



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

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

2019 m. vasario 18 d. Nr. S-29 (7-232/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Evaldo Raistensio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant šalims
mokesčių mokėtojui

O. M. ir jo atstovei advokato padėjėjai S. S.

D. B.

mokesčių administratoriaus atstovui

2019 m. sausio 29 d. posėdyje išnagrinėjusi O. M. (toliau – Pareiškėjas) 2018-12-14 skundą dėl Muitinės departamento prie Finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) 2018-11-22 sprendimo Nr. 1A-413, 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.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), išnagrinėjusi Pareiškėjo skundą, 2018-08-27 sprendimu Nr. S-140 (7-110/2018) panaikino Muitinės departamento 2018-05-31 sprendimą Nr. 1A-221 ir Pareiškėjo skundą perdavė centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Komisija sprendime konstatavo, kad iš byloje esančių Pareiškėjo ir R. S. atžvilgiu Vilniaus rajono apylinkės teismo (toliau – Teismas) priimtų nutarimų administracinėse bylose turinio (nustatomosios dalies) matyti, kad šie du asmenys abu kartu gabeną iš viso 2 krepšius, kuriuose buvo 1000 pakelių cigarečių FEST ir 500 pakelių cigarečių MINSK CAPITAL, nepažymėtų Lietuvos Respublikos banderolėmis, kurių bendra vertė 3930 eurų. Komisija priėjo prie išvados, kad minėti abu asmenys nešė 1500 pakelių banderolėmis nepaženklintų cigarečių, tačiau mokestinė prievolė tiek Pareiškėjo, tiek R. S. atžvilgiu yra apskaičiuota nuo viso kiekio (1500 pakelių) gabentų banderolėmis nepaženklintų cigarečių kiekvienam asmeniui atskirai. Tokiu atveju to paties kiekio neteisėtai įvežtų prekių

importo mokesčiai galimai buvo apskaičiuoti du kartus. Komisija, atsižvelgdama į 2013-10-09 Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas (toliau – SMK) 84 straipsnyje įtvirtintą skolininkų solidarumo taisyklę, taip pat nurodė, jog, pakartotinai nagrinėjant Pareiškėjo skundą, turėtų būti apsvarstyta galimybė Pareiškėją ir R. S. pripažinti solidariais skolininkais muitinei.

Byloje yra nustatyta, kad, remiantis Teismo 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, (*duomenys neskelbtini*), 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 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.

Muitinės departamentas, iš naujo nagrinėdamas Pareiškėjo skundą, nurodė, jog nagrinėjamu atveju būtina nustatyta, ar Pareiškėjas ir R. S. iš viso gabeno 1500 pakelių cigarečių, ar šie asmenys gabeno po 1500 pakelių cigarečių.

Iš papildomai Kauno TM pateiktos medžiagos buvo nustatyta, kad 2016-08-28 Pareiškėjui ir R. S. buvo surašyti du atskiri administracinio teisės pažeidimo protokolai, kuriais atitinkamai iš pažeidėjų buvo paimti daiktai: 20000 vnt. cigarečių FEST 7, nepaženklintų LR nustatyta tvarka ir 10000 vnt. cigarečių MINSK, nepaženklintų LR nustatyta tvarka, iš Pareiškėjo, ir toks pat kiekis iš R. S. Sprendime pažymėta, kad Teismas 2016-08-22 nutarimais minėtose administracinio teisės pažeidimo bylose iš šių asmenų konfiskavo po 1500 pakelių cigarečių. Taigi, iš viso šie asmenys gabeno 3000 pakelių cigarečių, šis kiekis buvo sulaikytas ir vėliau konfiskuotas, todėl nagrinėjamu atveju nėra pagrindo teigti, kad minėti asmenys gabeno iš viso tik 1500 pakelių cigarečių ir dėl šio neteisėtai gabento cigarečių kiekio turėtų būti pripažinti solidariais skolininkais muitinei.

Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjas gabeno 1500 pakelių cigarečių, nepaženklintų Lietuvos Respublikos banderolėmis, Kauno TM pagrįstai skundžiamu sprendimu jį pripažino skolininku muitinei, vadovaujantis SMK 79 straipsnio 3 dalies c punktu.

Vertindamas kitus Pareiškėjo skundo argumentus dėl *non bis in idem* principo pažeidimo, Muitinės departamentas nurodė, jog Pareiškėjas skundžiamu sprendimu nebuvo baustas už mokesčių teisės pažeidimą, jam nebuvo skirta bauda, vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 138–140 straipsniais, o privalomų sumokėti mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimas, įregistravimas ir įpareigojimas juos sumokėti negali būti laikomi sankcija. Todėl konstatuota, jog ginčo atveju *non bis in idem* principas nebuvo pažeistas.

Pareiškėjas nesutinka su skundžiamu sprendimu ir prašo Komisijos jį panaikinti.

1) Pareiškėjas nesutinka dėl Muitinės departamento nustatytu faktų, kad Pareiškėjas ir R. S. abu kartu iš viso gabeno 3000 pakelių cigarečių, kad šis kiekis buvo sulaikytas ir vėliau konfiskuotas. Pareiškėjas nurodo faktines aplinkybes bei jas patvirtinančius įrodymus, kad abu šie asmenys iš viso gabeno 1500 pakelių cigarečių, t. y. kiekvienas iš jų gabeno po 750 pakelių cigarečių.

Pareiškėjas nurodo, jog šias aplinkybes patvirtina 2016-08-02 tarnybinis pranešimas dėl sulaikytų asmenų (*šiam rašte nurodyta, jog patruliai sulaikė 2 asmenis, kurie nešė 2 juodus krepšius. Apžiūrėjus krepšius, juose buvo rasta 1000 pakelių cigarečių FEST ir 500 pakelių cigarečių MINSK CAPITAL be akcizo ženklų*) (1); Materialinių vertybių perkėlimo įstaigos

viduje važtaraštis Nr. PIV0015707 su pakvitavimu (*šiuose dokumentuose užfiksuota, kad paimtų cigarečių kiekis yra 1500, o ne 3000 pakelių*) (2); Teismo Nutarimas ir Administracinio teisės pažeidimo protokolas, kuriuose nurodyta, kad Pareiškėjas, veikdamas kartu su R. S., gabenò du krepšius, kuriuose buvo 1000 pakelių cigarečių FEST ir 500 pakelių cigarečių MINSK CAPITAL, nepažymėtų Lietuvos Respublikos banderolėmis (3, 4). Todėl administracinėje byloje pripažinus, kad asmenys pažeidimą padarė veikdami bendrai, tačiau mokestinės prievolės Pareiškėjui įregistruotos ne solidariai, o jam vienasmeniškai.

2) Pareiškėjas mano, kad 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;

3) Pareiškėjas nurodo, jog jo atžvilgiu skola muitinei turi būti pripažinta išnykusia, nes prekės buvo atgabentos į Lietuvos teritoriją ir iš karto konfiskuotos, nes patuliai Pareiškėją sulaikė apie 100 m. į Lietuvos Respublikos gilumą nuo valstybės sienos ženklò 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. Pareiškėjas tvirtina, kad prekės buvo sulaikytos dar neįvežus jas iš pirmos muitinės įstaigos į Bendrijos muitų teritoriją.

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 negražino, 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 bei atsisakymo pripažinti Pareiškėją ir R. S. solidariais skolininkais muitinei pagrįstumo, nustačius, kad Pareiškėjas 2016-08-02 laikė / gabeno neteisėtai į ES teritorijoje įvežtas cigaretes (1500 pakelių), nepaženklintas banderolėmis. Dėl Pareiškėjo ir R. S. pripažinimo solidariais skolininkais konstatavus, kad Pareiškėjas ir R. S. iš viso gabenò 3000 pakelių cigarečių, atitinkamai kiekvienas po 1500 pakelių cigarečių, todėl nėra pagrindo teigti, kad dėl šio neteisėtai gabento cigarečių kiekio minėti asmenys turėtų būti pripažinti solidariais skolininkais muitinei.

Pareiškėjas, nesutikdamas su skundžiamu sprendimu, pateikė įrodymus, kad Muitinės departamentas, apskaičiuodamas mokestinę prievolę bei sprenddamas skolininkų solidarumo klausimą, neteisingai nustatė faktinę aplinkybę, susijusią su faktiškai gabentų cigarečių kiekiu, nuo kurios tiesiogiai priklauso Pareiškėjui nustatytos mokestinės prievolės dydis. Pavyzdžiui, Pareiškėjas Komisijai papildomai pateikė VSAT prie LR VRM Vilniaus rinktinės Sargybų skyriaus jaunesniojo specialisto (darbo vieta – *(duomenys neskelbtini)*) R. K. 2016-08-02 tarnybinį pranešimą dėl sulaikytų asmenų Nr. 120-617, kuriame pranešama apie tai, kad vykdydami tarnybą patuliai pas. V. K. ir pas. E. I. (*duomenys neskelbtini*) veikimo teritorijoje, Vilniaus r. sav., (*duomenys neskelbtini*) [...] sulaikė 2 asmenis, kurie nešė 2 juodus krepšius.

Apžiūrėjus krepšius, juose buvo rasta 1000 pakelių cigarečių FEST ir 500 pakelių cigarečių MINSK CAPITAL be akcizo ženklų [...]. Be to, byloje taip pat yra pateiktas VSAT prie LR VRM Vilniaus rinktinės Materialinių vertybių perkėlimo įstaigos viduje važtaraštis Nr. PIV0015707, kuriuo minėto 2016-08-02 tarnybinio pranešimo Nr. 120-617 bei Kvito Nr. BPADV00067 pagrindu 1000 pakelių cigarečių FEST ir 500 pakelių cigarečių MINSK CAPITAL perduota į VR sandėlį.

Komisija, vertindama šią ginčui teisiškai reikšmingą faktinę aplinkybę, 2019-01-30 raštu Nr. 5-63 (7-232/2018) kreipėsi į VSAT prie LR VRM Vilniaus pasienio rinktinės vadą, siekdama gauti patikslintą informaciją, koks ginčo situacijoje buvo faktiškai minėtų abiejų asmenų neteisėtai gabentų, sulaikytų ir į VSAT prie LR VRM Vilniaus rinktinės sandėlį perduotų cigarečių kiekis, t. y. ar sulaikytieji asmenys O. M. ir R. S. iš viso gabeno 1500 pakelių cigarečių, ar šie asmenys gabeno po 1500 pakelių cigarečių.

VSAT prie LR VRM Vilniaus pasienio rinktinės (*duomenys neskelbtini*) vyr. specialistė Ž. K., atsakydama į Komisijos raštą, informavo, jog O. M. ir R. S. 2016-08-02 būdami valstybės sienos apsaugos zonoje, kuri yra pasienio ruože, ties valstybės sienos ženklu Nr. 1078, apie 100 m į Lietuvos Respublikos gilumą, abu kartu gabeno iš viso du krepšius, kuriuose iš viso buvo 1000 pakelių cigarečių FEST ir 500 pakelių cigarečių MINSK CAPITAL. Kadangi minėti piliečiai padarė administracinį nusižengimą kaip bendrininkai, todėl visas cigarečių kiekis buvo vertinamas bendrai. Tokį gabentų cigarečių kiekį įrodo VSAT prie LR VRM Vilniaus rinktinės Materialinių vertybių perkėlimo įstaigos viduje važtaraštis Nr. PIV0015707 ir kvitas Nr. BPADV00067, kuriuose nurodyta, kad į VR sandėlį perduota iš viso 1500 pakelių.

Remiantis Pareiškėjo pateiktais papildomais įrodymais bei VSAT prie LR VRM Vilniaus pasienio rinktinės vyr. specialistės Ž. K. pateikta informacija, darytina išvada, jog tiek Muitinės departamentas, tiek Kauno teritorinė muitinė, apskaičiuodami Pareiškėjo mokesstinę prievolę muitinei, neteisingai vertino, kad Pareiškėjas ir R. S. iš viso gabeno 3000 pakelių cigarečių, atitinkamai kiekvienas po 1500 pakelių cigarečių. Nustačius, kad už tą patį neteisėtai į ES teritorijoje įvežtų cigarečių (1500 pakelių), nepaženklintų banderolėmis, kiekį mokesstinę prievolę muitinei yra apskaičiuota tiek R. S., tiek Pareiškėjui (kiekvienam atskirai yra nustatyta analogiška mokesstinę prievolė: 2560 Eur akcizai, 626 Eur PVM, 481 Eur akcizų delspinigiai ir 118 Eur PVM delspinigiai), susidaro situacija, kai yra reikalaujama nuo tų pačių prekių sumokėti importo mokesčius du kartus. Tai yra nesuderinama nei su dvigubo apmokestinimo draudimo principu, nei su gero administravimo principu.

Pagal SMK 84 straipsnį, jeigu importo ar eksporto muito sumą, atitinkančią vieną skolą muitinei, privalo sumokėti keli asmenys, jie solidariai atsako už tos sumos sumokėjimą.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytus argumentus, konstatuoja, jog skundžiamas sprendimas yra naikintinas, o Pareiškėjo skundas perduotinas Muitinės departamentui nagrinėti iš naujo. Muitinės departamentas, iš naujo nagrinėdamas Pareiškėjo skundą, turėtų atsižvelgti į byloje papildomai pateiktus įrodymus dėl neteisėtai gabentų cigarečių kiekio ir Pareiškėjui mokesstinę prievolę apskaičiuoti atsižvelgiant į SMK 84 straipsnyje įtvirtintą skolininkų solidarumo taisyklę.

Komisija, pasisakydama dėl kitų Pareiškėjo skundo argumentų, nurodo, jog, įpareigojant Pareiškėją sumokėti importo mokesčius, *non bis in idem* principas negalėjo būti pažeistas. Iš Kauno TM 2018-04-20 sprendimo dėl mokesstinės 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 mokesstinę prievolę

valstybei, kuri yra ne asmens nubaudimas už padarytą pažeidimą, bet mokesčių teisinių santykių išraiška (LVAT adm. byla Nr. A⁴⁴²-1056/2011).

Dėl specialių atvejų, kuriais remiasi Pareiškėjas, Komisija pažymi, jog Pareiškėjo atžvilgiu šios nuostatos netaikytinos. Pirma, Akcizų direktyvos 7 str. 4 dalis taikoma teisėtai įvežtoms 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 neskaičiuoti akcizų ar nuo jų atleisti.

Ginčo byloje nesant Pareiškėjui tinkamai suformuotos mokestinės prievolės muitinei, Komisija šiame savo sprendime Pareiškėjo skundo argumentų dėl skolos muitinei išnykimo Bendrijos muitinės kodekso 233 str. 1 d. d punkto nuostatų ir atitinkamai SMK 124 straipsnio 1 dalies e punkto nuostatų pagrindu nenagrinėja ir dėl jų nepasisako.

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 2018-11-22 sprendimą Nr. 1A-413 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 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 Galiauskaitė

Komisijos nariai

Evaldas Raistenskis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė