

(S)



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL O.B. 2017-12-07 SKUNDO**

2019 m. gegužės 6 d. Nr. S-58 (7-268/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės.
Andriaus Veniaus
Vilmos Vildžiūnaitės – pranešėja

sekretoriaujant
dalyvaujant
mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui

E. E.

G. K.

F. N.

2019 m. balandžio 9 d. posėdyje išnagrinėjusi O. B. (toliau – Pareiškėjas) 2017-12-07 skundą dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) 2017-11-16 sprendimo Nr. 1A-284, n u s t a t ė:

Kauno apygardos teismas 2014-06-06 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1-84-478/2014 nustatė, kad Pareiškėjas ir kiti asmenys, iš anksto susitarę ir veikdami bendrininkų grupėje, neteisėtai disponavo akcizais apmokestinamomis prekėmis, o būtent 2012-09-17 (Duomenys neskelbiami), neteisėtai laikė akcizais apmokestinamas prekes – 200000 pakelių cigarečių „G. A.“, nepažymėtų Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka finansų ministro patvirtinto pavyzdžio specialiaisiais ženklais – banderolėmis. Minėtu nuosprendžiu Pareiškėjas ir kiti asmenys pripažinti kaltais padarę nusikaltimą, numatytą BK 199-2 str. 1 d. ir jiems paskirtos bausmės ir cigarečių konfiskavimas.

Kauno teritorinė muitinė, remdamasi minėtu nuosprendžiu, 2017-03-16 priėmė sprendimą Nr. 7PM190200, kuriuo, vadovaudamasi Sąjungos muitinės kodekso 79 str. 2 d., 85 str. 1 d., 101 str. 1 d., skolos muitinei atsiradimo metu galiojusio 1992-10-12 Tarybos reglamento Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą (toliau – Bendrijos muitinės kodeksas), 20 str., 31 str. 1 d., 202 str. 1 d. (a) įtrauka, 2 d., 3 d. 3-ia įtrauka, 213, 214 str. 2 d., 217 str. 1 d., 221 str. 4 d., 1987-07-23 Tarybos reglamento Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl

Bendrojo muitų tarifo, I priede nustatytą Kombinuotą nomenklatūrą ir Kombinuotosios nomenklatūros bendrosiomis aiškinimo taisyklėmis, 1999-10-28 komisijos reglamento Nr. 2204/99, iš dalies keičiančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo I priedą, nuostatomis, Sutarties dėl 1994 m. bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos VII straipsnio įgyvendinimo 7 str., Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos 7 protokolo 4 str. 1 d., Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 2 str. 1 d. 2 p., 21 str. 3 d. ir 30 str. 1–3 d., Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2 str. 32 d., 3 str. 3 d., 15 str. 15 d., 18 str., 19 str. 2 d., 123 str. 1 d., Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996-06-24 nutarimu Nr. 748 patvirtintų Mokesčių mokėjimo muitinėje taisyklių 10 p. nuostatomis, Pareiškėją ir kitus asmenis pripažino skolininkais muitinei ir įregistravo už anksčiau nurodytas neteisėtai įvežtas į Bendrijos muitų teritoriją cigaretes mokestinę prievolę: 19018 Eur muitą, 274705 Eur akcizą, 68615 Eur PVM, 135237 Eur akcizo delspinigius, 33779 PVM delspinigius, 457 Eur maito delspinigius, iš viso 531811 Eur.

Muitinės departamentas savo 2017-11-16 sprendimu Nr. 1A-284 „B.O. skundo“ minėtą Kauno teritorinės muitinės sprendimą patvirtino.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) nustatė, kad ginčas yra kilęs dėl to, koks teisės aktas turėtų būti taikomas, kai Kauno teritorinės muitinės sprendimo priėmimo metu jau nuo 2016-05-01 galiojo naujas Sąjungos muitinės kodeksas, kurio 124 str. numato importo skolos muitinei išnykimą, jeigu po importo skolos muitinei atsiradimo prekės konfiskuojamos ir sunaikinamos, ko nebuvo anksčiau galiojusiame Bendrijos muitinės kodekse. Muitinės departamentas, grįsdamas savo sprendimą, remiasi dvejomis Vilniaus apygardos administracinio teismo (toliau – VAAT) nutartimis, t. y. 2017 m. kovo 14 d. sprendimu adm. byloje Nr. el-1710-790/2017 ir 2017 m. spalio 2 d. sprendimu adm. byloje Nr. 3-61-3-01385-2017-0, kuriose aiškinamas ir ginčo teisiniams santykiams aktualių teisės aktų taikymas. Posėdžio metu Muitinės departamento atstovė informavo apie dar vieną teismo sprendimą (VAAT 2017 gruodžio 22 d. sprendimas adm. byloje Nr. el-5561-281-2017), kuriame aiškinamas tų pačių teisės aktų taikymas. Pareiškėjas pabrėžė, jog šie sprendimai dar yra neįsiteisėję, neturi juridinės galios bei gali būti pakeisti apeliaciniame instancijoje. Muitinės departamentas elektroniniu paštu informavo, kad VAAT 2017 m. kovo 14 d. sprendimas el-1710-790/2017 apskūstas apeliacine tvarka, byla dar neišnagrinėta, galutinis sprendimas nepriimtas (eA-1599-261/2018).

Atsižvelgdama į išdėstytas aplinkybes, Komisija nusprendė, jog galutinis teismo sprendimas minėtose bylose, kuriose bus išspręstas analogiškas kaip ginče teisės aktų aiškinimo ir taikymo klausimas, turės įtakos sprendžiant mokestinį ginčą šioje byloje. Todėl, siekdama išvengti galimo skirtingo teisės aktų aiškinimo, prieštaringų sprendimų iš esmės analogiškose bylose priėmimo, taip pat siekiant sulaukti Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT), pagal ABTĮ 15 straipsnio nuostatas formuojančio vienodą administracinių teismų praktiką aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus, išaiškinimų dėl teisės aktų taikymo, įsigaliojus Sąjungos muitinės kodeksui, vadovaujantis ABTĮ 100 str. 1 dalies 3 punkto nuostatomis, 2018-01-16 protokoliniu sprendimu Nr. PP-17(7-268/2017) sustabdė Pareiškėjo skundo nagrinėjimą iki bus priimtas galutinis procesinis sprendimas iš esmės analogiško pobūdžio byloje galutinėje instancijoje – Lietuvos vyriausiam administraciniame teisme.

Komisija, atsižvelgdama į LVAT 2019-01-30 nutartį adm. byloje Nr. eA-80-261/2019, Pareiškėjo 2017-12-07 skundą dėl Muitinės departamento 2017-11-16 sprendimo Nr. 1A-284 nagrinėjimą atnaujina ir skundą nagrinėja iš esmės.

Muitinės departamentas savo sprendime nurodė, kad remiantis 2013-10-09 E. M. ir tarybos reglamento (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas, 85 str. 1 dalimi, kad importo arba eksporto maito suma apskaičiuojama remiantis tomis maito apskaičiavimo

taisyklėmis, kurios buvo taikomos atitinkamoms prekėms tuo metu, kai dėl jų atsiranda skola muitinei.

Muitinės departamentas nurodė, kad prekių įvežimą į Bendrijos muitų teritoriją ir jų pateikimą muitinei skolos atsiradimo metu reglamentavo Bendrijos muitinės kodekso nuostatos. R. O. muitinės kodekso 202 str. 1 dalies a punktu, importo skola muitinei atsiranda neteisėtai įvežant į Bendrijos muitų teritoriją importo muitais apmokestinamas prekes. Šio straipsnio prasme neteisėtu įvežimu laikomas bet koks prekių įvežimas pažeidžiant 38–41 straipsnius. Bendrijos muitinės kodekso 38–41 straipsniai nustato asmens, gabenančio į Bendriją prekes, pareigą įvežtas į Bendrijos muitų teritoriją prekes nedelsiant, laikantis muitinės nustatyto maršruto ir vykdant jos nurodymus, jei tokie duoti, pristatyti prekes į nustatytą muitinės įstaigą ar kitą muitinės nustatytą ar patvirtintą vietą. Taigi prekės, kurios kirto Bendrijos išorės sieną sausuma ir yra minėtoje teritorijoje jau už pirmosios muitinės įstaigos, tačiau nebuvo pristatytos į šią įstaigą (o už pranešimą muitinei apie šių prekių įvežimą atsakingi asmenys apie tai nepranešė), yra laikomos neteisėtai (į šią teritoriją) įvežtomis Bendrijos muitinės kodekso 202 straipsnio prasme.

Muitinės departamentas pažymėjo, kad nustačius, kad dėl neteisėtai įvežtų į Bendrijos muitų teritoriją importo muitais apmokestinamų ginčo prekių atsirado skola muitinei, o bet kurie asmenys, įsigiję arba laikę atitinkamas prekes ir jų įsigijimo arba gavimo metu žinoję arba, jei yra pagrindo manyti, turėję žinoti, kad prekės buvo įvežtos neteisėtai, pripažįstami skolininkais muitinei remiantis Bendrijos muitinės kodekso 202 str. 3 dalies trečia įtrauka.

Muitinės departamentas pažymėjo, kad, kaip nustatyta Kauno apygardos teismo 2014-06-06 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1-84-478/2014, 2012-09-17 Pareiškėjas ginčo prekes laikė (Duomenys neskelbiami) sodyboje. Šios prekės, kaip to reikalauja Bendrijos muitinės kodekso 40 straipsnis, muitinei pateiktos nebuvo, o įrodymų, kurie patvirtintų, jog cigaretės iki sulaikymo vis dėlto buvo pateiktos muitiniam įforminimui ir tokiu būdu į Bendrijos muitų teritoriją pateko teisėtai nėra. Vadinasi, nebuvo laikomasi Bendrijos muitinės kodekse numatytų etapų, o toks prekių importas laikytinas neteisėtu įvežimu (T. F. sprendimas byloje Nr. C-195/03). Ginčo prekės buvo nepaženklintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka finansų ministro patvirtinto pavyzdžio specialiaisiais ženklais – banderolėmis, o įsigijimo ir importo mokesčių sumokėjimą už į Bendrijos muitų teritoriją iš trečiosios šalies įvežtas prekes patvirtinančių dokumentų Pareiškėjas neturėjo.

Muitinės departamentas konstatavo, kad sprendžiant klausimą, ar asmuo žinojo (privalėjo žinoti) apie tokio įvežimo neteisėtumą, pakanka nustatyti, kad yra protingas pagrindas manyti, jog jis turėjo žinoti, kad įsigijo (gavo) ir (arba) laikė prekes, kurios buvo įvežtos neteisėtai (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2011-11-18 nutartis adm. byloje Nr. 1A-143-2619/2011). Muitinės departamento nuomone, nagrinėjamu atveju, atsižvelgiant į didelį nepaženklintų banderolėmis laikomų cigarečių kiekį ir faktą, jog Lietuvos rinkoje greta teisėtai į laisvą apyvartą išleistų tam tikru mastu cirkuliuoja ir neteisėtai išleisti (įvežti) apdoroto tabako gaminiai, laikytina pakankamu pagrindu manyti, jog jis žinojo, kad cigaretės į Bendrijos muitų teritoriją buvo įvežtos neteisėtai.

Muitinės departamentas konstatavo, kad Pareiškėjo skola muitinei atsirado 2012-09-17, o Kauno apygardos teismo 2014-06-06 nuosprendyje baudžiamojoje byloje Nr. 1-84-478/2014 (įsiteisėjo 2015-01-16) konstatuota, kad cigaretės buvo konfiskuotos ir sunaikintos. Administracinių teismų praktikoje, taikant Bendrijos muitinės kodekso nuostatas, buvo laikomasi teisės aiškinimo, jog tai, kad ginčo prekės vėliau buvo sunaikintos, prievolei dėl importo (muitų) skolos muitinei jokios reikšmės neturi. Pareiga mokėti importo PVM ar akcizus už neteisėtai importuotas akcizais apmokestinamas prekes dėl prekių konfiskavimo ir sunaikinimo neatsirastų tik tuo atveju, jei prekės būtų sulaikytos pirmosios įvežimo į Bendrijos muitų teritoriją muitinės įstaigos zonoje prie Bendrijos išorės zonos (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2011-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A143-2619/2011).

Muitinės departamento nuomone, prekių sunaikinimo faktas lemtų importo skolos muitinei išnykimą tuo atveju, jei importo skola muitinei būtų atsiradusi ir prekės būtų konfiskuojamos ir

sunaikinamos galiojant Sąjungos muitinės kodekso 124 str. e ir f punktams, t. y. po 2016 m. gegužės 1 d. Be to, Sąjungos muitinės kodekso 288 str. 1 dalyje yra nurodyti šio kodekso straipsniai, kurie taikomi nuo 2013 m. spalio 30 d., tačiau 124 straipsnio atgalinio galiojimo reglamentas nenumato.

Muitinės departamentas pažymėjo, kad Sąjungos muitinės kodekso 124 str. 1 dalies e) punkto norma, numatanti skolos muitinei išnykimą importo arba eksporto maitu apmokestinamas prekes konfiskavus arba sulaikius ir tuo pat metu arba vėliau jas konfiskavus, yra materialinė, o ne procesinė, todėl galioja tik situacijoms, susidariusioms nuo Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio taikymo datos – 2016 m. gegužės 1 d. Tokios nuostatos laikosi ir Vilniaus apygardos administracinis teismas, išnagrinėjęs analogiškas bylas (2017-03-14 sprendimas adm. byloje Nr. el-1710-790/2017, 2017-10-02 sprendimas adm. byloje Nr. 3-61-3-01385-2017-0).

Pareiškėjas nesutinka su šia Muitinės departamento išvada. Pareiškėjas nurodo, kad baudžiamojoje byloje Nr. 1-84-478/2014, kurioje ir buvo nuteistas Pareiškėjas, kontrabandinės cigaretės buvo konfiskuotos ir sunaikintos, ko pasėkoje jos nepateko apyvartą, todėl prielaida susidaryti muitinės skolai (mokestinei prievolei) išnyko.

Pareiškėjo nuomone, turi būti vadovaujama 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 2913/92 nustatytu Bendrijos muitinės kodeksu, Lietuvos Respublikos civilinio kodekso nuostatomis, kitais nacionaliniais teisės aktais, reglamentuojančiais mokestinius santykius. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartyse nurodoma, kad „Bendrijos muitinės kodekso 202 straipsnio 2 dalis numato, kad skola muitinei atsiranda neteisėto prekių įvežimo momentu, ir šios pareigos muitinei vykdymas nesusijęs su kasaciniuose skunduose nurodyta aplinkybe, kad šios prekės (cigaretės) nepateko į civilinę apyvartą, t. y. nebuvo pradėtos realizuoti rinkoje. <...> Turtinės žalos atsiradimui neturi įtakos ta aplinkybė, kad neteisėtai įsigytos ir laikytos cigaretės nepateko į civilinę apyvartą ir nuteistieji negavo jokių pajamų, nes, vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso 202 straipsnio nuostatomis, skola muitinei atsiranda neteisėto prekių įvežimo momentu, o ne jas pradėjus realizuoti rinkoje“ (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo kasacinės nutartys baudžiamosiose bylose Nr. 2K-340/2014; Nr. 2K-99-648/2016; 2K-340/2014).

Pareiškėjas nurodo, kad E. M. ir Tarybos 2013 m. spalio 9 d. reglamento (ES) 952/2013 286 straipsnyje, be kita ko, numatyta, kad Reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, kuriuo buvo patvirtintas Bendrijos muitinės kodeksas, panaikinamas nuo 288 straipsnio 2 dalyje nurodytos datos, t. y. nuo 2016 m. gegužės 1 d. Nuo šios dienos pradeda galioti ir turi būti taikomas E. M. ir Tarybos 2013 m. spalio 9 d. reglamentas (ES) 952/2013, kuriuo patvirtintas Sąjungos muitinės kodeksas (toliau - ir Sąjungos muitinės kodeksas). Taip pat E. M. ir Tarybos 2013 m. spalio 9 d. reglamento (ES) 952/2013, kuriuo patvirtintas Sąjungos muitinės kodeksas, 286 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad Reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, kuriuo buvo patvirtintas Bendrijos muitinės kodeksas, panaikinamas nuo tos dienos, kai turi būti taikomos Sąjungos muitinės kodekso nuostatos – 2016 m. gegužės 1 d.

Pareiškėjo nuomone, pagal minėtus teisės aktus skola muitinei laikytina asmens prievolė sumokėti pagal galiojančias nuostatas atitinkamoms prekėms taikomų importo maitų (importo skola muitinei) arba eksporto maitų (eksporto skola muitinei) sumą. B. R. muitinės kodekso 202 straipsnio 2 dalį, skola muitinei atsiranda neteisėto prekių įvežimo momentu. Sąjungos muitinės kodekso 79 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad skolos muitinei atsiradimo laiku gali būti momentas, kai neįvykdoma arba nustojama vykdyti pareiga, kurios nevykdymas nulemia skolos muitinei atsiradimą, arba kai priimama muitinės deklaracija, kuria prekės deklaruojamos muitinės procedūrai įforminti, jeigu po to nustatoma, kad iš tikrųjų nebuvo įvykdyta sąlyga, kurią privaloma įvykdyti įforminant prekėms tokią procedūrą arba taikant su prekių galutiniu vartojimu susijusį neapmokestinimą maitu arba apmokestinimą taikant sumažintą importo maito normą.

Pareiškėjas pažymi, kad naujai įsigaliojusiame Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e punkte nustatyta, kad skola muitinei išnyksta taip pat ir tais atvejais, kai „importo arba

eksporto maitu apmokestinamos prekės konfiskuojamos arba kai jos sulaikomos ir tuo pat metu arba vėliau konfiskuojamos“; f punkte numatyta, kad „kai importo ar eksporto maitu apmokestinamos prekės maitinei prižiūrint sunaikinamos arba perduodamos valstybės nuosavybėn“.

Pareiškėjo nuomone, Sąjungos maitinės kodeksas, lyginant jį su Bendrijos maitinės kodeksu, numato platesnį sąrašą aplinkybių, kurioms esant išnyksta skola maitinei. B. R. maitinės kodeksą, skola maitinei išnyksta tik tuo atveju, jeigu prekės sulaikomos prieš joms patenkant už vietovės, kurioje yra pirmoji maitinės įstaiga Bendrijos maitų teritorijoje, ribų. Jeigu šios prekės pergabenamos per šią vietovę, jų sulaikymas (konfiskavimas ir (ar) sunaikinimas) skolos maitinei nepanaikina. U. K. maitinės kodeksą skola maitinei laikoma išnykusia, kai importo maitu apmokestinamos prekės konfiskuojamos arba sulaikomos tuo pat metu arba vėliau konfiskuojamos, neatsižvelgiant į tai, ar konfiskavimas įvyksta prieš prekėms patenkant už pirmosios maitinės įstaigos veiklos teritorijos ribų, ar po to. U. K. maitinės kodekso, kuris taikomas tiesiogiai, nuostatos leidžia teigti, kad neteisėtai įvežtos prekės, kurios konfiskuojamos ir sunaikinamos, neturėtų būti apmokestinamos akcizais ir PVM, nepriklausomai nuo to, ar konfiskavimas įvyksta prieš prekėms patenkant už pirmosios maitinės įstaigos veiklos teritorijos ribų, ar po to.

Pareiškėjas nurodo, kad Konstitucinis teisinės valstybės principas, be kita ko, suponuoja, jog tam, kad teisinių santykių subjektai galėtų žinoti, ko iš jų reikalauja teisė, teisės normos turi būti nustatomos iš anksto, teisės aktai turi būti oficialiai skelbiami, jie turi būti vieši ir prieinami; kad teisinių santykių subjektai galėtų savo elgesį orientuoti pagal teisės reikalavimus, teisinis reguliavimas turi būti santykinai stabilus; teisės aktais negalima reikalauti neįmanomų dalykų (lot. *lex non cogit ad impossibilia*); teisės aktų galia yra nukreipta į ateitį, įstatymų ir kitų teisės aktų galiojimas atgal neleidžiamas (lot. *lex retro non agit*), nebent teisės aktu būtų sušvelninama teisinių santykių subjekto padėtis ir kartu nebūtų pakenkiama kitiems teisinių santykių subjektams (lot. *lex benignior retro agit*) (pavyzdžiui, L. C. 2004 m. gruodžio 13 d., 2006 m. sausio 16 d. nutarimai). Taisyklė *lex retro non agit* – svarbus ir būtinas veiksnys užtikrinant teisės, įstatymų, teisinės tvarkos stabilumą ir tvirtumą, teisinių santykių subjektų teises, pasitikėjimą valstybėje priimtais teisės aktais. Teisės subjektas turi būti įsitikinęs, kad jo elgesys, atitinkantis tuo metu galiojančius teisės aktus, ir vėliau bus laikomas teisėtu ir nesukeliant jam neigiamų teisinių padarinių. Pažymėtina, kad išimtis daroma tada, kai baudžiamojoje ar administracinėje teisėje panaikinamas veikos baudžiamumas ar sušvelninama atsakomybė.

Pareiškėjas nurodo, kad šiuo konkrečiu atveju vadovaujantis Sąjungos maitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e ir f punktų nuostatomis bei atsižvelgiant į tai, kad neteisėtai įvežtos prekės yra konfiskuotos ir sunaikintos, skolos maitinei įregistravimas yra negalimas. Tokia pat pozicija yra išreikšta ir Lietuvos teismų praktikoje, pvz. Lietuvos apeliacinio teismo sprendimas b. b. 1A-563-398/2016.

Pareiškėjo nuomone, nuo 2016 metų gegužės 1 d. išsigaliojusiame 2013 m. spalio 9 d. E. M. ir Tarybos reglamentu (ES) Nr. 952/2013 patvirtintame Sąjungos maitinės kodekse šis konfiskuotų prekių apmokestinimo klausimas buvo išspręstas visiškai kitaip. Maitinės kodekso 124 straipsnis „Skolos maitinei išnykimas numato vieną iš pagrindų skolai maitinei išnykti „kai importo arba eksporto maitu apmokestinamos prekės konfiskuojamos arba kai jos sulaikomos ir tuo pat metu arba vėliau konfiskuojamos“ (1 dalies e) punktas). Taigi pagal naująjį reguliavimą visais atvejais, ne tik sulaikius prekes pirmojoje maitinėje, mokestinė skola maitinei išnyksta.

Pareiškėjas pažymi, kad teisės šakų normos skirstomos į materialiąsias ir procesines. Pareiškėjui nesuprantama, kuo remiantis buvo padaryta išvada, jog materialioms teisės normoms netaikomos *lex retro non agit* principo išimtys. Teisės principas *lex retro non agit* turi tam tikrų taikymo išimčių. Šis principas nėra taikomas pasikeitusiam teisiniam reguliavimui, kuriuo palengvinama teisės subjektų padėtis, kartu nepakenkiant kitiems teisės subjektams (*lex benignior retro agit*). Ši išimtis yra reikšminga byloje, kai tam tikras subjektas yra traukiamas

administracinė atsakomybė. Čia įstatymas galioja atgal dviem atvejais: kai panaikina veikos baudžiamumą ir švelnina atsakomybę (taip pat žr. L. C. 1998 m. kovo 25 d. nutarimą, 2001 m. sausio 11 d. nutarimą).

Remiantis išdėstytu, Pareiškėjas tvirtina, kad Sąjungos muitinės kodekso 124 str. 1 d. e) punktas galioja ne tik situacijoms nuo 2016-05-01 d., bet ir ankstesnėms situacijoms. U. K. muitinės kodekso nuostatų taikymas nepažeidžia teisinio stabilumo principo, nes klausimas dėl Pareiškėjo apmokestinimo sprendžiamas jau galiojant Sąjungos muitinės kodeksui.

Pareiškėjas akcentuoja, kad Kauno teritorinė muitinė patikrinimą pradėjo ir skolą muitinei konstatavo 2017 m., t. y. tada, kai jau galiojo Sąjungos muitinės kodekso normos. Kauno apygardos nuosprendis įsigaliojo 2014 metais, todėl muitinė, veikdama kaip mokesčių administratorius, turėjo teisę priimti sprendimus ir konstatuoti skolą iki Sąjungos muitinės kodekso normų įsigaliojimo, tačiau pasielgus priešingai ir įsigaliojus Pareiškėjo atsakomybę lengvinančioms įstatymo normoms privalo jomis vadovautis.

Pareiškėjas akcentuoja L. C. 2007 m. spalio 24 d. nutarimo išaiškinimą dėl bendrosios kompetencijos teismų praktikos vienodumo (nuoseklumo, neprieštarinumo) ir nurodo, kad tiek L. C. jurisprudencijoje (žr., pvz., 2006 m. kovo 28 d., 2007 m. spalio 24 d. nutarimus), tiek Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje (žr., pvz., Lietuvos E. A. bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2009 m. gegužės 25 d. nutartį, priimtą civilinėje byloje UAB "A1" bylos Nr. 3K-3-247/2009; 2015 m. vasario 9 d. nutartį, priimtą civilinėje byloje pagal Nacionalinės mokėjimo agentūros prie Žemės ūkio ministerijos skundą, bylos Nr. 3K-3-21-915/2015; kt.) nuosekliai nurodoma, kad precedento galią turi tik tokie ankstesni teismų sprendimai, kurie buvo sukurti analogiškose bylose, kurių faktinės aplinkybės tapačios arba labai panašios į nagrinėjamos bylos. Taigi teismo precedentas reiškia įsiteisėjusį teismo sprendimą kitoje išnagrinėtoje byloje, kuri savo faktinėmis aplinkybėmis tapati arba labai panaši į nagrinėjamą bylą.

Pareiškėjas, remdamasis Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsniu, nurodo, kad individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, iš jo turi būti galima suprasti visuomeninių santykių esmę, subjektus, dalyvaujančius šiuose santykiuose, būtų aiškus tų visuomeninių santykių teisinis kvalifikavimas. Pareiškėjas, remdamasis teismų praktika (pvz., 2008 m. lapkričio 19 d. nutartimi administracinėje byloje Nr. A556-1898/2008, 2008 m. gruodžio 19 d. nutartimi administracinėje byloje Nr. A756-2036/2008 ir kt.), nurodo, kad visiškai nesilaikant minėtų nuostatų ar laikantis tik iš dalies, kyla pagrįsta abejonė dėl tokio administracinio akto teisėtumo bei pagrįstumo, įgalinanti teismą, nagrinėjantį tokią bylą, skundžiamą viešojo administravimo subjekto individualų administracinį aktą panaikinti. Pareiškėjas prašo panaikinti Muitinės departamento 2017-11-16 d. sprendimą Nr. 1A-284.

Komisija, įvertinusi mokesčio ginčo bylos medžiagą, šalių pozicijas ginčo klausimu, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas netenkintinas, ginčijamas Muitinės departamento sprendimas tvirtintinas. Komisija, vengdama pasikartojimų ir sutikdama su Muitinės departamento pateiktu Bendrijos muitinės kodekso ir Sąjungos muitinės kodekso nuostatų vertinimu, plačiau šių nuostatų ir faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išdėstytos Kauno teritorinės muitinės ir Muitinės departamento sprendimuose bei šio Komisijos sprendimo aprašomojoje dalyje, iš naujo neapartinėja, o sprendime pasisako dėl Pareiškėjo skunde Komisijai ir jo atstovo skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu Muitinės departamento sprendimu motyvų.

Ginčas tarp Pareiškėjo ir Muitinės departamento kilo dėl galimybės taikyti Sąjungos muitinės kodekso normas, numatančias skolos muitinei išnykimą prekių konfiskavimo ar jų sulaikymo atveju, kai skola muitinei atsirado iki Sąjungos muitinės kodekso įsigaliojimo, o muitinės sprendimas įformintas po Sąjungos kodekso įsigaliojimo. Bendrijos muitinės kodekso 202 str. 2 dalyje įtvirtinta nuostata, jog skola muitinei atsiranda neteisėto prekių įvežimo metu.

Atitinkamų maito apskaičiavimo taisyklių taikymą lemia skolos maitinei atsiradimo data (Bendrijos maitinės kodekso 214 str. 1 dalis). Analogiška nuostata yra numatyta ir Sąjungos maitinės kodekso 85 str. 1 dalyje. Maitinės departamento nuomone, Sąjungos maitinės kodekso 124 str. 1 dalies e punkto nuostata, numatanti skolos maitinei išnykimą už konfiskuotas prekes, yra materialioji, o ne proceso, todėl taikytina tik tais atvejais, kai situacijos susidarė įsigaliojus Sąjungos maitinės kodeksui, t. y. nuo 2016 m. gegužės 1 d.

Pareiškėjas nesutinka su Maitinės departamento išvadamis ir akcentuoja tai, kad nuo 2016 m. gegužės 1 d. pradėjo galioti E. M. ir Tarybos 2013 m. spalio 9 d. reglamentas (ES) Nr. 962/2013, kuriuo patvirtintas Sąjungos maitinės kodeksas, o šio teisės akto normos numato platesnį sąrašą aplinkybių, kurioms esant išnyksta skola maitinei, įtraukiant tokias aplinkybes kaip prekių konfiskavimas ir sunaikinimas, nepriklausomai nuo to, kada prekės buvo sulaikytos. Baudžiamojoje byloje Nr. 1-84-478/2014 kontrabandinės cigaretės buvo konfiskuotos ir sunaikintos, nepateko į apyvartą, todėl prielaida susidaryti maitinės skolai (mokestinei prievolei) išnyko. Nurodoma, kad teisės principas *lex retro non agit* nėra taikomas pasikeitusiam teisiniam reguliavimui, kuriuo palengvinama teisės subjektų padėtis, kartu nepakenkiant kitiems teisės subjektams, todėl, Pareiškėjo nuomone, Sąjungos maitinės kodekso 124 str. 1 d. e) punktas galioja ne tik situacijoms nuo 2016-05-01, bet ir ankstesnėms situacijoms.

M. R. metu Pareiškėjas akcentavo aplinkybę, kad Kauno teritorinė maitinė Pareiškėjo skolą maitinei konstatavo tik 2017-03-16 sprendimu Nr. 7PM190200, jau galiojant naujojo Sąjungos maitinės kodekso 124 straipsnio nuostatoms, numatančioms skolos maitinei išnykimą. Todėl, Pareiškėjo nuomone, negalima taikyti analogijos su 2019-01-30 LVAT adm. byloje Nr. eA-80-261/2019 nagrinėjamu atveju, nes skiriasi faktinės aplinkybės, t. y. 2019-01-30 LVAT adm. byloje Nr. eA-80-261/2019 nagrinėjamu atveju teritorinė maitinė sprendimą priėmė 2013 m.

Komisija pažymi, kad Bendrijos maitinės kodekso 202 str. 1 dalyje buvo nustatyta, kad importo skola maitinei atsiranda neteisėtai įvežant į Bendrijos muitų teritoriją importo muitais apmokestinamas prekes arba neteisėtai įvežant į kitą tos teritorijos dalį prekes, esančias laisvojoje zonoje arba laisvajame sandėlyje. Taikant šį straipsnį neteisėtu įvežimu laikomas bet koks prekių įvežimas pažeidžiant 38–41 straipsnių ir 177 straipsnio antrosios įtraukos nuostatas.

Bendrijos maitinės kodekso 214 str. 1 dalyje buvo nustatyta, kad prekėms taikytino importo maito dydis nustatomas pagal apskaičiavimo taisykles, taikytinas tokioms prekėms tuo metu, kai atsiranda su jomis susijusi skola maitinei.

Sąjungos maitinės kodekso 85 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad importo arba eksporto maito suma apskaičiuojama remiantis tomis maito apskaičiavimo taisyklėmis, kurios buvo taikomos atitinkamoms prekėms tuo metu, kai dėl jų atsirado skola maitinei. Šio kodekso 124 str. 1 dalies e punkte nustatyta, kad nedarant poveikio galiojančioms nuostatoms, susijusioms su importo ar eksporto maito sumos, atitinkančios skolą maitinei, neišieškojimu teismine tvarka pripažinus skolininką nemokiu, importo arba eksporto skola maitinei išnyksta, kai importo arba eksporto maitu apmokestinamos prekės konfiskuojamos arba kai jos sulaikomos ir tuo pat metu arba vėliau konfiskuojamos, o f punkte – kai importo arba eksporto maitu apmokestinamos prekės maitinei prižiūrint sunaikinamos arba perduodamos valstybės nuosavybėn. E. M. ir Tarybos 2013 m. spalio 9 d. reglamento (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos maitinės kodeksas, 288 straipsnio 1 dalyje nurodyti Sąjungos maitinės kodekso straipsniai, kurie taikomi nuo 2013 m. spalio 30 d., o 2 dalyje nurodyta, kad kodekso straipsniai, nenurodyti 1 dalyje, taikomi nuo 2016 m. gegužės 1 d.

Kaip nustatyta Kauno apygardos teismo 2014-06-06 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1-84-478/2014 (įsiteisėjo 2015 m. sausio 16 d.), 2012-09-17 Pareiškėjas kartu su kitais asmenimis ginčo prekes (200000 pakelių cigarečių „G. A.“) laikė (Duomenys neskelbiami) sodyboje. Šios prekės, kaip to reikalauja Bendrijos maitinės kodekso 40 straipsnis, maitinei pateiktos nebuvo, įrodymų, kurie patvirtintų, kad prekės iki sulaikymo buvo pateiktos maitiniam įforminimui ir tokiu būdu į Bendrijos muitų teritoriją pateko teisėtai, nėra. Vadinas, nebuvo laikomasi Bendrijos

muitinės kodekse numatytų etapų, o toks prekių importas laikytinas neteisėtu įvežimu. Taigi, ginčo atveju, skola muitinei atsirado 2012-09-17, Kauno apygardos teismo 2014-06-06 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1-84-478/2014 prekės buvo konfiskuotos ir sunaikintos.

Komisija, įvertinusi byloje nustatytas faktines aplinkybes, ginčui aktualų teisinį reglamentavimą ir LVAT praktiką šiuo klausimu (LVAT 2019-01-30 nutartyje adm. byloje Nr. eA-80-261/2019) pažymi, kad prekių sunaikinimo faktas lemtų importo skolos muitinei išnykimą tuo atveju, jei importo skola muitinei būtų atsiradusi ir prekės būtų konfiskuojamos ir sunaikinamos galiojant Sąjungos muitinės kodekso 124 str. 1 dalies e ir f punktams, t. y. po 2016 m gegužės 1 d. Šiuo atveju prekės buvo neteisėtai įvežtos (atsirado skola muitinei) ir konfiskuotos iki šios datos, galiojant Bendrijos muitinės kodeksui, todėl šis faktas importo skolos muitinei išnykimo nelėmė. E. M. ir Tarybos 2013 m. spalio 9 d. reglamento (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas, nuostatos atgalinio Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio taikymo nenumato. Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio nuostatos, susijusios su skolos muitinei išnykimu, yra materialiosios, todėl taikomos santykiams, susiklosčiusiems jau galiojant šioms normoms (LVAT 2019-01-30 nutartis adm. byloje Nr. eA-80-261/2019).

Komisija, atsakydama į Pareiškėjo teiginį, kad Kauno teritorinė muitinė Pareiškėjo skolą muitinei konstatavo 2017 m. kovo mėn. (Kauno teritorinės muitinės 2017-03-16 sprendimas Nr. 7PM190200), galiojant Sąjungos muitinės kodeksui, todėl turi būti taikomos Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio nuostatos, numatančios skolos muitinei išnykimą, pažymi, kad teritorinės muitinės sprendimo priėmimo data neturi įtakos nustatytai Pareiškėjo skolos muitinei atsiradimo datai, kadangi, kaip jau minėta, prekės buvo neteisėtai įvežtos (atsirado skola muitinei) ir sunaikintos galiojant Bendrijos muitinės kodeksui.

M. R. metu Pareiškėjo atstovas iškėlė klausimą dėl 3 metų termino, kuriam suėjus, skolininkui nebegali būti siunčiamas pranešimas dėl skolos susidarymo (Bendrijos muitinės kodekso 221 str. 3 d.).

Komisija pažymi, kad nagrinėjamu atveju skola muitinei atsirado 2012 m. rugsėjo 17 d. Ginčui taikytina skolos atsiradimo metu galiojusio Bendrijos muitinės kodekso nuostatos. Šio kodekso 221 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad pranešimas skolininkui (apie muito sumos įtraukimą į apskaitą) negali būti pateikiamas pasibaigus trejų metų laikotarpiui nuo skolos muitinei atsiradimo dienos, o 4 dalyje numatyta, kad jeigu priežastis, dėl kurios atsirado muitinės skola, buvo veiksmas, dėl kurio galėjo būti iškelta baudžiamoji byla, pranešimas apie skolos sumą skolininkui gali būti pateikiamas ir pasibaigus 3 dalyje nurodytam trejų metų laikotarpiui, laikantis galiojančių nuostatų. Taigi, nustatant ginčo atvejui taikytiną senatvės terminą, yra aktualios skolos atsiradimo metu galiojusio Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio nuostatos, reglamentuojančios mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatį. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradedama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Todėl darytina išvada, kad Kauno teritorinė muitinė 2017-03-16 sprendimu Nr. 7PM190200 įregistruodama mokesstinę prievolę senaties terminų nepažeidė, todėl ir Muitinės departamento sprendimas dėl minėtų priežasčių laikytinas pagrįstu ir nekeistinas.

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

1. Atnaujinti O. B. 2017 m. gruodžio 7 d. skundo dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-11-16 sprendimo Nr. 1A-284 nagrinėjimą.

2. P. H. departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-11-16 sprendimą Nr. 1A-284.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokesčių ginčą (arba mokesčio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

L. G.

Komisijos nariai

O. L.

H. J.

P. Y.

S. K.