



MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS

SPRENDIMAS DĖL J. D. SKUNDO

2020 m. spalio 21 d. Nr. S- 191 (7-167/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos narės, pavaduojančios Komisijos pirmininką Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), narių Evaldo Raistensko, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, išnagrinėjo J. D. (toliau – Pareiškėjas) 2020-08-25 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija) 2020-08-04 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. 68-61 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjo atstovas advokatas Mindaugas Paukštė ir atsakovo atstovas Ernestas Fedorovičius 2020-09-15 dalyvavo Komisijos posėdyje.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos Sprendimu ir 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 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 72 straipsnio 1 dalimi. Pareiškėjo nuomone, Inspekcija pažeidė MAĮ 72 straipsnio 2 dalį.

Pareiškėjas nurodo, kad 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, Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 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 būtinai 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 Nr. 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 aptariamasis principas, galima atsakyti tik įvertinus visas reikšmingas faktines bylos aplinkybes (kasacinė nutartis baudžiamosiose bylose 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 (duomenys neskelbtini) 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 baudžiamosiose bylose 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, Nr. 2K-686/2007, Nr. 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 Mokesčių administravimo įstatymą skiriamos baudos yra baudžiamojo pobūdžio ir šios baudos už tą pačią teisei priešingą veiką negali būti taikomos kartu su baudžiamąja atsakomybe, pasisakyta ir Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus plenarinės sesijos nutartyje (kasacinė nutartis baudžiamosiose bylose Nr. 2K-P-100-222/2016), išplėstinės teisėjų kolegijos nutartyje (kasacinė nutartis baudžiamosiose bylose Nr. 2K-7-1 83-648/2017).

Pareiškėjas nurodo, kad pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekso 3 straipsnio 1 dalies 8 punktą baudžiamasis procesas negali būti pradėdamas, 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 (toliau – BK) 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; J. T. 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, Nr. 2K-686/2007, Nr. 2K-102/2008, Nr. 2K-7-68/2009, Nr. 2K-570/2010, Nr. 2K-121-677/2015, Nr. 2K-276-976/2015).

Pareiškėjo nuomone, bandymas Pareiškėją nubausti mokesstinėje 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 byloje) 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 (duomenys neskelbtini) straipsnio 1 dalies e) punkto nuostatos.

Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimą. Pareiškėjo atstovas Komisijos posėdyje nurodė, kad neprašo priteisti iš Inspekcijos Pareiškėjo patirtas atstovavimo išlaidas ir šio skunde išdėstyto prašymo nepatvirtina.

Inspekcija skundžiamame Sprendime nurodė: Inspekcija atliko Pareiškėjo 2017-11-22 – 2017-11-23 laikotarpio akcizų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimą, kurio metu nustatė, jog Pareiškėjas, pažeisdamas Akcizų įstatymo (toliau – AĮ) 2, 4, 9, 10, 12 straipsnių nuostatas, nepagrįstai neapskaičiavo akcizų už laikytus alkoholinius gėrimus. Vadovaujantis įsiteisėjusiu 2019-04-10 Vilniaus miesto apylinkės teismo nuosprendžiu byloje Nr. I-1087-1011/2019

bei Inspekcijos turimais duomenimis nustatyta, kad Pareiškėjas 2017-11-22, apie 17.30 val. UAB "A1" patalpose, esančiose adresu: (duomenys neskelbtini), laikė 250 vnt. pakuočių po 3 litrus su nedematūruoto etilo alkoholio skiediniu, taip pat automobilyje M. M. stovinčiame šalia minėtų UAB "A1" patalpų rasta 50 vnt. pakuočių po 3 litrus su nedematūruoto etilo alkoholio skiediniu. Iš viso pas Pareiškėją rasta 300 vnt. pakuočių po 3 litrus su nedematūruotu etilo alkoholiu, t. y. 900 litrų, kurio tūrinė etilo alkoholio koncentracija 37,2 % – 39,1 %. Vadovaujantis AĮ ir MAĮ nuostatomis Pareiškėjui patikrinimo metu apskaičiuota 5579 Eur akcizų ir 1255,85 Eur akcizų delspinigių.

Dėl apskaičiuotų akcizų

Inspekcija nurodė, jog įsiteisėjusiu 2019-04-10 Vilniaus miesto apylinkės teismo nuosprendžiu Pareiškėjas yra pripažintas kaltu padaręs nusikalstamą veiką, numatytą – BK 201 straipsnio 2 dalyje (Neteisėtas naminių stiprių alkoholinių gėrimų, nedematūruoto ar demetatūruoto etilo alkoholio, jų skiedinių (mišinių) ir aparatų jiems gaminti gaminimas, laikymas, gabenimas ar realizavimas). Už padarytą nusikalstamą veiką, Vilniaus miesto apylinkės teismas, įskaitęs sulaikymo laiką, Pareiškėjui skyrė galutinę bausmę – 7381,86 Eur baudą, jos sumokėjimą išdėstant dvejiems metams.

Inspekcija pažymėjo, kad AĮ 2 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta, kad viena iš akcizais apmokestinamų prekių yra etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, kaip šios prekės apibrėžtos šio įstatymo 3 straipsnyje. AĮ 3 straipsnio 14 dalis apibrėžia, kad etilo alkoholis – visi šie produktai: 1) KN 2207 ir 2208 pozicijose klasifikuojami produktai, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra didesnė kaip 1,2 procento; 2) KN 2204, 2205 ir 2206 pozicijose klasifikuojami produktai, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra didesnė kaip 22 procentai; 3) etilo alkoholio turintys produktai nepaisant, ar tai mišinys, ar ne. Iš esmės analogiškas etilo alkoholio apibrėžimas įtvirtintas ir 1992-10-19 Tarybos direktyvos 92/83/EEB Dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus, struktūrų suderinimo 20 straipsnyje.

Inspekcija nurodė, kad AĮ 9 straipsnio 1 dalies 6 punktą nustato, kad prievolė mokėti akcizus Lietuvos Respublikoje atsiranda už akcizais apmokestinamas prekes, pagamintas (įskaitant neteisėtai pagamintas) Lietuvos Respublikoje ne akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje. AĮ 10 straipsnio 7 dalis nustato, kad jeigu asmuo, pažeisdamas šio įstatymo <...> reikalavimus, bet kokiu būdu pagamina akcizais apmokestinamas prekes ne akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje, jis privalo ne vėliau kaip kitą darbo dieną po prekių pagaminimo dienos pateikti akcizų deklaraciją ir joje deklaruoti mokėtiną už taip pagamintas prekes akcizų sumą, apskaičiuotą taikant akcizų tarifus, galiojusius prekių pagaminimo dieną.

Inspekcija pažymėjo, kad Tarybos 2008-12-16 direktyva Nr. 2008/118/EB Dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinanti Direktyvą Nr. 92/12/EEB, numato, kad akcizais apmokestinamos prekės (tarp jų ir alkoholis) yra apmokestinamos jų gamybos Bendrijos teritorijoje metu (2 straipsnis), o prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda išleidimo vartoti metu (7 straipsnio 1 dalis). Šios direktyvos tikslais „išleidimas vartoti“ yra, be kita ko, akcizais apmokestinamų prekių gamyba, įskaitant neteisėtą gamybą, netaikant joms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo (7 straipsnio 2 dalies „c“ papunktis). Taigi akcizais apmokestinamo produkto teisėtas ar neteisėtas pagaminimas už akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo ribų lemia prievolės mokėti akcizų mokesť atsiradimą. Asmuo, kuriam tenka prievolė mokėti apskaičiuotus akcizus, yra akcizais apmokestinamų prekių gamybos atveju, asmuo, gaminantis akcizais apmokestinamas prekes, ir neteisėtos gamybos atveju – bet kuris kitas asmuo, dalyvaujantis jų gamyboje (8 straipsnio 1 dalies „c“ papunktis).

Inspekcija nurodė, kad, vadovaujantis minėtų teisės aktų nuostatomis, Pareiškėjui tenka prievolė deklaruoti ir sumokėti akcizus, kadangi prekės laikomos ne akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje laikomos išleistomis vartoti ir, kad nuo to momento atsiranda prievolė deklaruoti ir sumokėti akcizų mokesť.

Pareiškėjui akcizai apskaičiuoti vadovaujantis Lietuvos policijos kriminalistinių tyrimų centro 2017-12-06 specialisto išvada Nr. 140-(7053)-IS1-7582. Atlikus objektų tyrimą nustatyta, kad pas

Pareiškėją rastų stipriųjų naminių alkoholinių gėrimų tūrinė etilo alkoholio koncentracija yra 37,2 % – 39,1%. Taigi remiantis minėtos specialisto išvados duomenimis Pareiškėjui taikant AĮ 11 ir 26 straipsniuose 2019-09-09 dienai galiojusį 1665,04 Eur už gryno alkoholio hektolitną akcizų tarifą už tyrimo metu tirtus 33 litrus stipriųjų alkoholinių gėrimų apskaičiuojama už realų nustatytą gryno alkoholio kiekį (toliau – LPA), t. y. už tyrimo nustatytą 12,566 LPA apskaičiuojama 209,23 Eur akcizų ir už netirtus 867 litrus skiedinius, laikant, kad jų tūrinė etilo alkoholio koncentracija 37,2 % išskiriant 322,524 LPA apskaičiuojama 5370,15 Eur akcizų, iš viso apskaičiuojama 5579 Eur akcizų. Akcizai Pareiškėjui apskaičiuoti vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais bei laikant, kad netirtuose mėginiuose esančią tūrinę etilo alkoholio koncentraciją laikyti mažiausią tyrimo metu tirtuose skiediniuose nustatytą tūrinę etilo alkoholio koncentraciją, t. y. 37,2 %.

Inspekcija įvertino Pareiškėjo pastabas, kad jam turėtų būti taikomos (duomenys neskelbtini) straipsnio 1 dalies e) punkto nuostatos, reglamentuojančios skolos muitinei išnykimą. Inspekcija nurodė, kad vadovaujantis minėto akto nuostatomis nedarant poveikio galiojančioms nuostatomis, susijusioms su importo ar eksporto maito sumos, atitinkančios skolą muitinei, neišieškojimu teismine tvarka pripažinus skolininką nemokiu, importo arba eksporto skola muitinei išnyksta kiekvienu iš šių atvejų: kai importo arba eksporto maito apmokestinamos prekės konfiskuojamos arba kai jos sulaikomos ir tuo pat metu arba vėliau konfiskuojamos. Inspekcija nurodė, kad Muitinė administruoja mokesčius, tiek, kiek tai reglamentuojama MAĮ 15 straipsnyje ir kituose tai reglamentuojančiuose teisės aktuose. Nagrinėjamu atveju akcizai yra administruojami Inspekcijos, o šis teisės aktas taikomas tik muitinės administruojamiems mokesčiams, todėl SMK nuostatos nėra taikomos.

Dėl apskaičiuotų akcizų delspinigių ir paskirtų baudių

Inspekcija išdėstė MAĮ 140 straipsnio ir 139 straipsnio 1 dalies nuostatas, reglamentuojančias baudos skyrimą. Inspekcija pažymėjo, kad LVAT yra nurodęs, jog mokesčių teisėje turi būti taikomas *non bis in idem* (dvigubo nubaudimo draudimo) principas, t. y. mokesčių teisinių santykių sritis nėra šio principo taikymo išimtis. Mokestinė bauda, vertinant Europos Žmogaus Teisių Teismo jurisprudencijos vystymąsi, gali prilygti kriminalinei bausmei, kaip ji suprantama Europos žmogaus teisių konvencijoje. Todėl sprendžiant, ar konkrečiu atveju nebuvo pažeistas *non bis in idem* principas, turi būti atsižvelgiama į šias aplinkybes: 1) ar asmuo buvo baudžiamas, t. y. ar jam paskirta sankcija yra kriminalinio (baudžiamojo) pobūdžio Konvencijos prasme; 2) ar asmuo buvo baudžiamas už tą patį teisės pažeidimą (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 aptariamasis principas, galima atsakyti tik įvertinus visas reikšmingas bylos aplinkybes. *Non bis in idem* principas draudžia persekioti ir bausti asmenį antrą kartą už pažeidimą, jeigu jis kyla iš identiškų arba iš esmės tokių pat faktų (įvykių), dėl kurių asmuo jau buvo nubaustas. Todėl tai, jog pažeidimų, už kuriuos skiriamos baudos, sudėtytys aprašytos skirtingais žodžiais, dar jokių būdu nereiškia, kad baudžiama ne už tą patį teisės pažeidimą (LVAT 2011-11-18 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartį adm. byloje Nr. A-143-2619/2011; LVAT 2011-11-18 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartį adm. byloje Nr. A-143-2619/2011).

Inspekcija pažymėjo, kad LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, kad pareiga sumokėti už prekes priklausančias mokesčių sumas nelaikoma asmens nubaudimu. Mokestis pagal savo pobūdį ir tikslus nėra bausmė, bet iš esmės yra fiskalinė priemonė, kurios pagalba yra surenkamos lėšos atitinkamiems visuomenės poreikiams finansuoti. Tai reiškia, kad *non bis in idem* principas yra taikomas tik mokestinėms baudoms ir mokesčių bei delspinigių apskaičiavimas nebus laikomas principo pažeidimu. Nagrinėjamu atveju, Vilniaus miesto apylinkės teismo nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. I-1087-1011/2019 Pareiškėjas buvo pripažintas kaltu ir jam paskirta bausmė. Bausmė skirta už tą pačią veiką, dėl kurios buvo atliktas mokestinis patikrinimas. Kadangi Pareiškėjas jau buvo nubaustas, tokia teisinė situacija suponuoja *non bis in idem* principo pažeidimą. Vadovaujantis tuo, kas išdėstyta, Pareiškėjui bauda neskiriama, nes tai reikštų Europos žmogaus

teisių konvencijos 7 protokolo 4 straipsnio 1 dalies, ta apimtimi, kuria ji draudžia asmenį pakartotinai bausti, pažeidimą.

Inspekcija nurodė, kad vadovaujantis MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto nuostatomis, delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį. Šio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto nurodytu atveju delspinigiai skaičiuojami nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dienos.

Pareiškėjui laiku neįvykdžius savo pagrindinės prievolės, atsiranda nauja prievolė – sumokėti delspinigius už pradelstą laikotarpį. Taigi, vadovaujantis AĮ nuostatomis, Pareiškėjas privalėjo kitą darbo dieną po prievolės atsiradimo pateikti akcizų deklaraciją ir sumokėti akcizus. Pareiškėjui nesumokėjus 5 579 Eur akcizų, vadovaujantis MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punktu ir 97 straipsnio 2 dalimi, už laikotarpį nuo 2017-11-23 iki 2019-12-17 apskaičiuojama 1255,85 Eur akcizų delspinigių.

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

Pareiškėjo skundas atmestinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas kilo dėl Inspekcijos Sprendimo nurodymo Pareiškėjui sumokėti 5579 Eur akcizų ir 1255,85 Eur akcizų delspinigių už neteisėtą 900 litrų (300 vnt. pakuočių po 3 litrus), nedenatūruoto etilo alkoholio, kurio tūrinė etilo alkoholio koncentracija 37,2–39,1 proc., laikymą, turint tikslą jį realizuoti, teisėtumo ir pagrįstumo.

Pareiškėjo nuomone, teismas nėra institucija, atliekanti komercinės, ūkinės ir finansinės veiklos patikrinimą, todėl mokesčių administratorius, surašydamas patikinimo aktą, pažeidė MAĮ 72 straipsnio 2 dalį. Pareiškėjas tvirtina, kad niekas negali būti baudžiamas už tą patį nusikalstamą veiką antrą kartą (Lietuvos Respublikos Konstitucijos 31 straipsnio 5 dalis, BK 2 straipsnio 6 dalis), bandymas Pareiškėją nubausti mokestinėje byloje, kai jis už tą patį veiksma yra nubaustas baudžiamojoje byloje, yra *non bis in idem* principo pažeidimas. Be to, Pareiškėjo nuomone, skola atsirado 2017-11-22, todėl yra taikytinos (duomenys neskelbtini) straipsnio 1 dalies e) punkto nuostatos.

Dėl MAĮ 72 straipsnio 1–2 dalies nuostatų taikymo

MAĮ 72 straipsnio 1 dalyje 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. Šio straipsnio 2 dalyje nustatyta, 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 įgaliotos šio Įstatymo nustatyta tvarka atlikti mokesčių administravimo veiksmų <...>.

Komisijos nuomone, mokesčių administratorius turėjo teisę, atlikdamas akcizų mokesčio apskaičiavimo patikrinimą už laikotarpį nuo 2017-11-22 iki 2017-11-23 (2019-12-17 patikrinimo aktas Nr. (21.222) FR0680-529), remtis Lietuvos policijos kriminalistinių tyrimų centro 2017-12-06 specialisto išvada Nr. 140-(7053)IS1-7582 ir 2019-04-10 Vilniaus miesto apylinkės teismo 2019-04-10 nuosprendyje baudžiamojoje byloje Nr. I-1087-1011/2019 nustatytais faktais. Pagal Lietuvos Respublikos policijos veiklos įstatymo (2015 m. birželio 25 d. įstatymo Nr. XII-1856 redakcija) 24 straipsnį, pareigūnas, tirdamas nusikalstamas veikas, administracinius teisės pažeidimus (nusižengimus) ar turėdamas duomenų, kad nusikalstama veika ar administracinis teisės pažeidimas (nusižengimas) yra rengiamas, daromas ar buvo padarytas, teisės aktų nustatyta tvarka ir pagrindais turi teisę tikrinti visų rūšių įmonių, įstaigų ir organizacijų ūkinę, komercinę, finansinę ar kitokią veiklą, <...> (1 punktas), susipažinti ir paimti buhalterinės apskaitos, personalo, patikrinimų, revizijų medžiagas, kitus dokumentus, žaliavos, produkcijos, prekių pavyzdžius, kitus daiktus (3 punktas). Taigi, pagal šiame įstatyme nustatytą kompetenciją policijos pareigūnams atlikus

patikrinimą ir nustatius, kad Pareiškėjas neteisėtai laikė nedenatūruoto etilo alkoholio skiedinį, įsiteisėjusiu Vilniaus miesto apylinkės teismo 2019-04-10 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. I-1087-1011/2019 (Nuosprendis Inspekcijai pateiktas Vilniaus m. apylinkės teismo 2019-08-27 raštu Nr. V2-777a) Pareiškėjas pripažintas kaltu padaręs BK 201 straipsnio 2 dalyje numatytą nusikaltimą, todėl Inspekcija pagrįstai minėtos išvados ir nuosprendžio pagrindu apskaičiavo mokėtinas akcizų ir šio mokesčio delspinigių sumas.

Dėl non bis in idem principo taikymo

Komisija, pasisakydama dėl Pareiškėjo skundo argumentų, susijusių su *non bis in idem* principo taikymu, nurodo, jog, įpareigojant Pareiškėją sumokėti akcizų mokestį, *non bis in idem* principas nebuvo pažeistas. Iš Inspekcijos Spėdimo matyti, kad Inspekcija neskyrė Pareiškėjui baudos pagal MAĮ 139 straipsnio 1 dalies nuostatas, nes tik baudos pagal MAĮ nuostatas paskyrimas (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 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymo prasme ir *non bis in idem* principo pažeidimu (LVAT 2011-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A-143-2619/2011). Nagrinėjamu atveju, kaip jau minėta, Vilniaus miesto apylinkės teismo 2019-04-10 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. I-1087-1011/2019 Pareiškėjas buvo pripažintas kaltu ir jam paskirta bausmė (200 MGL dydžio bauda). 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 (LVAT adm. byla Nr. A-442-1056/2011).

Dėl (duomenys neskelbtini) straipsnio 1 dalies e) punkto nuostatų taikymo

Pareiškėjas skunde pažymi, kad LVAT (LVAT nutartys Nr. eA-1256-261/2019, Nr. eA-1224-575/2019, Nr. eA-4293-968/2019), 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 šio kodekso 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, todėl, Pareiškėjo nuomone, taikytinos (duomenys neskelbtini) straipsnio 1 dalies e) punkto nuostatos.

Komisija atsižvelgdama į tai, jog su Pareiškėjo apmokestinimu susijusios faktinės aplinkybės ir AĮ nuostatos, kuriomis remiasi Inspekcija, apskaičiuodama akcizus bei su juo susijusias sumas, yra detalčiai aptartos mokesčių administratorių procesiniuose dokumentuose ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, Pareiškėjas skunde ir Pareiškėjo atstovas Komisijos posėdžio metu nepareiškė nesutikimo motyvų, susijusių su šių nuostatų taikymu ar akcizų dydžio apskaičiavimo teisingumu. Todėl Komisija iš naujo faktinių bylos aplinkybių, susijusių su AĮ nuostatų taikymu ir akcizų dydžio apskaičiavimo teisingumu, neaptarinės, pasisakydama dėl (duomenys neskelbtini) straipsnio 1 dalies e) punkto taikymo.

Komisija pažymi, kad skolos išnykimo pagrindus nustatančios normos sietinos su skola muitinei. Sąlygas, kurioms esant, išnyksta skola muitinei, reglamentuoja (duomenys neskelbtini) straipsnis. Šio straipsnio 1 dalies e) punkto nuostata numato, 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, kai importo arba eksporto muto apmokestinamos prekės konfiskuojamos arba kai jos sulaikomos ir tuo pat metu arba vėliau konfiskuojamos. AĮ 20 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad prievolė mokėti akcizus muitinei *mutatis mutandis* išnyksta Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies d–g punktuose nustatytais atvejais. Darytina išvada, kad AĮ 20 straipsnio 2 dalyje nustatytas akcizų prievolės pasibaigimas dėl prekių konfiskavimo siejamas tik su situacijomis, kai importuojamų ar sulaikytų ir konfiskuotų akcizinių prekių prievolę suformuoja muitinė. Byloje

nagrinėjama atveju prievolė apskaičiuota Inspekcijos dėl prekių laikymo ne akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje, todėl situacija nepatenka į AĮ 20 straipsnio 2 dalies reguliavimo sritį.

Nors Vilniaus miesto apylinkės teismo 2019-04-10 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. I-1087-1011/2019 nuspęsta daiktus, turinčius reikšmės nusikalstamai veikai tirti ir nagrinėti <...>, nuosprendžiui įsiteisėjus, sunaikinti, šių aplinkybių egzistavimas neatleidžia Pareiškėjo nuo akcizų mokesčių sumokėjimo. LVAT savo nutartyse (sprendimuose) ne kartą yra nurodęs, jog laikomų banderolėmis nepaženklintų akcizais apmokestinamų prekių (alkoholio, cigarečių) tolesnis likimas (taip pat ir jų konfiskavimas, sunaikinimas) prievolei mokėti akcizus įtakos neturi (LVAT 2007-05-28 sprendimas adm. byloje Nr. A-403-238-07, 2009-05-28 nutartis adm. byloje Nr. A-442-754/2009, 2010-06-04 nutartis adm. byloje Nr. A-575-916/2010, 2012-09-27 nutartis adm. byloje Nr. A-602-2626/2012). Todėl apibendrinama pirmiau nurodytas bylos faktines ir teises aplinkybes, Komisija daro išvadą, kad galiojančios teisės požiūriu, Inspekcijos Sprendimas yra teisėtas.

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 Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-08-04 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. 68-61.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos narė, pavaduojanti komisijos pirmininką	Vilma Vildžiūnaitė
Komisijos narys	Evaldas Raistenskis
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narys	Andrius Venius