



LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS

N U T A R T I S LIETUVOS RESPUBLIKOS VARDU

2020 m. kovo 25 d.
Vilnius

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, susidedanti iš teisėjų Audriaus Bakavecko, Stasio Gagio (kolegijos pirmininkas) ir Dainiaus Raižio (pranešėjas), teismo posėdyje apeliacine rašytinio proceso tvarka išnagrinėjo pareiškėjų A. L. ir G. V. apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2018 m. rugsėjo 11 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjų A. L. ir G. V. skundą atsakovui Kauno teritorinei muitinei, trečiasis suinteresuotas asmuo – Muitinės departamentas, dėl sprendimų panaikinimo.

Teisėjų kolegija

n u s t a t ė:

I.

1. Pareiškėjai A. L. ir G. V. su skundu kreipėsi į teismą, prašydami: 1) panaikinti 2018 m. kovo 13 d. Kauno teritorinės muitinės sprendimą dėl mokestinės prievolės muitinėje apskaičiavimo Nr. 8PM190017 (toliau – ir Kauno teritorinės muitinės sprendimas); 2) panaikinti 2018 m. gegužės 2 d. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos sprendimą Nr. 1A-187.

2. Pareiškėjai paaiškino, kad Kauno teritorinė muitinė priėmė sprendimą: 1) pripažinti G. V. skolininku muitinei; 2) pripažinti G. V. ir A. L. solidariai atsakančiais skolininkais muitinei; 3) įpareigoti G. V. ir A. L. sumokėti apskaičiuotą mokestinę prievolę. Kauno teritorinės muitinės sprendime nurodyta, kad pareiškėjai neteisėtai disponavo akcizais apmokestinamomis prekėmis – 2016 m. birželio 14 d. pasikėsino gabenti akcizais apmokestinamas prekes: 4 500 pakelių cigarečių „Minsk Capital Super Slims“ ir 500 pakelių cigarečių „Korona Stil“, kurios nepažymėtos banderolėmis. Kauno apygardos teismas 2016 m. lapkričio 16 d. priėmė teismo baudžiamąjį įsakymą pripažinti pareiškėjus kaltais padarius nusikalstamas veikas, pareiškėjams paskirtos baudos, o konfiskuotas cigaretes nutarta sunaikinti. Pareiškėjai, vadovaudamiesi 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 952/2013 nustatytu Sąjungos muitinės kodekso (toliau – Sąjungos muitinės kodeksas) 124 straipsnio 1 dalies e ir f punktų nuostatomis, nurodė, kad asmenų pridėtinės vertės mokesčio (toliau – ir PVM) ir akcizo skola muitinei laikoma išnykusia po to, kai cigaretės yra konfiskuojamos ir sunaikinamos. Pareiškėjų nuomone, Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) ir Kauno teritorinė muitinė netinkamai aiškino Sąjungos muitinės kodekso nuostatas, nukrypo nuo teismų praktikos, todėl padarytas esminis materialinės teisės normų pažeidimas.

3. Atsakovas Kauno teritorinė muitinė atsiliepime į pareiškėjų skundą nurodė, kad su skundu nesutinka, prašė jį atmesti kaip nepagrįstą.

4. Atsakovas paaiškino, kad Kauno teritorinė muitinė, gavusi Kauno apygardos teismo 2016 m. lapkričio 16 d. baudžiamąjį įsakymą baudžiamojoje byloje Nr. 1-396-348/2016, nustatė, jog pareiškėjai neteisėtai disponavo akcizais apmokestinamomis prekėmis. G. V. 2016 m. birželio 14 d. neteisėtai laikė akcizais apmokestinamas prekes – 4234 pakelių cigarečių, nepažymėtų banderolėmis, kurias kratos metu surado ir konfiskavo Valstybės sienos apsaugos tarnybos pareigūnai. Atsakovas pažymėjo, kad pareiškėjai neteisėtai įvežtas cigaretes į Sąjungos muitinės teritoriją laikė be įrodymų, kurie patvirtintų Sąjungos prekių muitinį statusą, todėl laikytina, jog prekės neturi Sąjungos prekių muitinio statuso ir turėjo būti pristatytos į muitinę. Atsakovas nurodė, kad cigaretės nebuvo pateiktos muitinės įstaigai, todėl pagal Sąjungos muitinės kodekso 79 straipsnį atsirado skola muitinei.

5. Skola atsirado 2016 m. birželio 14 d., nes skolos muitinei atsiradimo laiku laikomas vienas iš momentų, kai neįvykdoma arba nustojama vykdyti pareiga, kurios nevykdymas nulemia skolos muitinei atsiradimą. Skolos atsiradimo metu galiojęs Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 93 straipsnio 2 dalies 3 punktą numatė, kad muitinės administruojamų mokesčių mokestinė prievolė pasibaigia, jeigu prekės (cigaretės) sulaikomos jų neteisėto įvežimo metu ir tuo pačiu metu arba vėliau konfiskuojamos. Atsakovas, vadovaudamasis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika, pažymėjo, kad prekės, kurios buvo sulaikytos neteisėtai jas įvežus į minėtą teritoriją, t. y. nuo to momento, kai jos paliko zoną, kur yra pirmoji muitinės įstaiga, esanti minėtoje teritorijoje, ir kurias minėtos institucijos iš karto arba vėliau sunaikino neišleidusios jų iš savo žinios, netaikomas laikinas akcizo mokėjimo atidėjimas, todėl apmokestinimo akcizo mokesčiu momentas įvyksta ir dėl to akcizas už šias prekes tampa mokėtinas. Atsakovas, vadovaudamasis įsiteisėjusiu Kauno apygardos teismo baudžiamuoju įsakymu, nurodė, kad prekės (cigaretės) buvo sulaikytos neteisėtai įvežus į Sąjungos muitų teritoriją (Kauno mieste), todėl nebuvo pagrindo pripažinti, jog pareiškėjams Kauno teritorinės muitinės 2018 m. kovo 13 d. sprendimu Nr. 8PM190017 įregistruota mokestinė prievolė (PVM ir akcizas) pasibaigė.

6. Trečiasis suinteresuotas asmuo Muitinės departamentas atsiliepime į pareiškėjų skundą nurodė, kad su skundu nesutinka, prašė jį atmesti kaip nepagrįstą.

7. Trečiasis suinteresuotas asmuo paaiškino, kad importo skola muitinei išnyksta, kai importo muitu apmokestinamos prekės konfiskuojamos arba kai jos sulaikomos ir tuo pat metu arba vėliau konfiskuojamos, todėl už neteisėtai gabentas ir sulaikytas bei konfiskuotas prekes (cigaretes), nepažymėtas banderolėmis, importo muto skola muitinei šio ginčo atveju neapskaičiuota ir neregistruota. Atsižvelgiant į tai, 2018 m. kovo 13 d. Kauno teritorinės muitinės sprendimu dėl mokestinės prievolės muitinėje apskaičiavimo Nr. 8PM190017 ir 2018 m. gegužės 2 d. Muitinės departamento sprendimu Nr. 1A-187 (toliau kartu – skundžiami sprendimai) importo muto skola nebuvo neapskaičiuota. Tuo tarpu muitinės administruojamų mokesčių mokestinė prievolė nepasibaigė, nes prekės (cigaretės) buvo sulaikytos įvežtos į Sąjungos muitų teritoriją. Atvejus, kai akcizais apmokestinamos prekės, atleidžiamos nuo akcizų, reglamentuoja Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 19 straipsnio 1 dalis, tačiau joje nėra nuostatos, jog nuo akcizų galėtų būti atleistos konfiskuotos ir sunaikintos prekės. Tuo tarpu atvejus, kai importuojamos prekes neapmokestinamos importo PVM, nustato Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) V skyrius, kurio nuostatos taip pat nenumato, jog nuo importo PVM būtų atleidžiamos konfiskuotos ir sunaikintos importo PVM objektu esančios prekės. Taigi, skolos atsiradimo metu (2016 m. birželio 14 d.) atitinkamų mokesčių – akcizų ir PVM, įstatymuose nesant nuostatų dėl asmens atleidimo nuo pareigos sumokėti akcizus ir PVM dėl neteisėtai į Sąjungos muitų teritoriją atgabentų prekių konfiskavimo ir sunaikinimo, nėra pagrindo teigti, kad akcizo ir PVM skola įregistruota nepagrįstai ir išnyko prekes sulaikius ir konfiskavus.

8. Vilniaus apygardos administracinis teismas 2018 m. rugsėjo 11 d. sprendimu pareiškėjų A. L. ir G. V. skundą atmetė.
9. Teismas nustatė, kad nagrinėjamoje byloje ginčas kilo dėl Kauno teritorinės muitinės ir Muitinės departamento sprendimų pagrįstumo.
10. Atsižvelgdamas į Sąjungos muitinės kodekso 135 straipsnio 1 dalį, 124 straipsnį, 5 straipsnio 18 punktą, teismas nurodė, kad Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies nuostatos reglamentuoja asmens pareigą sumokėti importo ar eksporto maito sumos išnykimą, tačiau Sąjungos muitinės kodeksu nėra administruojami tokie mokesčiai kaip akcizas ar PVM. Teismas pažymėjo, kad PVM ir akcizo mokesčius muitinė administruoja pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą (toliau – MAĮ), o PVM ir akcizo mokesčius administruoja tiek, kiek pavesta pagal Pridėtinės vertės mokesčio ir Akcizų įstatymus (MAĮ 15 straipsnio 2 dalis). Skolos atsiradimo metu, t. y. 2016 m. birželio 14 d., galiojusi MAĮ 93 straipsnio 2 dalies 3 punkto redakcija įtvirtino, kad muitinės administruojamų mokesčių mokestinė prievolė pasibaigia, jei deklaravus prekes muitinės procedūrai įforminti prekės sulaikomos jų neteisėto įvežimo metu ir tuo pačiu metu arba vėliau konfiskuojamos.
11. Teismas nurodė, kad atvejus, kai akcizais apmokestinamos prekės (įskaitant ir apdorotą tabaką) atleidžiamos nuo akcizų, reglamentuoja Akcizų įstatymo 19 straipsnio 1 dalis, kurioje nėra nuostatos, jog nuo akcizų galėtų būti atleistos konfiskuotos ir sunaikintos prekės. Nors Akcizų įstatymo 33 straipsnio 1 dalyje nustatyta, jog be šio įstatymo 19 straipsnyje nurodytų atvejų, nuo akcizų atleidžiamas apdorotas tabakas, jeigu jis sunaikintas prižiūrint kompetentingai institucijai, tačiau minėtoje dalyje įtvirtinta išimtis, kad šios dalies nuostatos netaikomos sunaikintam apdorotam tabakui, kuris pagamintas ar laikomas pažeidžiant teisės aktų reikalavimus arba yra neteisėtai atgabentas ar importuotas. Tai, kad laikomų banderolėmis nepaženklintų akcizais apmokestinamųjų prekių (cigarečių) tolesnis likimas (taip pat jų konfiskavimas) prievolei mokėti akcizą įtakos neturi, konstatavo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) (žr., pvz., LVAT 2008 m. gruodžio 9 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A143-2007/2008; 2009 m. vasario 10 d. nutartį administracinėje byloje A143-205/2009; 2010 m. birželio 4 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A575-916/2010; 2011 m. gegužės 30 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A575-1011/2011; 2017 m. sausio 17 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-168-143/2017).
12. Atvejus, kai importuojamos prekės neapmokestinamos importo PVM, nustato PVMĮ V skyrius, tačiau teismas pažymėjo, kad šiame skyriuje nėra įtvirtinta, jog nuo importo PVM būtų atleidžiamos konfiskuotos ir sunaikintos importo PVM objektu esančios prekės.
13. Teismas nustatė, kad Kauno teritorinė muitinė, vadovaudamasi Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e punktu, už neteisėtai sulaikytas bei konfiskuotas prekes (cigaretes, nepažymėtas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka finansų ministro patvirtinto pavyzdžio specialiaisiais ženklais – banderolėmis) importo maito skolos muitinei neapskaičiavo ir neregistravo. Kauno teritorinės muitinės sprendimu pareiškėjams apskaičiuotos akcizo, PVM ir akcizo bei PVM delspinigių sumos. Teismas nurodė, kad pareiga mokėti importo PVM ar akcizus už importuotas akcizais apmokestinamas prekes dėl prekių konfiskavimo ir sunaikinimo neatsirastų tik tokiu atveju, jei prekės būtų buvusios sulaikytos pirmosios prekių įvežimo į Bendrijos muitų teritoriją muitinės įstaigos zonoje prie Bendrijos išorinės sienos. Nagrinėjamu atveju Kauno apygardos teismas 2016 m. lapkričio 16 d. baudžiamajame įsakyme baudžiamajoje byloje Nr. 1-396-348/2016 konstatavo, kad prekės (cigaretės) buvo sulaikytos neteisėtai jas įvežus į Sąjungos muitinės teritoriją. Atsižvelgdamas į tai, kad prekės (cigaretės) buvo sulaikytos kirtus sieną ir įvežus į Sąjungos muitinės teritoriją, teismas konstatavo, jog mokesčių administratorius pagrįstai ir teisėtai pareiškėjams apskaičiavo akcizus ir PVM bei įpareigojo šiuos mokesčius sumokėti teisės aktų nustatyta tvarka.
14. Pareiškėjai, remdamiesi Lietuvos apeliacinio teismo 2016 m. gruodžio 14 d. nutartimi baudžiamajoje byloje Nr. 1A-563-398/2016 suformuota praktika teigė, kad PVM ir akcizo skola muitinei turėtų būti laikoma išnykusi, tačiau teismas pažymėjo, jog nagrinėjamoje byloje nėra pagrindo vadovautis pareiškėjų nurodoma teismų praktika. Lietuvos apeliacinio teismo 2016 m. gruodžio 14 d. nutartis buvo apskųsta kasacinės instancijos teismui, kuris baudžiamąją bylą nagrinėjo remiantis ne muitinės kodeksu nuostatomis, o Baudžiamajo kodekso 199² straipsnio

nuostatomis dėl nusikaltimo dispozicijos rūšies, nusikaltimo sudėties požymių, nusikaltimo baigtumo ir žalos padarymo momento bei Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekso 109 straipsnio nuostatomis dėl turinės žalos sampratos baudžiamajame procese.

15. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, teismas konstatavo, kad pareiškėjų ginčijami sprendimai priimti tinkamai įvertinus faktines bylos aplinkybes bei taikytinas teisės aktų nuostatas, todėl naikinti šių sprendimų nėra teisinio pagrindo.

III

16. Pareiškėjai A. L. ir G. V. pateikė apeliacinį skundą, kuriame prašo panaikinti pirmosios instancijos teismo sprendimą ir priimti naują sprendimą.

17. Pareiškėjai nesutinka su ginčijamuose sprendimuose nurodytais argumentais, kad nacionalinių mokesčių (akcizų ir PVM) mokestinės prievolės atsiradimo / išnykimo sąlygas, sulaikius gabentas neteisėtai įvežtas į Sąjungos muitų teritoriją prekes (cigaretes), nustato skolos atsiradimo metu galiojė Mokesčių administravimo, Akcizų ir PVM įstatymai, o ne Sąjungos muitinės kodeksas. Šie argumentai, pareiškėjų nuomone, prieštarauja Lietuvos apeliacinis teismo suformuotai praktikai (2016 m. gruodžio 14 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-563-398/2016), jog vadovaujantis Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e ir f punktų nuostatomis, asmenų PVM ir akcizo skola muitinei laikytina išnykusia po to, kai cigaretės yra konfiskuojamos ir sunaikinamos.

18. Pareiškėjų teigimu, pagal Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e ir f punktų nuostatas, skola muitinei laikoma išnykusia, kai importo muitu apmokestinamos prekės konfiskuojamos arba sulaikomos tuo pat metu arba vėliau konfiskuojamos neatsižvelgiant į tai, ar konfiskavimas įvyksta prieš prekėms patenkant už pirmosios muitinės įstaigos veiklos teritorijos ribų, ar po to. Sąjungos muitinės kodekso nuostatos leidžia teigti, jog neteisėtai įvežtos prekės, kurios konfiskuojamos ir sunaikinamos, neturėtų būti apmokestinamos akcizais ir PVM nepriklausomai nuo to, ar konfiskavimas įvyksta prieš prekėms patenkant už pirmosios muitinės įstaigos veiklos teritorijos ribų, ar po to. Kauno apygardos teismo procesiniu sprendimu nuspręsta surastas cigaretės sunaikinti, todėl vadovaujantis Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e ir f punktų nuostatomis, pareiškėjų skola muitinei laikoma išnykusia

19. Ginčijamuose muitinės sprendimuose pateikiamas mokestinių klausimų aiškinimas yra susijęs su asmenų dvigubu nubaudimu. Pareiškėjai paaiškina, kad buvo patraukti baudžiamojon atsakomybėn, jiems paskirtos baudos, konfiskuotos ir sunaikintos cigaretės, tačiau Kauno teritorinė muitinė apskaičiavo mokėtinus akcizus, PVM ir delspinigius.

20. Atsakovas Kauno teritorinė muitinė pateikė atsiliepimą į apeliacinį skundą, kuriame prašo pirmosios instancijos teismo sprendimą palikti nepakeistą, o apeliacinį skundą atmesti.

21. Atsakovo nuomone, pareiškėjų apeliacinio skundo argumentai yra nepagrįsti. Pirmosios instancijos teismas pagrįstai nurodė, jog siekiant nustatyti skolos sampratą pagal Sąjungos muitinės kodekso nuostatas, aktualus 5 straipsnio 18 punktas. Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies nuostatos reglamentuoja asmens pareigos sumokėti importo ar eksporto maito sumą išnykimą, tačiau Sąjungos muitinės kodeksu nėra administruojami kiti pareiškėjams nustatyti mokesčiai – tokie kaip akcizai ir PVM. Atsakovo nuomone, teismas pagrįstai pažymėjo, kad PVM ir akcizo mokesčius muitinė administruoja pagal MAĮ. Atsakovas taip pat nurodo, kad teismas pagrįstai nurodė, kad skolos atsiradimo metu (2016 m. birželio 14 d.) galiojusi MAĮ 93 straipsnio 2 dalies 3 punkto redakcija įtvirtino, kad muitinės administruojamų mokesčių mokestinė prievolė taip pat pasibaigia, jei deklaravus prekes muitinės procedūrai įforminti prekės sulaikomos jų neteisėto įvežimo metu ir tuo pačiu metu arba vėliau konfiskuojamos.

22. Atsakovas pažymi, kad priešingai nei teigiama skunde, nagrinėjamu atveju dvigubo nubaudimo principas pažeistas nebuvo, nes pareiškėjui mokesčių administratorius neskyrė baudų pagal MAĮ už mokesčių teisės pažeidimus, kadangi tai reikštų Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos (toliau – Konvencija) 7 protokolo 4 straipsnio 1 dalies, ta apimtimi, kuria ji draudžia asmenį pakartotinai bausti, pažeidimą. Kauno teritorinės muitinės sprendime nurodyti

mokėti akcizas, PVM ir delpinigių už mokestinės prievolės neįvykdymą netaikytini baudimu pagal Konvencijos 7 protokolo 4 straipsnio 1 dalį.

23. Atsakovo nuomone, pirmosios instancijos teismas, vadovaudamasis ginčui aktualiu laikotarpiu galiojančiomis teisės aktų normomis, pagrįstai konstatavo, kad pareiškėjų skundžiami sprendimai priimti tinkamai įvertinus faktines bylos aplinkybes bei taikytinas teisės aktų nuostatas.

24. Trečiasis suinteresuotas asmuo Muitinės departamentas pateikė atsiliepimą į apeliacinį skundą, kuriame prašo pirmosios instancijos teismo sprendimą palikti nepakeistą, o pareiškėjų apeliacinį skundą atmesti.

25. Trečiasis suinteresuotas asmuo iš esmės pritaria pirmosios instancijos teismo argumentams ir papildomai nurodo, kad pareiškėjų apeliaciniame skunde nepagrįstai nurodoma, jog skundžiamuose sprendimuose pateikiamas mokestinių klausimų aiškinimas susijęs su asmenų dvigubu baudimu. 2007 m. gegužės 28 d. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija yra nurodžiusi, jog pareiga mokėti mokesčius, atleidimo nuo jų pagrindai bei su tuo susiję klausimai yra reguliuojami mokesčių teisės aktais, todėl baudžiamosios ar administracinės atsakomybės klausimus reglamentuojantys įstatymai šiuo atveju netaikytini. Pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji ar administracinė atsakomybė pagal kitus įstatymus, reguliuojančius su atitinkama atsakomybės rūšimi susijusius klausimus, t. y. skiriasi šių teisinių reiškinių pagrindai, skiriasi ir jų esmė bei tikslai, todėl tiek pareiga mokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžiamąjį nusižengimą ar administracinės teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl vieno ir to paties veiksmo ar jo rezultato. Trečiojo suinteresuoto asmens Muitinės departamento nuomone, pirmosios instancijos teismo sprendimas yra pagrįstas ir jo naikinti nėra pagrindo.

Teisėjų kolegija

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

IV.

26. Nagrinėjamoje byloje ginčas kilo dėl Kauno teritorinės muitinės 2018 m. kovo 13 d. sprendimo Nr. 8PM190017 ir Muitinės departamento 2018 m. gegužės 2 d. sprendimo Nr. 1A-187, kuriais pareiškėjai pripažinti skolininkais muitinei.

27. Kauno apygardos teismo 2016 m. lapkričio 16 d. baudžiamuoju įsakymu, priimtu baudžiamojame byloje Nr. 1-396-348/2016, G. V. buvo pripažintas kaltu, padarius nusikaltimus, numatytus Baudžiamojo kodekso (toliau – ir BK) 199² straipsnio 1 dalyje, 22 straipsnio 1 dalyje, 199² straipsnio 1 dalyje, ir jam buvo paskirta 2259,60 Eur bauda. Šiuo baudžiamuoju įsakymu A. L. buvo pripažintas kaltu, padarius nusikaltimą, numatytą BK 22 straipsnio 1 dalyje, 199² straipsnio 1 dalyje, ir jam buvo paskirta 753,20 Eur bauda. Kauno apygardos teismo 2016 m. lapkričio 16 d. baudžiamuoju įsakymu nustatyta, kad pareiškėjai neteisėtai disponavo akcizais apmokestinamomis prekėmis, t. y. jie, iš anksto susitarę ir veikdami bendrininkų grupėje, neteisėtai pasikėsino gabenti akcizais apmokestinamas prekes (5000 pakelių cigarečių, nepažymėtų banderolėmis), tačiau nusikaltimo nebaigė dėl priežasčių, nepriklausančių nuo jų valios, kadangi buvo sulaikyti Valstybės sienos apsaugos tarnybos pareigūnų. Be to, G. V. 2016 m. birželio 14 d. neteisėtai laikė akcizais apmokestinamas prekes (4234 pakelių cigarečių, nepažymėtų banderolėmis), kurias kratos metu surado ir paėmė Valstybės sienos apsaugos tarnybos pareigūnai. Minėtu baudžiamuoju įsakymu nuspręsta sunaikinti cigaretes, kuriomis neteisėtai disponavo pareiškėjai.

28. Kauno teritorinė muitinė 2018 m. kovo 13 d. sprendimu Nr. 8PM190017 pripažino G. V. skolininku muitinei ir apskaičiavo G. V. mokestinę prievolę: 7320 Eur akcizo, 1831 Eur PMV, 1399 Eur akcizo delpinigių ir 350 Eur PVM delpinigių, taip pat G. V. ir A. L. pripažino solidariai atsakančiais skolininkais muitinei ir apskaičiavo G. V. bei A. L. mokestinę prievolę: 8530 Eur akcizo, 2257 Eur PVM, 1630 Eur akcizo delpinigių ir 431 Eur PVM delpinigių. Kauno teritorinė muitinė šiame sprendime nurodė, jog skola muitinei atsirado 2018 m. birželio 14 d.

29. Muitinės departamentas, išnagrinėjęs pareiškėjų skundus, 2018 m. gegužės 2 d. sprendimu Nr. 1A-187 patvirtino Kauno teritorinės muitinės 2018 m. kovo 13 d. sprendimą Nr. 8PM190017.

30. Administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – ir ABTĮ) 140 straipsnio 1 dalis nustato, kad teismas, apeliacine tvarka nagrinėdamas bylą, patikrina pirmosios instancijos teismo sprendimo pagrįstumą ir teisėtumą neperžengdamas apeliacinio skundo ribų. Šio straipsnio 2 dalyje numatyta, jog teismas peržengia apeliacinio skundo ribas, kai to reikalauja viešasis interesas arba kai neperžengus apeliacinio skundo ribų būtų reikšmingai pažeistos valstybės, savivaldybės ir asmenų teisės bei įstatymų saugomi interesai. Teismas taip pat patikrina, ar nėra šio įstatymo 146 straipsnio 2 dalyje nurodytų sprendimo negaliojimo pagrindų.

31. Nenustačius aplinkybių, dėl kurių turėtų būti peržengtos apeliacinio skundo ribos, teisėjų kolegija bylą nagrinėja ir skundžiamo pirmosios instancijos teismo sprendimo teisėtumą ir pagrįstumą patikrina neperžengdama pareiškėjų apeliacinio skundo ribų.

32. Pareiškėjai apeliaciniame skunde nurodo, kad pagal Lietuvos apeliacinio teismo 2016 m. gruodžio 14 d. nutartyje, priimtoje baudžiamojoje byloje Nr. 1A-563-398/2016, suformuotą teisės aiškinimo praktiką, vadovaujantis Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e ir f punktais, PVM ir akcizo skola muitinei laikytina išnykusia po to, kai cigaretės yra konfiskuojamos ir sunaikinamos. Be to, pareiškėjai apeliaciniame skunde pažymi, kad Kauno teritorinės muitinės sprendimu jiems apskaičiavus akcizą ir PVM bei akcizo ir PVM delspinigius buvo pažeistas dvigubo baudimo draudimo principas, nes jie dėl neteisėto disponavimo akcizais apmokestinamosiomis prekėmis buvo patraukti baudžiamojon atsakomybėn ir jiems paskirtos baudos.

33. Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e punktas nustato, kad, 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, kai importo arba eksporto maitu apmokestinamos prekės konfiskuojamos arba kai jos sulaikomos ir tuo pat metu arba vėliau konfiskuojamos. Šio kodekso 124 straipsnio 1 dalies f punktas numato, jog 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, kai importo ar eksporto maitu apmokestinamos prekės muitinei prižiūrint sunaikinamos arba perduodamos valstybės nuosavybėn.

34. Importo maitas – už prekių importą mokėtinas maitas (Sąjungos muitinės kodekso 5 straipsnio 20 punktas). Eksporto maitas – už prekių eksportą mokėtinas maitas (Sąjungos muitinės kodekso 5 straipsnio 21 punktas). Skola muitinei – asmens pareiga sumokėti importo ar eksporto maito, taikomo konkrečioms prekėms pagal galiojančius maitų teisės aktus, sumą (Sąjungos muitinės kodekso 5 straipsnio 18 punktas).

35. Pagal paminėtas Sąjungos muitinės kodekso nuostatas skola muitinei implikuoja tik pareigą sumokėti importo ar eksporto maitą, taikomą konkrečioms prekėms pagal galiojančius maitų teisės aktus. Taigi Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnis reglamentuoja tik tuos atvejus, kai yra sprendžiamas skolos muitinei išnykimo klausimas. Nagrinėjamu atveju Kauno teritorinės muitinės 2018 m. kovo 13 d. sprendimu Nr. 8PM190017 pareiškėjai nėra įpareigoti sumokėti importo maitą (skolą muitinei), vadinasi Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnis nereguliuoja ginčo teisinių santykių, todėl sprendžiant šį mokestinį ginčą minėto Sąjungos muitinės kodekso nuostatos netaikytinos.

36. Apmokestinimą akcizais bei pridėtinės vertės mokesčiu, taip pat ir už importuotas prekes, reguliuoja Akcizų įstatymas bei Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. Vietos mokesčių administratorius apskaičiuodamas pareiškėjams mokėtinas akcizo, PVM bei akcizo ir PVM delspinigių sumas, vadovavosi apmokestinimo momentu galiojusiomis Akcizų įstatymo bei Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatomis. Pareiškėjai apeliaciniame skunde nekvestionuoja minėtų įstatymų normų taikymo ginčo teisiniams santykiams, šių normų aiškinimo bei mokesčių ir delspinigių apskaičiavimo teisingumo, todėl teisėjų kolegija, paisydama bylos nagrinėjimo ribų, nepasisako ar tinkamai mokesčių administratorius, nustatydamas pareiškėjų mokestinę prievolę taikė ir aiškino ginčui aktualias Akcizų įstatymo bei Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas.

37. Mokesčių administravimo įstatymo 93 straipsnio 2 dalis (2004 m. balandžio 13 d. įstatymo Nr. IX-2112 redakcija, galiojusi iki 2017 m. sausio 1 d.) nustatė, kad muitinės administruojamų mokesčių mokestinė prievolė, be šio straipsnio 1 dalyje nurodytų pagrindų, taip pat pasibaigia, jei deklaravus prekes muitinės procedūrai įforminti: 1) muitinės deklaracija pripažįstama negaliojančia; 2) tos prekės iki jų išleidimo sulaikomos ir tuo pat metu arba vėliau konfiskuojamos, muitinės nurodymu sunaikinamos arba perduodamos valstybės nuosavybėn, arba sunaikinamos, arba negrįžtamai prarandamos dėl faktinės prekių prigimties, nenumatytų arba nenugalimos jėgos aplinkybių; 3) jeigu prekės sulaikomos jų neteisėto įvežimo metu ir tuo pačiu metu arba vėliau konfiskuojamos.

38. Mokesčių administravimo įstatymo 93 straipsnio 2 dalies (2004 m. balandžio 13 d. įstatymo Nr. IX-2112 redakcija) 2 punktas taikomas tais atvejais, kai yra sulaikomos prekės, kurios yra muitinės priežiūroje, atliekant veiksmus, kuriais muitinė siekia užtikrinti, jog būtų laikomasi muitų teisės aktų ir kitų teisės aktų reikalavimų. Mokesčių administravimo įstatymo 93 straipsnio 2 dalies (2004 m. balandžio 13 d. įstatymo Nr. IX-2112 redakcija) 3 punktas taikytinas tik tai atvejais, kai prekės yra sulaikomos jų neteisėto įvežimo metu. Nagrinėjamu prekės nebuvo pateiktos muitinei, su jomis nebuvo atliekamas jokios muitinės procedūros, jos buvo sulaikytos ne jų įvežimo momentu, o joms esant Sąjungos muitų teritorijoje, todėl pareiškėjų mokestinė prievolė negali būti pripažinta pasibaigusia Mokesčių administravimo įstatymo 93 straipsnio 2 dalies (2004 m. balandžio 13 d. įstatymo Nr. IX-2112 redakcija, galiojusi iki 2017 m. sausio 1 d.) 2 ir 3 punktuose nustatytais pagrindais.

39. Pagal ginčui aktualias Akcizų įstatyme bei Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme įtvirtintas teisės normas, reguliuojančias apmokestinimą akcizais bei pridėtinės vertės mokesčiu, apmokestinamų prekių konfiskavimas ir jų sunaikinimas irgi nėra pagrindas prekių neapmokestinti akcizu ar pridėtinės vertės mokesčiu.

40. Taigi faktas, kad akcizu ir PVM apmokestintas prekes (cigaretės) baudžiamuoju įsakymu buvo nuspręsta sunaikinti, nėra pagrindas pareiškėjus atleisti nuo šių mokesčių mokėjimo.

41. Teismų įstatymo 33 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad teismai, priimdami sprendimus atitinkamų kategorijų bylose, yra saistomi savo pačių sukurtų teisės aiškinimo taisyklių, suformuluotų analogiškose ar iš esmės panašiose bylose. Žemesnės instancijos teismai, priimdami sprendimus atitinkamų kategorijų bylose, yra saistomi aukštesnės instancijos teismų teisės aiškinimo taisyklių, suformuluotų analogiškose ar iš esmės panašiose bylose. Teismų praktika atitinkamų kategorijų bylose turi būti keičiama ir naujos teisės aiškinimo taisyklės analogiškose ar iš esmės panašiose bylose gali būti kuriamos tik tais atvejais, kai tai yra neišvengiama ar objektyviai būtina.

42. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje yra nurodyta, jog teismų precedentai yra teisės šaltiniai – *auctoritate ratinis* (argumentavimo galia); rėmimasis precedentais yra vienodos (nuoseklios, neprieštaringos) teismų praktikos, kartu ir Konstitucijoje įtvirtinto teisingumo principo, įgyvendinimo sąlyga. Pažymėta, kad teismams sprendžiant bylas precedento galią turi tik tokie ankstesni teismų sprendimai, kurie buvo sukurti analogiškose bylose, t. y. precedentas taikomas tik tose bylose, kurių faktinės aplinkybės yra tapačios arba labai panašios į tos bylos, kurioje buvo sukurtas precedentas, faktines aplinkybes ir kurioms turi būti taikoma ta pati teisė, kaip toje byloje, kurioje buvo sukurtas precedentas (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2007 m. spalio 24 d. nutarimas).

43. Lietuvos apeliacinis teismas 2016 m. gruodžio 14 d. nutartyje, priimtoje baudžiamojoje byloje Nr. 1A-563-398/2016, Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e ir f punktų nuostatas taikė ir aiškino spręsdamas teritorinės muitinės baudžiamojoje byloje pareikštą civilinį ieškinį dėl turtinės žalos atlyginimo.

44. Lietuvos aukščiausiojo teismo praktikoje yra pažymėta, jog pareiga vykdyti mokestinę prievolę (pareiga mokėti mokesť) savo esme reiškia pareigą įvykdyti prievolę natūra, o ne žalos atlyginimo prievolę, todėl ji negali būti sutapatinama su civilinės atsakomybės prievole. Mokestinė prievolė ir civilinės atsakomybės prievolė skiriasi savo esme, jų tikslais, atsiradimo pagrindais, taikymo sąlygomis, ieškinio senaties terminais ir pan., tai atitinkamai gali nulemti ir prievolės dydį. Skirtingai nei civilinės atsakomybės prievolė, mokestinė prievolė negalėtų būti mažinama

atsižvelgiant į nukentėjusio asmens (t. y. šiuo atveju valstybės) kaltę ar į žalą padariusio asmens turtinę padėtį (CK 6.282 straipsnis) (žr. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. birželio 6 d. nutartį baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-86-303/2018).

45. Baudžiamosios bylos Nr. 1A-563-398/2016, kurioje buvo priimta Lietuvos apeliacinio teismo 2016 m. gruodžio 14 d. nutartis, faktinės aplinkybės ir teisinių santykių, kuriems buvo taikyti Sąjungos muitinės kodekso 124 straipsnio 1 dalies e ir f punktai, pobūdis iš esmės skiriasi nuo šios administracinės bylos faktinių aplinkybių bei ginčo teisinių santykių pobūdžio, todėl minėta Lietuvos apeliacinio teismo nutartis neturi precedento galios sprendžiant nagrinėjamą bylą.

46. Mokestis – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtoju nustatyta pinigine prievolė valstybei (Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 25 dalis). Mokestinė prievolė – mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu (Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 20 dalis). Pareiga mokėti mokesčius yra prievolė valstybei, o ne teisinės atsakomybės forma.

47. Delspinigiai yra mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas (Mokesčių administravimo įstatymo 95 straipsnio 1 dalies 1 punktas). Delspinigių, kaip mokestinės prievolės (į)vykdymo užtikrinimo priemonės, esmė yra ta, kad jų taikymas arba galimybė juos taikyti skatina mokestinės prievolės savanorišką ir tinkamą vykdymą, o nevykdymo ar netinkamo vykdymo atveju – užtikrina įsiskolinimo biudžetui bei turtinių valstybės praradimų (pvz., dėl naudojimosi valstybei nesumokėtomis mokesčių sumomis) padengimą (žr. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 18 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-2619/2011).

48. Ginčijamas vietos mokesčių administratoriaus sprendimas, kuriuo pareiškėjams nurodyta sumokėti akcizus, PVM, akcizų bei PVM delspinigius nėra teisinės atsakomybės taikymo aktas. Baudos už mokesčių įstatymų pažeidimus, numatytos Mokesčių administravimo įstatymo 139 straipsnyje, pareiškėjams nebuvo paskirtos. Todėl nėra pagrindo konstatuoti, jog, priimant ginčijamus mokesčių administratorių sprendimus, buvo pažeistas *non bis in idem* (negalima dukart bausti už tą patį pažeidimą) principas.

49. Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus, panaikinti ar pakeisti skundžiamą pirmosios instancijos teismo sprendimą pareiškėjų apeliaciniame skunde išdėstytais motyvais nėra pagrindo, todėl skundžiamas pirmosios instancijos teismo sprendimas paliekamas nepakeistas, o pareiškėjų apeliacinis skundas atmetamas.

Teisėjų kolegija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 144 straipsnio 1 punktu,

n u t a r i a:

Pareiškėjų A. L. ir G. V. apeliacinį skundą atmesti.

Vilniaus apygardos administracinio teismo 2018 m. rugsėjo 11 d. sprendimą palikti nepakeistą.

Nutartis neskundžiama.

Teisėjai

Audrius Bakaveckas

Stasys Gagys

Dainius Raižys