



LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS

SPRENDIMAS LIETUVOS RESPUBLIKOS VARDU

2015 m. birželio 17 d.
Vilnius

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija, susidedanti iš teisėjų Stasio Gagio, Irmanto Jarukaičio, Romano Klišausko, Ričardo Piličiausko (kolegijos pirmininkas) ir Dainiaus Raižio (pranešėjas),

sekretoriaujant Aušrai Dzičkanecienei,

dalyvaujant atsakovo Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos atstovei Z. B.,

viešame teismo posėdyje išnagrinėjo norminę administracinę bylą pagal Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. gruodžio 11 d. nutartį ištirti Keleivių įvežamų prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu ir akcizais taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimu Nr. 439, 5 punkto nuostatų taikymo tvarkos aprašo, patvirtinto Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2011 m. liepos 12 d. įsakymu Nr. 1B-392, 3 punkto ir 6 punkto atitikties (1) Keleivių įvežamų prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu ir akcizais taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimu Nr. 439, 5 punktui (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2011 m. birželio 1 d. nutarimo Nr. 635 redakcija), (2) Keleivių ir kitų fizinių asmenų įvežamų daiktų (prekių) atleidimo nuo muitų taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. rugpjūčio 18 d. nutarimu Nr. 968, 4.6 punktui (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2011 m. birželio 1 d. nutarimo Nr. 636 redakcija), (3) konstituciniams teisinės valstybės ir teisės aktų hierarchijos principams.

Išplėstinė teisėjų kolegija

n u s t a t ė :

I.

1. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nagrinėjo administracinę bylą pagal pareiškėjo A. R. apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2014 m. gegužės 27 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjo A. R. skundą atsakovams Muitinės departamentui prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – ir Muitinės departamentas) ir Lietuvos valstybei, atstovaujama Kauno teritorinės muitinės ir Muitinės departamento, dėl sprendimo panaikinimo ir turtinės žalos atlyginimo. Šios individualios bylos (administracinė byla Nr. A⁶⁶²-2286/2014; naujas numeris – A-1522-662/2015) nagrinėjimo metu priimta 2014 m. gruodžio 11 d. nutartimi Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nutarė pradėti tyrimą dėl Keleivių įvežamų prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu

ir akcizais taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimu Nr. 439, 5 punkto nuostatų taikymo tvarkos aprašo, patvirtinto Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2011 m. liepos 12 d. įsakymu Nr. 1B-392 (toliau – ir Tvarkos aprašas):

(1) 3 punkto, tiek, kiek nustato, jog muito ir mokesčių lengvatų taikymas iš esmės yra siejamas su keleivio ne daugiau kaip 5 kartų per kalendorinį mėnesį atvykimu į Lietuvos Respubliką, atitikties Keleivių įvežamų prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu ir akcizais taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimu Nr. 439 (toliau – ir Neapmokestinimo taisyklės), 5 punktui (Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – ir Vyriausybė) 2011 m. birželio 1 d. nutarimo Nr. 635 redakcija), konstituciniams teisinės valstybės ir teisės aktų hierarchijos principams;

(2) 6 punkto, tiek, kiek nustato, jog kurui, esančiam privačios motorinės transporto priemonės degalų bake, apskaičiuojami muitai ir mokesčiai atsižvelgiant į tai, kad keleivis per kalendorinį mėnesį į Lietuvos Respubliką atvyksta 6 ir daugiau kartų, atitikties Neapmokestinimo taisyklių 5 punktui (Vyriausybės 2011 m. birželio 1 d. nutarimo Nr. 635 redakcija), konstituciniams teisinės valstybės ir teisės aktų hierarchijos principams;

(3) 3 punkto dalies, kuria nustatytas muito mokesčio lengvatų taikymas, atitikties Keleivių ir kitų fizinių asmenų įvežamų daiktų (prekių) atleidimo nuo muitų taisyklių, patvirtintų Vyriausybės 2004 m. rugpjūčio 18 d. nutarimu Nr. 968 (toliau – ir Atleidimo nuo muitų taisyklės), 4.6 punktui (Vyriausybės 2011 m. birželio 1 d. nutarimo Nr. 636 redakcija), konstituciniam teisinės valstybės ir teisės aktų hierarchijos principams;

(4) 6 punkto dalies, kuria nustatyta, jog įvežamam kurui, esančiam privačios motorinės transporto priemonės degalų bake, muitinės pareigūnas gali apskaičiuoti ne tik mokesčius (pridėtinės vertės mokestį (toliau – ir PVM) ir akcizus), bet ir muito mokesčius, atitikties Atleidimo nuo muitų taisyklių 4.6 punktui (Vyriausybės 2011 m. birželio 1 d. nutarimo Nr. 636 redakcija), konstituciniam teisinės valstybės ir teisės aktų hierarchijos principams.

2. Motyvuodamas savo abejonę dėl Tvarkos aprašo 3 ir 6 punktų teisėtumo, tyrimą inicijavęs Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nurodo, kad pagal šias nuostatas muito ir mokesčių lengvatų taikymas iš esmės yra siejamas su atvykimu į Lietuvos Respubliką ne dažniau kaip 5 kartus per kalendorinį mėnesį (Tvarkos aprašo 3 p.), dėl to muitai ir mokesčiai už kurą, esantį privačios motorinės transporto priemonės degalų bake, apskaičiuojami atvejais, kai keleivis per kalendorinį mėnesį į Lietuvos Respubliką atvyksta 6 ir daugiau kartų (Tvarkos aprašo 6 p.), t. y. akcentuojamas būtent keleivio atvykimo į Lietuvos Respubliką dažnumas. Pagal aukštesnės galios teisės akto Neapmokestinimo taisyklių 5 punkte (Vyriausybės 2011 m. birželio 1 d. nutarimo Nr. 635 redakcija) įtvirtintą reglamentavimą, prekės įvežtomis ne komerciniais tikslais laikomos atsižvelgiant ne į keleivio atvykimo į Lietuvos Respubliką dažnumą, bet į prekių įvežimo į Lietuvos Respubliką reguliarumą. Todėl kyla klausimas, ar Tvarkos aprašo 3 ir 6 punktai nekonkuruoja su minėtu aukštesnės galios teisės akto Neapmokestinimo taisyklių 5 punktu.

3. Norminio akto teisėtumo tyrimą inicijavęs Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas taip pat nurodo, kad Tvarkos aprašas iš esmės skirtas detalizuoti Neapmokestinimo taisyklių 5 punktą. Šios taisyklės nustato keleivių asmeniniame bagaže atgabenamų iš trečiųjų valstybių ar trečiųjų teritorijų į Lietuvos Respublikos teritoriją prekių neapmokestinimo importo PVM ir akcizais atvejus ir tvarką (Neapmokestinimo taisyklių 1 p.). Tačiau Tvarkos aprašo 3 ir 6 punktuose yra kalbama ne tik apie PVM ir akcizų lengvatų taikymą ir apskaičiavimą įvežamam kurui, esančiam privačios motorinės transporto priemonės degalų bake, tačiau ir muito mokesčio lengvatos taikymą bei apskaičiavimą. Vertinant Tvarkos apraše įtvirtintą reglamentavimą, kyla klausimas, ar Tvarkos aprašo 3 punkto dalis, kuria nustatytas ir muito mokesčio lengvatų taikymas, taip pat 6 punktas, kiek jame numatyta, kad įvežamam kurui, esančiam privačios motorinės transporto priemonės degalų bake, muitinės pareigūnas gali apskaičiuoti ne tik mokesčius (PVM ir akcizus), bet ir muitą, nesukuria teisinio reguliavimo, kuris prieštarauja Atleidimo nuo muitų taisyklių 4.6 punkte (Vyriausybės 2011 m. birželio 1 d. nutarimo Nr. 636 redakcija) įtvirtintam reglamentavimui. Pagal pastarąjį punktą įvežamas kuras, esantis privačios

motorinės transporto priemonės degalų bako, yra priskirtinas atleidžiamų nuo muitų daiktų (prekių) kategorijai – nepažeidžiant 2009 m. lapkričio 16 d. Tarybos reglamente (EB) Nr. 1186/2009, nustatančiame Bendrijos atleidimo nuo muitų sistemą (toliau – ir Reglamentas Nr. 1186/2009), nustatytų bendrųjų keleivių ir kitų fizinių asmenų įvežamų daiktų (prekių) atleidimo nuo muitų sąlygų, keleivių ir kitų fizinių asmenų, atvykstančių iš trečiosios valstybės, gabenami daiktai (prekės) atleidžiami nuo muitų, jeigu įvežamas kuras, esantis motorinių transporto priemonių stacionariose gamintojo techninėje dokumentacijoje numatytose kuro talpyklose (įskaitant dujų balionus, sumontuotus transporto priemonėje kaip dujinės įrangos dalis), iš kurių šis kuras patenka tiesiogiai į stacionarias transporto priemonės kuro tiekimo sistemas.

4. Tvarkos aprašo 3 ir 6 punkto teisėtumą individualią bylą nagrinėjantis teismas kvestionuoja ir aplinkybe, kad Muitinės departamento direktorius viršijo savo kompetenciją patvirtindamas Tvarkos aprašo 3 ir 6 punktų dalis, kuriose yra reglamentuotas muitų lengvatų taikymas ir muitų apskaičiavimas. Ši abejonė grindžiama aplinkybe, jog Tvarkos aprašas yra skirtas detalizuoti Neapmokestinimo taisyklių 5 punktą, t. y. klausimus, susijusius su keleivių įvežamų prekių neapmokestinimo importo PVM ir akcizais, bet ne muitais.

5. Remdamasis Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – Konstitucinis Teismas) nutarimuose formuojama oficialia konstitucine doktrina (Konstitucinio Teismo 2004 m. rugsėjo 15 d., 2005 m. sausio 19 d., 2005 m. rugsėjo 20 d. nutarimais), Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2014 m. gruodžio 11 d. nutartyje nurodo, kad iš konstitucinio teisinės valstybės principo, kitų konstitucinių imperatyvų taip pat kyla reikalavimas įstatymų leidėjui bei kitiems teisėkūros subjektams paisyti iš Lietuvos Respublikos Konstitucijos kylančios teisės aktų hierarchijos. Šis reikalavimas *inter alia* reiškia, kad draudžiama žemesnės galios teisės aktais reguliuoti tuos visuomeninius santykius, kurie gali būti reguliuojami tik aukštesnės galios teisės aktais, taip pat kad žemesnės galios teisės aktuose draudžiama nustatyti tokį teisinį reguliavimą, kuris konkuruotų su nustatytoju aukštesnės galios teisės aktuose. Be to, nurodo, kad viešojo administravimo subjektų kompetencija turi būti nustatyta įstatymu, veikla vykdoma tik jiems priskirtos kompetencijos ribose, o bet kokie viešojo administravimo subjektų veiksmai ar sprendimai, priimti viršijant nustatytą kompetenciją, pripažįstami neteisėtais. Atitinkamai Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas taip pat kelia abejonę dėl Tvarkos aprašo 3 ir 6 punktų atitikties konstituciniam teisinės valstybės ir teisės aktų hierarchijos principams.

II.

6. Rengiantis nagrinėti norminę bylą teismo posėdyje, buvo gautas atsakovo Muitinės departamento (toliau – ir atsakovas) atsiliepimas, kuriame nesutinkama su Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. gruodžio 11 d. nutartyje išdėstytais abejonėmis ir argumentais dėl tikrinamų Tvarkos aprašo nuostatų galimo neteisėtumo.

7. Atsakovas nurodo, kad Tvarkos aprašas parengtas vadovaujantis Reglamentu Nr. 1186/2009, 2007 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2007/74/EB dėl keliaujančių iš trečiųjų šalių asmenų importuojamų prekių neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu ir akcizais (toliau – ir Direktyva 2007/74), Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo (toliau – ir Akcizų įstatymas) 19 straipsnio 1 dalies 4 punktu, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – ir PVM įstatymas) 37 straipsniu, Neapmokestinimo taisyklėmis, Atleidimo nuo muitų taisyklėmis, ir kad šiems aktams Tvarkos aprašas neprieštarauja.

8. Atkreipia dėmesį, kad pagal Reglamento Nr. 1186/2009 41 straipsnį, Direktyvos 2007/74 4 ir 6 straipsnius valstybės narės, remdamosios pinigėmis ribomis arba kiekio apribojimais, neapmokestina PVM ir akcizais prekių, taip pat atleidžia nuo muitų mokėjimo prekes, kurios importuojamos keliaujančių asmenų asmeniniame bagaže, jeigu prekių importas yra nekomercinio pobūdžio, t. y. jeigu šis importas vykdomas retkarčiais ir yra susijęs su keliaujančių asmenų asmeniniu arba šeimyniniu naudojimu. Prekių pobūdis ir kiekis neturi būti toks, kad kiltų pagrindas manyti, jog jos importuojamos komerciniais tikslais.

9. Pasak atsakovo, šie Europos Sąjungos teisės aktai nustato tam tikrus reikalavimus dėl prekių neapmokestinimo PVM ir akcizu bei atleidimo nuo maitų ir suteikia valstybėms narėms įgaliojimus nustatyti tam tikrus neapmokestinimo apribojimus ir tvarką. Pažymi, kad minėti teisės aktai nekonkretizuoja sąvokų „retkarčiais“ ir „komerciniais tikslais“, palikdami tai valstybių narių kompetencijai. Šios sąvokos nėra atskleistos ir Vyriausybės nutarimais patvirtintose Neapmokestinimo taisyklėse ir Atleidimo nuo maitų taisyklėse, tačiau, kaip pažymi atsakovas, teisinis reguliavimas reikalauja, kad tokių įvežamų „prekių nei prigimtis, nei kiekis neturi kelti abejonių, kad jos įvežamos ne komerciniais tikslais“.

10. Nurodo, kad Tvarkos aprašas patvirtintas vykdant Vyriausybės 2011 m. gegužės 19 d. pasitarimo protokolo Nr. 36 4.1 punkto įpareigojimą „parengti [Neapmokestinimo taisyklių] 5 punkto nuostatų <...> taikymo išsamų tvarkos aprašą, nustatantį, kad daugkartinis (daugiau kaip 5 kartus per mėnesį) sienos su trečiosiomis valstybėmis kirtimas įvežant prekes turi reguliarumo požymių ir kelia abejonių dėl jų įvežimo nekomerciniais tikslais“.

11. Pažymi, kad Europos Komisijos Mokesčių ir maitų sąjungos generalinis direktoratas pateikė išvadą dėl Tvarkos aprašo atitikties Direktyvai 2007/74, kurioje pažymėta, kad „<...> Lietuvos institucijos stengiasi sumažinti akcizais apmokestinamų prekių nelegalią rinką ir turi spręsti daugėjančias socialines ir visuomenės sveikatos problemas. Lietuvos institucijų nustatyti apribojimai veikiausiai grindžiami tipinėmis aplinkybėmis, kurias jos išskyrė, kaip pagrindines jų susirūpinimą keliančių problemų priežastis“, todėl „Komisijos tarnybos, remdamosios turimais duomenimis, padarė išvadą, kad [Tvarkos aprašas] veikiausiai nėra neproporcinga problemų sprendimo priemonė ir nusprendė toliau šio klausimo nenagrinėti“.

12. Atsakydamas į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. gruodžio 11 d. nutartyje nurodytas abejones dėl Maitinės departamento įgaliojimų, atsakovas, remdamasis Lietuvos Respublikos maitinės įstatymo (toliau – ir Maitinės įstatymas) 4 ir 9 straipsniais, 16 straipsnio 2 dalies 16 punktu, Vyriausybės 2009 m. balandžio 29 d. nutarimo Nr. 362 „Dėl 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 918/83, nustatančio Bendrijos atleidimo nuo maitų sistemą, ir jo įgyvendinamųjų reglamentų įgyvendinimo“ 1 punktu, nurodo, kad Lietuvos Respublikos maitinė paskirta kompetentinga institucija, atsakinga už maitų teisės aktų įgyvendinimą, maitų ir kitų maitinės administruojamų mokesčių bei jų lengvatų, taip pat maitų teisės aktų nustatytą importo, eksporto ir tranzito draudimų bei apribojimų taikymą ir įgyvendinanti nuostatas dėl atleidimo nuo importo maitų ir kitų mokesčių.

Išplėstinė teisėjų kolegija

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

III.

13. Nagrinėjama administracinė (norminė) byla yra inicijuota siekiant iširti Keleivių įvežamų prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu ir akcizais taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimu Nr. 439, 5 punkto nuostatų taikymo tvarkos aprašo, patvirtinto Maitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2011 m. liepos 12 d. įsakymu Nr. 1B-392 (toliau – ir Tvarkos aprašas), 3 ir 6 punktų (pirminė redakcija) atitiktį:

(1) Keleivių įvežamų prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu ir akcizais taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – ir Vyriausybė) 2004 m. balandžio 16 d. nutarimu Nr. 439 (toliau – ir Neapmokestinimo taisyklės), 5 punktui (Vyriausybės 2011 m. birželio 1 d. nutarimo Nr. 635 redakcija);

(2) Keleivių ir kitų fizinių asmenų įvežamų daiktų (prekių) atleidimo nuo maitų taisyklių, patvirtintų Vyriausybės 2004 m. rugpjūčio 18 d. nutarimu Nr. 968 (toliau – ir Atleidimo nuo maitų taisyklės), 4.6 punktui (Vyriausybės 2011 m. birželio 1 d. nutarimo Nr. 636 redakcija);

(3) konstituciniams teisinės valstybės ir teisės aktų hierarchijos principams.

14. Kaip matyti iš 2014 m. gruodžio 11 d. nutarties administracinėje byloje Nr. A⁶⁶²-2286/2014 (naujas bylos numeris – A-1522-662/2015), tyrimą inicijavusi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija nagrinėjimo objektu iš esmės įvardija minėtas Tvarkos aprašo nuostatas tik tiek, kiek jos įtvirtina, kad Neapmokestinimo taisyklėse ir Atleidimo nuo muitų taisyklėse numatytos mokesčių lengvatos ir nustatytas atleidimas nuo maito netaikomi kurui, esančiam privačios motorinės transporto priemonės degalų bake, kai keleivis per kalendorinį mėnesį į Lietuvos Respubliką atvyksta 6 ir daugiau kartų.

15. Šiuo aspektu tikrinamas Tvarkos aprašo 3 punktas nustato, jog Neapmokestinimo taisyklėse ir Atleidimo nuo muitų taisyklėse nustatytos maito ir mokesčių lengvatos taikomos, jei keleivis atvyksta į Lietuvos Respubliką ne daugiau, kaip 5 kartus per kalendorinį mėnesį. Tikrinamo norminio akto 6 punktas, be kita ko, įtvirtina, kad „muitinės pareigūnas, atlikdamas <...> privačios motorinės transporto priemonės tikrinimą ir nustatęs, kad keleivis per kalendorinį mėnesį į Lietuvos Respubliką atvyksta 6 ir daugiau kartų, jo <...> [įvežamam] kurui, esančiam privačios motorinės transporto priemonės degalų bake, apskaičiuoja maitus ir mokesčius <...>“.

16. Šiomis Tvarkos aprašo nuostatomis atsakovas iš esmės nustatė ribojimą taikyti mokesčių lengvatas ir atleidimą nuo muitų, numatytus:

(1) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – ir PVM įstatymas) 40 straipsnio 1 dalies 21 punkte (2004 m. sausio 15 d. įstatymo Nr. IX-1960 redakcija), įtvirtinančiame, kad importo pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – ir importo PVM) neapmokestinami kuras ir tepalai, esantys automobilių transporto priemonėse, reikalingi tų priemonių eksploatavimui;

(2) Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo (toliau – ir Akcizų įstatymas) 43 straipsnio 1 dalies 8 punkte (2010 m. balandžio 1 d. įstatymo Nr. XI-722 redakcija), nustatančiame, kad nuo akcizų atleidžiami energiniai produktai, į Lietuvos Respubliką įvežami transporto priemonių stacionariose gamintojo techniniuose dokumentuose nurodytose variklių degalų ir tepalų talpyklose, iš kurių variklių degalai ir tepalai tiesiogiai patenka į stacionarias transporto priemonės variklių degalų tiekimo ir tepimo sistemas;

(3) 2009 m. lapkričio 16 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 1186/2009, nustatančio Bendrijos atleidimo nuo maitų sistemą (toliau – ir Reglamentas Nr. 1186/2009), 107 straipsnio 1 dalies a punkto pirmoje įtraukoje, numatančioje, kad leidžiama įvežti be importo maitų degalus, esančius privačių ar komercinių motorinių transporto priemonių ar motociklų, įvažiuojančių į Bendrijos maitų teritoriją, standartiniuose bakuose. Kiek tai susiję su keleivių įvežamomis prekėmis, toks atleidimas nuo maitų numatytas ir šio Reglamento 41 straipsnyje, skaitomame kartu su jame (straipsnyje) minimos 2007 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyvos 2007/74/EB dėl keliaujančių iš trečiųjų šalių asmenų importuojamų prekių neapmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu ir akcizais 11 straipsniu.

17. Tvarkos aprašo nuostatose minimų Neapmokestinimo taisyklių 4.1 punktas (Vyriausybės 2011 m. birželio 1 d. nutarimo Nr. 635 redakcija) nustato, kad keleivių asmeniniame багаže gabenamos prekės neapmokestinamos importo PVM ir akcizais, kai jos įvežamos ne komerciniais tikslais. Atleidimo nuo maitų taisyklių 4.6 punktas (Vyriausybės 2011 m. birželio 1 d. nutarimo Nr. 636 redakcija) taip pat įtvirtina, kad, nepažeidžiant Reglamente Nr. 1186/2009 nustatytų bendrųjų keleivių ir kitų fizinių asmenų įvežamų daiktų (prekių) atleidimo nuo maitų sąlygų, keleivių ir kitų fizinių asmenų, atvykstančių iš trečiosios valstybės, gabenami daiktai (prekės) atleidžiami nuo maitų, jeigu įvežamas kuras, esantis motorinių transporto priemonių stacionariose gamintojo techninėje dokumentacijoje numatytose kuro talpyklose (įskaitant dujų balionus, sumontuotus transporto priemonėje kaip dujinės įrangos dalis), iš kurių šis kuras patenka tiesiogiai į transporto priemonės kuro tiekimo sistemas.

18. Tikrinamų Tvarkos aprašo nuostatų teisėtumas, be kita ko, kvestionuojamas jų galimu neatitikimu konstituciniam teisinės valstybės principui. Šiuo aspektu norminio administracinio akto tyrimą inicijavęs Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, be kita ko, abejoja atsakovo kompetencija nustatyti aptariamų lengvatų taikymo bei atleidimo nuo maitų ribojimą Tvarkos aprašo 3 ir 6 punktuose numatytu būdu.

19. Primintina, kad konstitucinio teisinės valstybės principo esmė – teisės viešpatavimas. Konstitucinis teisės viešpatavimo imperatyvas reiškia, kad valdžios laisvę riboja teisė, kuriai privalo paklusti visi teisinių santykių subjektai, neišskiriant nė teisėkūros subjektų. Konstitucinis teisinės valstybės principas suponuoja įvairius reikalavimus įstatymų leidėjui, kitiems teisėkūros subjektams: teisėkūros subjektai teisės aktus gali leisti tik neviršydami savo įgaliojimų (Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d., 2006 m. sausio 16 d., 2010 m. kovo 22 d., 2013 m. balandžio 2 d., 2015 m. gegužės 21 d. ir kt. nutarimai). Taigi nagrinėjamu atveju pirmiausia yra tikslinga įvertinti, ar atsakovas buvo kompetentingas nustatyti aptariamus mokesčių lengvatų taikymo ir atleidimo nuo maitų ribojimus.

20. Kiek tais susiję su aptariamų importo PVM ir akcizų lengvatų taikymu, primintina, jog Konstitucinio Teismo aktuose ne kartą buvo konstatuota, kad tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimtys ir lengvatos turi būti nustatomi įstatymu (pvz., žr. Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d., 2002 m. birželio 3 d., 2007 m. lapkričio 29 d., 2012 m. gruodžio 14 d. nutarimus). Be to, konkrečias PVM įstatymo 40 straipsnio 1 dalies 21 punkto (2004 m. sausio 15 d. įstatymo Nr. IX-1960 redakcija) ir Akcizų įstatymo 43 straipsnio 1 dalies 8 punkto (2010 m. balandžio 1 d. įstatymo Nr. XI-722 redakcija), numatančių aptariamą importo PVM ir akcizų lengvatą, taikymo sąlygas, tvarką ir apribojimus nustato Vyriausybė ar jos įgaliota institucija (PVM įstatymo 40 str. 2 d. (2010 m. lapkričio 30 d. įstatymo Nr. XI-1187 redakcija), Akcizų įstatymo 43 str. 2 d. (2010 m. balandžio 1 d. įstatymo Nr. XI-722 redakcija).

21. Atleidimų nuo maitų sistema yra sureguliuota Reglamente Nr. 1186/2009 ir atitinkamose šį reglamentą įgyvendinančiuose reglamentuose. Kiek tai susiję su tikrinama atsakovo kompetencija, nacionaliniu lygmeniu yra aktualus Lietuvos Respublikos maitinės įstatymo (toliau – ir Maitinės įstatymas) 40 straipsnis (2004 m. balandžio 27 d. įstatymo Nr. IX-2183 redakcija), kuris įtvirtina, kad atleidimo nuo maitų reglamente ir (arba) atleidimo nuo maitų reglamentą įgyvendinančiuose reglamentuose numatytais atvejais, kai Europos Sąjungos valstybėms narėms suteikta sprendimo priėmimo teisė, atleidimo nuo maitų sąlygas ir tvarką nustato Vyriausybė arba jos įgaliota institucija. Paminėtina, kad Vyriausybė 2009 m. balandžio 29 d. nutarimo Nr. 362 „Dėl 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 918/83, nustatančio Bendrijos atleidimo nuo maitų sistemą, ir jo įgyvendinamųjų reglamentų įgyvendinimo“ nustatė, kad kompetentinga institucija, įgyvendinanti Lietuvos Respublikoje atleidimo nuo maitų reglamentą ir jo įgyvendinamuosius reglamentus, yra Lietuvos Respublikos maitinė, išskyrus atleidimo nuo maitų reglamente ir jo įgyvendinamuosiuose reglamentuose nurodytus atvejus, kai Europos Sąjungos valstybėms narėms suteikta sprendimo priėmimo teisė.

22. Iš minėtų PVM įstatymo 40 straipsnio 2 dalies (2010 m. lapkričio 30 d. įstatymo Nr. XI-1187 redakcija), Akcizų įstatymo 43 straipsnio 2 dalies (2010 m. balandžio 1 d. įstatymo Nr. XI-722 redakcija) ir Maitinės įstatymo 40 straipsnio (2004 m. balandžio 27 d. įstatymo Nr. IX-2183 redakcija) nuostatų matyti, kad įstatymų leidėjas pavedė Vyriausybei ar jos įgaliotai institucijai nustatyti mokesčių lengvatų taikymo tvarką, taip pat įgyvendinti Europos Sąjungos reglamentuose numatytą valstybių narių teisę priimti sprendimus dėl atleidimo nuo maitų.

23. Lietuvos Respublikos Konstitucijos (toliau – ir Konstitucija) 95 straipsnio 1 dalis įtvirtina, kad Vyriausybė valstybės valdymo reikalus sprendžia posėdžiuose visų Vyriausybės narių balsų dauguma priimdama nutarimus. Vyriausybė, vykdydama įstatymus, leidžia poįstatyminius teisės aktus – nutarimus. Konstitucinis Teismas yra konstatavęs, kad pagal Konstituciją visi valstybės valdymo reikalai, Konstitucijoje ir įstatymuose priskirti Vyriausybės kompetencijai, yra sprendžiami priimant nutarimus, kad valstybės valdymo reikalai negali būti sprendžiami Vyriausybei priimant kitos rūšies aktus (Konstitucinio Teismo 2001 m. lapkričio 29 d., 2003 m. gegužės 30 d., 2003 m. gruodžio 3 d. nutarimai). Iš Konstitucijos kylantis reikalavimas, kad Vyriausybė, sprenddama valstybės valdymo reikalus, visada turi priimti nutarimus, netaikytina Vyriausybės rezoliucijoms ir sprendimams, kurie priimami pagal Konstitucinio akto „Dėl Lietuvos Respublikos narystės Europos Sąjungoje“ 4 dalį (Konstitucinio Teismo 2007 m. birželio 27 d. nutarimas).

24. Ginčui aktualiu laikotarpiu nebuvo Vyriausybės nutarimo, kuriuo atsakovas būtų įgaliotas įgyvendinti minėtose PVM įstatymo, Akcizų įstatymo ir Muitinės įstatymo nuostatose įtvirtintą įstatymų leidėjo pavedimą (jo dalį). Aptariamas įgaliojimas, skirtingai nei teigia atsakovas, negali būti kildinamas iš bendrų (atsiliepiame nurodomų) Muitinės departamento veiklą reguliuojančių įstatymų ir juos lydinių teisės aktų.

25. Įgaliojimu nustatyti aptariamų mokesčių lengvatų ir atleidimo nuo muitų ribojimus negali būti laikomas ir Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2011 m. liepos 12 d. įsakymo Nr. 1B-392, kuriuo patvirtintas ginčo Tvarkos aprašas, preambulėje minimas Vyriausybės 2011 m. gegužės 19 d. pasitarimo protokolo Nr. 36 4.1 punktas (pastebėtina, kad nurodyta klaidinga įvykusio Vyriausybės pasiarimo data, nes pagal Vyriausybės kanceliarijos pateiktą šio dokumento išrašą (b. l. 20, 21) minimas Vyriausybės pasitarimas įvyko 2011 m. gegužės 23 d.). Iš tiesų šis dokumentas, kiek tai susiję su jo 4.1 punktu, pagal savo formą, teisinį statusą bei turinį vertintinas tik kaip atspindintis Vyriausybės politinę valią dėl atitinkamų santykių reguliavimo. Tačiau, be kita ko, paisant minėtos oficialios konstitucinės doktrinos nuostatų dėl įgyvendinant įstatymus priimamų Vyriausybės teisės aktų rūšies, jis (protokolas) negali būti pripažintas teisės aktu, kuriuo atsakovas būtų įgaliotas įgyvendinti PVM įstatymo 40 straipsnio 2 dalyje (2010 m. lapkričio 30 d. įstatymo Nr. XI-1187 redakcija), Akcizų įstatymo 43 straipsnio 2 dalyje (2010 m. balandžio 1 d. įstatymo Nr. XI-722 redakcija) ir Muitinės įstatymo 40 straipsnyje (2004 m. balandžio 27 d. įstatymo Nr. IX-2183 redakcija) įtvirtintus įstatymų leidėjo pavedimus.

26. Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, išdėstytos aplinkybės sudaro pakankamą ir savarankišką pagrindą pripažinti, kad tikrinami Tvarkos aprašo 3 ir 6 punktai, tiek, kiek juose numatyta, kad Neapmokestinimo taisyklėse ir Atleidimo nuo muitų taisyklėse numatyti mokesčių lengvatos ir atleidimas nuo maito netaikomi kurui, esančiam privačios motorinės transporto priemonės degalų bake, kai keleivis per kalendorinį mėnesį į Lietuvos Respubliką atvyksta 6 ir daugiau kartų, prieštarauja konstituciniam teisinės valstybės principui.

IV.

27. Minėta, jog Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. gruodžio 11 d. nutartimi taip pat yra kvestionuojama tikrinamų Tvarkos aprašo nuostatų atitiktis atitinkamoms Neapmokestinimo taisyklių ir Atleidimo nuo muitų taisyklių nuostatoms bei konstituciniam teisės aktų hierarchijos principui.

28. Šiais klausimais išplėstinė teisėjų kolegija primena, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas savo praktikoje ne kartą yra konstatavęs, jog kai yra keliamas klausimas dėl norminio administracinio akto nuostatos (jos dalies) atitikties keliems aukštesnės galios teisės aktams (jų dalims) ar kelioms to paties teisės akto nuostatoms, norminę bylą nagrinėjantis administracinis teismas, konstatavęs tikrinamos norminio administracinio akto nuostatos (jos dalies) prieštaravimą bent vienai aukštesnės galios teisės akto nuostatai, nebepivalo tirti šios norminio administracinio akto nuostatos (jos dalies) atitikties kitoms aukštesnės galios teisės aktų nuostatoms (pvz., žr. 2013 m. birželio 18 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. I²⁶¹-15/2013, Administracinė jurisprudencija Nr. 25, 2013 m.; 2013 m. lapkričio 11 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. I⁴⁴²-14/2013, Administracinė jurisprudencija Nr. 26, 2014 m.; 2013 m. lapkričio 21 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁰²-2418/2013, Administracinė jurisprudencija Nr. 26, 2014 m.). Iš tiesų, vadovaujantis Administracinių bylų teisenos įstatymo 116 straipsnio 1 dalimi, norminis administracinis aktas (ar jo dalis) laikomas panaikintu ir paprastai negali būti taikomas nuo tos dienos, kai oficialiai paskelbtas įsiteisėjęs administracinio teismo sprendimas dėl atitinkamo norminio akto (ar jo dalies) pripažinimo neteisėtu, nepriklausomai nuo to, keliems aukštesnės galios teisės aktams ar jų dalims (nuostatoms) prieštarauja atitinkamas norminis administracinis aktas.

29. Šiame baigiamajame teismo akte jau yra pripažinta, kad tikrinami Tvarkos aprašo 3 ir 6 punktai prieštarauja konstituciniam teisinės valstybės principui. Atitinkamai ši aplinkybė,

remiantis minėta administracinių teismų praktika, eliminuoja teismo pareigą vertinti tikrinamų norminio administracinio akto nuostatų atitiktį kitoms Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. gruodžio 11 d. nutartyje nurodytoms aukštesnės galios teisės aktų nuostatomis bei konstituciniam teisės aktų hierarchijos principui.

Vadovaudamasi Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 115 straipsnio 1 dalies 2 punktu, 117 straipsnio 1 dalimi, išplėstinė teisėjų kolegija

n u s p r e n d ž i a :

Pripažinti, kad Keleivių įvežamų prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu ir akcizais taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimu Nr. 439, 5 punkto nuostatų taikymo tvarkos aprašo, patvirtinto Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2011 m. liepos 12 d. įsakymu Nr. 1B-392, 3 ir 6 punktai, tiek, kiek jie įtvirtina, kad Keleivių įvežamų prekių neapmokestinimo importo pridėtinės vertės mokesčiu ir akcizais taisyklėse, patvirtintose Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimu Nr. 439, ir Keleivių ir kitų fizinių asmenų įvežamų daiktų (prekių) atleidimo nuo muitų taisyklėse, patvirtintose Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. rugpjūčio 18 d. nutarimu Nr. 968, numatytos mokesčių lengvatos ir nustatytas atleidimas nuo maito netaikomi kurui, esančiam privačios motorinės transporto priemonės degalų bako, kai keleivis per kalendorinį mėnesį į Lietuvos Respubliką atvyksta 6 ir daugiau kartų, prieštarauja konstituciniam teisinės valstybės principui.

Sprendimas neskundžiamas.

Sprendimas skelbiamas Teisės aktų registre.

Teisėjai

Stasys Gagys

Irmantas Jarukaitis

Romanas Klišauskas

Ričardas Piličiauskas

Dainius Raižys