supaprastinto patikrinimo ataskaitos pagrįstumo nevertino šių Pareiškėjo išdėstytų argumentų pagrindu.

2. Dėl muitinės neatsisakymo išieškoti importo muitą pagrįstumo.

2.1 Pareiškėjas nurodo, jog atsisakymą išieškoti maito sumą reglamentuojančios normos yra procesinės. Prašymas atsisakyti išieškoti muitą turi būti vertinamas remiantis ne EID pateikimo metu, o prašymo pateikimo ir sprendimo dėl prašymo priėmimo metu galiojančiu teisiniu reglamentavimu.

Pareiškėjas atkreipė dėmesį, jog Vilniaus TM Pareiškėjo prašymą nagrinėjo vadovaudamasis Sąjungos muitinės kodekso normomis, tuo tarpu Muitinės departamentas – BMK ir BMKĮN, teigdamas, jog aktualios teisės normos yra materialiosios, o ne procesinės. Pareiškėjas nurodo, jog šios savo pozicijos Muitinės departamentas nepagrindė. Be to, Muitinės departamentas atsisakymą išieškoti muitą tapatina su atleidimu nuo importo maitų (sprendime nurodyta, jog ginčo atveju turėtų būti taikomos BMKĮN 899–909 straipsnių nuostatos). Pareiškėjas, atsižvelgdamas į teisės normų dėl atsisakymo išieškoti muitą buvimo vietą Sąjungos muitinės kodekse, t. y. kad ši teisės norma yra įtvirtinta skyriuje „*Importo arba eksporto maito sumos išieškojimas, mokėjimas, grąžinimas ir atsisakymas ją išieškoti*“, leidžia teigti, kad atsisakymą išieškoti maito sumą reglamentuojanti teisės norma yra procesinė. Todėl ginčo atveju turėtų būti taikomos Sąjungos muitinės kodekso 116 ir 120 straipsnių nuostatos.

2.2 *Prašymas atsisakyti išieškoti maito sumą yra pagrįstas, faktinės aplinkybės atitinka nustatytas sąlygas.*

Pareiškėjas, remdamasis Sąjungos muitinės kodekso 116 str. 1 d. d punktu nurodo, jog laikantis šiame skirsnyje nustatytų sąlygų, importo arba eksporto maito sumos grąžinamos arba atsisakomos išieškoti siekiant teisingumo. Kodekso 120 str. 1 dalyje nustatyta, kad 116 str. 1 dalies antroje pastraipoje ir 117–119 straipsniuose nenurodytais atvejais importo ar eksporto maito suma grąžinama arba atsisakoma ją išieškoti siekiant teisingumo, jei skola muitinei yra atsiradusi susiklosčius ypatingoms aplinkybėms, kurias vertinant skolininko veiksmuose nepastebėta apgaulės arba akivaizdaus aplaidumo požymių, o 2 dalyje nustatyta, jog tai, kad susiklostė 1 dalyje nurodytos ypatingos aplinkybės, nustatoma tuomet, kai įvertinus atvejo

aplinkybes paaiškėja, kad situacija, į kurią pateko skolininkas, yra išskirtinė palyginti su kitu tuo pačiu verslu užsiimančių veiklos vykdytojų situacija ir kad tokioms aplinkybėms nesusiklosčius jis nebūtų nukentėjęs dėl importo arba eksporto maito sumos surinkimo.

Klaipėdos TM nepateikė argumentų, kodėl Pareiškėjo atveju nesusiklostė ypatingos aplinkybės, o situacija, į kurią pateko Pareiškėjas, nėra išskirtinė, taip pat Muitinės departamentas nepagrindė savo teiginių, kad Pareiškėjo veiksmai vertintini kaip turintys apgaulės požymių arba akivaizdžiai aplaidūs. Byloje nėra jokių duomenų apie tai, kad Pareiškėjas neprašė leidimo N990 dėl apgaulės ar bet kokio aplaidumo. Pareiškėjas akcentuoja, kad neturėdamas specialių žinių dėl importo procedūrų taikymo pagalbos kreipėsi į Muitinės tarpininką. Todėl Pareiškėjas pagrįstai tikėjosi, jog visi muitinės formalumai bus atlikti laiku ir tinkamai. Tuo tarpu muitinė jokių trūkumų iki pat 2016 m. rugpjūčio mėn. nenustatė. Pareiškėjas savo situacijos išskirtinumą argumentuoja tuo, kad jeigu Muitinės tarpininkas nebūtų padaręs klaidos, o Muitinė Pareiškėjo deklaraciją būtų patikrinusi bent jau per vienerius metus, Pareiškėjui nebūtų atsiradusi importo maito prievole – leidimas būtų gautas, EID būtų užpildyta teisingai ir orlaivis būtų klasifikuotas teisingai. Pareiškėjas nėra verslininkas ir nevykdo tokios ar panašios rūšies veiklos. Importuotas orlaivis negali būti skirtas komercinei veiklai, juo negali būti skraidinami žmonės už atlygį, su juo nebuvo ir nebus atlikti jokie kiti muitinei reikšmingi veiksmai, kurie galėtų keisti importuotos prekės statusą ar procedūrą.

EID nurodytos informacijos taip pat nėra pagrindo vertinti kaip apgaulės, nes leidimo reikalavimas ar nereikalavimas yra ne fakto, o teisės klausimas. Pareiškėjas dar kartą atkreipia dėmesį, jog deklaraciją užpildė ir pateikė jo atstovas, t. y. asmuo, turintis specialių žinių ir leidimą teikti tokio pobūdžio paslaugas. Pareiškėjas neturėjo pagrindo manyti, kad EID buvo padaryta klaida ir dėl jos jam kyla kokių nors mokestinių prievolių. Juo labiau kad situaciją per metus nuo EID pateikimo buvo galima sureguliuoti. Jokių aplinkybių, kurias Pareiškėjas būtų norėjęs nusišlepti ar pateikti kitaip, nei jos egzistuoja, nebuvo nustatyta.

3. Dėl Muitinės departamento sprendimo neteisingumo.

Pareiškėjas, remdamasis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, kurioje teigiama, jog tokiu atveju, kai pagal faktines bylos aplinkybes, visuotinai pripažintus teisės principus, akivaizdu, jog sprendimas konkretaus socialinio konflikto atžvilgiu bus formalus, bet neteisingas, būtina pirmumą teikti bendrajai teisės sampratai, t. y. teisę pripažįstant fundamentalesniu dalyku negu įstatymas ar kitas teisės aktas (LVAT 2010-02-01 sprendimas adm. byloje Nr. A662-171/2010), nurodo, jog skundžiamas sprendimas turėtų būti panaikintas kaip neteisingas.

Iš bylos medžiagos matyti, jog skundžiamas Muitinės departamento sprendimas tvirtintinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl Muitinės departamento sprendimo, kuriuo buvo atsisakyta taikyti 0 proc. preferencinį maito tarifą ir ginčo prekei taikyti 7,7 proc. trečiųjų šalių maito tarifą, pagrįstumo, taip pat dėl muitinės neatsisakymo išieškoti importo maito pagrįstumo.

Dėl apmokestinimo importo maitais pagrįstumo.

Byloje nustatyta, jog Pareiškėjas, iš JAV importavo civilinį orlaivį „Glastar No. 5607“ ir savo vardu pateiktoje EID ginčo prekę deklaravo TARIC kodu 8802 20 00 10, pritaikydamas 0 proc. nepreferencinį maito tarifą, taikant galutinio prekių vartojimo procedūrą bei standartinį 21 proc. PVM tarifą. Komisija nurodo, jog TARIC 8802 20 00 10 subpozicijoje klasifikuojami *Civiliniai* lėktuvai ir kiti orlaiviai, kurių masė be krovinio ne didesnė kaip 2000 kg; 8802 20 00 90 subpozicijoje – *Kiti* lėktuvai ir kiti orlaiviai, kurių masė be krovinio ne didesnė kaip 2000 kg.

Kaip nurodyta skundžiamame sprendime, civilinių orlaivių atleidimo nuo maitų sąlygos išdėstytos 2014-10-16 Komisijos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 1101/2014, kuriuo iš

dalies keičiamas Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo I priedas, II skyriaus „Specialiosios nuostatos“ B dalyje „Civiliniai orlaiviai ir prekės, skirtos naudoti civiliniuose orlaiviuose“. Remiantis šios dalies 1 punkto 1 pastraipa bei 5 punktu, atleidimas nuo maito taikomas *inter alia* civiliams orlaiviams, klasifikuojamiems 8802 20 subpozicijoje. B dalies 4 punkte yra nustatyta, jog civiliniai orlaiviai atleidžiami nuo maito, jeigu laikomasi sąlygų, nustatytų atitinkamose Europos Sąjungos nuostatose, numatančiose tokių prekių naudojimo maitinės priežiūrą, t. y. kaip nustatyta Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93 dėl Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92 nustatančio Bendrijos maitinės kodeksą įgyvendinimo nuostatų (toliau – BMKĮN) 291–300 straipsniuose. BMKĮN II dalies (*Maitinės sankcionuoti veiksmai*) 1 Antraštinės dalies (*Išleidimas į laisvą apyvartą*) II skyriaus (*Galutinis vartojimas*) 291 straipsnio 1 dalyje yra nurodyta, jog šis skyrius (*291–300 straipsniai*) taikomas tais atvejais, kai numatyta, kad prekėms, išleistoms į laisvą apyvartą taikant palankų muitų tarifų režimą, sumažintą arba nulinę maito normą, atsižvelgiant į galutinį jų vartojimą, taikoma galutinio vartojimo maitinės priežiūra. Pagal BMKĮN 292 str. 1 dalį palankaus muitų tarifų režimo taikymas pagal Kodekso 21 straipsnį, kai numatoma, kad prekėms bus taikoma galutinio vartojimo maitinės priežiūra, galimas tik turint raštišką leidimą. Šio straipsnio 2 dalyje nurodyta, jog kai prekės išleidžiamos į laisvą apyvartą taikant sumažintą arba nulinę maito normą atsižvelgiant į jų galutinį vartojimą ir kai pagal galiojančias nuostatas reikalaujama, kad prekės liktų maitinės priežiūroje pagal Kodekso 82 straipsnį, būtinas raštiškas leidimas galutinio vartojimo maitinės priežiūrai.

Remiantis išdėstytu teisiniu reglamentavimu, tais atvejais, kai prekėms taikoma galutinio vartojimo maitinė priežiūra, palankaus muitų tarifų režimo, sumažintos arba nulinės maito normos taikymas yra aiškiai ir konkrečiai susietas su raštiško leidimo turėjimu. Pabrėžtina, kad leidimas išduodamas tokiems asmens veiksams ar operacijoms, kurias valstybė nori kontroliuoti, todėl jame nurodomi konkretūs duomenys ir sąlygos, kurių asmuo privalo laikytis – taip užtikrinama kompetentingos institucijos teisė ir pareiga vykdyti leidime nurodytų operacijų priežiūrą, bet kuriuo momentu įsitikinti, kad nėra pažeidžiamos leidimo ribos. Taigi, būtent leidimo (N990 – leidimas taikyti galutinio vartojimo procedūrą) turėjimas sąlygoja civilinio orlaivio klasifikavimą TARIC 8802 20 00 10 subpozicijoje ir nepreferencinio 0 proc. maito, taikant galutinio prekių vartojimo procedūrą, taikymą. Nepateikus leidimo, deklaruojama 8802 20 00 10 subpozicija neleidžiama. Todėl nepriklausomai nuo to, kad pagal prekės aprašymą importuota prekė yra civilinis orlaivis, nepateikus N990 leidimo, tokia prekė turi būti klasifikuojama TARIC 8802 20 00 90 subpozicijoje, kaip *Kiti* lėktuvai ir kiti orlaiviai, kurių masė be krovinio ne didesnė kaip 2000 kg. Šioje subpozicijoje klasifikuojamiems orlaiviams galutinio vartojimo maitinės priežiūra netaikoma ir taikomas 7,7 proc. trečiųjų šalių maito tarifas.

Byloje neginčijamai nustatyta, kad Pareiškėjas leidimo taikyti galutinio vartojimo procedūrą (N990) neturėjo, taip pat nepasinaudojo galimybe tokį leidimą gauti atgaline data (tiek BMKĮN 294 str. 3 dalyje, tiek 2015-07-28 Komisijos deleguotojo reglamento (ES) Nr. 2015/2446, kuriuo Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 952/2013 papildomas išsamiais taisyklėmis, kuriomis patikslinamos kai kurios Sąjungos maitinės kodekso nuostatos, 172 str. 2 dalyje buvo numatyta galimybė išimtiniais atvejais gauti leidimą atgaline data, t. y. kad prašomas išduoti leidimas įsigaliojotų ne anksčiau kaip prieš vienerius metus iki prašymo išduoti leidimą pateikimo / priėmimo dienos. Pareiškėjo atveju ginčo prekės importo deklaracija įforminta 2015-03-20, tuo tarpu prašymas išduoti ginčo prekei leidimą galutiniam vartojimui atgaline data buvo gautas 2016-11-02, taigi, viršijant minėtą maksimalų leidimo įsigaliojimo atgaline data laikotarpį). Nurodytų argumentų pagrindu, Maitinės departamentas pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjas, neturėdamas leidimo, nepagrįstai ginčo prekę deklaravo TARIC kodu 8802 20 00 10, todėl pagrįstai Pareiškėjo importuotas civilinis orlaivis buvo suklasifikuotas TARIC kodu 8802 20 00 90 ir papildomai apskaičiuotas mokėtinas 7,7 proc. (3494 Eur) importo maitas.

Dėl neatsisakymo išieškoti muitą pagrįstumo.

Visų pirma, Pareiškėjas nurodo argumentus, jog atsisakymą išieškoti muito sumą reglamentuojančios normos yra procesinės, todėl prašymas atsisakyti išieškoti muitą turi būti vertinamas ne importo deklaracijos pateikimo, bet tokio prašymo pateikimo ir sprendimo dėl jo priėmimo metu galiojančiomis teisės normomis, o būtent – Sąjungos muitinės kodekso 116 ir 120 straipsnių nuostatomis.

Tuo tarpu Muitinės departamentas, teigdamas, jog Sąjungos muitinės kodekso 116 ir 120 straipsnių nuostatos dėl atvejų, kuriais atsisakoma išieškoti muito mokestį, yra materialinės teisės normos, taikomos teisiniams santykiams, susiklosčiusiems jau galiojant šioms normoms, t. y. po 2016 m. gegužės 1 d. Kadangi ginčo prekė buvo importuota ir skola muitinei atsirado 2015-03-20, t. y. iki Sąjungos muitinės kodekso įsigaliojimo, todėl, sprendžiant atsisakymo išieškoti muito mokestį klausimą turi būti taikomos nuostatos, galiojusios iki Sąjungos muitinės kodekso įsigaliojimo.

Komisija pažymi, jog importo arba eksporto muito sumos grąžinimas ir atsisakymas ją išieškoti, taip pat kaip ir importo arba eksporto muito sumos mokėjimas bei išieškojimas yra savarankiškos administracinės procedūros, kurios vykdomos, vadovaujantis jų vykdymo metu galiojančiomis teisės normomis. Atitinkamai Sąjungos muitinės kodekso III antraštinės dalies (*Skola muitinei ir garantijos*) 3 skyriaus (*Importo arba eksporto muito sumos išieškojimas, mokėjimas, grąžinimas ir atsisakymas ją išieškoti*) 3 skirsnyje (*Grąžinimas ir atsisakymas išieškoti*) yra nustatytos priežastys (atvejai), kurioms esant (dėl bet kurios iš jų), laikantis šiame skirsnyje nustatytų sąlygų, importo arba eksporto muito sumos grąžinamos arba atsisakomos išieškoti. Taigi, šiame skirsnyje yra nustatytos konkrečios administracinės procedūros – importo arba eksporto muito sumos grąžinimo ir atsisakymo išieškoti – taikymo sąlygos ir jos įgyvendinimo tvarka. Taigi šios procedūrinės teisės normos taikytinos tuo metu, kai atliekama (pradedama vykdyti) konkreti administracinė procedūra. Iš Klaipėdos TM supaprastinto patikrinimo ataskaitos matyti, jog importo deklaracijos pateikimo metu (2015-03-20) nebuvo atliekamas prekės klasifikavimo ar kitoks dokumentinis tikrinimas. Pareiškėjo muitinis tikrinimas buvo pradėtas vadovaujantis po 2016 m. gegužės 1 d. įsigaliojusio Sąjungos muitinės kodekso nuostatomis, t. y. po prekių išleidimo, vadovaujantis 48 straipsnio nuostatomis (supaprastinto patikrinimo ataskaita yra surašyta 2017-02-24). Komisija taip pat atkreipia dėmesį į tai, kad Pareiškėjo prašymas taikyti minėtą administracinę procedūrą (atsisakymą išieškoti importo muitą) buvo suformuluotas ir pateiktas 2017-02-01 rašte dėl galimo nepalankaus sprendimo vykdant supaprastintą patikrinimą (Klaipėdos TM gavimo žyma: 2017-02-06 Nr. 10D-1700). Taigi, akivaizdu, jog teisiniai santykiai dėl minėtos administracinės procedūros taikymo (prašymas atsisakyti išieškoti importo muitą pateiktas, jo nagrinėjimas ir sprendimo dėl jo priėmimas) susiklostė jau galiojant Sąjungos muitinės kodekso 116 str. 1 dalies nuostatomis, todėl tiek Klaipėdos TM, tiek Pareiškėjas savo skunde teisingai nurodė, jog, sprendžiant atsisakymo išieškoti importo muito klausimą, turėjo būti taikomos atitinkamos Sąjungos muitinės kodekso nuostatos. Muitinės departamentas, be nuorodos į ES teisingumo teismo išaiškinimus dėl procesinių ir materialinių teisės normų galiojimo laike, nepagrindė, kodėl Pareiškėjo prašymas taikyti aukščiau minėtą administracinę procedūrą, pateiktas galiojant naujam Sąjungos muitinės kodeksui, turėjo būti grindžiamas ir nagrinėjamas, vadovaujantis teisės normomis, galiojusiomis beveik prieš dvejus metus, t. y. prekių importo metu.

Antra, nors Muitinės departamentas, Komisijos nuomone, nepagrįstai nesivadovavo Sąjungos muitinės kodekso 116 ir 120 straipsnių nuostatomis, tačiau iš Klaipėdos TM ir Muitinės departamento sprendimuose išdėstytų argumentų galima spręsti, jog nei Klaipėdos TM, nei Muitinės departamentas nematė galimybės taikyti atsisakymą išieškoti importo muitą siekiant teisingumo.

Pagal Sąjungos muitinės kodekso 116 str. 1 dalies d punktą, laikantis šiame skirsnyje nustatytų sąlygų, importo arba eksporto muito sumos grąžinamos arba atsisakomos išieškoti siekiant teisingumo. Sąjungos muitinės kodekso 120 str. 1 dalyje yra nurodyta, jog 116 str. 1

dalis antroje pastraipoje ir 117, 118 bei 119 straipsniuose nenurodytais atvejais importo arba eksporto muito suma gražinama arba atsisakoma ją išieškoti siekiant teisingumo, jei skola muitinei yra atsiradusi susiklosčius ypatingoms aplinkybėms, kurias vertinant skolininko veiksmuose nepastebėta apgaulės arba akivaizdaus aplaidumo požymių. To paties straipsnio 2 dalyje yra nustatyta, jog tai, kad susiklostė 1 dalyje nurodytos ypatingos aplinkybės, nustatoma tuomet, kai įvertinus atvejo aplinkybes paaiškėja, kad situacija, į kurią pateko skolininkas, yra išskirtinė palyginti su kitų tuo pačiu verslu užsiimančių veiklos vykdytojų situacija ir kad tokioms aplinkybėms nesusiklosčius jis nebūtų nukentėjęs dėl importo arba eksporto muito sumos surinkimo.

Klaipėdos TM, išnagrinėjusi Pareiškėjo prašymą atsisakyti išieškoti importo muitą Sąjungos muitinės kodekso 116 ir 120 straipsnių pagrindu (siekiant teisingumo), supaprastinto patikrinimo ataskaitoje nurodė, jog, atlikus tyrimą, nenustatyta, kad įforminant importo deklaraciją susiklostė ypatingos aplinkybės, nes įvertinus situaciją, į kurią pateko skolininkas, palyginti su kitų tuo pačiu verslu užsiimančių veiklos vykdytojų situacija, ji nėra išskirtinė.

Nors Muitinės departamentas savo sprendime dėl atsisakymo išieškoti importo muitą vadovavosi BMK 239 str. ir BMKĮN 899–909 straipsnių nuostatomis, tačiau Komisija pažymi, jog, palyginus su nurodytomis BMKĮN nuostatomis, Sąjungos muitinės kodeksas 116 str. 1 d. d punktu ir atitinkamai 120 straipsniu neįtvirtino iš esmės naujo teisinio reglamentavimo. Pavyzdžiui, Sąjungos muitinės kodekso 116 str. 1 d. d punkte nurodyta atsisakymo išieškoti importo arba eksporto muitų suma sąlyga (*siekiant teisingumo*) bei 120 straipsnyje pateiktas jos išaiškinimas (*jei skola muitinei yra atsiradusi susiklosčius ypatingoms aplinkybėms, kurias vertinant skolininko veiksmuose nepastebėta apgaulės arba akivaizdaus aplaidumo požymių*) savo esme yra artima BMKĮN 899 str. 2 dalyje įtvirtintai nuostatai, pagal kurią: „kitais atvejais, išskyrus atvejus, kai medžiaga turi būti pateikiama Komisijai vadovaujantis 905 straipsniu, sprendimą priimančiui muitinei pati nusprendžia grąžinti importo arba eksporto muitus arba atsisakyti jų išieškojimo, jeigu nėra susidariusi ypatinga situacija, susijusi su aplinkybėmis, kuriomis suinteresuoto asmens negalima apkaltinti apgavyste ar akivaizdžiu aplaidumu“. Tiek Sąjungos muitinės kodekso 120 straipsnio 1 dalies nuostatos, tiek BMKĮN 899 str. 2 dalies nuostatos leidžia sprendimą priimančiai muitinei įstaigai atsisakyti išieškoti importo muitą, esant ypatingoms, išskirtinėms aplinkybėms, jeigu skolininko veiksmuose nėra apgaulės ar akivaizdaus aplaidumo, neatsižvelgiant į baigtinį importo arba eksporto muitų gražinimo arba atsisakymo juos išieškoti atvejų sąrašą (pavyzdžiui, pateiktą BMKĮN 900 str. 1 dalyje). Pažymėtina, jog Muitinės departamentas, pasisakydamas dėl atsisakymo išieškoti importo muitą netaikymo Pareiškėjo atveju, savo sprendime išdėstė argumentus, jog importo metu Pareiškėjo veiksmai vertintini kaip turintys apgaulės požymių arba kaip akivaizdžiai aplaidūs. Sprendime nurodyta, jog prekių importo metu Pareiškėjas, neturėdamas leidimo, ginčo prekę deklaravo TARIC kodu, kuriuo norint deklaruoti importuojamą prekę yra privalomas leidimo galutiniam vartojimui turėjimas. Tačiau Pareiškėjas (jo atstovas) muitinės deklaracijos (EID) 44 langelyje vietoj leidimo numerio įrašė žodį „NEREIKALAUJAMA“ ir po prekių importo, žinodamas, kad neturi leidimo galutiniam vartojimui, nesikreipė į muitinę, nors teisės aktai numatė galimybę kreiptis dėl leidimo išdavimo atgaline data. Komisija nurodo, jog deklaracijos 44 langelyje „Papildoma informacija / pateikiami dokumentai / sertifikatai ir leidimai“ Pareiškėjas nurodė visą eilę prie deklaracijos pridedamų dokumentų, nurodydamas pridedamo dokumento kodą (pavyzdžiui, 9L31 – *prekių pirkimo–pardavimo sutartis*; N380 – *sąskaita faktūra*; etc., tarp jų N990 – *EUS - Leidimas taikyti galutinio vartojimo procedūrą (Deleguotojo reglamento (ES) 2015/2446 A priedo 8c stulpelis)*), dokumento numerį ir datą, tačiau, kaip jau minėta, ties dokumento N990 numeriu Pareiškėjas įrašė žodį NEREIKALAUJAMA ir nurodė datą 2015-03-19 („N990 NEREIKALAUJAMA 2015-03-19“). Muitinės departamento atstovas Komisijos posėdžio metu nurodė, jog pateikiant importo deklaraciją naudojantis automatinio duomenų apdorojimo techninėmis priemonėmis, sistema neleistų pateikti deklaracijos, jeigu 44 langelyje būtų nurodytas dokumento kodas N990, tačiau nebūtų nurodytas jo numeris. Tuo tarpu Pareiškėjas, vietoj leidimo numerio įrašydamas žodį „nereikalaujama“, išvengė sistemos

klaidos ir sėkmingai pateikė deklaraciją. Pareiškėjas Komisijos posėdžio metu negalėjo paaiškinti, dėl kokių priežasčių jo vardu pateiktoje deklaracijoje buvo nurodytas pridedamo dokumento kodas, tačiau vietoj jo numerio įrašytas žodis „nereikalaujama“ ir nurodyta pridedamo dokumento data „2015-03-19“, o į profesionalų atstovą (muitinės tarpininką) dėl tokio neteisingo ginčo prekės deklaravimo ir 44 langelio užpildymo taip pat nesikreipė. Tai, kad Pareiškėjo vardu EID užpildė profesionalus atstovas – muitinės tarpininkas, veikiantis Pareiškėjo vardu ir jo naudai, tik patvirtina, jog deklaracija tokiu būdu (nurodant pagrindinio dokumento, suteikiančio teisę į neapmokestinimą importo muitais dėl galutinio vartojimo, kodą, datą, tačiau vietoj jo numerio įrašant „nereikalaujama“, akivaizdžiai žinant, kad tik turint tokį leidimą galimas prekės deklaravimas TARIC kodu 8802 20 00 10) buvo užpildyta sąmoningai. Be to, net ir pripažinus, jog muitinės tarpininkas, pildydamas deklaraciją, galimai suklydo, tai atitiktų įprastos profesinės rizikos situaciją, o ne ypatingas aplinkybes Sąjungos muitinės kodekso 120 straipsnio prasme.

Komisija, įvertinusi aukščiau išdėstytus argumentus, daro išvadą, jog Muitinės departamentas, nors ir nepagrįstai nesivadovaudamas aukščiau nurodytomis Sąjungos muitinės kodekso nuostatomis, tačiau tinkamai įvertino Pareiškėjo veiksmus kaip turinčius apgaulės požymių arba kaip akivaizdžiai aplaidžius, todėl pagrįstai neatsisakė išieškoti ginčo importo maito sumos (3494 Eur).

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 2017-04-12 sprendimą Nr. 1A-97.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Andrius Venius

Lina Vosyliienė