



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL A. O. SKUNDO**

2020 m. birželio 18 d. Nr. S- 114 (7-50/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos narės, pavaduojančios Komisijos pirmininką Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), narių Evaldo Raistensio, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, išnagrinėjo A. O. (toliau – Pareiškėjas) 2020-02-28 skundą (gautą 2020-03-04) dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2020-01-20 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-45 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjo atstovas bei Atsakovo atstovas dalyvavo 2020-05-19 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Inspekcija Sprendimu patvirtino 2019-12-17 patikrinimo aktą Nr. (21.222) FR0680-529 (toliau – Patikrinimo aktas) ir papildomai apskaičiuotą 5579 Eur etilo alkoholio akcizų bei, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 96 straipsnio 1 dalies 2 punktu, už mokesčio nesumokėjimą laiku apskaičiavo 1255,85 Eur akcizų delspinigių. Inspekcija, atsižvelgdama į teismų praktiką bei i tai, kad Pareiškėjui buvo pritaikyta baudžiamoji atsakomybė (Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 201 straipsnio 2 dalis) už baudžiamojo nusižengimo padarymą, baudos už akcizų nesumokėjimą neskyrė.

Dėl rašytinių pastabų nepriėmimo

Pareiškėjas skunde nurodo, kad 2020-01-20 elektroninėmis ryšio priemonėmis pateikė 2020-01-20 „Rašytines pastabas dėl Inspekcijos 2019-12-17 patikrinimo akto Nr. (21.222) FR0680-529“ (toliau – Rašytinės pastabos), kurios nebuvo priimtos ir grąžintos, motyvuojant tuo, Inspekcija Rašytines pastabas dėl Patikrinimo akto gavo 2020-01-21 (reg. Nr. MGS Nr.-105), t. y. praleidus 30 dienų pastabų dėl patikrinimo akto pateikimo terminą, todėl, vadovaujantis Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VA-87, 112 p., rašytinės pastabos, pateiktos po mokesčių administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo priėmimo, nepriimamos.

Pareiškėjas nurodo, kad pagal MAĮ 164 straipsnio 3 dalies nuostatas, registruotu laišku dokumentai siunčiami pagal mokesčių mokėtojo registre nurodytą mokesčių mokėtojo adresą arba mokesčių mokėtojo nurodytą adresą korespondencijai gauti. Tais atvejais, kai minėtų duomenų mokesčių administratorius neturi, dokumentai siunčiami pagal atitinkamame registre nurodytą mokesčių mokėtojo adresą (juridiniams asmenimis – pagal juridinių asmenų registre nurodytą adresą, fiziniams asmenims—gyventojų registre nurodytą adresą). Dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos.

Net jei Inspekcija spėjo perduoti registruotą laišką Patikrinimo akto surašymo dieną 2019-12-17, tai 5 darbo diena, einanti po perdavimo paštu dienos yra 2020-12-27, nes gruodžio mėnesio 24, 25 ir 26 dienos nėra darbo dienos. Taigi, remiantis MAĮ 164 straipsnio 3 dalimi, Patikrinimo aktas Pareiškėjui buvo įteiktas ne anksčiau kaip 2019-12-27, todėl 30 dienų terminas pateikti Rašytines pastabas baigėsi tik 2020-01-26, o kadangi tai sekmadienis, tai terminas nusikelia į 2020-01-27, todėl mokesčių administratorius galėjo priimti Sprendimą tik iki šios dienos negavęs Rašytinių pastabų.

Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius pažeidė MAĮ 164 straipsnio 3 dalies nuostatas ir be pagrindo grąžino Pareiškėjo Rašytines pastabas, todėl tai yra pagrindas panaikinti Inspekcijos Sprendimą ir įpareigoti mokesčių administratorių priimti Rašytines pastabas ir grąžinti šį mokesčių ginčą mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Dėl diskriminacinės MAĮ 163 straipsnio nuostatos taikymo mokesčių mokėtojo atžvilgiu

Pareiškėjas nurodo, kad MAĮ 164 straipsnio 4 dalis numato, kad „Telekomunikacijų galiniais įrenginiais dokumentai siunčiami mokesčių mokėtojo nurodytu elektroninio pašto adresu ir patvirtinami teisės aktų nustatyta tvarka. Dokumentai laikomi įteiktais jų išsiuntimo dieną. Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarime gali būti numatytos kitokios šio dokumentų įteikimo būdo sąlygos“, tuo tarpu MAĮ 163 straipsnis numato, kad „Dokumentų įteikimo mokesčių administratoriui data laikoma ta data, kurią mokesčių administratorius pažymi, kad dokumentai gauti. Jeigu mokesčių mokėtojas dokumentus siunčia paštu, dokumento išsiuntimo data nustatoma pagal oficialų pašto spaudą, uždėtą pašto įstaigos, turinčios tam teisę“, kas reiškia jog nėra jokių objektyvių kriterijų ir viskas priklauso nuo subjektyvios mokesčių administratoriaus valios, nes jis gali bet kada pažymėti, kad dokumentai gauti, be to tuo pažeidžiamas lygiateisiškumo principas, nes mokesčių mokėtojui ir mokesčių administratoriui taikomi skirtingi įteikimo telekomunikacijų galiniais įrenginiais principai, todėl, Pareiškėjo nuomone, turi būti inicijuotas MAĮ 163 straipsnio atitikimo bendriesiems teisės principams ir konstitucijai klausimas.

Dėl Sprendimo nepagrįstumo

Pareiškėjas nurodo, kad administracinis procesas pradėtas, mokestinis patikrinimas atliktas ir Patikrinimo aktas surašytas, o vėliau Sprendimu patvirtintas, vadovaujantis 2019-04-10 Vilniaus miesto apylinkės teismo nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr.1-1087-1011/2019 ir MAĮ 72 straipsnio 1 dalimi, pagal kurią nustatyta, kad „Mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti mokestį remdamasis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, surašydamas patikrinimo aktą šio Įstatymo nustatyta tvarka“. Pareiškėjo nuomone, Inspekcija pažeidė MAĮ 72 straipsnio 2 dalį, kur numatyta, kad „Mokestis šio straipsnio 1 dalyje numatytu būdu gali būti apskaičiuojamas tais atvejais, kai minėtoje dalyje nurodytos institucijos pagal įstatymuose nustatytą kompetenciją atlieka asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus ir nustato mokesčių įstatymų pažeidimus, tačiau nėra įgalios šio Įstatymo nustatyta tvarka atlikti mokesčių administravimo veiksmų. Šiuo atveju pakartotinai tikrinti mokesčių mokėtojo mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokesčių administratorius neprivalo“.

Pareiškėjas nurodo, kad teismas neatlieka komercinės, ūkinės ir finansinės veiklos patikrinimus, ir šiuo atveju priimtas galutinis ir neskundžiamas Vilniaus miesto apylinkės teismo 2019-04-10 nuosprendis, kuris įsiteisėjo 2019-07-11, priėmus Vilniaus apygardos teismo nutartį, kuria minėtas nuosprendis buvo paliktas nepakeistas, todėl šis administracinis procesas vertintinas kaip tapatus jau įvykusiam baudžiamajam procesui ir savo turiniu ir sankcija, kuri yra baudžiamojo pobūdžio. Konstatavus mokestinio pažeidimo ir nusikalstamos veikos tapatumą bei atsižvelgiant į už mokestinio pažeidimo padarymą taikomos baudos baudžiamąjį pobūdį (šiuo aspektu žr., be kita ko, kasacinę nutartį baudžiamojoje byloje Nr. 2K-226/2014), turi būti taikomas *non bis in idem* principas.

Pareiškėjas pažymi, kad niekas negali būti baudžiamas už tą pačią nusikalstamą veiką antrą kartą (Lietuvos Respublikos Konstitucijos 31 straipsnio 5 dalis, BK 2 straipsnio 6 dalis). Draudimas persekioti ar bausti asmenį už nusikaltimą, dėl kurio jis jau buvo galutinai išteisintas

arba nuteistas pagal tos valstybės įstatymus ir baudžiamąjį procesą, nustatytas ir Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos (toliau – ir Konvencija) protokolo Nr.74 straipsnio 1 dalis. Šiomis nuostatomis yra įtvirtintas principas *non bis in idem* (draudimas persekioti ir bausti už tą patį nusikaltimą). Lietuvos Aukščiausiasis Teismas, plėtodamas *non bis in idem* principo aiškinimą, yra nurodęs, kad tokio principo įtvirtinimo tikslas yra uždrausti ne tik nubaudimą už tą pačią veiką, t. y. identiškus arba iš esmės tuos pačius teisiškai reikšmingus faktus, neatskiriama susijusius su tuo pačiu laiku ir ta pačia vieta, dėl kurių baudžiamasis procesas buvo pabaigtas galutiniu sprendimu, bet ir baudžiamojo proceso dėl tokios veikos pakartojimo pažeidimui konstatuoti pakanka, kad sutaptų bent vienas esminių veikos požymių (kasacinės nutartys baudžiamosiose bylose Nr. 2K-167-788/2015, 2K-7-29-942/2016).

Pareiškėjas nurodo, kad Konstitucinis Teismas 2017-03-15 nutarime nurodė, kad Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje konstatuota, jog asmenims, traukiamiems baudžiamajon atsakomybėn, taip pat asmenims, traukiamiems teisinėn atsakomybėn pagal atitinkamus įstatymus, jei juose nustatytos sankcijos savo dydžiu (griežtumu) prilygsta kriminalinėms bausmėms, nesvarbu, kokiai teisinės atsakomybės rūšiai (baudžiamajai, administracinei, drausminei ar kitokiai) šios sankcijos būtų priskirtos, ir nesvarbu, kaip atitinkamos sankcijos būtų vadinamos, įstatymuose būtina turi būti nustatytos tokios procesinės garantijos, kokios kyla iš Konstitucijos, *inter alia* (be kita ko), iš jos 31 straipsnio (*inter alia*, 2005-11-03, 2008-05-28, 2013-04-12 nutarimai). Konstitucinis principas *non bis in idem* reiškia draudimą bausti antrą kartą už tą pačią teisei priešingą veiką - už tą patį nusikaltimą, taip pat už tą patį teisės pažeidimą, kuris nėra nusikaltimas.

Pareiškėjas pažymi, kad Konvencijos protokolo 74 straipsnis, kaip ir Lietuvos Respublikos nacionalinė teisė, nedraudžia vykdyti dviejų procesų dėl tos pačios veikos, tačiau yra draudžiamas pakartotinis asmens baudžiamasis persekiojimas ir nubaudimas. Sprendžiant, ar konkrečiu atveju nebuvo pažeistas *non bis in idem* principas, turi būti atsižvelgiama į šias aplinkybes: 1) ar asmuo yra baudžiamas jam taikant sankciją, kuri yra baudžiamojo pobūdžio; 2) ar asmuo baudžiamas už identiškus ar iš esmės tuos pačius teisiškai reikšmingus faktus (pažeidimo tapatumas); 3) ar asmuo buvo baudžiamas pakartotinai; 4) ar pakartotinai baudžiamas tas pats asmuo (asmens tapatumas); nurodyti kriterijai negali būti taikomi formaliai: ar kiekvienu konkrečiu atveju nėra pažeidžiamas aptariamas principas, galima atsakyti tik įvertinus visas reikšmingas faktines bylos aplinkybes (kasacinė nutartis baudžiamajame byloje Nr.2K-7-183-648/2017).

Pareiškėjas pažymi, kad pagal Europos Žmogaus Teisių Teismo (toliau – EŽTT) praktiką nustatant, ar teisės pažeidimas kvalifikuotinas kaip baudžiamasis, yra taikytini trys kriterijai: teisės pažeidimo priskyrimas pagal vidaus teisę, teisės pažeidimo pobūdis ir galimos sankcijos pobūdis bei griežtumo laipsnis. Pažymėtina, kad EŽTT praktikoje taikant nurodytus kriterijus paprastai pripažįstama, kad mokesčių teisės pažeidimai, už kuriuos skiriamos mokestinės baudos, laikytini baudžiamaisiais Konvencijos prasme (2002 m. liepos 23 d. sprendimas byloje Janosevic prieš Švediją, peticijos Nr. 34619/97; 2006 m. lapkričio 23 d. sprendimas byloje Jussila prieš Suomiją, peticijos Nr. 73053/01; 2010 m. sausio 5 d. sprendimas byloje Impar LtD. prieš Lietuvą, peticijos Nr. 13102/04; 2012 m. balandžio 17 d. sprendimas byloje Steininger prieš Austriją, peticijos Nr. 21539/07; Didžiosios kolegijos 2016 m. lapkričio 15 d. sprendimas byloje A ir B prieš Norvegiją, peticijų Nr. 24130/11 ir 29758/11). Analogiška pozicija, vadovaujantis pirmiau nurodytais kriterijais, išsakyta ir Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje (pvz., kasacinės nutartys baudžiamosiose bylose Nr. 2K-170/2012, 2K-226/2014).

Pareiškėjas nurodo, kad Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus išplėstinė septynių teisėjų kolegija yra išaiškinusi, kad pagal savo pobūdį ir skyrimo tvarką baudos, nustatytos MAĮ, yra administracinės nuobaudos (kasacinė nutartis baudžiamajame byloje Nr.2K-228/2000). Atsižvelgiant į EŽTT praktikoje suformuluotus kriterijus, tokios nuobaudos ir administraciniai teisės pažeidimai, už kuriuos jos skiriamos, paprastai taip pat pripažįstami „baudžiamaisiais“ Konvencijos prasme (pavyzdžiui, kasacinės nutartys baudžiamosiose bylose Nr. K-322/2003, 2K-686/2007, 2K-102/2008; EŽTT 2008 m. lapkričio 4 d. sprendimas byloje

Balsytė-Lideikienė prieš Lietuvą, peticijos Nr.72596/01; 2017 m. birželio 13 d. sprendimas byloje Šimkus prieš Lietuvą, peticijos Nr.41788/11). Tai, kad pagal MAĮ skiriamos baudos yra baudžiamojo pobūdžio ir šios baudos už tą pačią teisę priešingą veiką negali būti taikomos kartu su baudžiamąja atsakomybe, pasisakyta ir Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus plenarinės sesijos nutartyje (kasacinė nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-P-100-222/2016), išplėstinės teisėjų kolegijos nutartyje (kasacinė nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-183-648/2017).

Pareiškėjas nurodo, kad pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekso 3 straipsnio 1 dalies 8 punktą baudžiamasis procesas negali būti pradedamas, o pradėtas turi būti nutrauktas asmeniui, kuriam įsiteisėjo teismo nuosprendis dėl to paties kaltinimo arba teismo nutartis ar prokuroro nutarimas nutraukti procesą tuo pačiu pagrindu. Šia baudžiamojo proceso įstatymo nuostata įgyvendinamas draudimo persekioti ir bausti už tą pačią veiką principas (*non bis in idem*), įtvirtintas tiek tarptautiniu, tiek nacionaliniu lygmeniu: Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos Septintojo protokolo 4 straipsnis, Lietuvos Respublikos Konstitucijos 31 straipsnio 5 dalis, Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 2 straipsnio 6 dalis. Šis dvigubo nebaudžiamumo principas pažodine prasme reiškia, kad asmuo negali būti baudžiamas pakartotinai už tą patį pažeidimą. Platesne procesine prasme – asmuo negali būti persekiojamas dėl to paties pažeidimo pakartotinai, jei pirmajame procese buvo priimtas galutinis sprendimas (išskyrus atvejus dėl naujai paaiškėjusių aplinkybių), o priėmus baigtinį sprendimą byloje, negalima ne tik bausti, bet ir kartoti baudžiamąjį procesą dėl identiškų arba iš esmės tų pačių teisiškai reikšmingų faktų. Būtent taip šis principas vertinamas ir nacionalinių bei tarptautinių teismų praktikoje, pagal kurią sprendžiant, ar asmuo yra antrą kartą traukiamas atsakomybėn už tą pačią nusikalstamą veiką, turi būti vertinamos konkrečios nusikalstamos veikos, dėl kurios vyksta procesas, faktinės aplinkybės laikantis nuostatos, kad *non bis in idem* principas pažeidžiamas tada, kai nustatoma, kad asmuo antrą kartą baudžiamas arba persekiojamas už identiškus arba iš esmės tuos pačius teisiškai reikšmingus faktus (tą patį poelgį) (Gradinger v. Austria, no. 15963/90, judgement of 23 October 1995; Franz Fisher v. Austria, no. 37950/97, judgement of 29 May 2001; S. Z. v. Russia, no. 14939/03, judgement of 10 February 2009, kasacinės nutartys baudžiamosiose bylose Nr. 2K-152/2006, 2K-686/2007, 2K-102/2008, 2K-7-68/2009, 2K-570/2010, 2K-121-677/2015, 2K-276-976/2015).

Pareiškėjo nuomone, bandymas Pareiškėją nubausti mokestinėje byloje, kai jis už tą patį veiksma yra nubaustas baudžiamojoje byloje, yra *non bis in idem* principo pažeidimas, todėl patikrinimo aktas turi būti panaikintas, o administracinis procesas nutrauktas.

Pareiškėjas pažymi, kad nagrinėjant šį klausimą labai svarbi aplinkybė, į kurią akivaizdžiai neatsižvelgė mokesčių administratorius priimdamas Patikrinimo aktą ir jį tvirtindamas Sprendimu, yra tai, kad Bendrijos muitinės kodeksą (toliau – BMK) nuo 2016 metų pakeitė Sąjungos muitinės kodeksas (toliau – SMK), priimtas dar 2013-10-09 ir įsigaliojęs nuo 2016-05-01. Su šiuo pasikeitimu pradėjo formuotis SMK nuostatų aiškinimo bei taikymo teisminė praktika (mokestinių ginčų bylose) ne tik Europos Sąjungos Teisingumo, bet ir nacionaliniuose teismuose. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) naujausiuose savo procesiniuose sprendimuose, priimtuose 2019 metų pabaigoje (LVAT nutartys Nr. eA-1256-261/2019, Nr.eA-1224-575/2019, Nr.eA-4293-968/2019), aiškino santykį tarp SMK ir BMK normų, aktualių muitinės procedūrų reglamentavimui, ir, konkrečiai, skolos muitinei išnykimui. LVAT pažymėjo, jog kad SMK nuostatos (pavyzdžiui, 124 straipsnio 1 dalies e) punkto norma), numatančios skolos muitinei išnykimą, yra materialios, o ne procesinės, todėl galioja tik situacijoms, susidariusioms nuo SMK taikymo datos. Dėl šios priežasties, SMK nuostatose, reglamentuojančiose skolos muitinei registravimą, numatyti juridiniai faktai (pavyzdžiui, importuotų prekių sunaikinimo faktas) gali lemti importo skolos muitinei išnykimą tik tais atvejais, jei pati importo skola muitinei būtų atsiradusi jau galiojant pačiam SMK, t. y. nuo 2016-05-01. Nagrinėjamu atveju skola atsiranda 2017-11-22, t. y. taikytinos SMK 124 straipsnio 1 dalies e) punkto nuostatos.

Pareiškėjas prašo: 1) Pripažinti, kad Inspekcija, nepriimdama 2020-01-20 Rašytinių pastabų, pažeidė MAĮ 164 straipsnio 3 dalį, panaikinti Inspekcijos Sprendimą ir įpareigoti Inspekciją priimti Rašytines pastabas ir grąžinti šį mokestinį ginčą mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo; 2) Netenkinus pirmojo reikalavimo, panaikinti Inspekcijos Sprendimą kaip nepagrįstą; 3) Inicijuoti MAĮ 163 straipsnio atitikimo bendriesiems teisės principams ir konstitucijai klausimo svarstymą; 4) Priteisti iš Inspekcijos Pareiškėjo patirtas atstovavimo išlaidas.

Inspekcija skundžiamą Sprendimą grindžia žemiau nurodytais argumentais.

Dėl Rašytinių pastabų nepriėmimo

Inspekcija Sprendime pažymėjo, kad Pareiškėjui Patikrinimo aktas išsiųstas paštu registruotu laišku 2019-12-17, įteiktas 2019-12-20. Pareiškėjas per MAĮ 131 straipsnyje nustatytą 30 dienų terminą nuo patikrinimo akto įteikimo dienos Rašytinių pastabų dėl patikrinimo akto nepateikė.

Dėl akcizų įstatymo pažeidimų

Inspekcija nurodė, kad 2019-04-10 Vilniaus miesto apylinkės teismo nuosprendžiu Lietuvos Respublikos vardu, baudžiamojoje byloje Nr. 1-1087-1011/2019, Pareiškėją pripažino kaltu padarius Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 201 straipsnio 2 dalyje numatytą nusikaltimą ir galutinę bausmę paskyrė jam už tai 200 MGL dydžio baudą.

Nustatyta, kad Pareiškėjas, turėdamas tikslą realizuoti, neteisėtai laikė nedenaatūruoto etilo alkoholio skiedinį, o būtent: iki 2017-11-22, apie 17.30 val., UAB „T“ patalpose, esančiose adresu (duomenys neskelbtini), laikė 250 vnt. pakuočių po 3 litrus su nedenaatūruotu etilo alkoholio skiediniu, taip pat automobilyje (duomenys neskelbtini), stoviniame šalia minėtų UAB „T“ patalpų, laikė 50 vnt. pakuočių po 3 litrus nedenaatūruoto etilo alkoholio skiedinio (viso 900 litrus), kurio tūrinė koncentracija nuo 37,20 proc. – 39,10 proc. kai šį skiedinį 2017-11-22, apie 17,30 val. rado ir paėmė policijos pareigūnai.

Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo (toliau – AI) 2 straipsnio 1 dalies 1 punkto ir 3 straipsnio 14 dalies 1 punkto nuostatomis, nurodė, kad produktai, kurių faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra didesnė kaip 1,2 proc. tūrio, priskiriami etilo alkoholiui ir yra akcizų objektas. Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas pažeidė AI 4 straipsnio 1 dalį – akcizais apmokestinamos prekės, privalo būti gaminamos, perdirbamos, maišomos, laikomos akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje. Inspekcija taip pat išdėstė AI 9 straipsnio 1 dalies 8 punkto nuostatą, kurioje numatyta, kad prievolė mokėti akcizus Lietuvos Respublikoje atsiranda už laikomas specialiais ženklais – banderolėmis nepaženklintas akcizais apmokestinamas prekes, kurios šio įstatymo ir jo įgyvendinamųjų teisės aktų nustatyta tvarka privalo būti paženklintos banderolėmis.

Inspekcija nurodė, kad pagal AI 10 straipsnio 8 dalies nuostatas, bet kuris asmuo, kuriam prievolė mokėti akcizus atsiranda vadovaujantis šio įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 4, ir (ar) 5, ir (ar) 8, ir (ar) 10 punktais, privalo ne vėliau kaip kitą darbo dieną po prievolės atsiradimo dienos pateikti akcizų deklaraciją ir joje deklaruoti mokėtiną akcizų sumą. Akcizų deklaracija pateikiama vietos mokesčių administratoriui, kurio veiklos teritorijoje asmuo registruotas mokesčių mokėtoju. Pagal AI 12 straipsnio 1 dalies nuostatas, mokėtina akcizų suma turi būti sumokėta ne vėliau kaip iki šiame įstatyme nurodyto akcizų deklaracijos pateikimo termino pabaigos į to vietos mokesčių administratoriaus, kurio teritorijoje yra akcizais apmokestinamų prekių sandėlis, surenkamąją sąskaitą, o jeigu mokėtojas nėra akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas, - į to vietos mokesčių administratoriaus, kurio teritorijoje jis (ar jo paskirtas fiskalinis agentas) įregistruotas mokesčių mokėtoju.

Inspekcija nurodė, kad vadovaujantis Tarybos direktyvos 2008/118/EB II skyriaus 1 skirsnio 7 straipsnio 1 dalies nuostatomis prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda išleidimo vartoti metu ir išleidimo vartoti valstybėje narėje. Vadovaujantis Tarybos direktyvos 2008/118/EB II skyriaus 1 skirsnio 7 straipsnio 2 dalies b punkto nuostatomis išleidimas vartoti yra ir akcizais apmokestinamų prekių laikymas joms netaikant akcizų mokėjimo laikino

atidėjimo režimo, jei tos prekės nebuvo apmokestintos akcizais pagal taikomas Bendrijos teisės ir nacionalinės teisės aktų nuostatas.

Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėjas, laikydamas 900 l akcizais apmokestinamo etilo alkoholio skiedinio, kurio tūrinė etilo alkoholio koncentracija 37,20 proc. – 39,10 proc. pažeidė minėtas AĮ nuostatas, nepateikė vietos mokesčių administratoriui akcizų deklaracijos ir mokėtinos akcizų sumos nesumokėjo.

Dėl akcizų apskaičiavimo

Inspekcija nurodė, kad etilo alkoholiui taikomas AĮ 26 straipsnio 1 dalyje nustatytas, prievolės atsiradimo dieną galiojęs 1665,04 Eur už gryno etilo alkoholio hektolitrą akcizų tarifas. Pagal Lietuvos policijos kriminalistinių tyrimų centro 2017-12-06 specialisto išvadą Nr. 140-(7053)-IS1-7582 nustatyti tyrimui pateiktų aštuonių pakuočių su skysčiais, paimtų kratos metu UAB „T“ sandėlyje adresu: (duomenys neskelbtini) ir trijų pakuočių su skysčiais paimtų 2017-11-22 iš automobilio (duomenys neskelbtini) bagažinės, valst. Nr. (duomenys neskelbtini), etilo alkoholio skiedinių, 11 mėginių tyrimo rezultatai (pateikta lentelėje).

Inspekcija nurodė, kad Lietuvos policijos kriminalistinių tyrimų centro 2017-12-06 specialisto išvadoje Nr. 140-(7053)-IS1-7582 nurodyta, kad tirti skysčiai yra nedematūruoto etilo alkoholio skiediniai, kurių tūrinė etilo alkoholio koncentracija 37,2 proc. – 39,1 proc. Už 11 – koje pakuočių ištirtus etilo alkoholio skiedinius priskaičiuota akcizų 209,23 Eur (12,566 LPA x 1665,04/100). Netirti etilo alkoholio skiediniai 867 l (289 x 3 l pakuotės) Etilo alkoholio kiekis netirtuose etilo alkoholio skiediniuose 322,524 LPA (867 l x 37,2/100). Už etilo alkoholi, esantį netirtuose etilo alkoholio skiediniuose priskaičiuota akcizų 5370,15 Eur (322,524 LPA x 1665,04/100). Apskaičiuojant akcizų mokesį už etilo alkoholi, esantį netirtuose bakeliuose, vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, taikytas mažiausias tyrimų metu talpose nustatytas etilo alkoholio tūrio procentas – 37,2 procentai. Pagal patikrinimo aktą papildomai apskaičiuota 5579 Eur akcizų už neteisėtai laikytą nedematūruotą etilo alkoholi ir Sprendimu, vadovaujantis MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punktu už mokesčio nesumokėjimą laiku, apskaičiuota 1255,85 Eur akcizų delspinigių.

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

Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos Sprendimas naikintinas ir Pareiškėjo Rašytinės pastabos perduotinos nagrinėti Inspekcijai.

Komisija 2020-04-27 sprendimu Nr. S-75 (7-50/2020) atnaujino Pareiškėjo skundo dėl Inspekcijos Sprendimo padavimo terminą, todėl Pareiškėjo 2020-02-28 skundą (gautą Komisijoje 2020-03-04) nagrinėja iš esmės.

Mokestinis ginčas tarp šalių vyksta dėl nurodymo Pareiškėjui sumokėti 5579 Eur akcizų ir 1255,85 Eur akcizų delspinigių.

Pareiškėjas nurodo, kad Inspekcija pažeidė MAĮ 164 straipsnio 3 dalies nuostatas ir nepagrįstai nenagrinėjo Inspekcijai pateiktų Rašytinių pastabų. Pažymi, kad Rašytines pastabas pateikė nepraleidus MAĮ nustatytų pastabų dėl patikrinimo akto tvirtinimo pateikimo terminų. Pareiškėjas Komisijos prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimą bei įpareigoti Inspekciją priimti Rašytines pastabas ir grąžinti mokestinį ginčą mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Todėl Komisija pirmiausia vertins, ar šiuo konkrečiu atveju nebuvo pažeistas MAĮ ar kiti teisės aktai, reglamentuojantys rašytinių pastabų dėl patikrinimo akto pateikimo ir nagrinėjimo procedūras.

Dėl ginčui išspręsti reikšmingų faktinių aplinkybių

Byloje esantys duomenys patvirtina, kad: 1) Patikrinimo aktas, kuriuo Pareiškėjui apskaičiuota 5579 Eur akcizų, surašytas 2019-12-17; 2) Lietuvos pašto duomenimis, pašto siunta Nr. RE157404504LT su Patikrinimo aktu faktiškai Pareiškėjui įteikta 2019-12-20, Pareiškėjas šio fakto neginčija; 3) Pareiškėjas skunde ir Komisijos posėdžio metu nurodė, mokesčių administratoriui 2020-01-20 elektroniniu paštu pateikė Rašytines pastabas, išdėstydamas nesutikimo su Patikrinimo akto išvadomis argumentus, prašydamas Patikrinimo aktą panaikinti.

4) Pareiškėjas raštiško prašymo pratęsti rašytinių pastabų pateikimo terminą, nepateikė. Pareiškėjas pateikė įrodymus, kad jo atstovas Rašytines pastabas išsiuntė Inspekcijai elektroniniu paštu vmi@vmi.lt 2020-01-20 18 val. 57 min. 5) Inspekcija teigia, kad Pareiškėjo Rašytines pastabas gavo 2020-01-21, nurodo, kad korespondencija įregistruota Nr. MGS-105, tačiau ši teiginį patvirtinančių įrodymų byloje nepateikė, taip pat Inspekcijos atstovas Komisijos posėdžio metu nepateikė jokių duomenų, susijusių su Pareiškėjo pateiktų Rašytinių pastabų registracija; 6) Inspekcija Sprendimą, kuriuo patvirtino Patikrinimo akto rezultatus ir apskaičiavo 1255,85 Eur akcizų delspinigių, priėmė 2020-01-20; 7) Inspekcija Pareiškėjo Rašytinių pastabų nenagrinėjo, Sprendime nurodžiusi, kad Pareiškėjas per MAĮ 131 straipsnio 1 dalyje nustatytą terminą rašytinių pastabų dėl patikrinimo akto nepateikė; 8) Inspekcija 2020-01-28 raštu „Dėl sprendimo“ Nr. (19.22-10E) RAA-237 informavo Pareiškėją, kad Rašytines pastabas gavo 2020-01-21, t. y. praleidus 30 dienų pastabų dėl patikrinimo akto pateikimo terminą, todėl Pareiškėjo pateiktų Rašytinių pastabų nepriėmė ir minėtu raštu jas gražino Pareiškėjui.

Dėl Inspekcijos Sprendimo teisėtumo

Pagal MAĮ 131 straipsnio 1 dalį mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su patikrinimo akte papildomai apskaičiuotomis mokesčių ir su jais susijusiomis sumomis, taip pat norėdamas pagrįsti kitas aplinkybes, kurios bus svarbios tvirtinant patikrinimo rezultatus, turi teisę per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo jam dienos pateikti rašytines pastabas dėl patikrinimo akto. Mokesčių mokėtojo prašymu, pastabų dėl patikrinimo akto pateikimo terminą dėl svarbių priežasčių dar 30 dienų gali pratęsti atitinkamo mokesčių administratoriaus viršininkas arba jo tam įgaliotas pareigūnas (MAĮ 131 straipsnio 2 dalis).

Paminėtos MAĮ 131 straipsnio nuostatos yra perkeltos ir į Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklės, patvirtintas VMI viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87 (Taisyklės), kuriose detalizuotos Inspekcijos pareigūnų vykdomų mokesčių mokėtojų (mokesčių išskaičiuojančių asmenų) mokestinio patikrinimo atlikimo, mokestinio patikrinimo metu surinktos informacijos, nustatytų faktų įforminimo bei patvirtinimo procedūros.

Taisyklių 105 punkte įtvirtinta, kad mokėtojas, nesutikdamas su patikrinimo akte papildomai apskaičiuotomis mokesčių sumomis, taip pat norėdamas pagrįsti kitas aplinkybes, kurios bus svarbios, tvirtinant patikrinimo rezultatus, turi teisę mokesčių administratoriui pateikti savo rašytines pastabas dėl patikrinimo akto <...>. Rašytinės pastabos dėl patikrinimo akto turi būti pateiktos per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo mokėtojui dienos (107 punktas). Jeigu mokėtojas per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo dienos pateikia rašytines pastabas, tai, priimant sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, jos turi būti įvertintos (108 punktas). Mokėtojo rašytinės pastabos, pateiktos po mokesčių administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo priėmimo, nepriimamos ir gražinamos mokėtojui (nurodoma pastabų gražinimo priežastis) (112 punktas). Įvertinus nurodytą reglamentavimą darytina išvada, kad šių teisės aktų nuostatų taikymui svarbios anksčiau išvardintos faktinės aplinkybės.

Inspekcija Sprendime nurodė, kad Pareiškėjas pastabas dėl Patikrinimo akto pateikė praleidęs 30 dienų terminą, todėl jas priimti atsisakė ir gražino Pareiškėjui. Tokį savo sprendimą Inspekcija pagrindė MAĮ 163 straipsnio nuostata, įtvirtinančia, kad dokumentų įteikimo mokesčių administratoriui data laikoma ta data, kurią mokesčių administratorius pažymi, kad dokumentai gauti (Inspekcijos 2020-01-28 raštas Nr. (19.22-10E) RAA-237).

Komisija, atsakydama Pareiškėjui į jo skunde nurodytą jo nuomone, sudėtingą ir mokesčių mokėtojus klaidinančią bei diskriminuojančią MAĮ 163 ir 164 straipsnių išdėstymą, pažymi, kad dėl MAĮ 164 straipsnio 3 dalies taikymo LVAT yra išaiškines, kad pagal MAĮ 164 straipsnio 3 dalį, registruotu laišku dokumentai siunčiami pagal mokesčių mokėtojo registre nurodytą mokesčių mokėtojo adresą arba mokesčių mokėtojo nurodytą adresą korespondencijai gauti; tais atvejais, kai minėtų duomenų mokesčių administratorius neturi, dokumentai siunčiami pagal atitinkamame registre nurodytą mokesčių mokėtojo adresą (juridiniams asmenims – pagal juridinių asmenų registre nurodytą adresą, fiziniams asmenims – gyventojų registre nurodytą

adresą); dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos. LVAT ne kartą yra konstatavęs, jog MAĮ 164 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta nuostata yra taikoma tik tada, kai byloje nėra duomenų apie faktinį sprendimo įteikimą mokesčių mokėtojui (pvz., LVAT 2013-05-02 nutartis adm. byloje Nr. AS-261-245/2013, 2018-04-01 nutartis adm. byloje Nr. eAS-587-438/2018, 2019-02-13 nutartis adm. byloje Nr. A-283-629/2019). Kaip LVAT pabrėžė 2012 m. kovo 7 d. aprobuoto LVAT praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimo (LVAT biuletenis Nr. 21 ir Nr. 22) 36.2.2 punkte, sprendžiant klausimą, kokia data laikytina dokumentų mokesčių mokėtojui įteikimo diena, pirmenybė, siunčiant registruotą laišką, paprastai teikiama faktiniam, o ne MAĮ 164 straipsnio 3 dalyje nurodytam momentui. Kitaip tariant, MAĮ 164 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta taisyklė dėl termino skaičiavimo yra taikoma tada, kai, siunčiant registruotą laišką, byloje nėra duomenų (įrodymų) apie faktinį sprendimo įteikimą mokesčių mokėtojui. Tokia praktika užtikrina, kad, byloje mokesčių mokėtojui pateikus įrodymus dėl faktinės centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo gavimo dienos, bus vadovaujamosi teisingumo, protingumo ir sąžiningumo principais, tai yra bus užtikrinta mokesčių mokėtojo interesų apsauga, o tik tokių duomenų nesant, bus vadovaujamosi MAĮ 164 straipsnio 3 dalies imperatyvia nuostata, taip garantuojant operatyvų mokesčio ginčo nagrinėjimo procesą.

Vadovaujantis anksčiau išdėstytais MAĮ nuostatomis ir atsižvelgiant į išdėstytą LVAT praktiką, konstatuotina, kad nagrinėjamu atveju nėra objektyvaus pagrindo vadovautis MAĮ 164 straipsnio 3 dalies nuostata, o turi būti vadovaujamosi MAĮ 131 straipsniu, reglamentuojančiu Pareiškėjo teisę Rašytines pastabas pateikti per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo jam dienos.

Kaip jau minėta, siunta su Patikrinimo aktu Pareiškėjui įteikta 2019-12-20. Atkreiptinas dėmesys, kad ši faktinė aplinkybė Inspekcijai buvo žinoma ir užfiksuota ne tik Lietuvos pašto dokumentuose, bet ir Inspekcijos Sprendime (Sprendimo 3 psl.). Vadinasi, paskutinė Pareiškėjo pastabų dėl patikrinimo akto tvirtinimo pateikimo diena šiuo atveju buvo 2020-01-20, todėl Inspekcija Sprendimą turėjo teisę priimti tik pasibaigus pastabų dėl patikrinimo akto tvirtinimo pateikimo terminui, t. y. šiuo atveju po 2020-01-20. Akivaizdu, kad Inspekcija, Sprendimą priimdama paskutinę pastabų dėl patikrinimo akto pateikimo dieną, pažeidė anksčiau išdėstytas MAĮ nuostatas.

Komisija, vertindama, ar Pareiškėjas praleido MAĮ 131 straipsnio 1 dalyje nustatytą pastabų teikimo terminą, pažymi, kad Inspekcija neįrodė savo teiginio, jog Pareiškėjo Rašytines pastabas gavo 2020-01-21, o Pareiškėjo atstovas pateikė įrodymus, kad Rašytines pastabas Inspekcijai pateikė 2020-01-20, todėl Komisija vadovaujasi Pareiškėjo pateiktais įrodymais ir vertina, kad Pareiškėjas Rašytines pastabas pateikė 2020-01-20, t. y. Rašytinių pastabų elektroniniu paštu išsiuntimo Inspekcijai dieną. Šią išvadą Komisija daro vadovaudamasi MAĮ 162 straipsnio 8 dalimi, nustatančia, kad jeigu skundas, prašymas ar kiti dokumentai įteikti paštui iki paskutinės termino dienos dvidešimt ketvirtos valandos nulis minučių, terminas nelaikomas praleistu.

Apibendrinant, Komisija daro išvadą, kad Inspekcija, priimdama Sprendimą paskutinę pastabų dėl patikrinimo akto tvirtinimo pateikimo dieną, pažeidė MAĮ nuostatas ir neužtikrino Pareiškėjo teisės pareikšti savo pozicijos dėl patikrinimo akto. Ši teisė kildinama iš teisės būti išklaustam, kuri yra sudėtinė pagarbos teisei į gynybą, bendrojo Europos Sąjungos teisės principo, dalis. Ši teisė užtikrina kiekvienam asmeniui galimybę realiai pareikšti savo nuomonę iki sprendimo, galinčio neigiamai paveikti jo interesus, priėmimo. Pareiškėjas, elektroniniu paštu pateikęs Inspekcijai Rašytines pastabas 2020-01-20, nepraleido MAĮ 131 straipsnio 1 dalyje nustatyto pastabų teikimo termino, todėl Inspekcija privalėjo nagrinėti ir vertinti Pareiškėjo pateiktas Rašytines pastabas. Atsižvelgdama į tai, Komisija konstatuoja, kad Inspekcijos Sprendimas neatitinka anksčiau išvardintų MAĮ ir Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo 3 ir 8 straipsniuose įtvirtintų nuostatų. Todėl Komisija tenkina Pareiškėjo skunde išdėstytą prašymą perduoti nagrinėti Inspekcijai 2020-01-20 Pareiškėjo

Rašytines pastabas dėl 2019-12-17 patikrinimo akto Nr. (21.222) FR0680-529. Atitinkamai Pareiškėjo skundo dalį, susijusią su akcizų apskaičiavimo pagrįstumu, Komisija palieka nenagrinėtą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 ir 5 punktais, n u s p r e n d ž i a :

Panaikinti Inspekcijos 2020-01-20 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-45 ir perduoti Pareiškėjo 2020-02-28 skundą Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 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 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 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 narė,
pavaduojanti Komisijos pirmininką

Vilma Vildžiūnaitė

Komisijos narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius