

# SANDORIO VERTĖ KAIP PREKIŲ MUITINIO ĮVERTINIMO PAGRINDAS

## Aistė Medelienė

Mokestinių ginčų komisijos prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės narė  
Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Konstitucinės ir administracinės teisės  
katedros lektorė  
socialinių mokslų daktarė  
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius  
Tel. (+370 5) 236 61 78  
El. paštas: a.medeliene@mgk.lt

## Andrius Paulauskas

Advokatas  
Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Konstitucinės ir administracinės teisės  
katedros lektorius  
socialinių mokslų daktaras  
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius  
Tel. (+370 5) 236 61 78  
El. paštas: a.paulauskas@amicorp.com

*Straipsnyje analizuojami sandorio vertės, kaip pagrindinio prekių muitinio įvertinimo metodo, pagrindai, šio metodo taikymo prielaidos, sąlygos, sandorio vertės patikslinimai, taip pat aplinkybės, kurių esant sandorio vertės metodas netaikomas prekių muitinei vertei nustatyti. Straipsnyje analizuojamas tiek norminis, tiek praktinis sandorio vertės metodo taikymas.*

*In this article application grounds of transaction value as main method for determining customs value are analyzed, i. e. presumptions and conditions to apply customs value, adjustments to the transaction value, reasons not to apply transaction value for customs valuation of goods purpose. Relevant legal acts and practical applications of them are examined.*

## Įvadas

Bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos (GATT 1994) bei Pasaulio prekybos organizacijos (toliau – PPO)<sup>1</sup> steigimo sutarties 1 priedą sudarančios Sutarties dėl 1994 m. bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos VII straipsnio įgyvendinimo (toliau – Sutartis) nuostatos pasauliniu mastu nustato prekių muitinės vertės nustatymo tvarką. Lietuva PPO nare tapo nuo 2001 m. gegužės 31 d., todėl šios su-

tarties nuostatos buvo perkeltos į Lietuvos teisės sistemą. Prekių importas nuo Lietuvos įstojimo į Europos Sąjungą 2004 m. gegužės 1 d. taip pat reglamentuotas Europos Sąjungos (toliau tekste – ES) teisės. Šios teisės normos turi būti tiesiogiai taikomos Lietuvoje, o taikymo metu kilę ginčai sprendžiami šias normas aiškinant Lietuvos Respublikos teismuose.

Prekių muitinės vertės nustatymo tvarka yra vienas iš svarbiausių tarptautinei prekybos sistemai darančių įtaką institutų. Remiantis prekių muitine verte yra skaičiuojami maito mokesčiai, taip pat valstybės prekių eksporto ir importo mastai.

<sup>1</sup> Lietuva prie PPO prisijungė ir tapo jos nare pagal 2000 m. gruodžio 8 d. Lietuvos prisijungimo prie Marakešo sutarties dėl Pasaulio prekybos organizacijos steigimo protokolą.

Todėl labai svarbu, kad tarptautinėje prekyboje būtų nustatytos ir taikomos vienos muitinio įvertinimo taisyklės, kurias vienodai kasdienėje praktikoje privalo taikyti tiek atskirų valstybių muitinės įstaigos, tiek kylančius ginčus dėl muitinės vertės nagrinėjančios institucijos.

Kaip žinoma, importuojamos prekės apmokestinamos muito tarifu, kuris yra nustatomas, atsižvelgiant į tris svarbiausius elementus: suklasifikavus prekę atitinkamoje Kombinuotosios nomenklatūros subpozicijoje, nustatčius prekių kilmę ir nustatčius prekių muitinę vertę. Prekių muitinė vertė – tai prekių, patenkančių į Bendrijos muitų teritorijos jurisdikciją, vertė, nuo kurios skaičiuojami muitai ir mokesčiai. Taigi akivaizdu, kad prekių muitinė vertė – vienas iš svarbiausių ir daugiausiai ginčų keliantis prekių importo veiksny. Tokią išvadą galima padaryti analizuojant tiek Europos Teisingumo Teismo, tiek Lietuvos mokesťinius ginčus nagrinėjančių institucijų praktiką<sup>2</sup>.

Analizuojama tema Lietuvoje nėra plačiai nagrinėta, ypač trūksta kompleksinės teorinio bei praktinio šios temos aspekto analizės. Be to, kyla klausimas, ar pagal iki įstojant į ES galiojusį Muitinės kodeksą suformuota teismų praktika atitinka ES teisės aktus ir ar šiais teisės aktais buvo nustatytas naujas muitinės vertės nustatymo teisinis reglamentavimas. Todėl straipsnio tema yra ne tik aktuali, bet

ir nauja. Straipsnio tikslas – išanalizuoti pagrindinius prekių muitinio įvertinimo principus, taip pat sandorio vertės metodą kaip pagrindinį prekių muitinio įvertinimo metodą, neapsiribojant jo taikymu, bet ir atvejais, kada jis negali būti taikomas, bei kaip paskirstoma įrodinėjimo pareiga kilus ginčui dėl prekių muitinio įvertinimo.

## 1. Prekių muitinis įvertinimas

Importuojamų prekių muitinė vertė Lietuvoje, kaip ir visoje ES, apskaičiuojama vadovaujantis 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą (toliau – Muitinės kodeksas), 29–36 straipsniais, taip pat 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, nustatančio Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatas (toliau – Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatos), 141–181a straipsniais. Šių ES teisės aktų nuostatos yra iš esmės analogiškos Bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos (GATT 1994) bei Sutarties nuostatomis. Taip pat pažymėtina, kad iki 2004 m. gegužės 1 d. Lietuvoje galiojusio Lietuvos Respublikos muitinės kodekso (priimtas 1996 m. balandžio 18 d. Nr. I-1292) VI skyriaus „Prekių muitinis įvertinimas“ nuostatos buvo analogiškos tiek GATT, tiek Europos Sąjungoje įtvirtintoms atitinkamoms prekių muitinio įvertinimo taisyklėms.

Sutartimi nustatytos Muitinio įvertinimo taisyklės priimtos atsižvelgiant į šalių PPO narių daugiašales prekybos derybas, pripažįstant GATT 1994 VII straipsnio nuostatų svarbą ir norint išplėtoti jų taikymo taisykles, siekiant užtikrinti didesnę jų įgyvendinimo vienodumą ir patikimumą,

<sup>2</sup> Pažymėtina, kad, atsižvelgiant į tai, jog bylų, kylančių dėl muitų teisės aktų pažeidimų, skaičius sąlygiškai nėra didelis (LVAT savo metiniame pranešime jų neišskiria iš mokesťinių bylų skaičiaus), tikslesnės statistikos, kokią jo dalį sudaro ginčai dėl prekių muitinio įvertinimo, pateikti nėra galimybės.

tinkamos, bendros ir nešališkos sistemos, užkertančios kelią sutartinėms ar fiktyvioms muitinėms vertėms taikyti, prekių muitinio įvertinimo tikslų reikalingumą. Taip pat pripažįstant, kad prekių muitinio įvertinimo pagrindas, kiek leidžia sąlygos, turi būti įvertinamų prekių sandorio vertė, kad muitinė vertė turi remtis paprastais ir nešališkais kriterijais, atitinkančiais komercinę praktiką, o įvertinimo procedūros turėtų būti taikomos bendrai, nedarant tiekimo šaltinių skirtumo, ir kad įvertinimo procedūros neturėtų būti naudojamos kovojant su dempingu.

Europos Teisingumo Teismas 1986 m. vasario 4 d. sprendime *Bundesfinanzhof – Germany* (bylos Nr. 65/85) nurodė, kad Europos Tarybos reglamentas Nr. 1224/80 pakeitė prekių muitinės vertės nustatymo koncepciją, kuri anksčiau buvo pagrįsta „įprasta kaina“, į bendrąją „sandorio vertės“ koncepciją, kuri reiškia faktiškai sumokėtą arba mokėtiną už prekes kainą. Pagal naują sistemą muitinė vertė turi būti apskaičiuojama remiantis individualaus prekių pardavimo sąlygomis, net jeigu jos neatitinka prekybos praktikos ar gali atrodyti neįprastos tokios rūšies sutarčiai. Kaip aiškiai nurodyta Europos Tarybos reglamento Nr. 1224/80 preambulės 6 dalyje, parenkamos ar fiktyvios muitinės vertės naujoje sistemoje negali būti naudojamos, kaip nurodyta reglamento nuostatuose dėl muitinės vertės nustatymo ir jos tikslinimo.

## **2. Sandorio vertė – pagrindinis prekių muitinio įvertinimo metodas**

Muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad importuojamų prekių muitine verte laikoma sandorio vertė, tai yra

kaina, faktiškai sumokėta arba mokėtina už prekes, parduodamas eksportui į Bendrijos muitų teritoriją, prireikus patikslinta vadovaujantis šio kodekso 32 ir 33 straipsniais, jeigu:

- a) pirkėjui netaikomi disponavimo prekiėmis arba prekių naudojimo ribojimai, išskyrus ribojimus, kurie:
  - nustatyti įstatymu arba Bendrijoje veikiančių valdžios institucijų;
  - riboja prekių perpardavimo geografinę sritį arba;
  - neturi didelės įtakos prekių vertei;
- b) prekių pardavimui arba jų kainai neturi įtakos jokios sąlygos arba aplinkybės, kurių poveikio vertinamų prekių pardavimui arba kainai neįmanoma įvertinti;
- c) jokios pajamos, gautos pirkėjui toliau perparduodant, perleidžiant ar naudojant prekes, tiesiogiai ar netiesiogiai neatitenka pardavėjui, išskyrus atvejus, kai pagal 32 straipsnį galima padaryti atitinkamus patikslinimus, ir
- d) pirkėjas ir pardavėjas nesusiję arba, jeigu pirkėjas ir pardavėjas susiję, sandorio verte, priimtina muitinei remiantis šio straipsnio 2 dalimi<sup>3</sup>.

Pagal Muitinės kodekso 29 straipsnio 3 dalį ir Sutarties muitinio įvertinimo taisyklių 1 straipsnio pastabą faktiškai sumokėta ar mokėtina kaina yra pardavėjui ar jo naudai pirkėjo sumokėta ar mokėtina visa suma už importuojamas prekes. Mokėji-

<sup>3</sup> Pažymėtina, kad pagal Europos Teisingumo Teismo 2003 m. sausio 16 d. sprendimo *Capespan International plc prieš Commissioners of Customs & Excise* (bylos Nr. C-422/00) 102 punktą žemės ūkį reglamentuojančiuose teisės aktuose gali būti specialių nuostatų, susijusių su prekių muitinės vertės nustatymu, tačiau šios nuostatos taikomos kartu su taisyklėmis, nustatytomis Muitinės kodekse.

mas nebūtinai turi būti atliktas pervedant pinigų. Jis gali būti atliktas akredityvu ar kita forma, pavyzdžiui, vekseliu ar kitokios rūšies vertybiniais popieriais. Mokėjimas gali būti tiesioginis ir netiesioginis. Netiesioginio mokėjimo pavyzdys būtų visas ar dalinis pirkėjo skolos pardavėjui sumokėjimas. Europos Teisingumo Teismas 2003 m. lapkričio 20 d. sprendime *Kyocera Electronics Europe GmbH and Hauptzollamt Krefeld* (bylos Nr. 152/01) nurodė, kad palūkanos, mokamos pagal pirkėjo finansavimo sutartį, susijusią su prekių, kurios importuojamos į Bendriją, įsigijimu, iš principo nėra įskaitomos į šių prekių muitinę vertę. Pagal Muitinės kodekso 33 straipsnio 1 dalies (c) punktą į prekių muitinę vertę neįskaitomos palūkanos, sumokėtos pagal finansavimo susitarimą, sudarytą pirkėjo ir susijusį su importuojamų prekių pirkimu, neatsižvelgiant į tai, finansavimą skiria pardavėjas ar kitas asmuo, tačiau su sąlyga, kad finansavimo susitarimas buvo sudarytas raštu ir pirkėjas pareikalautas gali įrodyti, kad atitinkamos prekės iš tikrųjų parduodamos už kainą, kuri deklaruota kaip faktiškai sumokėta arba mokėtina kaina, ir nurodyta palūkanų norma neviršija įprasto tokiems sandoriams dydžio šalyje, kurioje skirtas finansavimas, tuo metu, kai jis buvo skirtas.

Faktiškai sumokėta ar mokėtina kaina apima visus mokėjimus, kuriuos kaip importuotų prekių pardavimo sąlygą pirkėjas faktiškai sumoka ar turi sumokėti pardavėjui arba pirkėjas trečiajai šaliai, kad įvykdytų pardavėjo įsipareigojimus (Muitinės kodekso 29 str. 3 d. a p.). Taigi mokėjimas gali būti atliekamas netgi ne pardavėjui, o pardavėjo kontroliuojamai ar su juo susi-

jusiai trečiajai šaliai, kuri gali būti įsteigta ir kitoje valstybėje, pavyzdžiui, kai dalis kainos sumokama pardavėjo kontroliuojamai lengvatinių mokesčių įmonei, įsteigta lengvatinės prekybos zonoje. Tokio mokėjimo paskirtis gali būti ne už prekes, o už su prekių tiekimu susijusias paslaugas ar pan. Taip pat naudojant lengvatinių mokesčių įmones prekių kaina gali būti mažinama, t. y. pirkėjas, siekdamas sumažinti mokėtiną importo mokestį, prekes gali pirkti susijusios lengvatinių mokesčių įmonės vardu, kuri jas nuostolingai gali parduoti jam pačiam. Šiuo atveju faktiškai pirkėjo sumokėta suma laikytina lengvatinių mokesčių įmonės pardavėjui sumokėta suma.

Paties pirkėjo savo sąskaita atlikti veiksmai<sup>4</sup> nėra pripažįstami netiesioginiu mokėjimu pardavėjui, net jei galėtų būti laikomi padarytais pardavėjo naudai. Todėl su tokiais veiksmais susiję muitinės vertės nustatymo sąnaudos neturi būti priskaičiuojami prie faktiškai sumokėtos ar mokėtinės kainos, pavyzdžiui, pirkėjo sąskaita atliekama rinkodaros veikla (Muitinės kodekso 29 str. 3 d. b p.). Europos Teisingumo Teismas 1986 m. vasario 4 d. sprendime *Bundesfinanzhof – Germany* (bylos Nr. 65/85) nurodė, kad atgabendų prekių kiekis nustatomas tiek pirkėjo, tiek pardavėjo interesais ir negali būti laikomas pirkėjo veiksmis, atliktais pardavėjo naudai, nebent sutartyje jam tokia pareiga numatyta. Į muitinę vertę neįeina šie mokesčiai ar sąnaudos, kai jie atskiriami nuo importuojamų prekių faktiškai sumokėtos ar mokėtinės kainos:

- a) mokesčiai už statybą, surinkimą, montavimą, remontą ar techninę pagalbą, po importavimo suteiktą to-

<sup>4</sup> Išskyrus tuos, kuriuos patikslinti numatyta Muitinės kodekso 32 straipsnyje.

kioms importuotoms prekėms, kaip antai pramoniniai įrengimai, mašinos ar įranga;

- b) transportavimo išlaidos po importavimo;
- c) palūkanos pagal finansavimo susitarimą;
- d) apmokėjimas už teisę atgaminti importuojamas prekes Bendrijoje;
- e) pirkimo komisiniai;
- f) importuojančios šalies muitai ir mokesčiai.

Sumokėtai už prekes kainai ir sandorio muitinei vertei gali turėti įtakos 29 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyti ribojimai. Tačiau tarp ribojimų, kurie faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos nepaverčia nepriimtina, yra ribojimų, iš esmės nedarančių įtakos prekių vertei. Tokių ribojimų pavyzdys, pateiktas Sutarties muitinio įvertinimo taisyklėse, kai pardavėjas reikalauja, jog automobilių pirkėjas iki nustatytos datos, kuri simbolizuoja to modelio išleidimo metų pradžią, automobilių neparduotų ar nedemonstruotų parodose.

Europos Teisingumo Teismas 2006 m. lapkričio 16 d. sprendime *Compaq Computer International Corporation prieš Inspecteur der Belastingdienst – Douanedistrict Arnhem* (bylos Nr. C-306/04) nurodė, kad pagal Muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalies įvadinio sakinio formuluotę sandorio vertė yra konkreti vertė, „prireikus patikslinta vadovaujantis 32 ir 33 straipsniais“. Taigi „sandorio vertė“ reikia manyti esant patikslintą vertę, jeigu įvykdytos patikslinimo sąlygos. Jei siekiant nustatyti muitinės vertę pardavimo kaina pakeičiama kaina pagal Bendrijos pirkėjo sudarytą sutartį, remiantis nagrinėjamų nuostatų logika reikia

atsižvelgti ne tik į šią kainą, bet ir į visus sutartinius santykius. Bendrijos teisės aktais, susijusiais su muitiniu įvertinimu, siekiama įtvirtinti sąžiningą, bendrą ir neutralią sistemą, kuri neleistų naudoti sutartinių arba fiktyvių muitinės verčių (1990 m. birželio 6 d. sprendimo *Unifert* (bylos Nr. C-11/89, 35 punktas ir 2000 m. spalio 19 d. sprendimo *Sommer* (bylos Nr. C-15/99), 25 punktas). Taigi muitinė vertė turi atitikti importuojamos prekės realią ekonominę vertę, ir dėl to reikia atsižvelgti į ekonominę vertę turinčių šios prekės dalių visumą. Pavyzdžiui, Europos Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad programinė įranga yra nematerialusis ekonominis turtas, kurio įsigijimo kaina, įdiegus ją į prekę, turi būti laikoma sudedamąja už šią prekę sumokėtos arba mokėtinos kainos, o todėl ir sandorio vertės, dalimi (1991 m. balandžio 18 d. sprendimo *Brown Boveri* (bylos Nr. C-79/89) 21 punktas).

Nustatant muitinę vertę, pagal Muitinės kodekso 31 straipsnio 2 dalį bei Muitinio įvertinimo taisyklių 7 straipsnio 2 dalies nuostatas negalima remtis:

- a) Bendrijoje pagamintų prekių pardavimo joje kaina;
- b) sistema, pagal kurią nustatant prekių muitinę vertę pasirenkama didesnioji iš dviejų alternatyvių verčių;
- c) eksporto šalies vidaus rinkos prekių kaina;
- d) gamybos išlaidomis, išskyrus tapačių ar panašių prekių apskaičiuotąją vertę;
- e) prekių, eksportuojamų į Bendrijos muitų teritorijai nepriklausančią šalį, kainomis;
- f) minimaliomis muitinėmis vertėmis arba
- g) sutartinėmis ar fiktyviomis vertėmis.

Šių kainų naudojant loginį teisės aiškinimo metodą taip pat negalima lyginti su importuojamų prekių kaina, kai ginčijama importuojamų prekių vertė.

Taigi svarbu pažymėti, kad sandorio vertė muitų teisėje nebūtinai sutampa su sandorio kaina, kaip ji suvokiama civilinėje teisėje. Sandorio vertė, kaip prekių muitinio įvertinimo metodas, reiškia, kad tai yra patikslinta sandorio kaina, t. y. į ją įeina ir kiti mokėjimai, susiję su importuojamų prekių įsigijimu, jeigu jie sumokėti (ar mokėtini) pirkėjo. Be to, kad būtų galima taikyti sandorio vertės metodą importuojamų prekių muitinei vertei nustatyti, turi būti įvykęs pardavimas eksportui į importuojančią šalį. Šiuo atveju reikėtų pabrėžti pardavimo faktą, kuris turi būti įvykęs prieš prekių importą, t. y. jeigu importuojamos prekės neparduodamos (pavyzdžiui, patiekiamos konsignacija arba pagal ilgalaikės išperamosios nuomos kontraktą, pagal kurio sąlygas nuosavybės teisė pirkėjui neperduodama), sandorio vertės metodas negalės būti taikomas. Taip pat labai svarbu, kad pardavimas būtų įvykęs eksportui į importuojančią šalį, t. y. sandorio vertė nustatoma tik toms prekėms, kurios pagal pirkimo–pardavimo sandorį yra parduotos išvežti iš vienos šalies muitų teritorijos į šiuo atveju Bendrijų muitų teritoriją. Tada tokia kaina rodys realią padėtį rinkoje, nes prekių pardavimo eksportui ir prekių pardavimo tos šalies vidaus rinkoje kainos gali skirtis. Visomis šiomis aplinkybėmis manytina, kad prekių muitinė vertė yra jų sandorio vertė, patikslinta Muitinės kodekse nurodytais mokėjimais, jeigu tokių yra.

### 3. Sandorio vertės patikslinimai

Muitinės kodekso 32 straipsnyje bei Sutartyje nustatytų Muitinio įvertinimo taisyklių 8 straipsnyje numatyti *inter alia* faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos patikslinimai tais atvejais, kai tam tikrus specifinius elementus, prekių muitinio įvertinimo tikslais laikytinus vertės dalimi, prisiima pirkėjas, bet jie nėra įskaičiuoti į sumokėtą ar mokėtiną už importuotas prekes kainą.

Taigi prekių muitinė vertė (sandorio kaina) tikslinama Muitinės kodekso 32 straipsnyje išvardytais elementais, jeigu:

- 1) jie tenka pirkėjui;
- 2) nėra įtraukti į kainą, mokėtiną ar sumokėtą, ir
- 3) remiasi objektyviais ir kiekybiškai išreikštais duomenimis.

Vadovaujantis Muitinės kodekso 32 straipsnio 1 dalimi, Muitinio įvertinimo taisyklių 8 straipsniu, nustatant muitinę vertę pagal 29 straipsnį, prie faktiškai sumokėtos arba mokėtinos importuojamų prekių kainos pridedama:

1. Toliau išvardytos išlaidos, neviršijant atitinkamų pirkėjo išlaidų, neįskaitytų į faktiškai sumokėtą arba mokėtiną prekių kainą, dydžio:

- komisiniai ir apmokėjimas tarpininkams, išskyrus pirkimo komisinius;
- išlaidos talpykloms su atitinkamomis prekėmis, jeigu tokias talpyklas muitinė laiko neatskiriama importuotų prekių dalimi;
- pakavimo išlaidos, susijusios ir su darbu, ir su medžiagomis.

Sąvoka „pirkimo komisiniai“ apibūdina importuotojo užmokesť savo agentui už atstovavimą užsienyje perkant prekes, ku-



rių muitinė vertė turi būti nustatyta. Tokie patikslinimai turėtų būti taikomi, kai prekę pirkėjas įsigyja ne tiesiogiai, o per agentą (tiek atsiskleidusį, ties neatsiskleidusį), sumokėdamas pastarajam tam tikrą užmokestį už jo suteiktas paslaugas ieškant pardavėjų, gaunamas pirkimo nuolaidas ir pan. Europos Teisingumo Teismas 2002 m. gruodžio 5 d. sprendimo *Overland Footwear* (bylos Nr. C-379/00) 17 punkte nusprendė, kad Muitinės kodekso 29, 32 ir 33 straipsniai turi būti aiškinami taip: pirkimo komisiniai, įskaityti į deklaruotą muitinę vertę ir importo deklaracijoje nenurodyti atskirai nuo prekių pardavimo kainos, laikytini sandorio kainos dalimi pagal to paties kodekso 29 straipsnį ir todėl apmokestinimi.

2. Atitinkamai paskirstyta toliau išvardytų pirkėjo tiesiogiai arba netiesiogiai, nemokamai arba mažesnėmis kainomis tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, susijusių su importuojamų prekių gamyba ir pardavimu eksportui, vertė, tiek, kiek ji nebuvo įskaityta į faktiškai sumokėtą arba mokėtiną kainą:

- medžiagų, komponentų, dalių ir panašių daiktų, įeinančių į importuojamų prekių sudėtį;
- įrankių, šampų, formų ir panašių daiktų, naudotų importuojamoms prekėms gaminti;
- medžiagų, sunaudotų gaminant importuojamas prekes;
- inžinerinių, projektavimo, meninio apipavidalinimo, dizaino darbų, įskaitant eskizų ir brėžinių parengimą, atliktų ne Bendrijoje ir būtinų importuojamų prekių gamybai.

Šio punkto esmė ta, kad bet kokios tiesiogiai ar netiesiogiai patirtos išlaidos, su-

darančios perkamų prekių elementus, kurios mažina pačios prekės kainą, turi būti įtraukiamos į prekių muitinę vertę. Tai gali būti mokėjimai tiek pardavėjui, tiek tretiesiems asmenims už suteiktas paslaugas ar prekes, sudarančias importuojamų prekių elementą. Pagal Sutarties Prekių įvertinimo taisyklių 8 punkto komentarą importuojamų prekių elementų vertės priskyrimą prekių kainai lemia du veiksniai: paties elemento vertė ir būdas, taikomas importuotų prekių šiai vertei paskirstyti. Šių elementų paskirstymas turėtų būti atliktas pagrįstu būdu, atitinkančiu aplinkybes, ir turėtų atitikti įprastai vartojamus apskaitos principus. Taigi, nustatant elemento vertę, kai importuotojas įsigyja elementą iš nesusijusio su juo pardavėjo už pastarojo pateiktą kainą, elemento vertė yra jo pirkimo kaina. Jei elementas buvo pagamintas importuotojo ar su juo susijusio asmens, elemento vertė yra lygi jo gamybos išlaidų vertei. Jei elementas prieš tai buvo importuotojo naudojamas, neatsižvelgiant į tai, jis šio importuotojo buvo įsigytas ar pasigamintas, nustatant šio elemento vertę, pirminės jo įsigijimo ar gamybos išlaidos turi būti proporcingai sumažintos, atsižvelgiant į jo panaudojimą (amortizaciją). Už elementus, kurie yra viešai prieinami, nėra įskaičiuojama jokia pridedamoji vertė. Jei elemento vertė nustatyta, ją būtina paskirstyti proporcingai importuojamoms prekėms. Europos Teisingumo Teismas 2006 m. vasario 23 d. sprendime *Dollond & Aitchison Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise* (bylos Nr. C-491/04), atsižvelgdamas į bylos aplinkybes, nurodė, kad įmokos už paslaugų teikimą turi būti suprantamos kaip „pirkėjo įvykdytos

ar priklausančios įvykdyti įmokos pardavėjui <...> už importuotas prekes, <...> vykdant pardavėjo išipareigojimus, <...> esančius importuotų prekių pardavimo pirkėjui sąlyga“ dalis pagal Muitinės kodekso 29 straipsnį, ir todėl sudaro neatskiriama muitinės vertės dalį. Aplinkybė, kad vienas iš dviejų elementų yra įvykdytas Bendrijos muitų teritorijoje, o kitas – už šios teritorijos ribų, neturi reikšmės nustatant sandorio vertę (1991 m. kovo 7 d. sprendimo *BayWa*, C-116/89 15 punktas).

3. Su prekėmis, kurių muitinė vertė nustatoma, susiję autoriniai atlyginimai ir mokesčiai už licencijas, kuriuos pirkėjas privalo tiesiogiai arba netiesiogiai sumokėti vykdydamas šių prekių pardavimo sąlygas, tiek, kiek tokie autoriniai atlyginimai ir mokesčiai už licencijas neišskaityti į faktiškai sumokėtą arba mokėtiną kainą. Prie mokesčių už patentus ir licencijas, be kita ko, gali būti priskiriami mokesčiai, susiję su patentais, prekių ženklais ir autorių teisėmis. Tai taip pat gali būti mokėjimai kitose negu pardavėjas valstybėse registruotoms holdingo įmonėms, valdančioms nurodytas teises, pasinaudojant tuo, kad tokios išmokos prie pajamų šaltinio apmokestinamos mažesniu mokesčių tarifu negu bendras. Tačiau nustatant muitinę vertę mokesčiai už teisę importuojančioje šalyje perdirbti importuojamą prekę pagal Muitinės kodekso 32 straipsnio 5 dalį prie faktiškai sumokėtos ar mokėtinės importuojamų prekių kainos neturi būti pridedami.
4. Tiesiogiai arba netiesiogiai pardavėjui tenkančios dalies pajamų, gautų toliau perparduodant, perleidžiant arba naudojant importuojamas prekes, vertė.

Vadovaujantis Muitinės kodekso 32 straipsnio 5 dalimi, pirkėjo įmokos už teisę platinti ar perparduoti importuojamas prekes neturi būti pridedamos prie faktiškai sumokėtos ar mokėtinės importuojamų prekių kainos, jei tokios įmokos nėra šių prekių pardavimo eksportui į importuojančią šalį sąlyga.

5. Importuojamų prekių vežimo ir draudimo išlaidos ir su importuojamų prekių vežimu susijusios krovimo ir tvarkymo privalomosios įmokos iki jų įvežimo į Bendrijos muitų teritoriją vietos<sup>5</sup>.
6. Pajamų dalies, gautos toliau perparduodant, naudojant ar kitaip disponuojant tomis importuotomis prekėmis, tiesiogiai ar netiesiogiai tenkančios pardavėjui, vertė.

Kaip jau minėta, visos vadovaujantis šiuo straipsniu nurodytos papildomos pinigų sumos prie faktiškai sumokėtos arba mokėtinės kainos pridedamos tik remiantis objektyviais ir kiekybiškai įvertinamais duomenimis. Problema ta, kad įrodymus dėl šiame straipsnyje nurodytų priedų faktinio egzistavimo bei jų realios vertės surinkti yra labai sunku, pavyzdžiui, nustatyti konkrečiai prekei priskirtino komisinio atlyginimo, teikiamų paslaugų, autorinio atlyginimo kainą. Jeigu už tokias paslaugas mokama trečiojoje valstybėje įregistruotai su pirkėju ar pardavėju tiesiogiai nesusijusiai šaliai, gauti informaciją apie jų kainą, nebendradarbiaujant pirkėjui, yra beveik neįmanoma. Taigi importuojamų prekių

<sup>5</sup> Importuojamų prekių sandorio vertės patikslinimą jų gabenimo, draudimo, krovimo ir tvarkymo išlaidomis detaliau reglamentuoja instrukcija, patvirtinta Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2004 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr. 1B-1199.



sandorio vertė negali būti šiuo metodu objektyviai nustatyta, todėl naudojami kiti metodai, o, kaip rodo praktika<sup>6</sup>, iš esmės naudojamas „paskutinio šanso“ metodas, t. y. prekių vertė apskaičiuojama atsižvelgiant į kitų importuotojų importuotų tos pačios klasės ar rūšies prekių lyginamąją kainą. Pažymėtina, kad šis metodas turėtų būti naudojamas tik išskirtiniais atvejais, kai prekių muitinis įvertinimas negalimas kitais alternatyviais prekių muitinio įvertinimo metodais, tačiau, deja, Lietuvoje teismai, nagrinėdami ginčus dėl prekių muitinio įvertinimo, remiasi tik muitinės argumentais (jeigu jų apskritai būna pateikta), kad kitų muitinio įvertinimo metodų naudoti negalima, nesigilina į jų esmę. Be to, plačias „paskutinio šanso“ metodo naudojimo tendencijas rodo ir Importuojamų prekių muitinio įvertinimo kontrolės taisyklių 49 punkto nuostatos<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> Dažniausiai naudojant „paskutinio šanso“ (angl. *fall-back*) metodą, muitinė, nustačiusi, jog nėra pagrindo pritaikyti sandorio vertės metodą importuotų prekių muitinei vertei nustatyti, remiasi Muitinės departamento duomenimis, sukauptais PREMI DB (prekių muitinio įvertinimo duomenų bazė, t. y. importuotų prekių deklaruotų sandorių duomenų bazė), pavyzdžiui, LVAT 2005 m. vasario 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>4</sup>-163-2005, LVAT 2005 m. vasario 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>7</sup>-92-05, LVAT 2004 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>4</sup>-13-2004, LVAT 2005 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>5</sup>-429/2005, LVAT 2007 m. kovo 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>8</sup>-240/2007.

<sup>7</sup> Šių taisyklių, patvirtintų Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2004 m. balandžio 28 d. įsakymu Nr. 1B-431, 49 punkte (redakcija, galiojanti nuo 2006 m. rugpjūčio 25 d.) nurodyta, kad muitinio įforminimo metu neturint objektyvių duomenų, kuriais remiantis būtų galima atlikti patikslinimus dėl prekių kiekio skirtumo, skirtingo apyvartos lygio, kitų išlaidų, dėl skirtingo gabenimo atstumo, transporto priemonių rūšies, prekių muitinė vertė paprastai nustatoma vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso 31 straipsnio nuostatomis.

#### **4. Atvejai, kada sandorio vertės metodas negali būti naudojamas prekių muitinei vertei nustatyti**

Kaip jau minėta, sandorio vertės metodas yra pagrindinis dažniausiai naudojamas prekių muitinės vertės nustatymo metodas. Kiti muitinio įvertinimo metodai gali būti naudojami tik griežtai reglamentuotais atvejais ir tik laikantis griežtos tvarkos. Taip yra pabrėžiama, kad prekių muitinė vertė turi būti kuo realesnė už tas prekes sumokėta ar mokėtina kaina.

Taigi sandorio vertės metodo nenaudojimo sąlygos ir pagrindai nenaudoti sandorio vertės metodo yra išvardyti Muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalies (a) – (d) punktuose. Be to, kaip jau minėta, sandorio vertės metodas negalės būti naudojamas prekių muitinei vertei nustatyti ir tais atvejais, kai prekės neparduodamos, nes tuomet nėra sumos, sumokėtos ar mokėtinės už tas prekes, tuo ir yra pagrįstas visas muitinio įvertinimo sandorio vertės metodo principas.

Pagrindai, kuriems esant sandorio vertės metodas negalės būti naudojamas, yra šie:

- 1) kai pirkėjui yra taikomi disponavimo prekėmis arba prekių naudojimo ribojimai<sup>8</sup> (pavyzdžiui, prekės paroduodamos nustatant, kad pirkėjas jas galės perparduoti tik tam tikroms įmonėms);
- 2) kai prekių pardavimui arba jų kainai turėjo įtakos tam tikros sąlygos arba

<sup>8</sup> Išskyrus ribojimus, kurie yra nustatyti įstatymų arba Bendrijos institucijų, taip pat apribojimus, kurie riboja prekių perpardavimo geografinę sritį arba neturi didelės įtakos prekių vertei (Muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalies (a) punktas).

aplinkybės, kurių poveikio prekių pardavimui arba jų kainai neįmanoma įvertinti (Muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalies (b) punktas);

- 3) kai tam tikra dalis pajamų, gautų pirkėjui perparduodant ar kitaip perleidžiant prekes, tiesiogiai ar netiesiogiai atitenka pardavėjui<sup>9</sup> (Muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalies (c) punktas);
- 4) kai pirkėjas ir pardavėjas tarpusavyje susiję asmenys ir nustatoma, kad jų tarpusavio ryšys turėjo įtakos prekių kainai (Muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalies (d) punktas).

Turbūt aiškiausias ir mažiausiai problemiškas yra pirmasis pagrindas nenaudoti sandorio vertės metodo, nes jis naudojamas tik tais atvejais, kai yra aišku, kad egzistuoja tam tikri ribojimai pirkėjui perparduoti ar kitaip perleisti importuotas prekes, išskyrus Muitinės kodekse įvardytus ribojimus. Jeigu muitinė įtartų, kad yra tokių ribojimų, tačiau tikslesnės informacijos gauti nepavyksta, galėtų būti remiamasi antruoju pagrindu – kai prekių muitiniam įvertinimui sandorio vertės metodas netaikytinas esant tam tikroms aplinkybėms ar sąlygoms, kurių įtakos prekių kainai neįmanoma nustatyti. Šis pagrindas yra dažniausiai taikomas ir kelia daugiausiai ginčų, nes jo turinys iki galo nėra atskleistas nei muitų teisės teorijoje, nei Europos Teisingumo Teismo praktikoje. Visų pirma reikėtų paminėti, kad kai galima nustatyti tam tikrų aplinkybių ir sąlygų poveikį prekių vertei, importuojamų prekių muitine

verte gali būti sandorio vertė, patikslinta papildomai pardavėjui ar tretiesiems asmenims pirkėjo sumokėtomis sumomis.

Taigi sandorio vertės metodas netinka, jeigu pardavimas ar kaina priklauso nuo kokių nors sąlygų ar aplinkybių, dėl kurių vertinamų prekių vertė negali būti nustatyta. Keletas Sutarties Muitinio įvertinimo taisyklių pastabose nurodytų pavyzdžių:

- a) pardavėjas nustato importuojamų prekių kainą, susiedamas ją su pirkėjo išipareigojimu papildomai nupirkti tam tikrą kiekį kitų prekių;
- b) importuojamų prekių kaina priklauso nuo kainos ar kainų, kuriomis importuojamų prekių pirkėjas importuojamų prekių pardavėjui parduoda kitas prekes;
- c) kaina nustatoma naudojant mokėjimo būdą, nesusijusį su importuojamomis prekėmis, pavyzdžiui, importuojamos prekės yra pusgaminiai, pateikti pardavėjo su sąlyga, kad jis gaus tam tikrą kiekį gatavų prekių.

Pateikti pavyzdžiai yra tiesiogiai prekių kainai turintys įtakos veiksniai, kurie yra visiškai nesusiję su importuojamų kainų neatitiktimi lyginamosioms kainoms. Muitinio įvertinimo taisyklėse nurodytos konkrečios aplinkybės, darančios įtaką prekių kainai. Taigi veiksniais, turinčiais įtakos prekių kainai, negali būti nenustatytos aplinkybės, kai prekių kaina neatitinka muitinės įstaigų kaupiamų lyginamųjų kainų. Lietuvoje, kaip matyti iš LVAT praktikos, deklaruotos prekių kainos neatitiktis muitinės surinktoms lyginamosioms kainoms yra vienas iš svarbiausių argumentų, leidžiančių abejoti prekių sandorio

<sup>9</sup> Išskyrus, kai įmanoma padaryti atitinkamus patikslinimus.

vertės realumu<sup>10</sup>. Tačiau tokiu atveju, kai nustatomas importuojamų prekių kainos ir muitinės sukaupų lyginamųjų kainų skirtumas, turėtų būti atsižvelgiama ne tik į šį formalų skirtumą, bet ir į importuojamų prekių pobūdį (ar joms būdingas kainų svyravimas priklausomai, pavyzdžiui, nuo sezoniškumo ar kitų aplinkybių), taip pat į kainų neatitikties mastą (jeigu kainos skirtumas nėra didelis, tokia aplinkybė pati savaime negali būti pagrindas pripažinti esant tam tikrų aplinkybių, kurios turėjo įtakos prekių kainai<sup>11</sup>). Taigi, jeigu muitinei kyla abejonių, ar deklaruota sandorio vertė rodo visą už importuojamas prekes faktiškai sumokėtą ar mokėtiną sumą, ji gali prašyti importuotojo pagrįsti šią vertę papildomais įrodymais, o ne teigti, kad prekių kainai turi įtakos nenustatytos aplinkybės, ir netaikyti sandorio vertės. Aplinkybės, turinčios įtakos sandorio kainai, turi būti nustatytos. Tai reiškia, kad vien importuotų prekių deklaruotos vertės neatitiktis lyginamosioms vertėms negali būti pagrindas nepripažinti sandorio vertės prekių muitine verte, tačiau galėtų būti pagrindas ja abejoti ir tęsiant patikrinimą rinkti papildomus įrodymus. Tais atvejais, kai importuotojas nepateikia dalies dokumentų, pagrindžiančių to sandorio turinį, arba išlieka tam tikri neaiškūs atsiskaitymo momentai, tik tuomet muitinė galėtų padaryti išvadą, kad viena ar kita aplinkybė (pavyzdžiui, nėra atsiskaitymo dokumen-

tų, neaiškios prekių transportavimo sąlygos, kt.) turėjo įtakos importuotų prekių kainai, bet tos įtakos nustatyti neįmanoma. Pavyzdžiui, muitinė gali netaikyti sandorio vertės dėl to, kad faktiškai sumokėta už prekes kaina neatitinka deklaruojamos kainos. Tačiau Lietuvos teismų praktikoje yra ir priešingų tendencijų. LVAT yra pažymėjęs ir tai, kad muitinės argumentas, jog rinkos sąlygomis sandorių šalims veikiant sąžiningai sandorio vertė objektyviai neturėtų daug skirtis nuo prekių muitinio vertinimo duomenų bazėje (t. y. PREMI duomenų bazėje) esančių tapačių ar panašių prekių verčių, todėl tais atvejais, kai importuotų prekių sandorio vertė gerokai skiriasi nuo šioje duomenų bazėje esančių tapačių ar panašių prekių sandorio verčių, yra teisinis pagrindas daryti išvadą, kad prekių pardavimui ar jų kainai turėjo įtakos tam tikros sąlygos ir aplinkybės, kurių poveikio prekių pardavimo sandorio vertei neįmanoma nustatyti<sup>12</sup>. Kaip jau minėta, tokia pozicija kritikuotina, nes objektyviai rinkoje visi dalyviai negali veikti tokiais pačiomis sąlygomis. Pažymėtina, kad importuotojų, perkančių prekes iš skirtingų tiekėjų arba net iš to paties tiekėjo skirtingomis sąlygomis, kaina daugiau ar mažiau visada skirsis. Taip pat vadovaujantis šia teismo nutartimi sandorio vertė neturėtų būti pripažįstama ir, kai prekių kaina bus didesnė už PREMI duomenų bazėje nurodytą kainą, muitai turėtų būti perskaičiuoti į mažesnius.

Kitas pagrindas, kai sandorio vertė netaikoma, – kai pajamos, gautos pirkėjui

<sup>10</sup> LVAT 2005 m. sausio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>39</sup>-86/2005; LVAT 2006 m. gegužės 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>6</sup>-960/2006; LVAT 2007 m. liepos 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>2</sup>-712/2007, kt.

<sup>11</sup> LVAT 2005 m. vasario 18 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>10</sup>-167/2005.

<sup>12</sup> LVAT 2004 m. balandžio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>7</sup>-337-04.

toliau perparduodant, perleidžiant ar naudojant prekes, tiesiogiai ar netiesiogiai atitenka pardavėjui, pavyzdžiui, pirkėjui pardavus atitinkamą kiekį prekių jam bus grąžinta dalis už prekes sumokėtos sumos. Tačiau mokėjimu už prekes nelaikomi dividendai ar kitos pajamos iš paskirstytojo pelno, kurias pirkėjas, jeigu jis yra pardavėjo antrinė įmonė, moka pardavėjui ir kurie nėra susiję su importuojamomis prekėmis, todėl nėra laikomi muitinės vertės dalimi.

Dividendai yra pirkėjo uždirbto iš prekių pardavimo pelno paskirstymas, ir jeigu pelnas yra skirstomas pardavėjui, su kuriuo pirkėjas yra susijęs, turi būti atliekama jų kainos analizė pagal 29 straipsnio 1 dalies (d) punktą, pagal kurį pagrindas netaikyti sandorio vertės yra faktas, kad pirkėjas su pardavėju yra susiję<sup>13</sup>.

„Tarpusavyje nesusiję pirkėjai“ yra pirkėjai, kurie nėra susiję su pardavėju jokių konkrečiu atveju. Tačiau pagal Muitinės kodekso 29 straipsnio 2 dalį nustatant, ar sandorio vertė priimtina pagal 1 dalį, tai, kad pirkėjas ir pardavėjas yra susiję, savaime nėra pakankamas pagrindas pripažinti sandorio vertę nepriimtina. Prireikus turi būti įvertinamos su pardavimu susijusios aplinkybės ir nustačius, kad pirkėjo ir pardavėjo ryšys neturėjo įtakos kainai, sandorio vertė turi būti pripažįstama priimtina. Tai nereiškia, kad pardavimo aplinkybės turi būti nagrinėjamos visais atvejais, kai pirkėjas ir pardavėjas yra susiję. Tokio tyrimo reikalaujama tik kai kyla abejonių dėl kainos priimtimumo. Jeigu muitinė, remda-

masi deklaranto pateikta arba kitu būdu gauta informacija, turi pagrindo manyti, kad pirkėjo ir pardavėjo ryšys turėjo įtakos kainai, tokios savo išvados motyvus ji turi išdėstyti deklarantui ir suteikti jam realią galimybę atsakyti. Deklaranto prašymu šie motyvai turi būti išdėstyti raštu. Kai muitinės administracijai nekyla abejonių dėl kainos priimtimumo, ji turėtų būti pripažįstama nereikalaujant, kad importuotojas suteiktų papildomos informacijos. Pavyzdžiui, muitinės administracija gali būti jau anksčiau išnaginėjusi pirkėjo ir pardavėjo ryšius ir jų įtaką importuotų prekių kainai arba jau turėti detalią informaciją apie pirkėją ir pardavėją ir, remdamasi tokio tyrimo rezultatais arba turima informacija, gali būti priėmusi sprendimą, kad pirkėjo ir pardavėjo ryšys neturėjo įtakos kainai.

Pagal Sutarties Muitinio įvertinimo taisyklių 1 straipsnio pastabas, jeigu muitinės administracija negali priimti sprendimo dėl sandorio vertės priimtimumo neatlikusi papildomo tyrimo, ji turi suteikti importuotojui galimybę pateikti papildomą detalesnę informaciją, kuri gali būti reikalinga norint ištirti pardavimo aplinkybes. Šiuo atžvilgiu muitinės administracija, norėdama išsiaiškinti, ar pirkėjo ir pardavėjo ryšys turėjo įtakos prekių kainai, turėtų būti pasirengusi ištirti reikiamus sandorio aspektus, įskaitant ir pirkėjo bei pardavėjo prekybos ryšių organizavimo būdus bei tikrinamos kainos nustatymą. Jei gali būti parodyta, kad nors pirkėjas ir pardavėjas yra laikytini tarpusavyje susijusiais pagal 15 straipsnio nuostatas, o prekių pirkimas ir pardavimas tarp jų yra vykdomas taip, lyg jie nebūtų susiję, tai akivaizdu, kad jų ryšys neturėjo įtakos kainai. Pavyzdžiui, jeigu kaina nustatoma

<sup>13</sup> Susijusių asmenų sąvoka pateikta Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 143 straipsnyje.

aptariamajai gamybos šakai įprastu kainų nustatymo būdu arba kai pardavėjas nustato kainą taip, kaip nustato parduodamas prekes su juo nesusijusiems pirkėjams, konstatuojama, kad pirkėjo ir pardavėjo ryšys neturėjo įtakos kainai. Arba kai yra įrodoma, kad kaina yra pakankama visoms išlaidoms ir pelnui, kuris yra bendro firmos pelno, gauto parduodant tos pačios klasės ar rūšies prekes per nurodomąjį laikotarpį (pvz., per metus), padengti, tai konstatuojama, kad kainai nebuvo daryta įtakos.

Asmenys, vienas su kitu susiję verslu, kurį vykdant vienas yra kito vienintelis agentas, vienintelis platintojas ar vienintelis koncesioninkas, kad ir kaip būtų apibūdinta, turi būti laikomi susiję pagal šią sutartį, jei tie asmenys atitinka Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 143 straipsnyje nurodytus kriterijus. Pagal šį straipsnį asmenys yra susiję, jeigu vienas iš jų yra kito verslo vadovas ar darbuotojas (1 dalies (a) punktas), jei jie yra juridškai pripažinti verslo partneriai (1 dalies (b) punktas), jeigu jie yra darbdavys ir darbuotojas (1 dalies (c) punktas), jeigu vienas iš jų tiesiogiai ar netiesiogiai valdo kitą (1 dalies (e) punktas), jei šie asmenys tiesiogiai ar netiesiogiai valdo trečiąjį asmenį (1 dalies (f) punktas) arba jie yra vienos šeimos nariai (1 dalies (h) punktas), ir t. t.

Taigi pagal Muitinės kodekso 29 straipsnio 2 dalies (b) punktą, jeigu pardavimo sandoris sudaromas tarp susijusių asmenų, sandorio vertė pripažįstama priimtina ir prekių įvertinimas atliekamas vadovaujantis 29 straipsnio 1 dalimi, jeigu deklarantas parodo, kad ši vertė beveik nesiskiria nuo vienos iš šių, tuo pačiu arba beveik tuo pačiu metu nustatytų verčių:

- a) tapačių arba panašių prekių pardavimo eksportui į Bendriją sandorio vertės, kai pirkėjai ir pardavėjai jokia konkrečiu atveju nėra tarpusavyje susiję;
- b) tapačių arba panašių prekių muitinės vertės, nustatytos vadovaujantis 30 straipsnio 2 dalies c punktu<sup>14</sup>;
- c) tapačių arba panašių prekių muitinės vertės, nustatytos vadovaujantis 30 straipsnio 2 dalies d punktu<sup>15</sup>.

Atliekant pirmiau minėtus palyginimus turi būti deramai atsižvelgiama į nurodytus apyvartos lygių ir prekių kiekio skirtumus, Muitinės kodekso 32 straipsnyje išvardytus elementus ir pardavėjo išlaidas, kai prekės parduodamos su juo nesusijusiam pirkėjui, jeigu tokių išlaidų pardavėjas neturi parduodamas prekes su juo susijusiam pirkėjui.

Taigi Muitinės kodekse numatoma importuotojo galimybė įrodyti, kad sandorio vertė beveik nesiskiria nuo „kontrolinės“ (lyginamosios) vertės, kurią muitinės administracija jau yra pripažinusi priimti-

<sup>14</sup> Vertė, nustatyta pagal prekių vieneto kainą, už kurią Bendrijoje su pardavėjais nesusijusiems asmenims parduotas didžiausias bendras importuotų prekių ar tapačių arba panašių importuotų prekių kiekis.

<sup>15</sup> Apskaičiuotoji vertė, gauta sumavus:

- medžiagų ir gamybos arba kitokio perdirbimo, atlikto gaminant importuotas prekes, išlaidas arba vertę,
- pelną ir bendrąsias išlaidas, kurių dydis lygus pelnui ir bendrosioms išlaidoms, kurios paprastai atspindi šalies eksportuotojos gamintojų vykdomoje prekyboje prekėmis, parduodamomis eksportui į Bendriją, kurios yra tos pačios klasės ar rūšies kaip ir prekės, kurių vertė nustatoma,
- 32 straipsnio 1 dalies e punkte nurodytų elementų, t. y. importuojamų prekių vežimo ir draudimo išlaidos ir su importuojamų prekių vežimu susiję krovimo ir tvarkymo privalomieji mokesčiai, išlaidas arba vertę.

na, dėl to sandorio vertė taip pat gali būti pripažinta priimtina pagal 29 straipsnio 1 dalies nuostatas.

„Tarpusavyje nesusiję pirkėjai“ yra pirkėjai, kurie nėra susiję su pardavėju jokių konkrečių atveju. Nesusiję pardavėjai sudaro sandorius rinkos verte, t. y. už tokią pinigų sumą, už kurią galėtų būti parduotos prekės ar paslaugos atitinkamą dieną, sudarius tiesioginį komercinį norinčių turėtų parduoti ir norinčių turtą pirkti asmenų sandorį šį turtą tinkamai pateikus į rinką, jeigu abi sandorio šalys veiktų dalykiškai, be prievartos ir nesąlygojamos kitų sandorių bei interesų.

Pagal Sutarties Muitinio įvertinimo taisyklių 1 straipsnio 2 dalies pastabas, nustatant, ar viena vertė „beveik nesiskiria“ nuo kitos vertės, turi būti atsižvelgiama į įvairius veiksnius. Prie šių veiksnių priskirtini: importuojamų prekių pobūdis, prekes gaminančios pramonės šakos ypatybės, metų laikas, kuriuo prekės importuojamos, ir ar vertės skirtumai yra komerciškai svarbūs. Kadangi šie veiksniai visada skiriasi, būtų neįmanoma kiekvienu atveju taikyti vienodą kriterijų, pavyzdžiui, nustatytą procentą. Pavyzdžiui, nedidelis vienos rūšies prekių vertės skirtumas gali būti nepriimtinas, o didelis kitos rūšies prekių skirtumas gali būti priimtinas, nustatant, ar sandorio vertė labai artima „kontrolinėms“ (lyginamosioms) vertėms.

Muitinės kodekso 29 straipsnio 2 dalies (b) punkte nurodyti įvertinimai turi būti atliekami deklaranto iniciatyva ir tik palyginimo tikslais. Pakaitinės vertės vadovaujantis šiuo punktu negali būti nustatomos.

Taigi sandorio vertės nepriimtumas prekių muitinei vertei nustatyti yra griežtai

reglamentuotas, nustatant, kad yra baigtinis sąrašas pagrindų netaikyti sandorio vertės metodo, tačiau dažniausiai pasitaikantis sandorio vertės metodo netaikymo pagrindas – muitinės konstatavimas aplinkybių ar sąlygų, kurios turėjo įtakos importuotų prekių kainai, tačiau kurių įtakos šiai kainai nustatyti neįmanoma. Lietuvos teismų yra pažymėta, kad sandorio vertė yra prekių muitinė vertė tik jeigu yra įmanoma nustatyti sąlygas ar aplinkybes, turinčias įtakos prekių kainai. Ir atvirkščiai, jeigu tokių sąlygų ar aplinkybių nustatyti neįmanoma, sandorio vertė nelaikoma prekių muitine verte<sup>16</sup>. Tačiau tai nereiškia, kad muitinė neturi nustatyti, kokios konkrečios aplinkybės kelia abejonių deklaruota sandorio verte, atvirkščiai, muitinė turėtų nurodyti ir pateikti įrodymus, kad tokių aplinkybių yra, nurodyti, kokios konkrečios aplinkybės verčia abejoti, ir tada konstatuoti, kad jų įtakos prekių muitinei vertei nustatyti neįmanoma, dėl to negalima naudoti sandorio vertės metodo prekių muitinei vertei nustatyti.

## 5. Sandorio vertės įrodinėjimas

Nagrinėjant įrodinėjimo pareigos šalims (muitinei ir importuotojui) paskirstymo klausimą, svarbu išanalizuoti, kaip šį institutą reglamentuoja skirtingo lygio teisės aktai. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme nustatyta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas (67 straipsnio

<sup>16</sup> Vilniaus apygardos administracinio teismo 2004 m. gruodžio 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I<sup>3</sup>-1814/2004.



1 dalis), o mokesčių mokėtojas savo ruožtu, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (67 straipsnio 2 dalis). Taigi Lietuvos teisės aktai įrodinėjimo pareigą, kai yra mokestiniai teisiniai santykiai, visų pirma priskiria mokesčių administratoriui. Tačiau muitai pagal Mokesčių administravimo įstatymą administruojami tiek, kiek šio įstatymo nuostatos neprieštarauja Bendrijos muitų teisės aktams (šio įstatymo 14 straipsnio 6 dalis). Taigi šiuo atveju pripažįstant, kad sandorio vertės metodo netaikymas prekių muitinei vertei nustatyti paprastai yra susijęs su papildomų mokesčių apskaičiavimu, turi būti analizuojama, ar Bendrijos muitų teisės aktai nenustato kitokio įrodinėjimo pareigos paskirstymo šiuo klausimu.

Muitinės kodekse nepateikiama specialiųjų taisyklių, paskirstant įrodinėjimo pareigą, kai yra sprendžiamas sandorio vertės priimtinumas. Tačiau Komitetas dėl muitinio įvertinimo Sutarties VII straipsnio įgyvendinimo nutarimu „Dėl atvejų, kai muitinės tarnybos turi pagrindo abejoti deklaruojamos vertės teisingumu ar tikslumu“, patvirtindamas, kad sandorio vertė pagal Sutartį yra svarbiausias įvertinimo pagrindas, pripažindamas, kad muitinės tarnybai gali tekti nagrinėti atvejus, kai yra pagrindo abejoti importuotojų pateikiamų dokumentų arba juose pateiktų duomenų, patvirtinančių deklaruojamą vertę, teisingumu ar tikslumu, pabrėždamas, kad muitinės tarnyba, imdamasi šių veiksmų, neturėtų pakenkti teisėtiems komerciniams užsiimančiųjų prekyba interesams, priėmė tokį sprendimą:

„Kai, pateikus deklaraciją, muitinės tarnyba turi pagrindą abejoti dokumentų arba juose esančių duomenų, patvirtinančių deklaraciją, teisingumu arba tikslumu, muitinės tarnyba gali importuotojo paprašyti pateikti išsamesnius paaiškinimus, įskaitant dokumentus ar kitokius patvirtinimus, kad deklaruojama vertė rodo visą už importuojamas prekes faktiškai sumokėtą ar mokėtiną sumą, nustatytą pagal 8 straipsnio nuostatas. Jeigu, gavus šią informaciją arba nesulaukus atsakymo, muitinės tarnybai ir toliau lieka pagrįstų abejonių dėl deklaruojamos vertės teisingumo ar tikslumo, atsižvelgiant į 11 straipsnio nuostatas galima teigti, kad importuojamų prekių muitinė vertė negali būti nustatyta pagal 1 straipsnio nuostatas. Prieš priimdama galutinį sprendimą, muitinės tarnyba paaiškina importuotojui (raštu, jeigu taip reikalaujama), kodėl abejoja dokumentų ar tam tikrų juose pateiktų duomenų teisingumu ar tikslumu, ir turi suteikti importuotojui deramą galimybę atsakyti. Priėmusi galutinį sprendimą, muitinės tarnyba raštu praneša importuotojui savo sprendimą bei to sprendimo pagrindą.“

Išanalizavus Komiteto nutarimą, darytina išvada, kad kai muitinė suabejoja pirkėjo deklaruojama sandorio verte, turėtų vykti muitinės administracijos ir importuotojo konsultacijos, siekiant nustatyti prekių kainą. Pavyzdžiui, gali būti taip, kad importuotojas turi informacijos apie tapačių ar panašių importuotų prekių muitinę vertę, tačiau ji nėra greitai prieinama muitinės administracijai įvežimo muitinės įstaigoje. Kita vertus, muitinės administracija gali turėti informacijos apie tapačių ar panašių importuotų prekių muitinę vertę, tačiau ji nėra greitai prieinama importuo-

tojui. Abiejų šalių konsultacijos įgalioja pasikeisti informacija, paklūstant komercinio konfidencialumo reikalavimams ir muitinio įvertinimo tikslais siekiant nustatyti tinkamą vertės pagrindą.

Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatose yra nustatyta, kad jei muitinė turi abejonių, ar deklaruojama prekių muitinė vertė (sandorio vertė) rodo sumokėtą arba mokėtiną sumą, ji gali paprašyti papildomos informacijos norėdama įsitikinti deklaracijoje pateiktų muitinės vertės elementų teisingumu ir išsamumu, pateiktų dokumentų, pagrindžiančių muitinės vertės elementus, autentiškumu, ir ar pateikta kita papildoma informacija ar dokumentai, būtini prekių muitinei vertei nustatyti. Jeigu muitinė ir toliau abejoja, prieš priimdama sprendimą, ji privalo pranešti konkrečiam asmeniui raštu, jei taip pageidaujama, priežastis, dėl kurių kilo abejonių, ir suteikti jam galimybę pateikti atsakymą. Galutinis sprendimas ir jį lėmusios priežastys perduodamos konkrečiam asmeniui raštu (Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 178 straipsnio 4 dalis, 181a straipsnis). Muitinės teisė tikrinti jai pateiktus duomenis net po prekių išleidimo įtvirtinta Muitinės kodekso 78 straipsnyje. Taigi, viena vertus, muitinė gali bet kada patikrinti deklaruotos prekių muitinės vertės realumą, tačiau, kita vertus, šiuo atveju muitinei būtina įvardyti konkrečias priežastis, kurios jai kelia abejonių šios vertės tikrumu. Muitinė, veikdama kaip mokesčių administratorius ir kartu kaip viešojo administravimo subjektas, negali taikyti sandorio vertės metodo nemotyvuotai.

Taigi, kai muitinei išlieka abejonių dėl prekių muitinės vertės, mokesčių admi-

nistratorius, vadovaudamasis bendrosiomis įrodinėjimo taisyklėmis, turi (įrodyti), pateikti motyvus, dėl kurių sandorio vertė muitinei yra nepriimtina, kelia abejonių, kad importuojamų prekių kaina nėra faktinė už prekes sumokėta kaina. Tą mokesčių administratorius turi padaryti visapusiškai ir objektyviai išnagrinėjęs visas aplinkybes. Šios įrodymų vertinimo taisyklės nustato mokesčių administratoriaus pareigą remtis tikrai nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis, o ne prielaidomis. Vadinausi, ar yra vienas ar kitas bylai reikšmingas faktas ar jo nėra ir teisinis to fakto vertinimas gali būti konstatuojami tik tada, kai tokioms išvadoms pakanka byloje esančių įrodymų. Įrodymų pakankamumas, nustatant pagrindą netaikyti sandorio vertės, reiškia, kad mokesčių administratoriaus išvados turi būti grindžiamos tik tokiais įrodymais, kurie nekelia pagrįstų abejonių savo įrodomąja galia, leistinumu ar sąsajumu. Pakankamumas nustatomas pagal tokį kriterijų: įrodymų pakanka tada, kai jie yra nepriešaringi ir jų visuma leidžia daryti pagrįstą išvadą dėl įrodinėjimo dalyko buvimo, t. y. dėl fakto – jis yra ar jo nėra nelieka abejonių. Todėl mokesčių administratorius turi tęsti muitinės vertės įrodinėjimo procesą iki tol, kol neliks protin-gai leistinų abejonių teigti esant įstatymo pažeidimo, deklaravus neteisingą muitinę vertę, sudėtį. Europos Teisingumo Teismas yra nurodęs, jog, siekiant apibrėžti sandorio vertės sąvoką, apskaičiavimą reikia pagrįsti konkrečiais pardavimo sąlygomis (1986 m. vasario 4 d. sprendimo *Van Houten* (bylos Nr. 65/85) 13 punktas).

Papildomi muitinės vertės nustatymo metodai reiškia specialią (išimtinę) mui-

tų apskaičiavimo tvarką. Todėl tam, kad atsirastų teisinis pagrindas nesivadovauti bendra muitinės vertės apskaičiavimo norma (sandorio verte), turi būti įrodytas konkrečios specialios teisės normos turinyje įtvirtintas faktas, leidžiantis taikyti specialią normą. Antraip būtų pripažinta, kad remiantis teisėtu pagrindu apskaičiuota mokesčio bazė buvo apskaičiuota neteisėtai. O teisėti veiksmai negali būti pripažinti teisės pažeidimu. Nesilaikymas bendros mokesčio apskaičiavimo tvarkos be tokio konkretaus teisinio pagrindo reikštų mokesčių mokėtojo pareigos, taip pat teisės mokėti tik įstatyme nustatyto dydžio mokesčius ir tik įstatymo nustatyta tvarka pažeidimą (Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 str., MAĮ 8 str. 1 d.). Kai mokesčių mokėtojo deklaruota sandorio vertė nepripažįstama, jeigu remiantis jo pateiktais duomenimis kyla pagrįstų abejonių muitinės apskaičiuotos mokesčio bazės teisingumu ir nėra aišku, kurios šalies pateikti duomenys yra teisingi, turėtų būti renkami papildomi įrodymai, patvirtinantys vienas ar kitas aplinkybes. Mokesčių administratorius negali be pakankamo pagrindo atsakyti laikyti įrodymu šalies pateiktus tiesioginius duomenis, patvirtinančius esant tam tikrą faktą, ir reikalauti pateikti naujų įrodymų, žinodamas, kad daugiau įrodymų šalis objektyviai nepajėgs pateikti. Taigi esant tam tikras aplinkybes patvirtinančių įrodymų, mokesčių administratorius negali be pakankamai svarių argumentų laikyti tam tikrų aplinkybių neįrodytomis, jeigu, remiantis protingumo kriterijumi, jos laikytinos pakankamai patvirtintomis.

Mokesčių administratoriui nepakanka iškelti abejonių mokesčių mokėtojo de-

klaruotos vertės teisingumu, jis turėtų šias abejones pagrįsti įrodymais, t. y. pateikti konkrečiais duomenimis pagrįstus savo skaičiavimus. Taigi, ar mokesčių mokėtojo deklaruotos sandorio vertės neatitiktis muitinės disponuojamoms lyginamosioms kainoms yra pakankamas įrodymas ir pagrindas nepripažinti prekių muitine verte. Viena vertus, pagal Viešojo administravimo įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 2 punkte nustatytą objektyvumo principą mokesčių administratorius negali savo sprendimo grįsti prielaidomis ir abejonėmis<sup>17</sup>. Taigi pagrindas netaikyti sandorio vertės turi būti įrodytas neabejotinai, ir tai yra mokesčių administratoriaus pareiga. Neįrodžius mokesčio įstatymo pažeidimo teigti, kad deklaruota vertė nėra sandorio kaina, neįmanoma, negalima. Abejones ir prielaidas dėl pažeidimo egzistavimo mokesčių administratoriaus atliekamo muitinės vertės patikrinimo metu turi būti patvirtintos arba paneigtos. Kita vertus, jeigu mokesčių administratorius papildomų įrodymų dėl sandorio vertės nesurenka, o importuotojo deklaruota prekių vertė akivaizdžiai skiriasi nuo lyginamųjų prekių kainos, galima teigti, kad pažeidimas, t. y. kad deklaruota prekių kaina nėra sandorio vertė ir turi būti taikomi kiti muitinės vertės apskaičiavimo metodai, yra įrodytas. Tokie atvejai nereti Lietuvos administracinių teismų praktikoje, pavyzdžiui, kai yra nepateikiami tam tikri sandorio sąlygas apibūdinantys dokumentai (atsiskaitymą su pardavėju patvirtinantys dokumentai<sup>18</sup>) arba pateik-

<sup>17</sup> LVAT 2003 m. spalio 16 d. nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>8</sup>-953/2003).

<sup>18</sup> LVAT 2007 m. liepos 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>2</sup>-715/2007.

tų dokumentų ryšys su konkrečių prekių įvežimu ir jų pirkimu–pardavimu yra neaiškus (dažnai pateikiami atsiskaitymą su pardavėju patvirtinantys dokumentai, iš kurių negalima nustatyti, už kokias konkrečias prekes ar už kokią konkrečią siuntą yra atsiskaitoma<sup>19</sup>), arba nėra informacijos apie tam tikrų išlaidų, kurios visais atvejais yra patiriamos, pasiskirstymą tarp pardavėjo ir pirkėjo (transportavimo ir draudimo išlaidos neišskirtos sąskaitoje<sup>20</sup>, arba jos visai neparodytos jokiuose dokumentuose<sup>21</sup>). Čia paminėtos dažnos Lietuvos teismų praktikoje situacijos, kai asmuo, įvežantis prekes, jų įsigyja iš tarpininko. LVAT ne kartą yra pripažinęs, kad rinkos sąlygomis, preziumuojant juridinių asmenų, siekiančių naudoti sąžiningumą dalyvaujant civiliniuose teisiniuose santykiuose, prekių perpardavimo sandoriai, darantys įtaką prekių eksporto sandoriui ir jo muitiniam pagrindimui, negali mažinti prekių kainos, nustatytos pradinio pardavėjo (gamintojo), jeigu tokiam kainos mažinimui neturi įtakos objektyvūs rinkos veiksniai ir konkrečios sandorio sudarymo aplinkybės<sup>22</sup>. Taigi įvairūs neaiškumai, kurių pagrįstai kyla muitinei analizuojant deklaruotų prekių sandorio vertės pagrįstumą, turėtų būti paaiškinti ir pagrįsti objektyviais duomenimis.

<sup>19</sup> LVAT 2006 m. gegužės 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>6</sup>-960/2006; LVAT 2005 m. vasario 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>7</sup>-92-05.

<sup>20</sup> Ten pat.

<sup>21</sup> LVAT 2005 m. vasario 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>5</sup>-145/2005.

<sup>22</sup> LVAT 2004 m. balandžio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>7</sup>-337-04; LVAT 2004 m. spalio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>4</sup>-824-2004; LVAT 2004 m. spalio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>5</sup>-811/2004; LVAT 2004 m. gruodžio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>7</sup>-1043-04.

Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 2005 m. sausio 27 d. nutarime „Dėl Lietuvos Respublikos muitinės kodekso 30 straipsnio 1 dalies 2 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ nurodė, kad Muitinės kodekso 30 straipsnio 1 dalyje buvo įtvirtinta importuojamų prekių muitinės vertės apskaičiavimo tvarka sandorio vertės metodą naudojant kaip pagrindinį muitinės vertės apskaičiavimo metodą. Šioje dalyje taip pat buvo nustatyta, kad prireikus sandorio vertę gali būti patikslinta vadovaujantis Muitinės kodekso 33 ir 34 straipsniuose nustatytais taisyklėmis. Taip pat buvo nustatyta, kokių pagrindų esant sandorio vertę nelaikoma prekių muitine verte ir kada prekių muitinei vertei apskaičiuoti turi būti naudojami kiti metodai, numatyti Muitinės kodekso 31 ir 32 straipsniuose.

Vienas iš atvejų, kai sandorio vertę nelaikoma prekių muitine verte, numatytas pareiškėjo ginčijamame Muitinės kodekso 30 straipsnio 1 dalies 2 punkte: „prekių pardavimui arba jų kainai turėjo įtakos tam tikros sąlygos ar aplinkybės, kurių poveikio prekių pardavimo sandorio vertei neįmanoma nustatyti.“

Spręsdamas, ar ginčijamas punktas neprieštaravo Konstitucijai, Teismas pažymėjo, kad galimi atvejai, kai deklaruojama muitinė vertė skiriasi nuo panašių ar tapusių prekių muitinės vertės, o importuotojas nepagrindžia, kodėl minėtas skirtumas atsirado. Tokiais atvejais muitinės pareigūnams svarbu nustatyti, kokios sąlygos arba aplinkybės turėjo įtakos pardavimo sandorio vertei ir kokia tai buvo įtaka. Jeigu minėtų aplinkybių ar sąlygų įtakos pardavimo sandoriui nustatyti neįmanoma, nau-

dojami kiti importuojamų prekių muitinės vertės apskaičiavimo metodai. Kitų, ne sandorio vertės, metodų taikymas nurodytais atvejais nustatant importuojamų prekių muitinę vertę nereiškia, kad sudarytas sandoris yra nugrinčijamas, panaikinamas, peržiūrimas ar pan. Taigi, vadovaujantis Konstitucinio Teismo nutarimu, sąlygos ar aplinkybės, turinčios įtakos importuojamų prekių kainai, turi būti nustatytos ir įrodytos. Tik nustačius šias aplinkybes, jeigu jų poveikis importuojamų prekių kainai yra neaiškus, naudojami kiti muitinės vertės nustatymo metodai.

Prekių muitinę vertę nustačius vadovaujantis papildomais (subsidiariais) muitinės vertės nustatymo būdais, kai mokesčių mokėtojo pateikti dokumentai nerodo faktinės importuotų prekių kainos, mokesčių mokėtoju atsiranda pareiga, nesutinkant su muitinės apskaičiuotomis konkrečiomis muto ir su juo susijusiomis mokesčių sumomis, pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Tokia nuostata vadovaujasi ir LVAT<sup>23</sup>. Taigi mokesčių mokėtoju nepakanka iškelti abejonių dėl muitų apskaičiavimo teisingumo, jis turėtų šias abejones pagrįsti įrodymais, t. y. pateikti konkrečiais duomenimis pagrįstus savo skaičiavimus, pagrindžiančius muitinės nustatytos muitinės vertės neteisingumą. Muitinė neturi rinkti įrodymų, kad paneigtų mokesčių mokėtojo iškeltas abejones dėl mokestinių nepriemokų apskaičiavimo teisingumo<sup>24</sup>. Taigi tiek naudojant sandorio vertės me-

todą, tiek kitus muitinės vertės nustatymo metodus, taikytinos tos pačios įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklės.

Kai importuotojo deklaruota prekių muitinė vertė kelia muitinei abejonių, importuotojui turi būti suteikta galimybė paneigti šias abejones. Muitinė turi pareigą pateikti pagrįstas abejones (nurodant konkrečius faktus ir vertinant konkrečius muitinės turimus ar deklaranto pateiktus dokumentus), o importuotojui tenka pareiga pateikti paaiškinimus ir įrodymus, kurie paneigtų muitinės abejones. Vis dėlto, jeigu muitinei ir toliau lieka abejonių dėl importuotų prekių deklaruotos vertės teisingumo ir realumo, galutinį sprendimą ji priima tik pranešusi importuotojui priežastis, dėl kurių išliko abejonių, ir suteikia jam galimybę pateikti atsakymą. Muitinei priėmus sprendimą netaikyti importuotoms prekėms sandorio vertės metodo ir nustatyti importuotų prekių muitinę vertę kitais muitinio įvertinimo metodais, gali būti inicijuojamas mokestinis ginčas. Taigi matyti, kad įrodinėjimo pareiga esant šiems teisiniams santykiams pasiskirsto nevienodai – šiuo atveju didesnė įrodinėjimo pareiga tenka importuotojui (deklarantui), kuris vienintelis turi visas galimybes įrodyti su sandoriu susijusias aplinkybes.

## Išvados

1. Siekiant užtikrinti vienodą, teisingą, patikimą ir nešališką prekių muitinio įvertinimo sistemą, PPO mastu įtvirtintas prekių muitinio įvertinimo, atitinkančio komercinę praktiką, metodas, t. y. sandorio vertės metodas.
2. Sandorio vertė, kaip prekių muitinio įvertinimo pagrindas, laikytina faktiškai

<sup>23</sup> LVAT 2004 m. lapkričio 9 d. nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>15</sup>-902/2004).

<sup>24</sup> LVAT 2005 m. birželio 3 d. nutartis (administracinė byla Nr. A4-651-2005); MGK 2005 m. liepos 28 d. sprendimas Nr. S-353-(7-328/2005).

sumokėta ar mokėtina už prekes, par-  
duodamas eksportui į Bendrijos muitų  
teritoriją, kaina, prireikus patikslinta  
Muitinės kodekso numatytais mokėjimais,  
su sąlyga, kad jie tenka pirkėjui,  
jei yra susiję su importuojamomis pre-  
kėmis ir nėra įtraukti į sandorio kainą.

3. Faktiškai sumokėta ar mokėtina už im-  
portuojamas prekes suma yra bet kokie  
mokėjimai kaip prekių pardavimo sąly-  
ga, kuriuos pirkėjas sumoka pardavėjui  
ar trečiajam asmeniui.
4. Prekių sandorio vertės patikslinimai ap-  
ima visus mokėjimus, kurie yra išreikš-  
ti objektyviais duomenimis ir susiję su  
importuojamomis prekėmis. Tai – tiek  
prekių transportavimo ir draudimo iš-  
laidos iki jų įvežimo į Bendrijos muitų  
teritoriją vietos, tiek įvairūs mokėjimai  
tarpininkams, tiek autoriniai atlyginimai  
ir t. t.
5. Sandorio vertės metodas – pagrindinis  
prekių muitinio įvertinimo metodas, jo  
netaikymo pagrindai griežtai reglamen-  
tuoti Muitinės kodekse. Kadangi san-  
dorio verte yra pagrįsta visa tarptautinė  
prekyba, alternatyvius prekių muitinio  
įvertinimo metodus būtina taikyti tik  
esant įrodytam pagrindui nepripažinti  
sandorio vertės metodo ir tik griežtai  
nustatyta tvarka.
6. Dažniausias sandorio vertės metodo ne-  
taikymo pagrindas – aplinkybių ar sąlygų,  
kurios turėjo įtakos prekių pardavimui ar  
jų kainai ir kurių poveikio sandorio ver-  
tei neįmanoma įvertinti, konstatavimas.

Pažymėtina, kad tos aplinkybės turi būti  
nustatytos, t. y. muitinė, netaikydama  
sandorio vertės metodo šiuo pagrindu,  
turi konstatuoti, jog egzistavo tam tikros  
konkrečios aplinkybės, ir jas įrodyti.  
Vien prekių sandorio kainos neatitiktis  
muitinės sukaupoms lyginamosioms  
kainoms, nenustačius tokių aplinkybių,  
nėra pakankamas pagrindas netaikyti  
sandorio vertės metodo.

7. Kitas svarbus pagrindas netaikyti san-  
dorio vertės metodo – pirkėjo ir parda-  
vėjo ryšys, turėjęs įtakos importuojamų  
prekių kainai. Preziumuojama, kad ne-  
susiję asmenys sudaro sandorius rinkos  
verte, tačiau susijusių asmenų sandorio  
kaina taip pat gali būti muitinei priimti-  
na, jeigu įrodoma, kad prekių pirkimas  
ir pardavimas buvo vykdomas taip, lyg  
jie būtų nesusiję. Įrodinėjimo pareiga  
toku atveju tenka importuotojui.
8. Sandorio vertės įrodinėjimo pareiga turi  
būti aiškiai paskirstoma. Kai muitinė  
suabejoja deklaruojama prekių sandorio  
verte, importuotojui turi būti suteikiama  
galimybė tinkamai atsakyti į konkrečias  
muitinės abejones, teikti paaiškinimus  
ir įrodymus. Jeigu muitinė ir toliau abe-  
joja sandorio vertės priimtinumu, apie  
tokią savo poziciją importuotojui turi  
pranešti raštu, nurodyti to priežastis ir  
motyvus. Muitinė savo abejones turi  
pagrįsti įrodymais, tada importuotojui  
tenka pareiga atitinkamomis įrodinėjimo  
priemonėmis paneigti muitinės abe-  
jones.



## LITERATŪRA

### *Teisės aktai*

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija, Lietuvos Respublikos piliečių priimta 1992 m. spalio 25 d. // Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios Tarybos ir Vyriausybės žinios. 1992, Nr. 33-104.

2. 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą.

3. 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamentas (EEB) Nr. 2454/93, išdėstantis Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas.

4. Bendrasis susitarimas dėl muitų tarifų ir prekybos (GATT 1994) // Valstybės žinios. 2001, Nr. 46-1620.

5. Bendrasis susitarimas dėl muitų tarifų ir prekybos (GATT 1947).

6. Lietuvos Respublikos bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos (GATT 1947), baigiamojo dokumento, išreiškiančio daugiašalių derybų dėl prekybos Urugvajaus raundo rezultatus, sutarties dėl civilinės aviacijos orlaivių prekybos, Lietuvos prisijungimo prie Marakešo sutarties, įsteigiančios Pasaulio prekybos organizaciją, protokolo, Lietuvos Respublikos ir Jungtinių Meksikos valstijų supratimo memorandumo dėl geografinių nuorodų apsaugos ir darbo grupės dėl Lietuvos stojimo į Pasaulio prekybos organizaciją ataskaitos ratifikavimo įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 46-1619.

7. Baigiamasis dokumentas, išreiškiantis daugiašalių derybų dėl prekybos Urugvajaus raundo rezultatus. Pasaulio prekybos organizacijos steigimo sutartis // Valstybės žinios. 2001, Nr. 46-1620.

8. Lietuvos prisijungimo prie Marakešo sutarties, įsteigiančios Pasaulio prekybos organizaciją, protokolas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 46-1620.

9. Darbo grupės dėl Lietuvos stojimo į Pasaulio prekybos organizaciją ataskaita // Valstybės žinios. 2001, Nr. 46-1620.

10. Lietuvos Respublikos muitinės kodeksas // Valstybės žinios. 1996, Nr. 52-1239.

11. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243 su vėlesniais pakeitimais.

12. Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 73-2517.

13. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus įsakymas „Dėl Prekių sandorio vertės patikslinimo, jų gabenimo, draudimo, krovimo bei tvarkymo iš-

laidomis instrukcijos patvirtinimo“ Nr. 1B-1199 // Valstybės žinios. 2004, Nr. 188-7045.

14. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus įsakymas „Dėl Importuojamų prekių muitinio įvertinimo kontrolės taisyklių patvirtinimo“ Nr. 1B-431 // Valstybės žinios. 2004, Nr. 70-2475.

### *Konstitucinio Teismo nutarimai*

1. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. sausio 27 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos muitinės kodekso 30 straipsnio 1 dalies 2 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ // Valstybės žinios. 2005, Nr. 14-432.

### *Teismų praktika*

1. Europos Teisingumo Teismo 1986 m. vasario 4 d. sprendimas byloje Nr. 65/85 (*Hauptzollamt Hamburg – Ericus v Van Houten International GmbH*).

2. Europos Teisingumo Teismo 2003 m. lapkričio 20 d. sprendimas byloje Nr. 152/01 (*Koycera Electronics Europe GmbH and Hauptzollamt Krefeld*).

3. Europos Teisingumo Teismo 2006 m. lapkričio 16 d. sprendimas byloje Nr. 306/04 (*Compaq Computer International Corporation prieš Inspecteur der Belastingdienst – Douanedistrict Arnhem*).

4. Europos Teisingumo Teismo 1990 m. birželio 6 d. sprendimas byloje Nr. C-11/89 (*Unifert*).

5. Europos Teisingumo Teismo 2000 m. spalio 19 d. sprendimas byloje Nr. C-15/99 (*Sommer*).

6. Europos Teisingumo Teismo 1991 m. balandžio 18 d. sprendimas byloje Nr. C-79/89 (*Brown Boveri*).

7. Europos Teisingumo Teismo 2002 m. gruodžio 5 d. sprendimas byloje Nr. C-379/00 (*Overland Footwear*).

8. Europos Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 23 d. sprendimas byloje Nr. C-491/04 (*Dollond & Aitchison Ltd prieš Commissioners of Customs & Excise*).

9. Europos Teisingumo Teismo 1991 m. kovo 7 d. sprendimas byloje Nr. C-116/89 (*BayWa*).

10. Europos Teisingumo Teismo 2006 m. kovo 9 d. sprendimas byloje Nr. C-293/04 (*Beemsterboer Coldstore Services BV v Inspecteur der Belastingdienst – Douanedistrict Arnhem*).

11. Europos Teisingumo Teismo 2003 m. sausio 16 d. sprendimas byloje Nr. C-422/00

12. LVAT 2005 m. vasario 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>4</sup>-163-2005.

13. LVAT 2005 m. vasario 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>7</sup>-92-05.

14. LVAT 2004 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>4</sup>13-2004.

15. LVAT 2005 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>5</sup>-429/2005.

16. LVAT 2007 m. kovo 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>8</sup>-240/2007.

17. LVAT 2005 m. sausio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>39</sup>-86/2005.

18. LVAT 2006 m. gegužės 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>6</sup>-960/2006.

19. LVAT 2007 m. liepos 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>2</sup>-712/2007.

20. LVAT 2005 m. vasario 18 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>10</sup>-167/2005.

21. LVAT 2004 m. balandžio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>7</sup>-337-04.

22. LVAT 2003 m. spalio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>8</sup>-953/2003.

23. LVAT 2005 m. vasario 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>5</sup>-145/2005.

24. LVAT 2004 m. spalio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>4</sup>-824-2004.

25. LVAT 2004 m. spalio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>5</sup>-811/2004.

26. LVAT 2004 m. lapkričio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>15</sup>-902/2004.

27. LVAT 2005 m. birželio 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>4</sup>-651-2005.

28. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2004 m. gruodžio 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I<sup>3</sup>-1814/2004.

29. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. liepos 28 d. sprendimas Nr. S-353-(7-328/2005).

## **Specialioji ir kita literatūra**

1. ZUVICH, D; HERR T. *Customs considerations when establishing transfer-pricing policies*. International tax review. 2005, July. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <[www.internationaltaxreview.com](http://www.internationaltaxreview.com)>.

2. JADRZYK, H. *Customs value of goods in transactions between related parties*. European taxation. Amsterdam. Vol. 37 (1997), No. 7, p. 263–266.

3. LOVTSOV O. *Courts Learn How to Deal With Customs Disputes*. The St. Petersburg Times. Issue #1102 (68), Tuesday, September 6, 2005. Prieiga per internetą: <[http://www.sptimes.ru/index.php?action\\_id=2&story\\_id=15457](http://www.sptimes.ru/index.php?action_id=2&story_id=15457)>.

## **Interneto adresai**

1. Lietuvos Respublikos Seimas [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrs.lt/>>.

2. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.lrkt.lt/>>.

3. LVAT [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.lvat.lt/default.aspx?item=home>>.

4. MGK [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.mgk.lt/>>.

5. Lietuvos muitinė [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.cust.lt/>>.

6. Teisės aktų paieškos duomenų bazė LITLEX [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.infolex.lt/portal/>>.

7. Teismų sprendimų paieškos duomenų bazė IN-FOLEX [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://www.teismupraktika.lt/>>.

8. ES teisės aktų bazė [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://europa.eu.int/eur-lex/lex/lt/index.htm>>.

9. ETT sprendimų bazė [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <<http://curia.eu.int/juris/cgi-bin/form.pl?lang=lt>>.

## **TRANSACTION VALUE AS KEY CONCEPT OF CUSTOMS VALUATION**

**Aistė Medelienė, Andrius Paulauskas**

### **S u m m a r y**

In this article application grounds of transaction value as the main method for establishing customs value are analyzed, i. e. conditions to apply customs value method, adjustments to the transaction value, reasons not to apply alternative methods. Relevant legal acts and court practice are examined.

The first and main basis for determining the customs value of imported goods is transaction value. Transaction value is the price actually paid or paya-

ble for the goods when sold for export to the customs territory of the Community.

To apply transaction value method the transaction must satisfy the following conditions: there are no restrictions applicable to the disposition or use of the imported goods by the buyer; the sales price is not subject to any condition whose value can not be determined; that the seller is not entitled to any part of the proceeds of the resale, disposition or use of the

goods by the importer as a subsequent stage, directly or indirectly; and that no relationship, if any, shall exist between the seller and buyer which affects the transaction value.

When a declaration has been presented and where the customs authorities has reasonable doubt of the truth or accuracy of the particulars or of documents produced in support of this declaration, the customs authorities may ask the importer to provide further explanation, including documents or other evidence, that the declared value represents the total amount actually paid or payable for the imported goods, adjusted in accordance with the provisions of Community Customs Code. If, after receiving further information, or in the absence of a response, the customs authorities still has reasonable doubts about the truth or accuracy of the declared value, it may be deemed that the customs value of the imported goods can-

not recognize declared transaction value. It has to be noted that the fact that the buyer and the seller are related shall not in itself be ground for regarding the transaction value as unacceptable.

Reasonable doubts of customs must be specifically stated, i. e. customs shall determine and prove basis of these doubts. The only fact that importers declared transaction value is less than are Customs comparable prices is not a background not to apply transaction value valuation method.

Burden of proof shall be spread between the parties. Before taking a final decision, the customs authorities shall communicate to the importer, in writing if requested, its grounds for having doubt on the truth or accuracy of the particulars or documents produced and the importer shall be given a reasonable opportunity to respond and to prove that declared value of good is correct.

*Įteikta 2007 m. gruodžio 3 d.*

*Priimta publikuoti 2008 m. kovo 7 d.*