



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL O. M. 2018-06-14 SKUNDO Nr. SN-34-12**

2018 m. rugpjūčio 27 d. Nr. S-140 (7-110/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių administratoriaus
atstovams
mokesčių mokėtojui nedalyvaujant

Dariui Binkiui ir Mindaugui Striokui

2018 m. rugpjūčio 7 d. posėdyje išnagrinėjusi O. M. (toliau – Pareiškėjas) 2018-06-14 skundą dėl Muitinės departamento prie Finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) 2018-05-31 sprendimo Nr. 1A-221, n u s t a t ė:

Muitinės departamentas ginčijamu sprendimu patvirtino Kauno teritorinės muitinės (toliau – Kauno TM) 2018 m. balandžio 20 d. sprendimą Nr. 8PM190034, kuriuo Kauno TM pripažino Pareiškėją skolininku muitinei už neteisėtai į Europos Sąjungos (toliau – ES) teritoriją įvežtas cigaretes ir įregistravo mokestinę prievolę: 2560 Eur akcizus, 626 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 481 Eur akcizų delspinigius ir 118 Eur PVM delspinigius.

Remiantis Vilniaus rajono apylinkės teismo (toliau – Teismas) 2016 m. gruodžio 22 d. nutarimu administracinio teisės pažeidimo byloje Nr. A2.11-1745-1036/2016 (toliau – Nutarimas) Pareiškėjas buvo nubaustas pagal Administracinių teisės pažeidimų kodekso (toliau – ATPK) 163² str. 4 dalį ir 205 str. 1 dalį už tai, kad 2016-08-02 pasienio ruože ir Valstybės sienos apsaugos zonoje, 100 m atstumu nuo valstybės sienos ženklo Nr. 1078 į Lietuvos Respublikos gilumą, Pagojų k. prieigose, Medininkų sen., Vilniaus rajone, veikdamas kartu su R. S., gabeno – nešė du krepšius, kuriuose buvo 1000 pakelių cigarečių FEST ir 500 pakelių cigarečių MINSK CAPITAL, nepažymėtų Lietuvos Respublikos banderolėmis. Tuo Pareiškėjas pažeidė 2004-05-26 Ūkio ministro įsakymo Nr. 4-200 2.1.1 punktą. Už nustatytą pažeidimą Pareiškėjui buvo paskirta nuobauda: 2900 Eur bauda su cigarečių konfiskavimu.

Kauno TM, atsižvelgdama į nustatytas aplinkybes bei vadovaudamasi 2013-10-09 Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas (toliau – SMK), 79 str. 3 dalies c punktu (*skolininku yra laikomas asmuo, kuris įsigijo arba laikė atitinkamas prekes ir jų įsigijimo arba gavimo metu žinojo arba, yra pagrindo manyti, turėjo žinoti, kad muitų teisės aktais nustatyta pareiga nebuvo įvykdyta*) Pareiškėją pripažino skolininku muitinei.

Kauno TM Pareiškėjui baudos už mokesčių įstatymo pažeidimą neskyrė, todėl *non bis in idem* principas nebuvo pažeistas. Privalomai mokėtinų mokesčių ir su jais susijusių sumų (delspinigių) apskaičiavimas nėra sankcija, todėl Pareiškėjo argumentai dėl minėto principo pažeidimo buvo atmesti kaip nepagrįsti.

Pareiškėjas su skundžiamu sprendimu nesutinka ir prašo Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo jį panaikinti.

1) Pareiškėjas mano, jog jam nurodant sumokėti akcizą, PVM bei šių mokesčių delspinigius, buvo pažeistas *non bis in idem* principas, nes, remiantis ATPK 163² str. 9 dalimi į privalomus sumokėti mokesčius yra atsižvelgiama, nustatant pažeidimo mastą, nuo kurio tiesiogiai priklauso pažeidimo kvalifikavimas ir baudos dydis. Taigi sankcija Pareiškėjui yra apskaičiuota jau įvertinus priklausančius sumokėti mokesčius. Todėl šiuo sprendimu iš Pareiškėjo dar kartą reikalaujama sumokėti tuos pačius mokesčius;

2) Muitinės departamentas savo sprendime nepasisakė dėl Pareiškėjo skundo motyvų dėl kito asmens – R. S. įtraukimo solidariu skolininku muitinei, nes administracinėje byloje įsiteisėjusiu Teismo Nutarimu buvo nustatyta, kad Pareiškėjas neteisėtai gabeno cigaretes su kitu asmeniu – R. S. , todėl solidariu skolininku muitinei turėjo būti pripažintas ir šis asmuo;

3) Pareiškėjas nurodo, jog jo atžvilgiu skola muitinei turi būti pripažinta išnykusia, nes prekės buvo atgabentos į Lietuvos teritoriją ir iš karto konfiskuotos, nes patruliai Pareiškėją sulaukė apie 100 m. į Lietuvos Respublikos gilumą nuo valstybės sienos ženklų Nr. 1078. Pas šiuos asmenis rastos cigaretės buvo iš karto konfiskuotos, o vėliau – sunaikintos. Šias aplinkybes patvirtina minėtas Teismo Nutarimas. Šiuo atveju skola Pareiškėjui turi būti pripažinta išnykusia Bendrijos muitinės kodekso 233 str. 1 d. d punkto pagrindu;

4) Pareiškėjas taip pat remiasi 2008-12-16 Tarybos direktyvos 2008/118/EB 7 str. 4 ir 5 dalimis, pagal kurias akcizais negalima apmokestinti prekių, kurios buvo negrįžtamai prarastos arba sunaikintos. Pareiškėjas nurodo, jog ginčo atveju cigaretės buvo konfiskuotos ir sunaikintos, todėl nebuvo jokio teisėto pagrindo reikalauti sumokėti akcizus;

5) Pareiškėjas remiasi ir 2008-12-16 Tarybos direktyvos 2008/118/EB 37 str. 1 ir 2 dalimis bei Akcizų įstatymo 33 str. 1 dalimi, kurioje nurodyta, jog nuo akcizų yra atleidžiamas apdorotas tabakas (cigaretės, cigarai, cigarilės, rūkomasis tabakas), jei jis sunaikintas prižiūrint kompetentingai institucijai. Cigaretės buvo konfiskuotos ir Pareiškėjas jas negrįžtamai prarado, jų niekas negrąžino, taigi vien šio fakto pakanka atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuoto akcizo už ginčo cigaretes.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjo skundas tenkintinas iš dalies, skundžiamas Muitinės departamento sprendimas naikintinas, o Pareiškėjo skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Ginčas byloje yra kilęs dėl Pareiškėjo pripažinimo skolininku muitinei bei papildomai mokėtinų 2560 Eur akcizo, 626 Eur importo PVM ir su jais susijusių delspinigių apskaičiavimo pagrįstumo, nustačius, kad Pareiškėjas 2016-08-02 laikė / gabeno neteisėtai į ES teritorijoje įvežtas cigaretes, nepaženklintas banderolėmis.

Iš Pareiškėjo skundo matyti, jog jis neginčija to, kad pagal SMK 79 str. nuostatas 2016-08-02 atsirado skola muitinei, o Pareiškėjas pagrįstai pripažintas skolininku muitinei, tačiau Pareiškėjas akcentuoja tai, kad jam nurodant sumokėti akcizus, importo PVM bei šių mokesčių delspinigius buvo pažeistas *non bis in idem* principas (1), kad R. S. (asmuo, kuris kartu su Pareiškėju gabeno banderolėmis nepaženklintas cigaretes) turėjo būti pripažintas solidariu skolininku muitinei (2), kad skola Pareiškėjui turi būti pripažinta išnykusia Bendrijos muitinės kodekso 233 str. 1 d. d punkto pagrindu (3), ir kad turėjo būti taikomos specialios Akcizų direktyvos ir Akcizų įstatymo nuostatos, nustatančios atvejus, kada nuo akcizų yra atleidžiama arba jie yra neskaičiuojami (4).

Komisija, sutikdama su ginčijamame Muitinės departamento sprendime išdėstyta pozicija atsakant į Pareiškėjo skundo argumentus, jog Kauno TM, apmokestindama Pareiškėją importo mokesčiais, pažeidė *non bis in idem* principą, pažymi, jog iš Kauno TM 2018-04-20 sprendimo dėl

mokestinės prievolės muitinėje apskaičiavimo turinio matyti, kad muitinė neskyrė Pareiškėjui baudos pagal MAĮ 139 str. 1 dalies nuostatas, nes tik baudos pagal MAĮ nuostatas paskyrimas (tačiau ne mokėtinų mokesčių ir delspinigių apskaičiavimas), remiantis LVAT formuojama administracinių teismų praktika aiškinant *non bis in idem* principą, būtų laikomas Pareiškėjo nubaudimu kriminalinio pobūdžio sankcija Europos Žmogaus Teisių Konvencijos 7 protokolo 4 str. 1 dalies nuostatų taikymo prasme ir *non bis in idem* principo pažeidimu (LVAT 2011-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁴³-2619/2011). Teismo Nutarimu dėl ginčo cigarečių Pareiškėjui buvo taikyta administracinė atsakomybė. Tačiau mokesčių apskaičiavimas nėra teisinės atsakomybės priemonė, tai yra asmens mokestinė prievolė valstybei, kuri yra ne asmens nubaudimas už padarytą pažeidimą, bet mokesčių teisinių santykių išraiška. Todėl įpareigojant Pareiškėją sumokėti importo mokesčius, *non bis in idem* principas negalėjo būti pažeistas (LVAT adm. byla Nr. A⁴⁴²-1056/2011).

Dėl Bendrijos muitinės kodekso 233 str. 1 d. d punkto nuostatų taikymo ir skolos muitinei pripažinimo išnykusia Komisija nurodo, jog ginčo prekės buvo sulaikytos ir skola muitinei atsirado 2016-08-02, t. y. jau galiojant SMK nuostatoms (įsigaliojo nuo 2016-05-01), kurių 124 str. 1 dalies e punkte numatyta, kad, nedarant poveikio galiojančioms nuostatoms, susijusioms su importo ar eksporto muto sumos, atitinkančios skolą muitinei, neišieškojimu teismine tvarka pripažinus skolininką nemokiu, importo arba eksporto skola muitinei išnyksta kiekvienu iš šių atvejų: e) kai importo arba eksporto muto apmokestinamos prekės konfiskuojamos arba kai jos sulaikomos ir tuo pat metu arba vėliau konfiskuojamos.

SMK 5 straipsnio 18 punktą skolą muitinei apibrėžia kaip asmens pareigą sumokėti importo ar eksporto muto, taikomo konkrečioms prekėms pagal galiojančius muitų teisės aktus, sumą. Todėl SMK 124 straipsnio 1 dalies nuostatos reglamentuoja asmens pareigos sumokėti būtent importo ar eksporto muto sumą išnykimą. Sąjungos muitinės kodeksu nėra administruojami akcizai ir PVM.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Kauno TM, vadovaudamasi SMK 124 straipsnio 1 dalies e punktu, 2018-04-20 sprendimu Nr. 8PM190034 už neteisėtai laikytas ir 2016-08-02 sulaikytas bei konfiskuotas prekes (cigaretes, nepažymėtas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka finansų ministro patvirtinto pavyzdžio specialiaisiais ženklais – banderolėmis) importo muto skolos muitinei neapskaičiavo ir neregistravo.

Dėl specialių atvejų, kuriais remiasi Pareiškėjas, Komisija pažymi, jog Pareiškėjo atžvilgiu šios nuostatos netaikytinos. Pirma, Akcizų direktyvos 7 str. 4 dalis taikoma teisėtai įvežtomis prekėms, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, antra, Akcizų įstatymo 33 str. 1 dalies nuostatos netaikomos sunaikintam apdorotam tabakui, kuris pagamintas ar laikomas pažeidžiant teisės aktų reikalavimus arba yra neteisėtai atgabentas ar importuotas. Todėl šių specialių nuostatų pagrindu Pareiškėjui nebuvo pagrindo neskaiciuoti akcizų ar nuo jų atleisti.

Dėl R. S. pripažinimo solidariu skolininku muitinei Komisija nurodo, jog ji iš Muitinės departamento yra gavusi papildomą medžiagą, susijusią su R. S. mokestine prievole muitinei – Teismo 2016-12-22 nutarimą administracinio teisės pažeidimo byloje Nr. A2.11-1746-1036/2016 (toliau – Nutarimas 2) ir Kauno TM 2018 m. balandžio 20 d. sprendimą Nr. 8PM190035, kuriuo Kauno TM pripažino R. S. skolininku muitinei už neteisėtai į ES teritoriją įvežtas cigarettes ir įregistravo mokestinę prievolę, kurios dydis yra analogiškas kaip ir Pareiškėjo atžvilgiu: 2560 Eur akcizai, 626 Eur PVM, 481 Eur akcizų delspinigiai ir 118 Eur PVM delspinigiai.

Iš byloje esančių Pareiškėjo ir R. S. atžvilgiu Teismo priimtų nutarimų administracinėse bylose turinio (nustatomosios dalies) matyti, jog šie du asmenys abu kartu gabeno – nešė iš viso 2 krepšius (tašes), kuriuose buvo 1000 pakelių cigarečių FEST ir 500 pakelių cigarečių MINSK CAPITAL, nepažymėtų Lietuvos Respublikos banderolėmis, kurių bendra vertė 3930 eurų. Taigi, iš viso minėti abu asmenys nešė 1500 pakelių banderolėmis nepaženklintų cigarečių. Tačiau iš pateiktų Kauno TM sprendimų matyti, jog mokestinė prievolė (akcizai ir importo PVM bei su jais susijusios sumos) tiek Pareiškėjo, tiek R. S. atžvilgiu yra apskaičiuota nuo viso kiekio (1500 pakelių) gabentų banderolėmis nepaženklintų cigarečių kiekvienam asmeniui atskirai. Tokiu atveju nuo to paties kiekio neteisėtai įvežtų prekių importo mokesčiai galimai buvo apskaičiuoti du kartus.

Taigi dėl galimai neteisingai įvertintų Pareiškėjo ir R. S. administracinėse bylose nustatytų faktinių aplinkybių, susijusių su faktiškai gabentu / laikytu neteisėtai į ES teritoriją įvežtu cigarečių kiekiu, yra didelė tikimybė, jog atskirai apskaičiuavus mokesčines prievoles Pareiškėjui ir R. S. (kiekvienam atskirai yra nustatyta analogiška mokesstinė prievolė: 2560 Eur akcizai, 626 Eur PVM, 481 Eur akcizų delspinigiai ir 118 Eur PVM delspinigiai), yra reikalaujama nuo tų pačių prekių sumokėti importo mokesčius du kartus. Tai būtų nesuderinama nei su dvigubo apmokestinimo draudimo principu, nei su gero administravimo principu.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytas aplinkybes dėl galimo ginčo prekių dvigubo apmokestinimo, sprendžia, jog nagrinėjant šį mokesčinį ginčą nebuvo ištirtos visos reikšmingos bylai aplinkybės, o šioms aplinkybėms tinkamai ištirti ir įvertinti būtina atlikti papildomus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, todėl Pareiškėjo skundą tikslinga perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. LVAT yra konstatavęs, jog Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 5 punkte nustatyta elgesio taisyklė, leidžianti Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, yra tinkamai pritaikoma tik tuomet, kai tokiam sprendimui priimti egzistuoja teisinis pagrindas. Paprastai toks pagrindas atsiranda, kai yra nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo. Tokia situacija gali susidaryti dėl padarytų esminių procesinių teisės normų pažeidimų padarymo, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras, arba nepilnai ištyrus visas reikšmingas bylai aplinkybes, be kurių yra negalimas pagrįsto sprendimo priėmimas ir kt. (LVAT 2008-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A-438-163/2008; 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009).

Muitinės departamentas, iš naujo nagrinėdamas Pareiškėjo skundą, turėtų taip pat atsižvelgti į SMK 84 straipsnyje įtvirtintą skolininkų solidarumo taisyklę, pagal kurią, jeigu importo ar eksporto maito sumą, atitinkančią vieną skolą muitinei, privalo sumokėti keli asmenys, jie solidariai atsako už tos sumos sumokėjimą, ir apsvarstyti galimybę Pareiškėją ir R. S. pripažinti solidariais skolininkais muitinei.

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

Panaikinti Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-05-31 sprendimą Nr. 1A-221 ir Pareiškėjo skundą perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 str. 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokesčinį 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 Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė