



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „OQEMA SKUNDO**

2019 m. spalio 10 d. Nr. S-127 (7-108/2019)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensio, Rasos Stravinskaitės, Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, išnagrinėjo UAB „Oqema“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2019-08-20 skundą dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Muitinės departamentas, mokesčių administratorius) 2019-07-31 sprendimo Nr. 1A-164 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjo atstovai E. R., advokato padėjėjas Marius Vaškas ir Atsakovo atstovas Linas Ramanauskas 2019-09-17 dalyvavo Komisijos posėdyje.

Komisija n u s t a t ė :

Muitinės departamentas 2019-07-31 sprendimu Nr. 1A-164 patvirtino Kauno teritorinės muitinės (toliau – Kauno TM) 2019-06-26 patikrinimo ataskaitą Nr. 9KM320038M (toliau – Ataskaita), kuria Pareiškėjai įregistruota skola muitinei – 1625 Eur importo muitis, 5741 Eur importo pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) bei 391 Eur delspinigiai ir 10 proc. 737 Eur bauda.

Pareiškėja ginčija Muitinės departamento sprendimą.

Dėl neatsakytų Bendrovės argumentų. Pareiškėja nurodo, kad Muitinės departamentas nepasisako dėl Bendrovės argumentų, susijusių su būtinybe taikyti Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatyme (toliau – MAĮ) įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą. Pareiškėjos nuomone, toks sprendimas neatitinka Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) keliamų reikalavimų individualiam administraciniam aktui ir turi būti naikinamas.

Pareiškėja pažymi, kad Muitinės departamentas, kaip viešojo administravimo subjektas, yra saistomas gero administravimo principo imperatyvų. Šis principas įtvirtintas svarbiausiuose nacionalinio lygmens (žr. Lietuvos Respublikos Konstitucijos 5 straipsnio 3 dalies nuostatą, jog visos valdžios įstaigos tarnauja žmonėms) bei tarptautiniuose dokumentuose. Pareiškėja nurodo, kad VAĮ 3 straipsnio 1 punkte įtvirtintas įstatymo viršenybės principas reikalauja, kad administraciniai aktai, susiję su asmenų teisių ir pareigų įgyvendinimu, visais atvejais turi būti pagrįsti įstatymais. Vadovaujantis objektyvumo principu, administracinio sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs (VAĮ 3 straipsnio 2 punktas). VAĮ 8 straipsnyje yra išdėstyti reikalavimai keliami individualiam administraciniam aktui. VAĮ 8 straipsnio 1 dalyje detalizuojama, kad individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos

poveikio priemonės turi būti motyvuotos. Pareiškėja nurodo, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) savo jurisprudencijoje yra konstatavęs, kad VAI 8 straipsnio nuostatos įtvirtina viešojo administravimo subjektams pareigą priimtame administraciniame sprendime nurodyti pagrindinius faktus, argumentus ir įrodymus, pateikti teisinį pagrindą, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi, priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Be to, ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų reikalavimų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus (žr. LVAT 2010 m. spalio 14 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A502-1037/2010, 2008 m. birželio 12 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A756-700/2008, 2009 m. balandžio 2 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A756-422/2009).

Pareiškėja nurodo, kad individualus administracinis aktas paprastai turėtų būti toks, kad iš jo būtų galima suprasti visuomeninių santykių esmę, subjektus, dalyvaujančius šiuose santykiuose, būtų aiškus tų visuomeninių santykių teisinis kvalifikavimas. Visiškai nesilaikant minėtų nuostatų ar tai darant tik iš dalies, pavyzdžiui, neįvardijant, kokiais teisės aktais remiantis priimtas ginčijamas administracinis aktas, paprastai kyla pagrįsta abejonė dėl šio akto teisėtumo bei pagrįstumo, įgalinanti instituciją, nagrinėjančią tokią bylą, skundžiamą viešojo administravimo subjekto individualų administracinį aktą panaikinti (žr., 2008 m. lapkričio 19 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A556-1898/2008, 2008 m. gruodžio 19 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A756-2036/2008, 2012 m. kovo 22 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A502-212/2012).

Pareiškėja nurodo, kad proceso požiūriu nemotyvuotas administracinis aktas daro neigiamą poveikį subjekto teisėms ar interesams. Tai prieštarauja Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos 6 straipsnyje įtvirtintai asmens teisei į teisminę gynybą, įskaitant tinkamą teismo procesą bei teisingą bylos išnagrinėjimą (žr. LVAT 2011 m. lapkričio 2 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A261-2692/2011). VAI 8 straipsnio 1 dalies reikalavimų nepaisymas ir konkrečių teisės normų nesusiejimas su objektyviais duomenimis (faktais) pripažintinas esminiu trūkumu, kai toks pažeidimas ne tik paneigia asmens teisę žinoti teisei priešingos veikos ribas, riboja teises į teisminę gynybą, bet ir ginčui persikėlus į teismą atima galimybę pastarajam suprasti bei apsibrėžti bylos nagrinėjimo apimtį, o kartu visapusiškai bei objektyviai išnagrinėti ginčą (žr. pvz., LVAT 2011 m. gegužės 30 d. sprendimą adm. byloje N r. A556-1064/2011, 2012 m. rugsėjo 25 d. nutartį adm. byloje Nr. A756-2359/2012).

Pareiškėja nurodo, kad Muitinės departamentui privaloma vadovautis MAĮ įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, analizuoti tikrąjį sandorio turinį, atsakyti į Pareiškėjo argumentą, jog Ataskaita neatitinka VAI keliamų reikalavimų.

Pareiškėja nurodo, kad MAĮ yra įtvirtintas lygiateisiškumo principas, reikalaujantis, jog abi mokesčio ginčo šalys turi būti lygios. Taip pat MAĮ įtvirtinti kiti apmokestinimo principai, iš kurių vienas svarbiausių yra teisingumo principas. Mokesčių teisingumo principas yra neatsiejamas nuo MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintos mokesčių administratoriaus pareigos, administruojant mokesčius, vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Mokesčių administratorius savo veikloje privalo vadovautis ne tik formaliomis mokesčių teisės aktuose nustatytomis taisyklėmis, bet ir minėtais kriterijais (2005 m. gegužės 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A5-518/2005; taip pat žr. 2007 m. lapkričio 29 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A17-1086/2007; 2005 m. rugsėjo 14 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A5-1075/2005).

Pareiškėja nurodo, kad vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais privalo būti atliekamas mokesčio patikrinimas, nepažeidžiant mokesčio mokėtojų teisių (2008 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A555-158/2008; 2009 m. gegužės 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-670/2009; 2009 m. birželio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-483/2009), vertinamas mokesčių mokėtojų sąžiningumas (2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A1 1-355/2004, Administracinių teismų praktika Nr. 6, 2004. p. 128-143), vykdomos kitos mokesčių administravimo procedūros ar atliekami atskiri mokesčių administravimo veiksmai. Todėl, Pareiškėjos nuomone, Muitinės

departamentas, priimdamas sprendimus, privalo laikytis galiojančių teisės aktų, o priimti sprendimai privalo atitikti tiek formai, tiek turiniui, tiek teisiniui pagrindui keliamus reikalavimus, o jeigu nustatoma, kad priimtas sprendimas ir/ar ataskaita neatitinka anksčiau keliamų reikalavimų, toks sprendimas turi būti panaikintas.

Dėl Bendrovės pažeidimo vertinimo ir turinio viršenybės prieš formą principo taikymo. Pareiškėja paaiškina, kodėl iš tiekėjo atsigabentos prekės (Dinp-Dinonilortoftalatas (DINP-DIISONONYL PHHALATE) (toliau – Prekė, produktas) nebuvo iš karto išgabentas galutiniam pirkėjui į Baltarusiją. Nurodoma, kad Bendrovės klientas Baltarusijos Respublikoje neturėjo galimybės priimti konkrečiu momentu pristatomą kiekį žaliavos (produkto), šias aplinkybes patvirtina Baltarusijos įmonė savo paaiškinime.

Pareiškėja paaiškina, kad laikinojo prekių įvežimo procedūrą sąlygojo ir pačios Prekės įsigijimo bei gabenimo ypatumai. Prekę Bendrovė įsigyja iš tiekėjo, kuris jas pakrauna Taivane, skystis būna sutalpintas į jūrinius izotankus po 20–22 tūkstančius kilogramų ir yra plukdomas į Klaipėdos uostą. Šiuo atveju į Klaipėdos uostą atvyko 3 konteineriai – du pavėlavę ir vienas laiku. Iš atvykusių trijų konteinerių du klientui buvo pristatyti rugpjūčio 10 d., o trečiojo klientas iš karto negalėjo priimti, todėl paprašė jį pristatyti vėliau. Sandėliavimas muitinės sandėliuose nebuvo įmanomas, nes produktas būna supakuotas į jūrinį konteinerį ir jį privaloma grąžinti Jūrinių linijų kompanijai per tam tikrą ribotą laiką, laiku negrąžinus konteinerio Bendrovei grėstų didelės baudos tolygios užlaikytam dienų skaičiui, todėl siekiant išvengti papildomų išlaidų, buvo nuspręsta įforminti laikino įvežimo procedūrą ir perpilti produktą į laikinas talpas (perpakuoti), su kuriomis produktas ir buvo išgabentas klientui į Baltarusiją 2018-11-23.

Pareiškėja pažymi, kad papildomai mokėtini mokesčiai yra apskaičiuoti už formalių reikalavimų nesilaikymą/pažeidimą, nors akivaizdu, jog perpakavus Prekę, ji buvo reeksportuota į Baltarusiją. Kauno TM atlikto patikrinimo metu, nebuvo/negalėjo būti surinkta įrodymų, kurie prieštarautų Bendrovės pateiktai pozicijai ir patvirtintų, jog faktiškai visas ar dalis produkto nebuvo reeksportuota į Baltarusiją, o buvo išleista į laisvą apyvartą Europos Sąjungoje ir tik tada buvo eksportuota. Pareiškėjos tvirtinimu, Kauno TM tokias prielaidas daro išskirtinai dėl žmogiškų klaidų įforminant muitinės procedūras, ko pasekoje formaliai buvo pažeisti įstatymų keliami reikalavimai, nors faktiškai visi įstatymų keliami reikalavimai buvo įgyvendinti.

Pareiškėja pabrėžia, kad visi veiksmai, kurie yra būtini šiuo konkrečiu atveju faktiškai atliktai muitinės procedūrai (reeksportui) buvo padaryti ir Prekė faktiškai buvo reeksportuota dar iki Kauno TM pradėto patikrinimo ar kitų kontrolės veiksmų.

Pareiškėja nurodo, kad būtina vadovautis MAĮ nuostatomis ir šiame įstatyme įtvirtintais principais, vienas iš kurių yra įtvirtintas MAĮ 10 ir 69 straipsnyje, t. y. turinio viršenybės prieš formų principu.

Pareiškėja pabrėžia, kad administracinių teismų sprendimuose ne kartą buvo pripažinta, jog MAĮ 10 straipsnio, t. y. turinio viršenybės prieš formą principo, taikymas nėra ribojamas vien tik to paties įstatymo 69 straipsnio 1 ir 2 dalių hipotezėse numatytais atvejais. Kaip yra pažymėjęs LVAT, teigiant priešingai, būtų paneigtas šio principo, kaip vieno iš pagrindinių apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principų, paskirtis bei nepagrįstai susiaurintas jo (principo) taikymas. Iš tiesų visuomeninių santykių, nulemiančių atitinkamas mokesčines prievoles, dinamika bei įvairovė, taip pat konkrečios faktinės aplinkybės gali lemti poreikį taikyti aptariamą principą ne tik sprendžiant mokesčių apskaičiavimo klausimą Mokesčių administravimo įstatymo 69 str. numatytais atvejais ir tvarka, bet ir kitais atvejais, įskaitant mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių administravimo procedūras (veiksnius) ar (ir) atvejus, kai mokesčių mokėtojas įgyvendina (siekia įgyvendinti) mokesčių įstatymuose jam garantuojamas teises.

Pareiškėja nurodo, kad turinio viršenybės prieš formą principas nesukuria naujų taisyklių. Šio principo taikymas lemia tik santykių kvalifikavimą pagal jų turinį atitinkančias teisės normas. Šis principas, kaip matyti iš MAĮ 69 straipsnio 2 dalies loginės ir lingvistinės konstrukcijos, išsprendžia kolizijos klausimą tarp formalius reikalavimus mokesčio mokėtojo veiklai nustatančių ir esmines (pagrindines) mokesčių prievolių sąlygas (pagrindus) įtvirtinančių teisės aktų nuostatų, pirmenybę teikiant būtent pastarosioms. Aptiriamas principas ir jo

įtvirtinimas nacionalinėje mokesčių teisėje sudaro teises prielaidas mokesčių administratoriui, kaip viešojo administravimo subjektui, kvalifikuojant atitinkamą mokesstinį teisinį santykį, neatsižvelgti į formalius reikalavimus, jei sąžiningo mokesčio mokėtojo veikla atitinka esmines mokesčių įstatymų sąlygas, su kuriomis siejamos atitinkamos teisės ir pareigos. Šis principas taip pat garantuoja ir sąžiningo bei atsakingo (rūpestingo) mokesčio mokėtojo teises, be kita ko, tai, kad ne jo padarytos apskaitos klaidos ar veiklos neatitikimas formaliems mokesčių įstatymų reikalavimams, o tikras atitinkamo mokesstinio santykio turinys apsprendžia jo mokesčių prievolių bei mokesčių įstatymuose numatytų teisių apimtį.

Pareiškėja akcentuoja, kad fakto, jog Prekė buvo reeksportuota į Baltarusiją, neginčija ir mokesčių administratorius, todėl akivaizdu, jog pripažinus, kad Prekė buvo išgabenta į Baltarusiją, iš esmės ginčijama tik tai, kad Bendrovė nesilaikė/pažeidė/netinkamai įgyvendino formalius įstatymų keliamus reikalavimus.

Tai, kad šiame ginče kalbama apie formalų pažeidimą, kuris faktiškai jokių pasekmių nesukėlė, Pareiškėjos nuomone, patvirtina ir Ataskaitoje naudojami argumentai: „muitinė imasi visų priemonių, būtinų su prekėmis susijusiai situacijai sureguliuoti, jeigu joms įforminta procedūra nepripažįstama įvykdyta nustatyta tvarka <...>, todėl dėl egzistuojančios rizikos, susijusios su muitų surinkimu, ja besinaudojantys asmenys turi griežtai laikytis pagal šių procedūrų jiems tenkančių pareigų. <...> Be to, eksportavus prekes suteikiant joms Sąjungos prekių statusą išlieka rizika importuoti jas atgal į Sąjungos muitų teritorijų kaip gražinamas prekes, taip išvengiant importo muitų sumokėjimo“. Muitinės departamentas šioms išvadoms pritarė.

Pareiškėja pabrėžia, kad visi veiksmai buvo atlikti Bendrovės iniciatyva iki patikrinimo pradžios. Prekės išgabėtimas įvyko 2018-11-27, o pavedimo atlikti patikrinimą data 2019-04-25.

Pareiškėja nurodo, kad Muitinės departamento sprendime neanalizuojamos ginče susiklosčiusios faktinės aplinkybės, pateikiamas tik teisinis vertinimas. Pareiškėja nurodo, kad Ataskaitoje akcentuojama, jog iš Bendrovės buhalterinės apskaitos dokumentų negalima nustatyti koks perdirbimas ir kada buvo atliktas bei ar jis apskritai buvo būtinas. Ataskaitoje nurodoma, kad iš Bendrovės apskaitos registruose esančios informacijos neįmanoma nustatyti kada ir kaip buvo atlikta perdirbimo operacija, t. y. Bendrovė nesilaikė minėtų Sąjungos muitinės kodekso 214 straipsnio 1 dalyje ir Komisijos Deleguotojo reglamento 178 straipsnio 1 dalies i ir g punktuose nurodytų reikalavimų. Tačiau kiti Ataskaitoje pateikiami argumentai, vienareikšmiškai patvirtina tai, kad Muitinė, atlikdama patikrinimą, nustatė ne tik konkrečią datą, bet ir procedūrą, kuri buvo atlikta: „...produktas jau 2018-09-04 buvo perpilstytas.“ Šie Kauno TM argumentai patvirtina, jog iš Bendrovės buhalterinės apskaitos dokumentų buvo galima nustatyti perdirbimo (perpilstymo) operacijos turinį ir tai buvo padaryta. Dėl pačio perdirbimo būtinumo Pareiškėja pažymi, kad Prekės perpardavimas į Baltarusiją, neperpilsčius į kitas taras yra neįmanomas, kadangi Bendrovė iš tiekėjų Prekę gauna jūriniuose konteineriuose, o po to ji kelių transportu yra gabinama į Baltarusiją. Todėl visos šios procedūros buvo būtinos, siekiant paruošti Prekę paskirstymui (perpardavimui), kaip tai yra numatyta Sąjungos kodekso 220 straipsnyje.

Pareiškėja nurodo, kad Muitinės patikrinimas buvo subjektyvus ir atliktas itin formaliai. Pareiškėjos nuomone, Muitinės departamentas privalėjo taikyti turinio viršenybės prieš formą principą ir atsižvelgti į tikrąjį sandorio turinį, t. y. tai, kad produktas buvo reeksportuotas į Baltarusiją, o formalūs muitinės procedūrų įforminimo netikslumai/klaidos nepaneigia pačio Bendrovės atlikto veiksmo (produkto reeksporto) esmės. Be to, pažymėtina ir tai, kad visi, patikrinimo metu Bendrovės pateikti įrodymai patvirtina, jog Bendrovė buvo atidi ir rūpestinga, stengdamasi nepažeisti įstatymų keliamų reikalavimų (teikė prašymus dėl terminų pratęsimo, paprašė leisti patikslinti pateiktą deklaraciją ir kt.), o pažeidimai buvo sąlygoti žmogiškos muitinės tarpininko klaidos už kurią jis buvo nubaustas administracine tvarka.

Pareiškėjos nuomone, Muitinės departamentas ir Kauno TM, vadovaudamasi proporcingumo, protingumo ir turinio viršenybės prieš formą principais, privalėjo analizuoti ir nustatinėti tikrąjį ūkinės operacijos turinį, o ne tik jos įforminimą ir formalias klaidas, kurios iš esmės neįtakoją pačios operacijos atlikimo, o dėl įforminant padarytų klaidų, žala nebuvo padaryta.

Pabrėžtina ir tai, jog administracinių teisinių santykių, susiklostančių tarp privačių asmenų ir valdžios institucijų, ypatumai lemia, kad privatus asmuo juose yra silpnesnioji pusė. Tokia teisinė asmens padėtis lemia, kad santykiyje su viešąja administracija kilus neaiškumams, teisė aiškintina jo naudai, siekiant subalansuoti nelygias šalių pozicijas bei garantuoti asmens, kaip silpnesnės šalies, apsaugą. Iš to valstybės institucijoms, įstaigoms, pareigūnams ir kitiems atitinkamus įgaliojimus turintiems asmenims kyla pareiga užtikrinti, kad privatūs asmenys galėtų veiksmingai ir tinkamai pasinaudoti jiems Konstitucijos, kitų nacionalinės teisės aktų bei tarptautinių dokumentų suteikiamomis teisėmis ir laisvėmis. Tiek valdžios institucijos, tiek teismai, siekdami įgyvendinti gero viešojo administravimo principą, užtikrinti žmogaus teisių ir laisvių bei privataus asmens, kaip silpnesnės santykio su viešąja administracija šalies, apsaugą, privalo bet kurioje situacijoje vadovautis fundamentaliais protingumo, teisingumo, sąžiningumo principais, sprendimų priėmimo metu atsižvelgti į susiklosčiusių aplinkybių visumą (2012 m. sausio 16 d. LVAT nutartis Nr. A556 -31/2012).

Pareiškėja prašo panaikinti Muitinės departamento 2019-07-31 sprendimą Nr. 1A-164.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Pareiškėja iš D. V. salų importavo Prekę, kurią deklaravo laikinojo įvežimo perdirbti procedūrai pagal deklaraciją Nr. 18LTD90V000329079 (2018-08-29). Procedūros užbaigimo terminas – 2018-09-29.

Kauno TM atliko mokesstinį patikrinimą ir nustatė, jog Pareiškėja ginčo Prekei įformino eksporto deklaraciją Nr. 18LTVC0100EK2C2149 (2018-11-23) negražinamojo eksporto muitinės procedūrai. Kauno TM 2019 m. birželio 26 d. patikrinimo ataskaitoje Nr. 9KM320038M nurodoma, kad, vadovaujantis 2015 m. liepos 28 d. Komisijos deleguotojo reglamento (ES) 2015/2446, kuriuo Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 952/2013 papildomas išsamiomis taisyklėmis, kuriomis patikslinamos kai kurios Sąjungos muitinės kodekso nuostatos (toliau – Deleguotasis reglamentas) 119 straipsnio I dalies c punktu, Prekė, kuriai buvo taikoma laikinojo įvežimo perdirbti procedūra, neturi Sąjungos prekių muitinio statuso, todėl ši Prekė negalėjo būti deklaruota eksporto procedūrai (kodas 1000). Vadovaujantis Europos Parlamento ir Tarybos Reglamentu (ES) Nr. 952/2013 patvirtinto Sąjungos muitinės kodekso (toliau Sąjungos muitinės kodeksas) 269 straipsniu, ginčo Prekė turėjo būti reeksportuota.

Pareiškėja mokesstinio patikrinimo metu Kauno TM pateikė prašymą, kuriame nurodė, kad įforminant eksporto procedūrą buvo padaryta klaida, nes pasirinkta netinkama procedūra (t. y. vietoj reeksporto įforminta eksporto procedūra), bei paprašė, atsižvelgus į tai, jog įmonė Baltarusijoje patvirtino Prekės gavimo faktą, leisti pateikti naują reeksporto deklaraciją atgaline data.

Konstatavus neteisėtą Prekės paėmimą iš muitinės priežiūros, 2019 m. birželio 26 d. patikrinimo ataskaita Nr. 9KM320038M nuspręsta netenkinti Pareiškėjos prašymo pateikti naują reeksporto deklaraciją, taip pat įregistruoti importo skolą muitinei – 1625 Eur importo maitą, 5741 Eur importo PVM bei 391 Eur delspinigių. Už padarytą pažeidimą Pareiškėja nubausta minimalia Mokesčių administravimo įstatyme numatyta 10 proc. dydžio bauda – 737 Eur.

Muitinės departamentas konstatavo, kad vadovaujantis Sąjungos muitinės kodekso 256 straipsnio 1 dalies nuostatomis laikinojo įvežimo perdirbti procedūra gali būti įforminama ne Sąjungos prekėms. Kaip numato Sąjungos kodekso 269 straipsnio 1 dalis, iš Sąjungos muitų teritorijos išvežamoms Sąjungos prekėms įforminama eksporto procedūra, o pagal Sąjungos muitinės kodekso 270 straipsnio 1 dalį – iš Sąjungos muitų teritorijos išvežant ne Sąjungos prekes, kompetentingai muitinės įstaigai turi būti pateikta reeksporto deklaracija.

Muitinės departamentas nurodė, kad Eksporto deklaracijose keturženklis procedūros kodas „1000“ žymi negražinamojo eksporto procedūrą, keturženklis kodas „3151“ – prekių, kurioms buvo taikyta laikinojo įvežimo perdirbti procedūra, reeksportą. Nagrinėjamo ginčo atveju nustatyta, kad įformintoje eksporto deklaracijoje Nr. 18LTVC0100EK2C2149 (2018-11-23), pagal kurią ir buvo išgabenta iš Sąjungos muitų teritorijos Pareiškėjos laikinai įvežta perdirbti Prekė, įrašytas procedūros kodas „1000“, t. y. žymintis negražinamojo eksporto procedūrą. Taigi, pirmiau minėtoms prekėms priskirtas Sąjungos prekių statusas, kurio ji neįgijo pagal Sąjungos

muitinės kodekso 201 straipsnio 3 dalį (išleidimas į laisvą apyvartą suteikia ne Sąjungos prekėms Sąjungos prekių muitinį statusą).

Muitinės departamentas konstatavo, kad vadovaujantis Sąjungos muitinės kodekso 134 straipsnio nuostatomis, į Sąjungos muitų teritoriją įvežtos prekės nuo jų įvežimo yra prižiūrimos ir gali būti tikrinamos. Tos prekės taip prižiūrimos tol, kol nustatomas jų muitinis statusas ir negali būti paimtos iš muitinės priežiūros be muitinės leidimo. Nustačius, kad prekės turi Sąjungos prekių muitinį statusą, tos prekės muitinės toliau nebeprižiūrimos. Išgabenant ginčo prekę bei įforminus negražinamojo eksporto procedūrą, jai buvo priskirtas Sąjungos prekių statusas, todėl buvo išvengta tokios muitinės priežiūros, kokia turėjo būti taikyta perdirbtiesiems produktams (ne Sąjungos prekėms), kurie gauti atlikus leidime nurodytas perdirbimo operacijas su importuotomis prekėmis.

Muitinės departamentas pažymėjo, kad Europos Sąjungos Teisingumo teismas (toliau – ESTT) 2010 m. sausio 14 d. sprendime sujungtose bylose C-430/08 ir C-431/08 yra konstatavęs, kad laikinojo įvežimo perdirbti procedūra, lemianti sąlyginį neapmokestinimą muitais, yra išskirtinė priemonė, skirta palengvinti tam tikros ekonominės veiklos vykdymą. Kadangi taikant šią procedūrą egzistuoja akivaizdi rizika, susijusi su teisingu muitų teisės aktų taikymu ir muitų surinkimu, šia procedūra besinaudojantys asmenys turi griežtai laikytis iš jos išplaukiančių pareigų, taip pat reikia griežtai aiškinti pasekmes, kurios gali kilti, jeigu jie nevykdo savo pareigų (42 punktas). To paties sprendimo 47 punkte ESTT padarė išvadą, kad „eksporto deklaracijose muitinės procedūros kodo 1000, žyminčio Bendrijos prekių eksportą, nurodymas vietoj kodo 3151, kurioms taikoma laikinojo įvežimo perdirbti procedūra, reeksportą, turi būti laikomas šių prekių „neteisėtu paėmimu“ iš muitinės priežiūros.

Muitinės departamentas, remdamasis aptartu teisiniu reglamentavimu ir atsižvelgdamas į ESTT praktiką, padarė išvadą, jog Pareiškėja, būdama laikinojo įvežimo perdirbti procedūros vykdytoja ir atsakanti už tinkamą šios procedūros įvykdymą, pagrįstai skundžiamu sprendimu pripažinta skolininke muitinei vadovaujantis Sąjungos muitinės kodekso 79 straipsnio 3 dalies a) nuostatomis.

Muitinės departamentas tuo pačiu nurodė, kad neteisingas muitinės procedūros kodo nurodymas yra absoliuti neteisėta prekių paėmimą iš muitinės priežiūros sukelianti aplinkybė. Atsižvelgiant į tai, atmestini kaip nepagrįsti Pareiškėjos argumentai dėl tinkamo laikinojo įvežimo perdirbti procedūros įvykdymo.

Muitinės departamentas, vadovaudamasis MAĮ 67 straipsniu, nurodė, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos.

Muitinės departamento nuomone, vietos mokesčių administratorius skundžiamoje ataskaitoje nurodė faktinį bei teisinį mokesčių nepriemokos apskaičiavimo pagrindą, tačiau Pareiškėja savo skunde jokių argumentų bei prieštaravimų, susijusių su minėtomis sumomis, nepateikia, todėl Muitinės departamentas šios patikrinimo ataskaitos dalies nenagrinęjo ir dėl jos teisingumo nepasisakė.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Ginčijamas Muitinės departamento 2019-07-31 sprendimas Nr. 1A-164 tvirtintinas, Pareiškėjos 2019-08-20 skundas atmestinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje vyksta dėl to, jog Pareiškėja Prekei, kuriai buvo taikoma laikinojo įvežimo perdirbti procedūra ir kuri, atsižvelgiant į Sąjungos muitinės kodekso 5 straipsnio 24 punktą, neturėjo Sąjungos prekių muitinio statuso, eksporto deklaracijoje Nr. 18LTVC0100EK2C2149 (2018-11-23) nurodė negražinamojo eksporto muitinės procedūrą (kodas 1000). Dėl šios priežasties mokesčių administratorius konstatavo, kad laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūra nebuvo įvykdyta nustatyta tvarka, todėl, vadovaujantis Sąjungos muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a) punktu, atsiranda importo skola muitinei bei,

vadovaujantis Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2 straipsnio 32 dalimi, 18 straipsniu ir 19 straipsnio 2 dalies nuostatomis – importo PVM.

Pareiškėja ginčija apskaičiuotą importo muitą, importo PVM bei susijusias sumas ir teigia, kad visi veiksmai, būtini faktiškai atliktai muitinės procedūrai (reeksportui) buvo padaryti, Prekė buvo reeksportuota dar iki mokesčių administratoriaus pradėto patikrinimo ar kitų kontrolės veiksmų. Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius, vadovaudamasis proporcingumo, protingumo ir turinio viršenybės prieš formą principais, privalėjo analizuoti ir nustatinėti tikrąjį ūkinės operacijos turinį, o ne tik jos įforminimą ir formalias klaidas, neįtakojančias operacijos atlikimo.

Vadovaujantis Sąjungos muitinės kodekso 134 straipsnio 1 dalimi, į Sąjungos muitų teritoriją įvežtos prekės nuo jų įvežimo yra muitinės prižiūrimos ir gali būti tikrinamos. Tos prekės taip prižiūrimos tol, kol nustatomas jų muitinis statusas, ir negali būti paimtos iš muitinės priežiūros be muitinės leidimo. Ne Sąjungos prekės muitinės prižiūrimos tol, kol pasikeičia jų muitinis statusas arba kol jos išvežamos iš Sąjungos muitų teritorijos arba sunaikinamos. Pagal Sąjungos muitinės kodekso 5 straipsnio 27 punktą, muitinės priežiūra – veiksmai, kurių paprastai imasi muitinė, siekdama užtikrinti, kad būtų laikomasi muitų teisės aktų ir, atitinkamais atvejais, kitų nuostatų, taikomų prekėms, kurių atžvilgiu imamasi tokių veiksmų.

Įforminus ne Sąjungos prekėms laikinojo įvežimo perdirtbi procedūrą, vadovaujantis Sąjungos kodekso 256 straipsnio nuostatomis, tokioms prekėms netaikomas importo maitas, kiti privalomieji mokėjimai, prekybos politikos priemonės, todėl dėl egzistuojančios rizikos, susijusios su muitų surinkimu, ja besinaudojantys asmenys turi griežtai laikytis pagal šią procedūrą jiems tenkančių pareigų.

Pagal Sąjungos muitinės kodekso 215 straipsnio 1 dalį, specialioji procedūra pripažįstama įvykdyta, kai prekėms, kurioms buvo įforminta ta procedūra, arba perdirtbiems produktams įforminama kita muitinės procedūra, tos prekės ar produktai išvežami iš Sąjungos muitų teritorijos arba sunaikinami nepaliekant jokių atliekų, arba perduodami valstybės nuosavybėn pagal 199 straipsnį. Pagal 215 straipsnio 3 dalį, Muitinė imasi visų priemonių, būtinų su prekėmis susijusiai situacijai sureguliuoti, jeigu joms įforminta procedūra nepripažįstama įvykdyta nustatyta tvarka.

Vadovaujantis Sąjungos muitinės kodekso 269 straipsnio 1 dalimi, eksporto muitinės procedūra gali būti įforminama tik prekėms, turinčioms Sąjungos prekių statusą. Pareiškėjos laikinai įvežta perdirtbi Prekė, atsižvelgiant į Sąjungos muitinės kodekso 5 straipsnio 24 punktą, laikoma ne Sąjungos preke, kurią, vadovaujantis 270 straipsnio 1 dalimi, išvežant iš Sąjungos muitų teritorijos turi būti įforminama reeksporto deklaracija.

Pagal Sąjungos muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktą, importo skola muitinei, susijusi su prekėmis, apmokestinamomis importo maitu, atsiranda, jei neįvykdoma bent viena iš muitų teisės aktuose nustatytų pareigų, susijusių su ne Sąjungos prekių įvežimu į Sąjungos muitų teritoriją, jų paėmimu iš muitinės priežiūros arba su tokių prekių gabenimu, perdirtbimu, saugojimu, laikinuoju saugojimu, laikinuoju įvežimu arba disponavimu jomis toje teritorijoje. Vadovaujantis minėto straipsnio nuostatomis, skola Muitinei atsiranda tuo momentu, kai neįvykdoma ar nustojama vykdyti pareiga, kurios nevykdymas nulemia skolos muitinei atsiradimą (79 straipsnio 2 dalies a punktas), o skolininku laikomas asmuo, privalėjęs įvykdyti atitinkamas pareigas (79 straipsnio 3 dalies a punktas).

Taigi, vadovaujantis minėtomis nuostatomis, ne Sąjungos prekei, įforminus jai laikinojo įvežimo perdirtbi muitinės procedūrą, sąlyginai atidedamas importo mokesčių mokėjimas, iki procedūra bus baigta Sąjungos muitinės kodekso 215 straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka. Svarbu pažymėti, kad laikinojo įvežimo perdirtbi procedūra yra išimtinė priemonė, skirta tam, kad būtų palengvintas tam tikrų ekonominių veiklų vykdymas. Kadangi taikant šią procedūrą egzistuoja akivaizdi rizika, susijusi su teisingu Sąjungos muitų teisės aktų taikymu ir muitų surinkimu, šia procedūra besinaudojantys asmenys turi griežtai laikytis iš jos išplaukiančių prievolių. Reikia taip pat griežtai aiškinti pasekmes, kurios gali jiems kilti, jeigu jie nevykdo savo pareigų (ESTT 2010-

01-14 sprendimo *K. C. ir kt.*, C-430/08 ir 431/08, 42 punktas; 2010-07-15 sprendimo *DSV Road*, C-234/09, 31 punktas; 2012-09-06 sprendimo *I. J. GmbH*, C-262/10, 40–41 punktai).

Komisijos vertinimu, nagrinėjamoje byloje pasisakant, ar pagrįstai mokesčių administratorius Pareiškėją pripažino skolininke muitinei pagal Sąjungos muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalies a punktą, pirmiausiai reikia išnagrinėti, ar faktinės bylos aplinkybės reiškia ginčo Prekės paėmimą iš muitinės priežiūros, kaip tai suprantama pagal minėtame straipsnyje įtvirtintą normą. Oficialaus Europos Sąjungos teisės normų aiškinimo funkcija priskirta ESTT, kuris, aiškindamas Bendrijos muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą sąvoką „paėmimas iš muitinės priežiūros“, ne kartą savo praktikoje (pvz., 2005-01-20 sprendimo *B. T.*, C-300/03, 19 punktas; 2005-09-15 sprendimo *N. R. Agencies NV* ir kt., C-140/04, 28 punktas; 2013-07-11 sprendimo *Y. M. SARL*, C-273/12, 29 punktas; 2014-06-12 sprendimo *SEK Zollagentur GmbH*, C-75/13, 28 punktas; 2015-10-29 sprendimo *B&S I. S. BV*, C-319/14, 28 punktas; 2017-11-22 sprendimo *Varhoven administrativen sad C-224/16*, 93 punktas) yra nurodęs, jog šią sąvoką reikia suprasti kaip apimančią bet kurį veiksma ar neveikimą, kuris sutrukdo, nebent labai trumpam, kompetentingai muitinės institucijai prieiti prie prekės, esančios muitinės priežiūroje, ir atlikti Bendrijos muitinės kodekso 37 straipsnio 1 dalyje numatytą tikrinimą. Todėl tam, kad prekė būtų laikoma paimta iš muitinės priežiūros, pakanka to, kad jos būtų objektyviai neįmanoma patikrinti, nesvarbu, ar kompetentinga institucija iš tikrųjų ją tikrino (minėtų sprendimų *SEK Zollagentur GmbH* 32 punktas, *B&S I. S. BV* 29 punktas, *K. C. ir kt.* 48 punktas). Taip pat svarbu pažymėti, jog ESTT minėtame *K. C. ir kt.* sprendime konstatavo, jog eksporto deklaracijose vietoj muitinės procedūros kodo 3151, parodančio prekių, kurioms taikoma laikinojo įvežimo perdirbti procedūra, reeksportą, nurodymas kodo 1000, žyminčio Bendrijos prekių eksportą, turi būti laikomas šių prekių „neteisėtu paėmimu“ iš muitinės priežiūros (47 punktas), todėl atsiranda skola muitinei pagal Bendrijos muitinės kodekso 203 straipsnio 1 dalį (51 punktas).

Nagrinėjamoje byloje nustatyti duomenys patvirtina, kad Pareiškėjos taikyta laikinojo įvežimo perdirbti procedūra pagal deklaraciją Nr. 18LTD90V000329079 (2018-08-29) nebuvo tinkamai įvykdyta., t. y. Prekė buvo išgabenta iš Sąjungos muitų teritorijos, įforminus eksporto deklaraciją Nr. 18LTV0100EK2C2149 (2018-11-23) negražinamojo eksporto muitinės procedūrai. Eksportavus Prekę kaip Europos Sąjungos prekę, buvo išvengta muitinės patikrinimo pagal Sąjungos muitinės kodekso 134 straipsnio 1 dalį. Todėl darytina išvada, kad Prekė buvo neteisėtai paimta iš muitinės priežiūros.

Komisijos vertinimu, minėtų aplinkybių konstatavimas yra pagrindas kilti mokesčiai atsakomybei pagal anksčiau išvardintas Sąjungos muitinės kodekso nuostatas, todėl pagal šio kodekso 79 straipsnio 3 dalies a punktą Pareiškėja pagrįstai pripažinta skolininku – asmeniu, turėjusiu įvykdyti atitinkamas prievolės.

Pareiškėja skunde teigia, kad šiuo atveju yra pagrindai taikyti MAĮ įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą taikymo principą, tačiau Muitinės departamentas savo sprendime šiuo klausimu nepasisakė, Bendrovei papildomai mokėtini mokesčiai apskaičiuoti už formalių reikalavimų nesilaikymą.

MAĮ 10 str. nustato, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Atitinkamai MAĮ 69 str. 2 dalyje nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją, suklysta, taip pat kitais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Komisijos nuomone, turinio viršenybės prieš formą principas mokesčių mokėtojo naudai mokesčių teisiniuose santykiuose iš esmės gali būti taikomas, kai veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, bet turinys atitinka mokesčių įstatymų nustatytas aplinkybes. Komisijos vertinimu, šioje situacijoje nėra pagrindo taikyti MAĮ 10 straipsnio nuostatas ir pripažinti, jog Pareiškėja eksporto deklaracijoje vietoj keturženklis kodo „3151“, žyminčio prekių, kurioms taikyta laikinojo įvežimo perdirbti procedūra, reeksportą, įrašiusi procedūros kodą „1000“,

žymintį negražinamojo eksporto procedūrą, padarė formalią (techninę) klaidą ir jai papildomai mokėtini mokesčiai apskaičiuoti už formalių reikalavimų nesilaikymą. Komisija šią išvadą padarė, įvertinusi byloje nustatytas aplinkybes:

Pirma, Klaipėdos teritorinė muitinė pagal prašymą, kuriuo laikoma 2018-08-29 elektroninė importo deklaracija Nr. 18LTLC0100IM080B10 su papildomais duomenų elementais, Pareiškėjai išdavė leidimą taikyti laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūrą iš D. V. salų tiekėjo „C. F. Ltd“ įvežtos Prekės perpakavimui (procedūros kodas 5100). Muitinio įforminimo metu laikinojo įvežimo perdirbti muitinės procedūros įsipareigojimų įvykdymo užtikrinimui buvo pateikta draudimo bendrovės AAS „BTA O. U.“ vienkartinė garantija Nr. 18LD90V000329079 (garantijos suma 7300 Eur) išleidimo į apyvartą ir vidaus vartojimo muitinės procedūrai (Ataskaitos 2 psl.). Taigi, Pareiškėja muitinio įforminimo metu pateikė garantiją ne deklaruojamai laikino įvežimo perdirbti procedūrai, o išleidimo į laisvą apyvartą procedūrai.

Antra, Klaipėdos TM Ataskaitoje (Ataskaitos 3-4 psl.) nurodyta, kad iš Bendrovės apskaitos registruose esančios informacijos neįmanoma nustatyti, kada ir kaip buvo atlikta perdirbimo operacija, t. y. Bendrovė nesilaikė Sąjungos muitinės kodekso 214 straipsnio 1 dalyje ir Komisijos Deleguotojo reglamento 178 straipsnio 1 dalies i ir g punktuose nurodytų reikalavimų.

Trečia, Pareiškėja ginčo Prekei negražinamojo eksporto muitinės procedūrą pagal deklaraciją Nr. 18LTV0100EK2C2149 įformino 2018-11-23, o prašymą pripažinti šią deklaraciją negaliojančia ir leisti pateikti naują reeksporto deklaraciją atgaline data, pateikė tik 2019-02-13, t. y. kai Prekė jau buvo išvežta ir Kauno TM pradėjo tyrimą dėl netinkamai užbaigtos laikinojo įvežimo perdirbti procedūros (Ataskaitos 3 psl.).

Todėl, išvardintų aplinkybių pagrindu, konstatuotina, kad Pareiškėja žinojo arba pagrįstai turėjo žinoti, kad Prekė buvo paimta iš muitinės priežiūros. Komisija taip pat pastebi, kad muitinės procedūrų įforminimą atliko ne pati Pareiškėja, o muitinės tarpininkas – UAB „Cust LT“ (BAD 14 langelio „Deklarantas/Atstovas“ skaičius „[3]“), kuris turėjo žinoti, kaip ir kokiomis sąlygomis deklaruojamos atitinkamos procedūros.

Komisijos vertinimu, net pripažinus, jog Pareiškėja padarė formalią klaidą, nėra paneigiama Pareiškėjos atsakomybė pagal Sąjungos muitinės kodekso 79 straipsnio 1 dalį. Kaip jau minėta, ginčo Prekė iš Sąjungos muitų teritorijos išgabenta, neiforminus jai reeksporto. Taigi pati Pareiškėja iš esmės pripažįsta, kad pažeidė Sąjungos muitinės kodekso nuostatas, reglamentuojančias prekių, kurioms taikoma laikinojo įvežimo perdirbti procedūra, reeksportą. Šis pažeidimas reiškia ginčo Prekės neteisėtą paėmimą iš muitinės priežiūros, kaip tai suprantama pagal minėtas Sąjungos muitinės kodekso nuostatas, nepaisant to, kad prekė buvo išvežta iš Europos Sąjungos muitų teritorijos.

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

Patvirtinti Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-07-31 sprendimą Nr. 1A-164.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 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 straipsnio 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 narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė

Komisijos narys

Andrius Venius