

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Konstitucinės ir administracinės teisės katedra**

Vytauto Sereikos,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų atšakos studento

Magistro darbas

**Sandorio vertės metodas kaip pagrindinis muitinio įvertinimo
metodas**

Vadovas: lekt. dr. Aistė Medelienė

Recenzentas: lekt. dr. Vitas Vasiliauskas

Vilnius 2008

Turinys

Ižanga	2
1. Sandorio vertės metodo reglamentavimo bendrosios nuostatos	4
2. Priežastys, lemiančios sandorio vertės metodo buvimą pagrindiniu	5
3. Sandorio vertės pagrindinių koncepcijų išaiškinimas.....	7
3.1. Pardavimas	7
3.2. Pardavimas eksportui į Bendrijos muitų teritoriją.	9
3.3. Faktiškai sumokėta ar mokėtina kaina	12
3.4. Pirkėjo veikla savo sąskaita	18
4. Sandorio vertės metodo netaikymo sąlygos.....	20
4.1. Pirkėjui taikomi disponavimo prekėmis arba prekių naudojimo apribojimai	21
4.2. Prekių pardavimui arba jų kainai turi įtakos tam tikros sąlygos arba aplinkybės, kurių poveikio vertinamų prekių pardavimui arba kainai neįmanoma įvertinti	23
4.3. Tam tikros pajamos, gautos pirkėjui toliau perparduodant, perleidžiant ar naudojant prekes, tiesiogiai ar netiesiogiai atitenka pardavėjui	29
4.4. Pirkėjas ir pardavėjas tarpusavyje susiję, o sandorio vertė muitinei nepriimtina	30
5. Sandorio kainos patikslinimas.	33
5.1. Patikslinimas išlaidomis, kurios turi būti pridėtos prie muitinės vertės	33
5.1.1. Komisiniai ir apmokėjimas tarpininkams	35
5.1.2. Išlaidos talpykloms ir pakavimui	36
5.1.3. Pirkėjo tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, susijusių su importuojamų prekių gamyba ir pardavimu eksportui, vertės išlaidos	37
5.1.4. Autoriniai atlyginimai ir mokesčiai už licencijas	42
5.1.5. Pardavėjui tenkančios dalies pajamų, gautų toliau perparduodant, perleidžiant arba naudojant importuojamas prekes vertė.....	44
5.1.6. Importuojamų prekių gabenimo ir draudimo išlaidos:.....	44
5.2. Išlaidos, kurios atimamos iš muitinės vertės	49
6. Dokumentai pagrindžiantys sandorio vertę	53
7. Importuojamų naudotų automobilių muitinio įvertinimo specifika.....	55
Išvados	57
Santrauka.....	58
Summary	59
Literatūros sąrašas.....	60

Ižanga

XX amžiaus viduryje įsivyraujantis ir vis stiprėjantis valstybių vidaus rinkos protekcionizmas sudarė prielaidas valstybėms ieškoti priimtino būdo spręsti tarptautinės prekybos problemas. Ilgus metus trukusių daugiašalių valstybių derybų rezultatas – priimti susitarimai dėl įvairių muitinės taisyklių suvienodinimo, o vienas svarbiausių – įtvirtintos aiškios ir nuoseklios taisyklės, susijusios su muitinės vertės nustatymu. Muitinio įvertinimo tikslais naudojamas sandorio vertės metodas laikytinas pagrindiniu metodu, nuo kurio tiesiogiai priklauso tikroji muitų, mokesčių ir rinkliavų suma, todėl jam turi būti skiriamas ypatingas dėmesys.¹

Nepaisant to, kad sandorio vertės metodas palyginti nenaujas reiškinys tiek užsienio, tiek ir Lietuvos praktikoje, tačiau išlieka aktualus išskylančių tam tikrų šio metodo praktinio taikymo problemų atžvilgiu. Valstybės surenkamų muitų dydis priklauso nuo importuojamų prekių kilmės, prekių priskyrimo konkrečiai Kombinuotosios nomenklatūros pozicijai bei prekių muitinės vertės, kuri, beje, yra viena pažeidžiamiausių iš minėtų trijų elementų. Reikia pastebėti, kad šio metodo aktualumą pagrindžia ir teismuose dėl jo netaikymo pagrįstumo kylančių ginčų skaičius. Tai ir paskatino autorių gilintis į šią temą.

Šia tema Lietuvoje nėra plačiai diskutuojama teisinėje literatūroje – ieškant literatūros magistro darbui, pavyko rasti vos keletą straipsnių ir knygų analizuojama tema. Todėl šis darbas yra vienas iš pirmųjų Lietuvoje detaliau nagrinėjantis sandorio vertės metodą. Originalumą pagrindžia dar ir tai, kad darbe pateikiama nemažai Lietuvos vyriausiojo bei administracinio teismo praktikos, išreiškiama autoriaus nuomonė tam tikrais nagrinėjamais klausimais.

Pati tema „sandorio vertės metodas kaip pagrindinis muitinio įvertinimo metodas“ suponuoja tai, kad ją galima nagrinėti keliais aspektais. Visų pirma, galima nagrinėti priežastis, lemiančias šio metodo buvimą pagrindiniu ir išskirtiniu kitų metodų atžvilgiu. Taip pat sandorio vertės metodą galima nagrinėti kaip vieną iš mutinio įvertinimo metodų, nesigilinant į kitų muitinio įvertinimo metodų palyginamąją analizę. Magistrinio darbo tema bus vystoma pastaruoju aspektu. Tokį temos pasirinkimą sąlygojo šio aspekto praktinis pobūdis. Be to, sandorio vertės metodo išskirtinumą lemia daugiau istorinės, politinės bei ekonominės priežastys. Kadangi sandorio vertės metodas neapsiriboja jo

¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. balandžio 27 d. nutartis administracinėje byloje *UAB „Gigaleda“ v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos*, Nr.A⁴-430/2007.

taikymu tik Lietuvos Respublikos teritorijoje, magistriniame darbe bus analizuojami tarptautiniai, Europos Sąjungos bei nacionaliniai teisės aktai.

Pagrindinis šio darbo tikslas- išanalizuoti materialiąją sandorio vertės metodo reglamentavimo bazę, atskleidžiant sandorio vertės pagrindinių koncepcijų turinį, sąlygas, kurioms esant šis metodas netaikytinas, išlaidų grupes, kurios pridedamos ar atimamos skaičiuojant muitinę vertę. Taip pat bus stengiamasi išanalizuoti tiek Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, tiek Europos Teisingumo Teismo praktiką bei nustatyti praktines šio metodo taikymo problemas.

Šiame magistro darbe daugiausia dėmesio bus skiriama sandorio vertės metodo pagrindinių koncepcijų išaiškinimui bei šio metodo netaikymo pagrindams. Pirmiausiai šiame darbe bus trumpai nagrinėjamos bendrosios sandorio vertės metodo reglamentavimo nuostatos bei bendrais bruožais apibūdinamos priežastys, lemiančios sandorio vertės metodo išskirtinumą. Vėliau siekiama išsiaiškinti pagrindines sandorio vertės metodo koncepcijas, netaikymo pagrindus, faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos patikslinimą išlaidomis, kurios turi būti pridėtos ir patikslinimą išlaidomis, kurios turi būti atimtos iš muitinės vertės. Galiausiai bus nagrinėjami sandorio vertę pagrindžiantys dokumentai bei importuojamų naudotų automobilių muitinio įvertinimo specifika.

Šiame darbe naudojami analizės, palyginimo bei loginis metodai. Analizės metodo pagalba analizuojamos teisės aktų nuostatos bei teismų sprendimai. Palyginimo metodas naudojamas palyginti nacionalinių teisės aktų atitiktį Europos Sąjungos teisės aktams bei tarptautiniams dokumentams. Loginis metodas naudojamas atskleidžiant teisės normų turinį, pateikiant apibendrinimus bei išvadas.

Kadangi lietuviškoje teisinėje literatūroje sandorio vertės metodei skiriamas nepakankamas dėmesys, todėl daugiausiai bus remiamasi Europos Sąjungos bei Lietuvos teisės aktais, Europos Teisingumo Teismo ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika bei užsienio šalių teisine literatūra.

1. Sandorio vertės metodo reglamentavimo bendrosios nuostatos

Lietuva, kaip ir daugelis kitų šalių, prisijungusi prie Bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos², įsipareigojo taikyti pasaulinėje praktikoje nusistovėjusias taisykles, susijusias su prekės kilmės, muitinės vertės nustatymu ir kitomis. Bendrajame susitarime Dėl muitų tarifų ir prekybos numatyta, kad importuojamos prekės muitinis įvertinimas turėtų būti grindžiamas faktine importuojamos prekės, kuriai taikomas muitas, verte arba panašios prekės verte, o ne nacionalinės kilmės prekės verte arba ginčytinomis bei fiktyviomis vertėmis.³ Šio susitarimo įgyvendinimui priimta Sutartis dėl 1994 m. bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos vii straipsnio įgyvendinimo,⁴ kuriame muitinis prekių įvertinimas, taikant sandorio vertės metodą, laikytinas pagrindiniu ir tiksliausiai apibrėžiančiu prekių muitinę vertę. Šioje sutartyje nustatytos vieningos visų Pasaulio Prekybos Organizacijos narių muitinio įvertinimo taisyklės. Remiantis šiais tarptautiniais susitarimais, importuojamų prekių muitinės vertės nustatymas grindžiamas griežtai apibrėžtomis taisyklėmis.

Europos Sąjungos mastu sandorio vertės metodas įtvirtintas 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamente (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą⁵ (toliau Muitinės kodeksas). Muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalis nustato, kad importuojamų prekių muitine verte būtų laikoma sandorio vertė. Tokia teisės akto formuluotė aiškiai nurodo sandorio vertės metodą kaip pagrindinį muitinio įvertinimo metodą. Jis privalo būti taikomas visais atvejais, nebent yra tam tikros sąlygos, nurodytos Muitinės kodekso 29 straipsnyje, ir sąlygojančios kitų muitinės vertės nustatymo metodų parinkimą ir taikymą. Verta pabrėžti, kad Muitinės kodekse nurodyti metodai privalo būti taikomi laikantis griežtos hierarchinės tvarkos, tai yra, kai negalima taikyti sandorio vertės metodo, tuomet privalu taikyti tapačių prekių metodą, jei šis netinka, taikomas panašių prekių sandorio vertės metodas ir t.t. Ir atvirkščiai, jei nėra aplinkybių ar sąlygų sandorio vertės metodo netaikymui, tuomet, nustatant muitinę vertę, negalima remtis kitais muitinės vertės nustatymo metodais.

Sandorio vertės metodo taikymą taip pat reglamentuoja 1993 liepos 3 d. Komisijos reglamentas (EEB) Nr. 2545/93, išdėstantis tarybos reglamentą (EEB) Nr. 2913/92,

² (Valstybės žinios, 2001, Nr. 46-1620).

³ 1994 m. Bendrasis susitarimas dėl muitų tarifų ir prekybos (Valstybės žinios, 2001, Nr. 46-1620), 7 straipsnio 2 dalies a punktas.

⁴ (OL, 1994 L, 336/119 p. 0119 – 0137).

⁵ OL, 1992 L 302, p. 1 (su pakeitimais ir papildymais).

nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas⁶ (toliau Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatos). Šis reglamentas padeda užpildyti Muitinės kodekse esančias spragas ir detaliau suregulmentuoti Muitinės kodekso nuostatas. Tiek Muitinės kodeksas, tiek Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatos tiksliai atkartoja Bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos bei Sutarties dėl 1994 m. bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos vii straipsnio įgyvendinimo nuostatas bei aiškinamąsias pastabas. Sandorio vertė turi būti apskaičiuota griežtai laikantis Muitinės kodekse ir Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatose nustatytų formalumų ir reikalavimų, taip pat remiantis Europos Teisingumo Teismo sprendimais, kurie turi didelę praktinę reikšmę šio metodo taikymui ir interpretacijai.

Lietuvos mastu, Europos Sąjungos teisės aktų nuostatų įgyvendinimui, priimta nemažai Vyriausybės bei Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus įsakymais patvirtintų taisyklių, metodikų bei instrukcijų.

Taikant sandorio vertės metodą, taip pat rekomenduotina vadovautis Europos Komisijos paaiškinimais ir rekomendacijomis, Pasaulio Prekybos Organizacijos Muitinio įvertinimo komiteto sprendimais. Neabejotinai didelę praktinę reikšmę turi ir Pasaulio Muitinių Organizacijos rekomendacijos, Pasaulio Muitinių Organizacijos Muitinio įvertinimo techninio komiteto nurodymai, išvados, paaiškinimai, patarimai bei komentarai. Nors šie dokumentai yra tik rekomendacinio pobūdžio, bet į juos valstybės narės atsižvelgia, rengdamos nacionalinius teisės aktus.

2. Priežastys, lemiančios sandorio vertės metodo buvimą pagrindiniu

Jei prekės būtų apmokestintos fiksuotu dydžiu nuo importuojamų vienetų kiekio ar kitokio prekės mato etalono, tai įvertinti valstybėms priklausančias muitų sumas būtų labai lengva ir mutininis įvertinimas nebūtų toks svarbus.⁷ Šiuolaikinė muitų apmokestinimo sistema remiasi vertinamuoju (lot.- *ad valorem*) principu, todėl tinkamų metodų parinkimas ir pritaikymas sąlygoja teisingą muitų, mokesčių ir kitokių rinkliavų surinkimą. Praktikoje sandorio vertės metodas laikytinas pagrindiniu, o visuotinį šio metodo pripažinimą lemia daugelis veiksnių.

Pirmiausia, šis metodas yra pats paprasčiausias tiek supratimo, tiek taikymo prasme.⁸ Tiek tarptautiniai susitarimai, tiek ir Europos Sąjungos teisės aktai ir jų pagrindu

⁶ (OL L 253, 11.10.1993, p. 1).

⁷ HORTON, Michael J. Import and customs law handbook. New York: Quorum Books, 1992, p. 53.

⁸ *Ibid.*, p. 55.

priimti nacionaliniai teisės aktai skiria ypatingą dėmesį šio metodo teoriniam ir praktiniam pritaikomumui ir pagrįstumui. Taisyklės, sukurtos vadovaujantis minėtais teisės aktais ir susitarimais, sudaro prielaidas šio metodo teisiniam aiškumui. Skirtingai nei kiti muitiniam įvertinimui naudojami metodai, sandorio vertės metodas taikomas labai griežtai apibrėžtomis taisyklėmis, nustatančiomis aiškias šio metodo netaikymo sąlygas.

Taip pat sandorio vertės metodas padeda užtikrinti tarptautinių susitarimų nustatytus tikslus, didesnę jų įgyvendinimo vienodumą ir patikimumą, nešališkos sistemos, užkertančios kelią sutartinių ar fiktyvių muitinių verčių taikymui įgyvendinimą.⁹ Pasauliniu mastu taikomo vienodo metodo pranašumas – vienodų sąlygų prekių konkurencijai užtikrinimas. Vienoda ir stabili muitinio įvertinimo sistema sudaro galimybę prekybos šalims planuoti savo veiklą, tuo pačiu palengvina muitinių darbą, sudaro sąlygas skaidrumui ir lygiateisiškumui tuo požiūriu, kad importuojamų prekių vertė iš skirtingų valstybių bus įvertinama apytiksliai vienodai.¹⁰

Be to, šio metodo pripažinimas pagrindiniu remiasi ekonominiu požiūriu pagrįstu vertės skaičiavimu. Muitinis įvertinimas atliekamas faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos pagrindu, tai yra, visa išlaidų vertė, kuri susidaro prekės gamybos proceso metu, pridėdamas tam tikras išlaidas nurodytas Muitinės kodekso 32 straipsnyje, bei atimant tam tikras išlaidas, kurias patiria pirkėjas ir kurios ekonomine prasme nors ir didina prekių vertę, tačiau patiriamos pirkėjui tokiu momentu ar būdu, kurios sąlygoja muitinės vertės nepadidėjimą ar kurios laikytinos nestipriai įtakojančios bendros prekės vertės dalį.

Sandorio vertės metodo kaip pagrindinio muitinio įvertinimo metodą pagrindžia ir tai, kad šis metodas Lietuvos muitinėje, kaip ir kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse, taikomas maždaug 95 procentų importo atveju.¹¹

Taigi šio metodo paprastumas, aiškumas, praktinis pritaikomumas, vienodumas, ekonominis pagrįstumas nulemia šio metodo visuotinį pripažinimą, bei sudaro prielaidas, kiek leidžia sąlygos, muitinio įvertinimo tikslais šiam metodui būti pagrindiniu kitų metodų atžvilgiu. Tačiau šio metodo kaip muitinio įvertinimo pagrindo taikymas nėra absoliutus, kadangi „įstatymas“ plačiąja prasme numato specifines šio metodo taikymo sąlygas.

⁹ Sutartis dėl 1994 m. bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos vii straipsnio įgyvendinimo, (OL, 1994 L, 336/119 p. 0119 – 0137), preambulė.

¹⁰ MACRORY P. F. J.; EDMUND, A.; PLUME, A.M.G. *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*. US: Springer, 2005, p. 534.

¹¹ Radžiukynas Juozas. Importuojamų prekių muitinio įvertinimo kontrolė Lietuvos muitinėje Europos Bendrijos muitinių kontekste. *Jurisprudencija*, 2005, t. 73(65), p. 48.

3. Sandorio vertės pagrindinių koncepcijų išaiškinimas.

Sandorio vertės metodas – tai specifinis muitinio įvertinimo metodas, skirtas nustatyti importuojamų prekių vertę, nuo kurios skaičiuojami privalomi sumokėti muitai bei kiti mokesčiai. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas ne kartą yra pabrėžęs, kad prekių muitinė vertė- svarbiausias muitų tarifų sistemos elementas, nuo kurio tiesiogiai priklauso tikroji muitų, mokesčių ir rinkliavų suma, todėl šiai vertei pagrįsti keliami ypatingi reikalavimai.¹² Tam, kad importuojamų prekių muitine verte būtų galima laikyti sandorio vertę, turi būti įvertintos visos sąlygos ir aplinkybės: pardavimas, pardavimas eksportui į importuojančią šalį, kaina, priklausanti sumokėti arba sumokėta už prekes, pirkėjo veikla jo sąskaita ir visi prekės vertės elementai.¹³ Muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalis nustato, 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 32 ir 33 straipsniais (...). Taigi analizuojant teismų praktiką ir Muitinės kodekso 29 straipsnį, galima teigti, kad muitiniam įvertinimui, taikant sandorio vertės metodą, svarbios tokios sąlygos:

- pardavimas;
- pardavimas eksportui į Bendrijos muitų teritoriją.;
- faktiškai sumokėta ar mokėtina kaina;
- pirkėjo veikla savo sąskaita.

3.1. Pardavimas

Pardavimo sąlyga yra viena svarbiausių sandorio vertės metodo taikymui. Sandorio vertės metodas negalės būti taikomas tais atvejais, kai tarp šalių nesusiklosto pardavimo santykių. Nei Bendrajame susitarime dėl muitų tarifų ir prekybos, nei Sutartyje dėl 1994 m. Bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos vii straipsnio įgyvendinimo ar Bendrijų teisės aktuose nėra pateiktų aiškinamųjų pastabų dėl pardavimo sąvokos. Pasaulio Muitinių Organizacijos Muitinio įvertinimo techninis komitetas nurodo, kad sąvoka „pardavimas“ turėtų būti interpretuojama plačiąja prasme, atsižvelgiant į Sutarties dėl 1994 m. bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos vii straipsnio įgyvendinimo

¹² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. balandžio 27 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Gigaleda“ v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos, Nr.A⁴-430/2007.

¹³ *Ibid.*

1 ir 8 straipsnio nuostatas.¹⁴ Tais atvejais, kai pardavimo egzistavimas diskutuotinas, pardavimas turėtų būti grindžiamas nacionalinės teisės aktais, o prireikus pasiremiant ir Jungtinių tautų konvencija Dėl vienodos tarptautinės prekybos teisės (angl. *UN Convention on the Uniform Law on the International Sale of Goods*).¹⁵ Lietuvos Respublikos civilinio kodekso¹⁶ 6.305 straipsnio 1 dalyje pirkimą- pardavimą apibūdina, kaip vienos šalies (pardavėjo) išipareigojimą perduoti daiktą (prekę) kitai šaliai (pirkėjui) nuosavybės ar patikėjimo teise, o kitos šalies (pirkėjo) išipareigojimą priimti daiktą (prekę) ir sumokėti už jį nustatytą pinigų sumą (kainą). Vertinant šį straipsnį, galima teigti, kad pirkimo- pardavimo momentas bus laikomas šalių susitarime nustatytų sąlygų įvykdymas. Taigi pardavimu bus laikomas tik teisėtas veiksmas, kuris turės visus elementus– pirkėją, pardavėją, šalių ketinimą perduoti nuosavybės teisę ir riziką, sutartą atlygį.

Labai svarbu, kad prekių pardavimas įvyktų prieš importą, priešingu atveju, nebus galima taikyti sandorio vertės metodo. Sandorio vertė remiasi kaina, faktiškai sumokėta arba mokėtina už prekes, parduodamas eksportui į Bendrijos muitų teritoriją, todėl nesant pardavimo, kaip pagrindinės sąlygos šio metodo taikymui, prekės negali būti laikomos muitinio įvertinimo, taikant sandorio vertės metodą, objektu, o muitinė vertė bus nustatoma remiantis kitais muitinio įvertinimo metodais. Laikoma, kad prekės nėra parduotos tais atvejais, kai jos suteiktos nemokamai ar dalinai apmokėtos (dovanos, reklaminiai daiktai, komerciniai pavyzdžiai), konsignacijos, lizingo pagrindu ar nuomos būdu gautos prekės, kurių nuosavybė išlieka pardavėjui, ar filialo, kuris nėra atskiras juridinis asmuo, importuotos prekės.¹⁷

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. liepos 21 d. administracinėje byloje *UAB "Atžalynas" v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A¹¹ – 673/2004 kilo ginčas dėl sandorio vertės metodo netaikymo, kai prekių pardavimui arba jų kainai turėjo įtakos tam tikros sąlygos arba aplinkybės, kurių poveikio prekių pardavimo sandorio vertei neįmanoma nustatyti. Importuotojui prekės buvo tiekiamos konsignacijos pagrindais. Konsignacijos sutartys pasižymi tuo, kad importuojamos prekes į šalies rinką nepriklauso importuotojui nuosavybės teise, tai yra, prekės neparduodamos importuotojui, todėl jos negali remtis faktiškai sumokėtos ar mokėtinios kainos koncepcija. Tokia teismo nutartis kritikuotina, kadangi sandorio vertės

¹⁴ MACRORY P. F. J.; EDMUND, A.; PLUME, A.M.G. *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*. US: Springer, 2005, p. 553.

¹⁵ *Ibid.*, p. 553.

¹⁶ (Valstybės žinios, 2000-09-06, Nr. 74-2262).

¹⁷ RADŽIUKYNAS, Juozas. *Importuojamų prekių muitinis įvertinimas*. Vilnius: LII, 1997, p. 16.

metodas negalėjo būti taikomas vien dėl to, kad sandorio vertės neįmanoma apskaičiuoti, kai nėra pardavimo.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. spalio 12 d. administracinėje byloje V. Palio IĮ v. *Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A¹⁸-868/2007 kilo ginčas dėl sandorio vertės metodo netaikymo, kai prekių pardavimui arba jų kainai turėjo įtakos tam tikros sąlygos arba aplinkybės, kurių poveikio prekių pardavimo sandorio vertei neįmanoma nustatyti. Aplinkybė, kuria buvo remtasi netaikant sandorio vertės metodą, buvo neįrodytas pardavimo faktas. Tokia teismo nutartis kritikuotina, nes tiek teorijoje, tiek ir praktikoje pardavimo fakto neįrodymas yra atskiras pagrindas netaikyti sandorio vertės metodą. Be to, tokią nuostatą pagrindžia Muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalies sisteminis vertinimas. Tam, kad importuojamoms prekėms būtų taikomas sandorio vertės metodas, importuojamų prekių vertė turi remtis faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos koncepcija už prekes, parduodamas eksportui į Bendrijos muitų teritoriją, prireikus patikslinta Muitinės kodekso 32 ir 33 straipsniais. Tam, kad būtų galima sandorio vertės nepripažinti Muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalies a-d punktų pagrindu, importuojamos prekės turi atitikti ir bendrąsias sąlygas, tai yra, būti parduotos ir parduotos eksportui.

Taigi tam, kad muitinė vertė būtų skaičiuojama faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos pagrindu, svarbu, kad prekės, kurios yra muitinio įvertinimo objektu, remtųsi šių prekių pardavimo koncepcija. Nesant pardavimo kaip būtinos sąlygos sandorio vertės metodo taikymui, prekių muitinė vertė bus nustatyta remiantis kitais muitinio įvertinimo metodais.

3.2. Pardavimas eksportui į Bendrijos muitų teritoriją.

Muitinės kodekso 29 straipsnyje, apibūdinant sandorio vertę, apibrėžiamas prekių pardavimo pobūdis. Prekės privalo būti ne tik pardavimo objektu, bet taipogi apimti šių prekių parduotų eksportui sąlygą. Nei Muitinės kodeksas, nei Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatos nepateikia pardavimo eksportui sąvokos. Europos Teisingumo Teismas 1990 m. birželio 6 d. byloje C-11/89, *Unifert Handels GmbH v Hauptzollamt Münster* (1990), I-02275 nusprendė, kad sąvoka “parduota eksportui” daro užuominą, kad pardavimo momentu yra susitarta, kad prekės esančios ne Bendrijos muitų teritorijoje bus atgabentos į Bendrijų teritoriją. Iš to seka, kad prekių pardavimui eksportui yra svarbus tarptautinis prekių perdavimas.

Verta pastebėti ir tai, kad tarptautinėje prekyboje dažnai pardavimas įvyksta ne eksportuojančioje valstybėje. Muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalyje, kurioje apibrėžiama sandorio vertės sąvoka, nereikalaujama specifinių sąlygų tiek pirkėjui, tiek pardavėjui. Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 147 straipsnio 3 dalyje aiškiai numatyta, jog pirkėjui nereikia įvykdyti kitų sąlygų, išskyrus tą, kad jis turi būti pardavimo sandorio šalimi. Be to, nei Muitinės kodeksas, nei Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatos nenumato, kad pardavimas eksportui turėtų būti siejamas su eksportuotojo gyvenamąja ar verslo vieta. Tą patvirtina Europos Teisingumo Teismo išvados, kad sandorio vertės metodo sampratos požiūriu, visiškai nesvarbu, kurioje šalyje įsteigti pardavimo sutarties šalys.¹⁸ Be to, Europos Teisingumo Teismo nuomone, sąvoka “parduota eksportui” susijusi tik su preke, o ne pardavėjo situacija. Jeigu prekės parduodamos toje pačioje valstybėje ir jos neišgabenamos į kitą muitų teritoriją, tai bus laikytina vidaus prekyba, ir visiškai nesvarbu, kad pardavėjas yra užsienyje įregistruotas ir veikiantis subjektas. Atitinkamai, susitarimas dėl kainos tarp šalių, įsteigtų Bendrijos teritorijoje, gali būti laikomas sandorio verte. Tuo tarpu deklarantas privalo turėti savo registruotą buveinę, centrinę būstinę arba nuolatinį verslo padalinį, o jei deklarantas fizinis asmuo – jis privalo įprastai gyventi Europos Bendrijų teritorijoje.¹⁹ Galiausiai, jei pirkėjas perparduoda prekes kitam asmeniui į trečiąją šalį iki muitinio įvertinimo, toks veiksmas nelaikomas eksportu į Bendrijų muitų teritoriją.²⁰

Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 147 straipsnio 1 dalis pardavimą eksportui sieja su importuotų prekių deklaravimu išleidimui į laisvą apyvartą. Teorijoje ir praktikoje ilgai vyko diskusijos, ar pardavimo eksporto sąlyga, siejama su išleidimu į laisvą apyvartą, gali būti vertintina tik pirmojo pardavimo atžvilgiu. Tarptautinėje prekybos praktikoje yra įprasta, kad prekės, dar neimportuotos į šalį, tampa prekių perpardavimo objektu. Tokiu atveju labai svarbu, kurios kainos pagrindu bus įvertinamos importuojamos prekės. Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 147 straipsnio 1 dalis įtvirtino nuostatą, kad vėlesnių perpardavimų iki muitinio įvertinimo atveju tik paskutinis pardavimas, po kurio prekės įvežamos į Bendrijos muitų teritoriją, arba Bendrijos muitų teritorijoje įvykęs pardavimas, prieš prekėms įforminant išleidimo į laisvą apyvartą, procedūrą yra laikomas požymiu, kad jos buvo parduotos eksportui į Bendrijos muitų teritoriją. Taigi šis Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų straipsnis nedraudžia prekes

¹⁸ Europos teisingumo teismas 1990 m. birželio 6 d. Sprendimas byloje C-11/89, *Unifert Handels GmbH v Hauptzollamt Münster* (1990), ECR I-02275.

¹⁹ 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (su vėlesniais pakeitimais) (OL, 1992 L 302, p. 1), 64 straipsnio 2 dalies b punktas.

²⁰ Europos teisingumo teismas 1990 m. birželio 6 d. Sprendimas byloje C-11/89, *Unifert Handels GmbH v Hauptzollamt Münster* (1990), ECR I-02275.

perparduoti kitiems asmenims iki išleidimo į laisvą apyvartą ir naudotis paskesnėmis faktiškais sumokėtomis ar mokėtinomis kainomis, norint įvykdyti sąlygą eksportui. Be to, Muitinės kodekso 147 straipsnis nedraudžia naudoti ir pardavimo, įvykusio prieš paskutinį pardavimą, po kurio prekės buvo įvežtos į Bendrijos muitų teritoriją, kainą. Europos Teisingumo Teismo nuomone, importuotojas turi laisvę pasirinkti kurią tik nori pardavimo kainą, kuri bus naudojama kaip muitinio įvertinimo pagrindas, su sąlyga, kad importuotojas galės pateikti kompetentingai muitinės administracijai visas reikalingas detales ir dokumentus, susijusius su pasirinkta kaina.²¹ Be to, Europos Teisingumo Teismas pažymėjo, kad padarius atitinkamą pasirinkimą ir išleidus prekes į laisvą apyvartą, importuotojas nebegali keisti savo pasirinkimo. „Paskutinis pardavimas“ taip pat gali reikšti pardavimą, įvykusį prekėms jau esant EB (pvz., kai prekės sandėliuojamos).²² Europos komisijos Muitinės kodekso komiteto Muitinio įvertinimo pakomitetas nurodo tokias galimybes pagrįsti pardavimą eksportui, naudojantis kaina prieš paskutinį perpardavimą:

- prekės pagamintos pagal EB specifikacijas arba nurodyta, kad jos neskirtos kitokiam naudojimui ar paskirties vietai;
- šios prekės buvo konkrečiai pagamintos EB pirkėjui;
- konkrečios prekės užsakomos tarpininkui, kuris įgyja prekes iš gamintojo, ir prekės tiesiogiai gabenamos į EB iš to gamintojo patalpų.²³

Kalbant apie pardavimą eksportui į Bendrijos muitų teritoriją, svarbu pabrėžti, kad ši sąvoka neturi būti aiškinama kaip duodanti nuorodą laikui, kuris būtų svarbus vertinant, ar kaina yra tinkama.²⁴ Pati sąvoka apibūdina tik paties sandorio sąlygų ypatumus ir jokiū būdu nenurodo, koks laiko tarpas turi praeiti nuo pardavimo iki eksporto momento. Būtent dėl šios priežasties laiko tarpas tarp pardavimo ir eksporto negali sąlygoti sandorio vertės metodo netaikymo. Sandorio vertės metodas turi būti taikomas nepriklausomai nuo laiko, kai buvo sudarytas sandoris dėl prekių pardavimo eksportui, ir todėl nepriklausomai nuo prekių rinkos svyravimų, atsiradusių po sandorio sudarymo.²⁵

²¹ Europos teisingumo teismas 1990 m. birželio 6 d. Sprendimas byloje C-11/89, *Unifert Handels GmbH v Hauptzollamt Münster* (1990), ECR I-02275.

²² Europos komisijos Muitinės kodekso komiteto Muitinio įvertinimo pakomitetas, *Muitinio įvertinimo kompendiumas* (2002) (su papildymais). [Žiūrėta 2004-04-10]. Prieiga per internetą < http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/customs_duties/declared_goods/european/compendium_2007_lt.pdf >, p. 39.

²³ *Ibid.*, p. 39.

²⁴ MACRORY P. F. J.; EDMUND, A.; PLUME, A.M.G. *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*. US: Springer, 2005, p. 546.

²⁵ *Ibid.*, p. 546.

Taigi tam, kad muitinė vertė būtų laikoma sandorio verte, svarbu net tik nuosavybės teisės perėjimas kitam asmeniui prekių pardavimo forma, bet ir pačių prekių pardavimo tikslas – prekių tarptautinis gabenimas iš vienos muitų teritorijos į kitą.

3.3. Faktiškai sumokėta ar mokėtina kaina

Sandorio vertė idealiu atveju bus sąskaitoje faktūroje nurodyta kaina, į kurią bus įtraukti visi pirkėjo privalomi mokėjimai pardavėjui. Tačiau neretai sąskaitoje faktūroje nurodyta kaina dėl pirkėjo ir pardavėjo tarpusavio sąsajų, noro susimąžinti privalomų mokėti muitų ir kitų mokesčių neatitinka rinkoje egzistuojančių kainų. Būtent Bendrasis susitarimas Dėl muitų tarifų ir prekybos numato pagrindinius sandorio vertės metodo taikymo principus ir nuostatas. Bendrajame susitarime Dėl muitų tarifų ir prekybos 7 straipsnio 2 dalies b punkte pabrėžiama, kad „Faktinė verte“ turėtų būti laikoma tokia kaina, už kurią importuojančios valstybės įstatymų nustatytu laiku ir nustatytoje vietoje tokia ar panaši prekė, esant įprastiniams prekybiniam ryšiams bei ryškios konkurencijos sąlygomis, yra parduodama arba siūloma parduoti.²⁶ Šiuo atveju, ši nuostata labai svarbi dėl prekės kainos faktiškumo elemento apibūdinimo. Bendrajame susitarime Dėl muitų tarifų ir prekybos 1 priede teigiama, kad Pagal VII straipsnį būtų teisinga laikyti, kad „faktinė vertė“ yra ta, kuri nurodyta važtaraštyje plus nenurodytas mokestis už pagrįstas išlaidas, įeinančias į „faktinę vertę“, ir plus bet kokia neįprasta nuolaida ar kitoks kainos sumažinimas žemiau normalios konkurencinės kainos.²⁷ Šių principinių nuostatų įgyvendinimui, Sutartyje dėl 1994 m. bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos vii straipsnio įgyvendinimo numatyta, kad importuojamų prekių muitinė vertė turi būti sandorio vertė, t. y. kaina, faktiškai sumokėta ar mokėtina už prekę, parduodamą eksportui į importuojančią šalį, ir patikslinta pagal 8 straipsnio nuostatas.²⁸

Faktiškai sumokėta ar mokėtina kaina- tai visi pirkėjo įvykdyti ar priklausantys įvykdyti mokėjimai pardavėjui arba pardavėjo naudai už importuotas prekes, įskaitant visus įvykdytus arba priklausančius įvykdyti pirkėjo mokėjimus pardavėjui arba, vykdant pardavėjo išpareigojimus, trečiajam asmeniui, esančius importuotų prekių pardavimo pirkėjui sąlyga.²⁹ Analizuojant šį straipsnį, galima konstatuoti, kad faktiškai sumokėta ar

²⁶ Bendrasis susitarimas dėl muitų ir tarifų, 7 straipsnio 2 dalies b punktas.

²⁷ Bendrasis susitarimas dėl muitų ir tarifų, pastabos ir papildomos nuostatos dėl 7 straipsnio.

²⁸ Sutartis dėl 1994 m. bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos vii straipsnio įgyvendinimo, 1 straipsnio 1 dalis.

²⁹ 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (su vėlesniais pakeitimais) (OL, 1992 L 302, p. 1), 29 straipsnis 3 dalis a punktas.

mokėtina kaina įprasmina sandorio vertės kaip prekių muitinės vertės nustatymo metodo pagrindinius vertės skaičiavimo kriterijus ir principus.

Pirmiausia, ši kaina turi apimti visus mokėjimus, padarius atitinkamus Muitinės kodekso privalomus ir leidžiamus patikslinimus. Muitinės kodekso 32 straipsnyje nurodytieji patikslinimai neturėtų būti tapatinami su faktiškai sumokėta ar mokėtina kaina. Faktiškai sumokėta ar mokėtina kaina gali apimti Muitinės kodekso 32 straipsnyje nurodytus patikslinimus, bet taip pat ji gali apimti ir Muitinės kodekso 33 straipsnyje įvardintus patikslinamus, kurie turi būti atimti iš bendros sandorio vertės. Be to nagrinėjant faktiškai sumokėtos ar mokėtinės kainos santykį su Muitinės kodekso 32 straipsnyje nurodytais patikslinimais, reikėtų akcentuoti, kad net ir tais atvejais, kai tam tikri mokėjimai ar išlaidos nėra nurodytos privalomų patikslinimų forma Muitinės kodekso 32 straipsnio prasme, dar nereiškia, kad tokios išlaidos nebus laikytinos neatskiriama faktiškai sumokėtos ar mokėtinės kainos dalimi.³⁰

Faktiškai sumokėtos ar mokėtinės kainos koncepcija apima tuos mokėjimus, kurie yra importuojamų prekių pardavimo pirkėjui sąlyga. Faktiškai sumokėtą ar mokėtiną kainą dažnai įtakoja pardavėjo ir pirkėjo tarpusavio subjektyvūs veiksniai, įtakojuantys didesnę ar mažesnę sandorio vertę. Tokie veiksniai turi būti tiksliai įvertinti ir, nustatant muitinę vertę, laikytini faktiškai sumokėtos ar mokėtinės kainos dalimi. Ar mokėjimas laikytinas importuotų prekių pardavimo pirkėjui sąlyga, nustatoma kiekvienu konkrečiu atveju. Europos Teisingumo Teismas 1986 m. vasario 4 d. byloje C-65/85, *Hauptzollamt Hamburg- Ericus v Van Houten International GmbH* (1986), ECR I-00447 konstatavo, kad kaina turi būti pagrįsta konkreta pardavimo sąlygomis, net jeigu ji neatitinka prekybos praktikos ar gali atrodyti neįprasta tokios rūšies sutartims. Šioje byloje teismas pasisakė, kad pirkėjo įvykdyti ar priklausantys įvykdyti mokėjimai pardavėjui, vykdamas pardavėjo išsipareigojimus, esančius importuotų prekių pardavimo sąlyga turi būti aiškiai numatyti sutartyje.

Europos Teisingumo Teismo 1991 m. balandžio 10 d. byloje C-79/89 *Brown Boveri & Cie AG v Hauptzollamt Mannheim*(1991), ECR I-01853 buvo nagrinėjamas klausimas, ar programinės įrangos vertė gali būti vertinama neatskiriama faktiškai sumokėtos ar mokėtinės kainos dalimi. Europos Teisingumo Teismo nuomone, programinė įranga yra sudedamoji sandorio vertės dalis, todėl ji privalo būti įtraukta į muitinę vertę. Taip pat Teismas pabrėžė, kad nors programinė įranga yra ne prekė, o nematerialus turtas, kuriam netaikomas bendrasis maito tarifas, ją įsigyjant patiriamos

³⁰ Europos teisingumo teismo 1990 m. kovo 28 d. sprendimas byloje C-219/88, *Malt GmbH v Hauptzollamt* (1990), ECR I-0148.

išlaidos laikytinos neatskiriama sumokėtos ar mokėtinos kainos už prekes, į kurias ji yra inkorporuota, dalimi. Taigi faktiškai sumokėta ar mokėtina kaina neapsiriboja tik materialaus pobūdžio prekių vertės išraiška.

Europos Teisingumo Teismas 2006 m. vasario 23 d. byloje C-491/04, *Dollond & Aitchison* (2006), (OL C 131 - 03.06.2006, p. 20) nagrinėjo klausimą, ar pirkėjo sumokėtą sumą už nurodytas paslaugas, t. y. su kontaktiniais lėšiais susijusią apžiūrą, konsultacijas ir bet kokią vėlesnę priežiūrą, reikia pridėti prie bendros mokėjimo už nurodytas prekes, t. y. kontaktinius lėšius, plovimo tirpalus ir laikymo dėžutes, sumos, kad šios sumos kartu sudarytų sandorio vertę Muitinės kodekso 29 straipsnio prasme. Šioje byloje teismas pabrėžė, kad „mokėjimas už paslaugų teikimą turi būti suprantamas kaip „pirkėjo įvykdytų ar priklausančių įvykdyti mokėjimų pardavėjui už importuotas prekes, vykdančiam pardavėjo išipareigojimus, esančius importuotų prekių pardavimo pirkėjui sąlyga“ dalis Muitinės kodekso 29 straipsnio prasme ir todėl sudaro neatskiriama muitinės vertės dalį“.

Europos Teisingumo Teismas 2000 m. spalio 19 d. byloje C-15/99, *Hans Sommer GmbH & Co. KG v Hauptzollamt Bremen*, ECR I-08989 nagrinėjo klausimą, ar sandorio vertė apima išlaidas, kurias Vokietijos importuotojas nurodo pirkėjui išduodamose sąskaitose faktūrose pagal atskirus sutartinius susitarimus, jeigu importuotojas, įvežęs prekes, turi paįmėti jų mėginius medaus kokybei pagal taikytinus Vokietijos teisės aktus nustatyti ir pateikti cheminius tokios analizės rezultatus. Europos Teisingumo Teismas nusprendė, kad importavus prekes ir atlikus būtinus tyrimus, siekiant įvykdyti prekių tiekimo sutarties sąlygas, minėtų tyrimų išlaidos, kurias pirkėjui išrašytoje sąskaitoje importuotojas pridėda prie prekių kainos, laikytinos neatskiriama prekių „sandorio vertės“ dalimi.

Kitoje byloje Europos Teisingumo Teismas 1984 m. vasario 9 d. C-7/83, *Ospig Textilgesellschaft KG W. Ahlers v Hauptzollamt Bremen-Ost* (1984), ECR I-00609 sprendė klausimą, ar išlaidos kvotoms yra laikytinos sudedamąja faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos dalimi. Šioje byloje Teismas pabrėžė, kad išlaidos kvotoms, susijusios su eksporto kvotų įsigijimu, nėra laikytinos sudedamąja visos faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos dalimi. Europos Teisingumo Teismas šioje byloje pabrėžė, kad muitinės vertės nustatymas turėtų būti interpretuojamas neatsižvelgiant į eksporto ar importo licencijų taisykles. Egzistuoja ir priešinga nuomonė³¹, kad eksporto kvotos

³¹ SHIN, Yukyun. A Review of Controversial Cases requiring Uniformity in the Interpretation and Application of the Wto Agreement on Customs Valuation. *The Journal of World Intellectual Property*, 1999, nr. 2 (2) [žiūrėta 2008-04-17], p. 287. Prieiga per internetą: <<http://www.blackwell-synergy.com/action/showPdf?submitPDF=Full+Text+PDF+%281%2C576+KB%29&doi=10.1111%2Fj.1747-1796.1999.tb00062.x>>.

neabejotinai didina prekės vertę, todėl į sandorio vertę tikslinant šiomis išlaidomis turi būti atsižvelgta. Išlaidų kvotoms nepriskyrimas gali sudaryti papildomų sunkumų nustatant, ar tokios išlaidos yra patirtos eksporto kvotų įsigijimui, o ne kitų Muitinės kodekso 32 straipsnio išlaidoms apmokėti. Europos Teisingumo Teismas sukritikuoja tokią poziciją, teigdamas, kad importuotojas turi pareigą pateikti visą reikalingą informaciją ir dokumentus muitinei vertei nustatyti ir tokiu būdu įrodyti, kad išlaidos iš tiesų atsirado ryšium su eksporto kvotų įsigijimu.³²

Taigi iš pateiktų teismo sprendimų matyti, kad faktiškai sumokėta ar mokėtina kaina turi būti pagrindžiama konkretaus pardavimo sąlygomis. Nuo konkrečios situacijos priklausys, ar tam tikri mokėjimai sudaro neatskiriamą faktiškai sumokėtos ar mokėtinės kainos dalį, ar ne. Tais atvejais, kai pardavimo sutartyje bus numatytas pirkėjo įsipareigojimas atlikti tam tikrus mokėjimus, tai gali būti traktuojama kaip neatskiriama faktiškai sumokėtos ar mokėtinės kainos dalimi.

Pirkėjo vykdomas mokėjimas gali būti atliktas tiek tiesiogiai pardavėjui- pinigų pervedimo forma, vertybiniais popieriais ir akredityvais, tiek netiesiogiai- skolos įskaitymu, atsiskaitymu už pardavėjo skolą trečiajam asmeniui, komisinių sumokėjimu pardavėjo agentui ir panašiai. Analizuojant Muitinės kodekso 29 straipsnio 3 dalį, netiesioginis mokėjimas yra sietinas su Muitinės kodekso 32 straipsnyje nuoditytais patikslinimais. Tarp Muitinės kodekso 32 straipsnyje nurodytų patikslinimų yra paslaugų ar medžiagų suteikimas nemokamai ar sumažintomis kainomis. Tokios išlaidos nėra mokėjimai siaurąja prasme, todėl itin svarbu nustatyti, ar netiesioginiai mokėjimai gali būti interpretuojami platesne prasme, kaip apimantys paslaugų ar medžiagų suteikimą. Vienu autorių nuomone³³, šios išlaidos neturi ir negali būti interpretuojamos kaip netiesioginiai mokėjimai pardavėjui, kadangi jos susijusios ne su mokėjimais, bet su suteikiamomis medžiagomis ar paslaugomis. Šio darbo autoriaus nuomone, netiesioginius mokėjimus reikėtų interpretuoti platesne prasme, apimant visas išlaidas, kurios patiriamos Muitinės kodekso 32 straipsnyje nurodytais būdais. Tokį požiūrį pagrindžia, sisteminis Muitinės kodekso 29 ir 32 straipsnių vertinimas. Be to, Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatos numato šių prekių ir paslaugų kompensavimo mechanizmą, taigi tik nustačius šių paslaugų ar medžiagų tikslią pinigine vertę, tokias išlaidas galima pridėti prie faktiškai

³² Europos teisingumo teismo 1994 m. gegužės 19 d. sprendimas byloje C-29/93, *KG in Firma OSPIG Textil-Gesellschaft W. Ahlers GmbH & Co. v Hauptzollamt Bremen-Freihafen* (1994), ECR I-01963;

³³ FRIEDMAN, L. M. *Buying Trouble: Identifying Value Assists in Outsourcing Transactions*. American Bar Association, Section of International Law Fall Meeting, London 2007, [žiūrėta 2004-04-05]. Prieiga per internetą: www.abanet.org/.../fall07/materials/BuyingTroubleIdentifyingValueAssistsinOutsourcingTransactions.pdf < > p. 3.

sumokėtos ar mokėtinos kainos ir atitinkamai vertinti kaip netiesioginio pobūdžio mokėjimais pardavėjui.

Kalbant apie faktiškai sumokėtą ar mokėtiną kainą, reikia pabrėžti, kad Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatos tam tikrais atvejais leidžia padaryti patikslinimus, atsižvelgiant į faktiškai (realiai) sumokėtą ar mokėtiną kainą. Pirmiausia, jeigu taikant Kodekso 29 straipsnio 1 dalį, įskaityta tam tikra suma vidaus mokesčių, taikomų šalyje siuntėjoje arba šalyje iš kurios kilusios šios prekės, ši pinigų suma neįskaitoma į prekių muitinę vertę. Būtina sąlyga šios taisyklės taikymui yra ta, kad atitinkamos prekės yra arba bus atleistos nuo mokesčių, todėl tais atvejais, kai prekės nėra ir nebus atleidžiamos nuo mokesčių, arba pirkėjas to negali įrodyti atitinkamais dokumentais, minėtos išlaidos bus laikytinos sandorio vertės dalimi ir todėl apmokestintos. Tokiu įrodymu gali būti užsienio valstybės muitinės ar mokesčių administracijos įformintas dokumentas.³⁴

Be to, jeigu muitinėje deklaruojama daugiau nei iš tikro prekių nurodyta sąskaitoje faktūroje, taikoma Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 145 straipsnio 1 dalis. Tokiais atvejais, faktiškai sumokėta ar mokėtina prekių kaina apskaičiuojama pagal tokį pat santykį, kuris gaunamas sulyginus deklaruotų prekių ir visų įsigytų prekių kieki. Analogiška proporcingo paskirstymo taisyklė turėtų būti taikoma, kai prekių pateikiama muitinėje mažiau, nei nurodyta sąskaitoje faktūroje. Europos Teisingumo Teismo nuomone, faktiškai sumokėta arba mokėtina kaina neturėtų būti proporcingai mažinama, jeigu skirtumas tarp iškrautų prekių kiekio ir įsigyto kiekio neviršija šalių sutarto leistino svorio neatitikimo ir dėl to nėra mažinama pirkimo kaina.³⁵ Vėlg Europos Teisingumo Teismas pagrindžia, kad faktiškai sumokėta ar mokėtina kaina turi būti nustatyta konkrečiomis aplinkybėmis, vertinant tarp pirkėjo ir pardavėjo sutartinių santykių visumą.

Taip pat pirkėjas gali susitarti su pardavėju dėl tam tikrų nuolaidų taikymo. Praktikoje dažniausiai taikomos kiekio ir mokėjimo nuolaidos. Gali pasitaikyti atvejų, kai pardavėjas suteikia nuolaidas pirkėjui dėl pirkėjo paskatinimo ateityje įsigyti prekes iš pardavėjo, prisitaikant prie rinkos sąlygų ir panašiai.³⁶ Labai svarbu, kad tokios nuolaidos, jų sąlygos ir dydžiai būtų aptartos sutartyje, bei nurodytos pardavimo sutartyje, sąskaitoje faktūroje ar prekių kainininkuose. Jeigu mokėjimo sąlygos nurodytos tai patvirtinančiuose dokumentuose ir jos įvykdytos, tuomet pirkėjui sandorio vertė pripažįstama mažesne, tai yra, neįskaičiuojama nuolaida į bendrą prekės vertę. Jei nuolaidų sąlygos nėra nurodytos sutartyje ar sąskaitoje faktūroje, tuomet pirkėjui kyla

³⁴ Dėl prekių sandorio vertės patikslinimo, jų gabenimo, draudimo, krovimo ir tvarkymo išlaidomis instrukcijos patvirtinimo, 16 punktas.

³⁵ Europos teisingumo teismas 1990 m. birželio 6 d. Sprendimas byloje C-11/89, Unifert Handels GmbH v Hauptzollamt Münster (1990), I-02275.

³⁶ BERNOTYTĖ, Dalia. *Tarptautinė prekyba*. Kaunas: Technologija, 2007, p. 327.

pareiža pagrįsti deklaruojamą muitinę vertę. Tiek pačios nuolaidos, tiek jų dydis turėtų būti pagrįstas rinkoje egzistuojančiomis įprastomis sąlygomis ir prekybos praktika, todėl specialios nuolaidos, kurias taiko tik išimtinę teisę turintys agentai yra laikytini sudedamąja muitinės vertės dalimi ir apmokestinami.³⁷

Galiausiai, vertinant faktinę prekių kainą, atsižvelgiama ir į prekės vertės sumažėjimą, importavus sugadintas ar defektų turinčias prekes. Jeigu įsigytos defektų neturinčios prekės apgadinamos prieš išleidžiant į laisvą apyvartą, faktiškai sumokėta ar mokėtina kaina, pagal kurią nustatoma sandorio vertė, turi būti sumažinta proporcingai patirtai žalai.³⁸ Be to, nėra jokio skirtumo, kuriuo momentu atsirado prekių trūkumai, lemiantys prekės vertę, ar tie trūkumai atsirado prieš ar po rizikos dėl prekių sugedimo perėjimo pirkėjui momento, bei ar prekės su defektais buvo parduotos, ar prekių trūkumai atsirado transportavimo metu.³⁹ Tokie patikslinimai bus daromi tik tais atvejais, kai faktiškai sumokėta ar mokėtina kaina pasikeis dėl atsiradusių prekių defektų, kurie sutartyje nebuvo numatyti ir mažina prekės kainą. Be to, pardavimo sutartis turi apimti nuostatas dėl pardavėjo garantinių įsipareigojimų, ir vykdydamas juos, pardavėjas patikslina kainą mokamą už prekes. Europos Komisijos Muitinės kodekso muitinio įvertinimo pakomitečio nuomone, tikslinant kainas, pirkėjas ir pardavėjas turi įvykdyti įprastą finansinį atsiskaitymą, pagal kurį būtų nustatyta, kad pradinė prekių kaina buvo patikslinta pagal atitinkamą sutartį.⁴⁰ Be to, tai negali būti netiesioginė ar atidėta kompensacija.⁴¹

Analizuojant faktiškai sumokėtos ar mokėtinios kainos koncepciją, reikia pabrėžti, kad Muitinės kodekse nereikalaujama, kad prekių importo į Bendriją metu pirkėjas būtų apmokėjęs pardavėjui už importuojamas prekes. Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 144 straipsnio pirmoje dalyje įtvirtinta nuostata, kad jeigu už prekes nebuvo sumokėta, kai jos buvo pateiktos muitiniam įvertinimui, tuo metu mokėtina pinigų suma paprastai sudaro muitinės vertės pagrindą. Visa prekės kaina, dėl kurios buvo susitarta tarp pirkėjo ir pardavėjo, yra laikoma sandorio vertės dalis, netgi ir tais atvejais, kai

³⁷ Bendrasis susitarimas dėl muitų ir tarifų (GATT 1994), pastabos ir papildomos nuostatos dėl 7 straipsnio

³⁸ Europos teisingumo teismo 1986 m. birželio 12 d. sprendimas byloje C-183/85, *Hauptzollamt Itzehoe v H. J. Repenning GmbH*, (1986), ECR I-01873.

³⁹ Europos teisingumo teismo 1993 m. balandžio 29 d. Sprendimas byloje C-59/92 *Hauptzollamt Hamburg-St. Annen v Ebbe Sönnichsen GmbH*, (1993), I-2193.

⁴⁰ Europos komisijos Muitinės kodekso komiteto Muitinio įvertinimo pakomitetas, *Muitinio įvertinimo kompendiumas* (2002) (su papildymais).[Žiūrėta 2004-04-10]. Prieiga per internetą < http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/customs_duties/declared_goods/european_compendium_2007_lt.pdf >, p. 14.

⁴¹ *Ibid.*, p. 14.

pirkėjas neįvykdo visų ar dalies įsipareigojimų pardavėjui.⁴² Taigi faktiškai sumokėta ar mokėtina kaina remiasi realiai sumokėta kaina ar kaina, kuri turi būti sumokėta.

Be to, faktiškai sumokėta ar mokėtina kaina turi būti susijusi su importuojamomis prekėmis. Todėl dividendai ar kiti mokėjimai, kuriuos pirkėjas moka pardavėjui ir kurie nėra susiję su importuojamomis prekėmis, nėra laikomi muitinės vertės dalimi.⁴³

Faktiškai sumokėta ar mokėtina kaina taip pat susijusi su prekyboje atsiskaitoma valiuta. Lietuvos Respublikos muitinės įstatymo⁴⁴ 39 straipsnyje nustatyta, kad jeigu prekių muitinės vertės elementai išreikšti ne eurais arba ne Lietuvos Respublikos nacionaline valiuta – litais ir centais, o užsienio valiuta, šie elementai perskaičiuojami remiantis Lietuvos banko nustatytu lito arba euro ir užsienio valiutos santykiu, kuris taikomas Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų nustatytą laiką. Valiutų kursams svarbu laikotarpis, paskelbimas ir faktinė jos vertė. Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 168-172 straipsniai detalai sureglamentuoja kurso paskelbimo ir taikymo taisykles.

Taigi faktiškai sumokėta ar mokėtina kaina turi apimti ne tik deklaruojamą (formaliąją) kainos pusę, tai yra, sąskaitoje faktūroje nurodytą kainą, bet apimti visus mokėjimus, kurie vienokiu ar kitokiu būdu atitenka pardavėjui tiesioginio ar netiesioginio apmokėjimo forma, ir tokiu būdu didina sandorio vertę. Sprendžiant, ar tam tikri mokėjimai apima faktiškai sumokėtos ir mokėtinos kainos koncepciją, būtina įvertinti visas aplinkybes, sąlygojančias konkretaus sandorio sudarymo ypatybes, o svarbiausia – pirkėjo mokėjimus pardavėjui, esančius pardavimo sąlyga.

3.4. Pirkėjo veikla savo sąskaita

Muitinės kodekso 29 straipsnio 3 dalies b punkte įtvirtintas bendras principas, kad pirkėjo veikla, kuri vykdoma savo sąskaita, nėra laikytina netiesioginiu apmokėjimu pardavėjui. Būtent dėl šios priežasties, nustatant importuojamų prekių muitinę vertę, tokios pirkėjo veiklos savo sąskaita išlaidos neturi būti pridedamos prie faktiškai sumokėtos arba mokėtinos kainos. Vertinant Muitinės kodekso 29 straipsnio 3 dalies b punktą, galima teigti, kad pirkėjo vykdoma veikla gali būti atliekama net ir susitarus su pardavėju. Vien faktas, kad tam tikra pirkėjo vykdoma veikla yra naudinga pardavėjui ar atliekama susitarus su pardavėju, savaime nereiškia, kad ji bus laikytina netiesioginiu

⁴² MACRORY P. F. J.; EDMUND, A.; PLUME, A.M.G. *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*. US: Springer, 2005, p. 545.

⁴³ 1993 liepos 3 d. Komisijos reglamentas (EEB) Nr. 2545/93, išdėstantis tarybos reglamentą (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas, 23 priedas.

⁴⁴ Valstybės žinios, 2004, Nr. 73-2517.

apmokėjimu pardavėjui. Be to, sąvoka „vykdant įsipareigojimą pardavėjui“ neturėtų būti tapatinama su sąvoka „susitarus su pardavėju“. Mokėjimai, susiję su importuojamų prekių pardavimo sąlyga, įpareigoja pirkėją atlikti tokius mokėjimus visais atvejais, o mokėjimai „susitarus su pardavėju“ neapima sąlygos pardavimui. Pirkėjo atliekami mokėjimai, vykdant pirkėjo įsipareigojimą pardavėjui, yra laikytini netiesioginiais mokėjimais, sudarančiais faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos dalį. Verta pastebėti ir Muitinės kodekso 149 straipsnio 2 dalį, kuri numato išimtį – pirkėjo vykdoma rinkodaros veikla bus laikytina atliekama jo paties sąskaita, net jeigu ji atliekama vykdant pirkėjo įsipareigojimą pardavėjui. Taigi tokios nuostatos pagrindžia, kad sąvokos „susitarus su pardavėju“ ir „vykdant įsipareigojimą pardavėjui“ turi skirtingą prasmę, todėl svarbu, vertinant konkrečią situaciją, įvertinti, ar pirkėjo vykdoma veikla remiasi vykdant įsipareigojimą pardavėjui, ar ji atliekama tik susitarus su pardavėju. Tokių sąlygų išskyrimas turi praktinę reikšmę tuo požiūriu, kad mokėjimas, susijęs su pirkėjo vykdomu įsipareigojimu pardavėjui, bus laikytinas faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos dalimi.

Nepaisant to, kad pirkėjo veikla savo sąskaita nėra laikoma netiesioginiu mokėjimu, Muitinės kodekso 29 straipsnio 3 dalis numato, kad pirkėjo išlaidos, nurodytos Muitinės kodekso 32 straipsnyje, turi būti pridėtos prie sandorio vertės. Visos kitos išlaidos, kai jas galima laikyti naudinga pardavėjui arba kai jos buvo patirtos susitarus su pardavėju, bet nenurodytos Muitinės kodekso 32 straipsnyje ir nesančios pardavimo pirkėjui sąlyga, nėra laikomos netiesioginiu apmokėjimu pardavėjui ir todėl nepridedamos prie faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos ir neapmokestinamos. Tokios veiklos kaip rinkodara, rinkos tyrimas, reklama, patalpų parodoms organizavimas, dalyvavimas prekybos mugėse ir parodose, prekių testavimas, kurias prisiima pirkėjas savo sąskaita, nėra netiesioginiai mokėjimai.⁴⁵

Europos Teisingumo Teismas 1986 m. vasario 4 d. byloje *C-65/85, Hauptzollamt Hamburg- Ericus v Van Houten International GmbH* (1986), ECR I-00447 nagrinėjo klausimą, ar prekių svėrimo išlaidos, kurios atitenka pirkėjui jau importavus prekes į Bendrijos teritoriją, įskaitomos į sandorio vertę. Šioje byloje Teismas nusprendė, kad svėrimo išlaidos neturi būti interpretuojamos kaip pirkėjo įvykdyti ar priklausantys įvykdyti mokėjimai pardavėjui, vykdant pardavėjo įsipareigojimus, esančius importuotų prekių pardavimo pirkėjui sąlyga, nebent pati sutartis tai aiškiai numatyta. Kadangi prekių svėrimo išlaidos atitenka pirkėjui ir jos nėra dalis įsipareigojimo pardavėjui, bei

⁴⁵ RADŽIUKYNAS, Juozas. Kai kurios importuojamų prekių muitinės vertės nustatymo problemos. *Jurisprudencija*, 2003, nr. 46(38), p. 103.

nenurodytos Muitinės kodekso 32 straipsnyje, tokios išlaidos negali būti laikomos netiesioginiu mokėjimu pardavėjui.

Verta pabrėžti ir tai, kad tais atvejais, kai išlaidas prisiima pardavėjas ir vėliau jos susigražinamos iš pirkėjo, įskaičiuodamas tokias išlaidas į kainą, laikoma, kad šios išlaidos jau įtrauktos į sandorio vertę ir patikslinimai nebedaromi.⁴⁶ Tai pagrindžia Muitinės kodekso 33 straipsnis, kuris nenumato patikslinimo tokiomis išlaidomis galimybės.

Taigi pirkėjo veiklai savo sąskaita svarbu, kad tokie mokėjimai nebūtų susiję su Muitinės kodekso 32 straipsnyje nurodytais patikslinimais, bei tokios išlaidos nesiremtų pardavimo pirkėjui sąlyga.

4. Sandorio vertės metodo netaikymo sąlygos

Tinkamas prekių muitinis įvertinimas turi įtakos vidaus ekonomikai, konkurencingumui ir didelei daliai valstybės pajamų surinkimui.⁴⁷ Tam, kad muitinis įvertinimas atspindėtų tikrąją prekės ekonominę vertę, privalu, kad jis būtų atliktas laikantis teisės aktų nustatytų reikalavimų. Esant tam tikroms sąlygoms, sandorio vertės metodas negali būti taikomas muitinio įvertinimo tikslais, kadangi negalėtų objektyviai, tiksliai ir kokybiškai atspindėti prekių muitinę vertę. Sutarties dėl 1994 m. bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos vii straipsnio įgyvendinimo preambulėje įtvirtinta, kad prekių vertės muitinio įvertinimo pagrindas, kiek leidžia sąlygos, turi būti įvertinamų prekių sandorio vertė, o šio metodo netaikymas galimas tik griežtai apibrėžtais pagrindais. Iš minėtos nuostatos, galima daryti išvadą, kad sandorio vertės metodas gali būti netaikomas tik išimtiniais atvejais, laikantis griežtai apibrėžtų jo netaikymo pagrindų. Analizuojant Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktiką, pastebėtina, kad dažniausiai mokestiniai ginčai kyla ne dėl sandorio vertės metodo taikymo, o dėl jo netaikymo pagrįstumo.

Muitinės kodekso 29 straipsnyje, apibūdinant sandorio vertę, nustatytos sandorio vertės metodo taikymo sąlygos, ir atvejai, kada šis metodas negali būti taikomas. Muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalyje nustatytas sąrašas sąlygų, kurioms esant, sandorio vertė nelaikoma prekių muitine verte:

- pirkėjui taikomi disponavimo prekėmis arba prekių naudojimo apribojimai;

⁴⁶ RADŽIUKYNAS, Juozas. *Importuojamų prekių muitinis įvertinimas*. Vilnius: LII, 1997, p. 16.

⁴⁷ MACRORY P. F. J.; EDMUND, A.; PLUME, A.M.G. *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*. US: Springer, 2005, p. 534.

- prekių pardavimui arba jų kainai turi įtakos tam tikros sąlygos arba aplinkybės, kurių poveikio vertinamų prekių pardavimui arba kainai neįmanoma įvertinti;
- tam tikros pajamos, gautos pirkėjui toliau perparduodant, perleidžiant ar naudojant prekes, tiesiogiai ar netiesiogiai atitenka pardavėjui;
- pirkėjas ir pardavėjas tarpusavyje susiję.

Nepaisant Muitinės kodekso 29 straipsnyje numatytų sąlygų, kurioms esant sandorio vertės metodas netaikomas, sistemiškai vertinant kitas Muitinės kodekso nuostatas, darytina išvada, kad šis metodas nebus taikomas ir tais atvejais, kai nebus prekių pardavimo, pardavimo eksportui sąlygos ar nesant pakankamai objektyvių ir tikslių duomenų Muitinės kodekso 32 straipsnyje nurodytiems patikslinimams atlikti.

4.1. Pirkėjui taikomi disponavimo prekėmis arba prekių naudojimo apribojimai

Disponavimo prekėmis apribojimai gali turėti neigiamą įtaką importuojamų prekių kainai tuo požiūriu, kad ši kaina dėl prekių disponavimo ar naudojimo apribojimų yra daug mažesnė nei įprastomis sąlygomis rinkoje egzistuojanti kaina.

Nors teorijoje ir praktikoje pripažįstama, kad ribojimai vienokiu ar kitokiu būdu paveikia prekės realią ekonominę vertę, tačiau praktiniais sumetimais Muitinės kodeksas tam tikrais atvejais leidžia taikyti sandorio vertės metodą. Tokiais leidžiamais ribojimais priimta laikyti Muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalyje a punkte nurodytus ribojimus, kurie:

— nustatyti įstatymų arba Bendrijoje veikiančių valdžios institucijų. Nepaisant to, kad tokie ribojimai gali daryti įtaką prekių vertei, muitinio įvertinimo tikslais yra priimtini. Pirmiausia, tokie ribojimai nėra tiesiogiai susijęs su pardavėjo vykdoma veikla, tai yra, tokių ribojimų egzistavimas nepriklauso nuo šalių valios. Be to, tokie ribojimai yra pagrįsti teise. Praktiniu požiūriu, būtų nesąžininga, jei tokių teisės aktų pagrindu nustatyti ribojimai sudarytų sąlygas sandorio vertės metodo netaikymui.

— riboja prekių perpardavimo geografinę sritį. Tokie ribojimai nors ir mažina prekės vertę, tačiau laikytini priimtinais, kadangi teisė visais laikais perparduodant prekes leido geografinius apribojimus.⁴⁸ Taigi tokių ribojimų prigimtis yra paremta tarptautinės prekybos praktika, į kurią atsižvelgiama, sprendžiant ar tokie ribojimai yra pagrįsti, ar ne. Dažniausiai tokie ribojimai yra nustatomi, turint tikslą vystyti prekybą į tam tikras teritorijas.

⁴⁸ HORTON, Michael J. Import and customs law handbook. New York: Quorum Books, 1992, p. 64.

— neturi didelės įtakos prekių vertei. Skirtingai nei anksčiau minėti leidžiami ribojimai, šis negali daryti didelės įtakos prekių vertei. Analizuojant Sutarties dėl 1994 m. bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos vii straipsnio įgyvendinimo aiškinamąsias pastabas, galima teigti, kad ne visais atvejais taikant prekių disponavimo ar naudojimo apribojimus, prekių vertė yra žymiai veikiama, todėl praktiniu požiūriu labai svarbu įvertinti, kiek tokie ribojimai realiai gali paveikti prekės kainą. Tam tikri pardavėjo nustatyti ribojimai gali būti laikomi įprastiniais tarptautinėje prekybos praktikoje, neturintys realios įtakos importuojamos prekės kainai ar vertei. Ar tokie ribojimai turi žymią įtaką prekių vertei, yra fakto klausimas. Kiekvienu konkrečiu atveju bus nustatoma, ar konkretus ribojimas konkrečiomis aplinkybėmis bus laikytinas stipriai įtakojančiu prekės vertę ar atvirkščiai. Vertinant tam tikrų ribojimų įtaką vertei, svarbu atsižvelgti ir į Pasaulio Muitinių Organizacijos Muitinio įvertinimo techninio komiteto nuomonę ir rekomendacijas. Pasaulio Muitinių Organizacijos Muitinio įvertinimo techninis komitetas išvardina tam tikras aplinkybes, kurios turi būti įvertinamos, įskaitant apribojimo ir importuojamų prekių prigimtį, pramonės šakos prigimtį, jos komercinę praktiką ir ar vertės pakitimas yra komerciškai svarbus.⁴⁹ Tačiau kiekvienas atvejis turi būti vertinamas skirtingai, atsižvelgiant į konkrečias pardavimo sąlygas ir aplinkybes, kurios galėtų turėti įtakos prekių vertei. Sutartyje dėl 1994 m. bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos vii straipsnio įgyvendinimo pavyzdžiu pateikiamas atvejis, neturintis didelės įtakos prekių vertei, kai pardavėjas reikalauja, jog automobilių pirkėjas iki nustatytos datos, kuri simbolizuoja to modelio išleidimo metų pradžią, automobilių neparduotų ar nedemonstruotų parodose.⁵⁰ Ribojimais, kurie turi didelę įtaką prekių vertei galima laikyti pavyzdžiui tuos atvejus, kai pardavėjas nustato apribojimus pirkėjui pardavinėti importuojamas prekes mažmenininkams, tai yra, pirkėjas su importuotomis prekėmis gali vykdyti tik didmeninę prekybą.⁵¹ Tokiais atvejais prekių vertė tampa mažesne ir sandorio vertės metodas muitinei vertei nustatyti negalės būti taikomas.

Nepaisant to, kad „įstatymas“ plačiąja prasme numato negalimumą taikyti sandorio vertės metodą, kai prekių disponavimui ar naudojimui taikomi apribojimai, tuo pačiu numato ir atvejus, kuriais sandorio vertė visgi laikoma priimtina. Tai parodo sandorio vertės metodo kaip pamatinio muitinio įvertinimo svarbą, kiek leidžia aplinkybės taikyti šį metodą, nustatant prekių muitinę vertę.

⁴⁹ MACRORY P. F. J.; EDMUND, A.; PLUME, A.M.G. *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*. US: Springer, 2005, p. 554.

⁵⁰ Sutartis dėl 1994 m. bendrojo susitarimo Dėl muitų tarifų ir prekybos VII straipsnio įgyvendinimo. (OL, 1994 L, 336/119 p. 0119 – 0137), 1 straipsnio pastaba.

⁵¹ HORTON, Michael J. *Import and customs law handbook*. New York: Quorum Books, 1992, p. 64.

4.2. Prekių pardavimui arba jų kainai turi įtakos tam tikros sąlygos arba aplinkybės, kurių poveikio vertinamų prekių pardavimui arba kainai neįmanoma įvertinti

Sandorio vertės metodo netaikymas nėra jokia sankcija ar bauda. Kiti 5 metodai, kurie taikomi giežtai hierarchine tvarka, skirti pakankamai objektyviai ir realiai nustatyti importuojamų prekių vertę. Konstituciniame teisme buvo nagrinėta byla, kurioje buvo ginčijamas sandorio vertės metodo netaikymo pagrindas, kai prekių pardavimui arba jų kainai turi įtakos tam tikros sąlygos arba aplinkybės, kurių poveikio vertinamų prekių pardavimui arba kainai neįmanoma įvertinti. Argumentuojama buvo tuo, kad asmuo, vykdydamas ūkinę veiklą ir sudarydamas sandorius, nėra garantuotas, kad nustatant importuojamų prekių muitinę vertę ir netaikant sandorio vertės metodo nebus reviduojamas jo su kitais subjektais sudarytas sandoris, nors šis sandoris nustatyta tvarka nėra nugincytas ar panaikintas.⁵² Konstitucinis teismas taip pat pažymėjo, kad kitų, ne sandorio vertės, metodų taikymas nurodytais atvejais nustatant importuojamų prekių muitinę vertę nereiškia, kad sudarytas sandoris yra nugincyjamas, panaikinamas, reviduojamas ar panašiai.

Sutartyje dėl 1994 m. bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos vii straipsnio įgyvendinimo pateikiami praktiniai pavyzdžiai, kai prekių pardavimui arba jų kainai turi įtakos tam tikros sąlygos arba aplinkybės, kurių poveikio vertinamų prekių pardavimui ar kainai neįmanoma įvertinti:

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

Iš minėtų pavyzdžių ir Muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalies formuluotės, nėra aišku, kaip plačiai ši nuostata gali būti interpretuojama. Nei tarptautinės sutartys ar Europos Sąjungos teisės aktai, nei nacionaliniai teisės aktai nenustato tikslų šio pagrindo

⁵²Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. sausio 27 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos muitinės kodekso 30 straipsnio 1 dalies 2 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Nr. 4/02.

netaikymo ribų. Iš praktinės pusės tai grindžiama tuo, kad pačios valstybės muitinės iš konkrečių sandorio aplinkybių sprendžia, kokios aplinkybės ar sąlygos gali turėti poveikį deklaruotai sandorio vertei. Be to, numatyti visas aplinkybes ar sąlygas, galinčias daryti įtaką importuojamos prekės vertei, praktiškai neįmanoma. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra pasisakęs, kad „nėra konkretizuotos ar kaip nors kitaip apibūdintos aplinkybės, kurių įtaką ir poveikį sandorio vertei nustatyti neįmanoma, todėl, nurodytos aplinkybės nustatytinos kiekvienu konkrečiu atveju, vertinant įrodymus, vadovaujantis teisingumo bei protingumo kriterijais.“⁵³

Analizuojant pačią sąlygą, galima teigti, kad šio metodo netaikymui svarbūs 2 momentai:

- aplinkybių ar sąlygų, galėjusių turėti įtakos sandorio vertei buvimas;
- šių aplinkybių ar sąlygų poveikis sandorio kainai negali būti nustatytas.

Šio darbo autoriaus nuomone, šio pagrindo netaikymui, pirmiausia turi būti nustatytos konkrečios aplinkybės ar sąlygos, galinčios daryti įtaką sandorio vertei ar kainai. Sistemiškai vertinant tiek Muitinės kodekso 29 straipsnį, tiek Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 148 straipsnį, darytina išvada, kad aplinkybių ar sąlygų egzistavimas yra kertinis šio metodo netaikymo pagrindo elementas. Pačių sąlygų ar aplinkybių egzistavimas turi būti nuoseklus ir vienareikšmiškas ir nebūtinai siejamas su apgaulės požymių esančiais importuotojo veiksmais.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2001 m. rugpjūčio 28 d. administracinėje byloje *UAB "Deltonas" v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, A(6)-635/2001 konstatavo, kad rinkos sąlygomis, preziumuojant sandorio šalių sąžiningumą sudarant ir vykdant sandorį, sandorio vertė, tai yra, pinigų suma, sumokėta arba priklausanti sumokėti už prekes, neturi labai skirtis nuo PREMI duomenų bazėje esančių tapačių (panašių) prekių kainų. Be to, teismas pasisakė, kad tais atvejais, kai importuotų prekių sandorio kaina labai skiriasi nuo PREMI duomenų bazėje esančių tapačių (panašių) prekių kainų ir nenustatytas nė vienas iš Lietuvos Respublikos muitinės kodekso 30 straipsnio 1 dalies 1, 3 ar 4⁵⁴ punktuose nurodytų atvejų, darytina išvada, kad prekių pardavimui arba jų kainai turėjo įtakos tam tikros sąlygos ar aplinkybės, kurių poveikio prekių pardavimo sandorio vertei neįmanoma nustatyti, ir tai yra pagrindas netaikyti sandorio vertės metodo. Tokios teismo išvados yra kritikuotinos ir logiškai nepagrįstos. Pirmiausia, sandorio vertės metodas remiasi faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos principu, o tai reiškia, kad muitinė vertė

⁵³ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2003 m. birželio 26 d. administracinė byla *UAB "Stimeksa" v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos*, Nr. A¹¹- 516/2003.

⁵⁴ Dabartinio Muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalies a, c ir d punktai.

yra apskaičiuojama, atsižvelgiant į konkretų sandorį ir konkrečias aplinkybes. Europos Teisingumo Teismas 1986 m. vasario 4 d. byloje C-65/85, *Hauptzollamt Hamburg - Ericus v Van Houten International GmbH* (1986), ECR I-00447 konstatavo, kad kaina turi būti pagrįsta konkrečiais pardavimo sąlygomis, net jeigu ji neatitinka prekybos praktikos ar gali atrodyti neįprasta tokios rūšies sutartims.⁵⁵ Taigi turi būti nagrinėjama konkreti situacija, surandamos tam tikros sąlygos ar aplinkybės, galinčios daryti įtaką sandorio vertei, ir muitinės disponuojamos informacijos pagrindu sprendžiama, ar poveikis sandorio vertei ar kainai gali būti nustatytas. Vien tokių neatitikimų tarp deklaruotos muitinės vertės ir palyginamųjų verčių PREMI duomenų bazėje nesudaro pagrindo netaikyti sandorio vertės metodo.

Verta pabrėžti ir tai, kad PREMI duomenų bazėje esanti informacija yra neviešo pobūdžio. Dažnai ginčiuose dėl sandorio vertės metodo netaikymo importuotojas skundo dalyką grindžia nelygia muitinės ir importuotojo padėtimi, kai muitinė savo sprendimus priima vadovaudamasi PREMI duomenų baze, kuri nėra viešo pobūdžio. Iš vienos pusės, muitinės naudojimas PREMI duomenų baze sudaro sąlygas pastebėti importuotojų piktnaudžiavimo atvejus. Iš kitos pusės, visgi reiktų pabrėžti, kad deklaruotos ir tapačių ar panašių prekių kainų palyginimas neturi būti naudojamas kaip papildoma įrodinėjimo priemonė, o tarnauti kaip pagrindas muitinei pastebėti neatitikimus tarp turimų tapačių ar panašių prekių verčių ir deklaruojamų verčių. PREMI duomenų bazėje atlikto palyginimo pagrindu suradus neatitikimus, muitinė įgyja teisę atlikti papildomą muitinės vertės tikrinimą, tačiau nesudaro pagrindo reikalauti pagrįsti, kodėl deklaruota sandorio vertė nesutampa su PREMI duomenų bazėje esančiomis mažesnėmis ar didesnėmis prekių vertėmis.

Tuo pačiu, esant neatitikimams PREMI duomenų bazėje ir nenustačius Muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalies a,c,d punktų, savaime negalima konstatuoti, kad sandoriui turi įtakos tam tikros sąlygos ar aplinkybės, kurių poveikio vertinamų prekių pardavimui arba kainai neįmanoma įvertinti. Tokią poziciją patvirtina ir Pasaulio Prekybos Organizacijos rekomendacija „Muitinio įvertinimo duomenų bazė kaip rizikos įvertinimo priemonė“.⁵⁶ Šioje rekomendacijoje pabrėžiama, kad muitinio įvertinimo duomenų bazės paskirtis – nustatyti galimas rizikas, tačiau jokių būdu tokios bazės naudojimas neturi pasireikšti muitinės vertės pagrindimui.

⁵⁵ Europos teisingumo teismo 1986 m. vasario 4 d. sprendimas byloje C-65/85, *Hauptzollamt Hamburg - Ericus v Van Houten International GmbH* (1986), ECR I-00447.

⁵⁶ World Customs Organization: *A national valuation database as a risk assessment tool*. World Customs Organization, 2004 Prieiga per internetą:
<http://www.wcoomd.org/ie/En/Bookshop/Lets%20talk1_GB.pdf>.

Be to, pripažįstant, kad kainų skirtumai, kurie yra dalis tarptautinės prekybos (net ir tais atvejais kai skirtumas žymus), tarp deklaruotos prekių vertės ir duomenų bazėje esančios vertės, savaime nėra patikimas rodiklis galimoms rizikoms, susijusioms su deklaruotų sandorio verčių teisingumu ir tikslumu, atsirasti ir negali lemti sandorio vertės metodo netaikymą pagal Pasaulio Prekybos Organizacijos Muitinio įvertinimo komiteto 6.1 sprendimą.⁵⁷ Vadovaujantis šia rekomendacija, galima konstatuoti, kad PREMI duomenų bazės naudojimas negali pasireikšti įrodomuoju sandorio vertės pagrindimo pobūdžiu, bet taipogi nėra tinkamas indikatorius suabejoti sandorio vertės teisingumu ir tikslumu pagal Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 181a straipsnį. Tam, kad būtų galima suabejoti sandorio vertės teisingumu ar tikslumu pagal Muitinės kodekso 181a straipsnį, muitinės abejonės turi būti pagrįstos– turėtų būti įvertinami ir kiti rizikos faktoriai, pavyzdžiui, pateiktų dokumentų trūkumas, ankstesnės problemos su importuotoju.⁵⁸

Taigi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2001 m. rugpjūčio 28 d. administracine byla *UAB "Deltonas" v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* suformavo nepagrįstą administracinių teismų praktiką, kuria vadovaujama ir iki šiol, o tai sukuria nepateisinamą teismų sprendimų, muitinės veiklos ir tuo pačiu poįstatyminio lygmens teisės aktų egzistavimą.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2007 m. liepos 19 d. administracinėje byloje *UAB „Laisvoji didmena“ v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr.A²-712/2007 pažymėjo, kad „įsakymais dėl prekių palyginamųjų kainų nėra nustatomos teisės normos, tai muitinės vidaus aktai, naudojami kaip pagalbinė priemonė muitinės pareigūnams nustatant, ar tarp deklaruojamos prekių muitinės vertės ir atitinkamo laikotarpio vidutinės kitų importuotojų nurodomos tokių prekių vertės nėra žymaus skirtumo ir tuo pačiu- ar nėra pagrindo priimti sprendimą dėl papildomo prekių muitinės vertės tikrinimo“. Be to teismas akcentavo, kad prekes įvežantys asmenys nėra kaip nors saistomi šiais įsakymais, muitinės departamento nustatytos palyginamosios kainos jiems nėra privalomos, kitaip tariant, jie gali deklaruoti ir gerokai didesnę ar mažesnę prekių vertę nei nustatyta palyginamoji, tačiau muitinei pareikalavus privalo ją pagrįsti. Įdomiausia yra tai, kad vadovaudamasi tokiais argumentais, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas priėjo išvadą, kad „pareiškėjo mokesčių administratoriui ir teismui pateikti dokumentai nepagrindžia skirtumo tarp palyginamųjų

⁵⁷ World Customs Organization: *A national valuation database as a risk assessment tool*. World Customs Organization. Brussels, 2004. Prieiga per internetą:

<http://www.wcoomd.org/ie/En/Bookshop/Lets%20talk1_GB.pdf> p.4;

⁵⁸ *Ibid.*, p. 4.

kainų ir jo deklaruotos prekių vertės atsiradimo“. Vertinant tokį teismo „sprendimą“, galima konstatuoti, kad nėra jokio racionalaus ryšio tarp teismo pateiktų argumentų ir išvados.

Nepaisant galimų skirtumų duomenų bazėje, svarbu identifikuoti tam tikras aplinkybes ar sąlygas, galinčias įtakoti sandorio vertę ar kainą. Pačios aplinkybės ar sąlygos negali būti preziumuojamos. Lietuvos Respublikos 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr.2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, ir 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr.2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas, taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklių⁵⁹ 11 punkte nurodyta, kad muitinės įstaigos abejonės sietinos su importuotojo apgaulės būdu sumažinta ar padidinta prekių muitine verte. Todėl tais atvejais, kai yra tam tikros aplinkybės ar sąlygos, tačiau tokie veiksmai nedraudžiami teisės aktu, pavyzdžiui rinkodaros veikla ar pirkėjo teikiamos inžinerinės, projektavimo, meninio apipavidalinimo, dizaino paslaugos, kurios atliekamos importuojančioje šalyje, šis pagrindas negali būti taikomas.

Ne kiekvienas iškilęs neaiškumas ar prieštaravimas turėtų būti traktuojamas kaip pagrindžiantis šio sandorio vertės metodo pagrindo netaikymo buvimą. Teismų praktikoje pasitaiko atvejų, kai sandorio vertės metodo netaikymas daugiau sietinas su formaliais dokumentų trūkumais. Duomenų nesutapimas dokumentuose savaime nereiškia, kad tokie trūkumai turi įtakos sandorio vertei, ir atitinkamai vertintini kaip prekių pardavimui arba jų kainai turinčių įtakos tam tikrų sąlygų arba aplinkybių, kurių poveikio vertinamų prekių pardavimui arba kainai neįmanoma įvertinti, buvimą. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. birželio 26 d byloje UAB „Stimeksa“ v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹¹-516/2003 byloje buvo nurodyta, kad pardavimo sutartis nėra nurodytos transporto dokumentuose, kai prekės siuntėjais pagal geležinkelio važtaraščius nurodyti cemento gamintojai, o pagal deklaracijas– cemento perpardavėjai. Tokia aplinkybė buvo vertinta kaip turinti įtakos prekių vertei, kurios poveikio pardavimui ar kainai neįmanoma įvertinti.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. vasario 1 d byloje Alvydas Sutkus” v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A⁵– 145/2005 sąlygos, įtakojančios sandorio vertę buvo laikomos mokėjimas grynaisiais, bei sąskaitos faktūros nepateikimas. Verta pabrėžti, kad tiek muitinė, tiek teismas turėtų kompleksiskai išspręsti kiekvieną abejotiną atvejį, ir nesivadovauti pažodiniu teisės aktu, kurių nuostatos abejotinos, aiškinimu. Be to, vertinant konkrečias aplinkybes, reikia

⁵⁹ patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. spalio 27 d. nutarimu Nr.1332 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 158-5774).

įvertinti ir tarptautinės prekybos praktiką, atsižvelgiant į tam tikrą jos specifiką. Atsiskaitymas grynaisiais nėra ir nebuvo draudžiamas nei Lietuvos nei Europos Sąjungos teisės aktu. Atsiskaitymo grynaisiais, ypačingai tais atvejais kai prekės perkamos ne Bendrijos teritorijoje iš fizinio asmens, yra įprasta ir paplitusi prekybos praktika. Vien atsiskaitymas gryniausios savaime negali reikšti, kad egzistuoja tam tikros sąlygos, galinčios įtakoti muitinę vertę. Tačiau importuotojas konkretų pardavimą ir su juo susijusias sąlygas turi sugebėti pagrįsti turimų duomenų pagrindu, kurie muitinei turi būti priimtini. Tokiu įrodymu galėtų būti laikytina eksporto metu deklaruota grynų pinigų suma muitinėje, pirkimo pardavimo sutartis ir panašiai. Be to, sąskaitos faktūros neturėjimas taipogi negali pasireikšti sandorio vertės metodo netaikymu. Tokiais atvejais importuotojas turi pateikti dokumentus, kuriuos galima laikyti lygiaverčiais sąskaitai faktūrai.⁶⁰

Kitoje byloje Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas pasisakė, kad importuojamų prekių muitinę vertę būtų galima laikyti sandorio verte, turi būti įvertintos visos sąlygos ir aplinkybės: pardavimas, pardavimas eksportui į importuojančią šalį, kaina, priklausanti sumokėti arba sumokėta už prekes, pirkėjo veikla jo sąskaita ir visi kiti prekės vertės elementai.⁶¹ Taigi muitinė privalo atsižvelgti ir į visas kitas aplinkybes, galinčias daryti įtaką sandorio vertei – tarp jų ir į tas, kurios mažina prekių muitinę vertę. Vertinant konkrečią situaciją, turi būti atsižvelgiama ir į importuotojų konkrečius ekonominius veiksmus, tokių veiksmų rezultata ir pasekmes mokestinei prievolei.

Vien tokių aplinkybių ar sąlygų nustatymas savaime nereiškia, kad deklaruota sandorio vertė bus nepriimtina, tačiau galima daryti nedviprasmišką išvadą, kad yra aplinkybių ir sąlygų, kurios gali turėti poveikį sandorio vertei. Tiek muitinės, tiek ir importuotojo ar teismo veikla turėtų būti nukreipta išsiaiškinti, ar nustatytos aplinkybės ir sąlygos galėjo turėti poveikį sandorio vertei ir koks tas poveikis. Tokiu atveju muitinė turi teisę pareikalauti iš deklaranto pateikti trūkstantus ar papildomus dokumentus prekių muitinei vertei pagrįsti. Muitinei pareikalavus pateikti papildomus dokumentus ir informaciją sandorio vertės teisingumui nustatyti, deklarantui iškyla pareiga pagrįsti deklaruotą vertę. Teismuose dažnai pasitaiko ginčų, kai deklarantas muitinės įstaigos priimto sprendimo netaikyti sandorio vertės metodą nepagrįstumą grindžia motyvu, kad

⁶⁰ Europos komisijos Muitinės kodekso komiteto Muitinio įvertinimo pakomitetas, *Muitinio įvertinimo kompendiumas* (2002) (su papildymais). [Žiūrėta 2004-04-10]. Prieiga per internetą <

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/customs_duties/declared_goods/european/compendium_2007_lt.pdf >, p. 33.

⁶¹ Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2007 m. balandžio 27 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Gigaleda“ v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos, Nr.A⁴-430/2007.

muitinės įstaiga neįrodo sandorio vertės neteisingumo. Tokia pozicija kritikuotina, nes pagal Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 181a straipsnį būtent importuotojas turi įrodyti deklaruotos sandorio vertės teisingumą tais atvejais, kai nustatytos aplinkybės ar sąlygos, turinčios poveikį sandorio kainai ar vertei. Ši pareiga taip pat egzistuoja tarsi garantija, leidžianti pačiam deklarantui pagrįsti deklaruotos sandorio vertės teisingumą, pateikiant įrodymus, kuriuos muitinė negavo deklaracijos pateikimo momentu. Importuotojo vaidmuo pateikiant muitinei duomenis, pagrindžiančius sandorio vertę, yra išskirtinis, kadangi nuo importuotojo priklauso, ar visų nustatytų aplinkybių ar sąlygų poveikis gali būti nustatytas. Jei deklarantas nepateikia reikiamų dokumentų ar pateikia ne visus, pateikia dokumentus, neatitinkančius teisės aktų reikalaujamos formos, muitinė surinktų duomenų pagrindu negali nustatyti prekių pardavimui arba jų kainai turėjusių sąlygų ar aplinkybių įtakos ir todėl netaiko sandorio vertės metodo.

Tačiau jeigu pateikiami visi dokumentai, pagrindžiantys konkrečias faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos aplinkybes, sandorio vertės metodas privalo būti taikomas. Tai pagrindžia Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 148 straipsnio 1 dalis, kurioje nurodoma, kad taikant Kodekso 29 straipsnio 1 dalies b punktą nustatoma, kad importuotų prekių pardavimui arba jų kainai turėjo įtakos tam tikros sąlygos arba aplinkybės ir įmanoma nustatyti šios įtakos vertę vertinamų prekių atžvilgiu, ši vertė laikoma netiesioginiu pirkėjo mokėjimu pardavėjui, sudarančiu faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos dalį. Todėl labai svarbu, kad būtų panaikinamos bet kokios galimybės netaikyti sandorio vertės metodo, nustatant prekių muitinę vertę, kai pateikiami rašytiniai dokumentai, pagrindžiantys sandorio vertę.

Taigi ištyrus visas konkrečius pardavimo sąlygas ir nustčius tam tikras aplinkybes ar sąlygas, galėjusias daryti įtaką sandorio vertei ir importuotojui nepagrindus aplinkybių poveikio, galima daryti vienareikšmišką išvadą dėl sandorio vertės metodo netaikymo pagrįstumo. Nesant galimumo įvertinti sąlygų ir aplinkybių poveikį sandorio vertei sudaro prielaidas netiksliai, neobjektyviai ir nepagrįstai įvertinti muitinę vertę, todėl praktiniu požiūriu tokiais atvejais netikslinga taikyti sandorio vertės metodo.

4.3. Tam tikros pajamos, gautos pirkėjui toliau perparduodant, perleidžiant ar naudojant prekes, tiesiogiai ar netiesiogiai atitenka pardavėjui

Šios sąlygos formuluotė aiškiai numato, kad sandorio vertės metodas bus netaikomas, kai tam tikros pajamos atskirai nuo faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos

atiteks pardavėjui. Be to, šiai sąlygai svarbu ir veiksnu, laikytinų įtakojančiais sandorio vertę, atsiradimo momentas. Jeigu tam tikri mokėjimai bus atlikti iki importuojamų prekių į Bendrijų teritoriją įvežimo momento, jie bus laikytini tiesioginiais ar netiesioginiais mokėjimais pardavėjui ir atitinkamai sudarys sandorio vertės dalį.

Ši sąlyga netaikyti sandorio vertės metodą yra galima tik tais atvejais, kai mokėjimai, susiję su faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos dalimi, muitinei nėra žinomi tikslia išraiškos forma, todėl praktiniais sumetimais netikslinga taikyti sandorio vertės metodo kai sandorio vertė negali būti nustatyta tiksliai. Tai pagrindžia muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalies c punktas ir 32 straipsnio 1 dalies d punktas. Pagal Muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalies c punktą sandorio vertės metodo netaikymas galimas tik tais atvejais, kai negalima padaryti patikslinimų pagal turimus duomenis. Jei padaromi patikslinimai pagal objektyvią, kiekybišką ir savo apimtimi pakankamą informaciją ir tinkamus dokumentus, sandorio vertės metodas privalo būti taikomas.

Be to, šis pagrindas išimtinai susijęs tik su pirkėjo vykdomais mokėjimais, tai yra, jis turi būti išreikštas pinigine forma. Todėl tais atvejais, kai pirkėjas tieks tam tikras prekes ar paslaugas, šis pagrindas nebus taikomas, o galės būti analizuojamas aplinkybių ir sąlygų, kurių poveikio sandorio vertei neįmanoma įvertinti, kontekste.

4.4. Pirkėjas ir pardavėjas tarpusavyje susiję, o sandorio vertė muitinei nepriimtina

Pirkėjo ir pardavėjo tarpusavio sąsaja gali sąlygoti iškreiptą prekių kainos nustatymą. Veikiant tokiems veiksniams, prekių kaina nustatoma nesilaikant „ištiesiosios rankos“ principo, o tai kelia sąžiningos konkurencijos ir objektyvios muitinės vertės ir muitų surinkimo problemų. Pirmiausia, nagrinėjant šią sandorio vertės metodo netaikymo sąlygą, svarbu nustatyti, kokie asmenys yra laikomi susijusiais. Susiję asmenys pagal Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 143 straipsnį laikytini:

- Darbo santykiais susiję asmenys- vienas iš jų yra kito asmens verslo vadovas arba darbuotojas arba jie yra darbdavys ir darbuotojas;
- Verslo ryšiais susiję- juridškai pripažinti verslo partneriai, bet kuris asmuo yra tiesioginis arba netiesioginis abiejų šių asmenų 5 % įstatinio kapitalo arba akcijų su balsu teise savininkas, valdytojas arba disponuotojas, vienas iš jų tiesiogiai arba netiesiogiai valdo kitą, abu šie asmenys tiesiogiai arba netiesiogiai yra valdomi trečiojo asmens, abu šie asmenys tiesiogiai arba netiesiogiai valdo trečiąjį asmenį;

- vienos šeimos nariai tuo atveju, kai šie asmenys susiję tokiais giminystės ryšiais - vyras ir žmona, tėvai ir vaikai, brolis ir sesuo (tikri arba pusiau tikri), seneliai ir anūkai, dėdė arba teta ir sūnėnas arba dukterėčia, uošvis ir žentas arba marti, svainis ir svainė.

Šis Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatose pateiktas susijusių asmenų sąrašas yra baigtinis. Ilgą laiką teorijoje egzistavo ginčas, ar susijusiais asmenimis reikėtų laikyti ir tuos, kurie vienas su kitu yra susiję verslu, kurių vykdant vienas yra kito vienintelis agentas, vienintelis distributorius ar vienintelis koncesioninkas. Šiuo metu tokie asmenys nėra laikomi susijusiais asmenimis, nebent tokie asmenys atitiktų nors vieną anksčiau paminėtų susijusių asmenų kategorijų.

Kadangi susijusių asmenų tarpusavio sąsaja gali daryti įtaką iškreiptam muitinės vertės nustatymui, muitinio įvertinimo tikslais sandorio vertės metodas netaikytinas, kai nustatomas anksčiau paminėtų asmenų tarpusavio ryšys, kuris galėjo įtakoti sandorio vertę ar kainą. Tačiau pabrėžtina, kad pagal Muitinės kodekso 29 straipsnio 2 dalį, kai pirkėjas ir pardavėjas yra tarpusavyje susiję, pats savaimė nelaikomas pakankamu pagrindu pripažinti sandorio vertę nepriimtina. „Įstatymas“ plačiąja prasme numato 2 atvejus, kai sandorio vertės metodas tarp susijusių asmenų bus taikomas:

- Muitinė turi pakankamo pagrindo manyti, kad sandorio šalių ryšys neturi įtakos prekių kainai. Įvertinimas turi būti atliekamas tik tais atvejais, kai muitinė pagrįstai abejoja dėl importuojamų prekių kainos, tai yra, kai muitinė dar nebuvo nagrinėjusi susijusių asmenų pardavimo aplinkybių poveikio kainai. Autoriaus nuomone, tokia sąlyga savaimė nereiškia, kad prekių kainoms atitinkant Prekių muitinio įvertinimo duomenų bazėje palyginamąsias prekių vertes, tokia tarpusavio įtaka prekių kainai turi būti priimtina. . Kadangi pardavimo aplinkybės turi būti nustatytos kiekvieno konkretaus pardavimo atveju, šalių tarpusavio ryšio įtaka kainai turi būti vertinama visada kai kyla abejonių dėl tarpusavio ryšio įtakos kainai (pavyzdžiui, sutartyje numatytos didelės nuolaidos). Kai muitinė jau buvo jau priėmusi sprendimą, kad pirkėjo ir pardavėjo tarpusavio ryšys neturėjo įtakos kainai, muitinei neturėtų iškilti abejonių dėl kainų priimtimumo tarp susijusių asmenų ir tokiu būdu jokių tolesnių muitinės veiksmų, pavyzdžiui, reikalavimo pateikti papildomos informacijos, neturėtų būti atliekama, o sandorio vertė turėtų būti pripažinta priimtina.

Visai kitokia situacija susidaro, kai muitinė abejoja importuojamų prekių kainai, o susijusių asmenų tarpusavio ryšio įtaka kainai dar nebuvo ištirta. Tokiais atvejais muitinei turi būti pateikti papildomi dokumentai ir tikslesnė informacija, kurios pagrindu įvertinamos visos su pardavimu susijusios aplinkybės, galinčios turėti įtaką kainai. Nepateikus dokumentų ar tikslesnės informacijos nustatyti tarpusavio ryšio aplinkybių

įtakos prekių kainos nustatymui, muitinė teisėtai gali atsisakyti taikyti sandorio vertės metodą.

Pateikus reikalingus dokumentus, muitinė vertina įvairius sandorio aspektus, įskaitant ir į pirkėjo bei pardavėjo prekybos ryšių organizavimo būdus bei tikrinamos kainos nustatymą.⁶² Susijusių asmenų tarpusavio kaina muitinei gali būti priimtina, kai:

- kaina nustatoma aptariamajai gamybos šakai įprastiniu kainų nustatymo būdu;
- pardavėjas nustato kainą taip, kaip nustato parduodamas prekes su juo nesusijusiems pirkėjams;
- kaina yra pakankama visoms išlaidoms bei pelnui, kuris yra bendro firmos pelno, gauto parduodant tos pačios klasės ar rūšies prekes per nurodomąjį laikotarpį (pvz., per metus), padengti, tai konstatuojama, kad kaina nebuvo paveikta.⁶³

Taigi viskas priklauso nuo muitinės įsitikinimo, ar sandorio vertė atitinka teisės aktų nustatytus reikalavimus, tai yra, ar faktiškai sumokėta ar mokėtina kaina remiasi „ištiesiosios rankos“ principo.

o Importuotojas gali įrodyti, kad sandorio vertė beveik nesiskiria nuo palyginamosios vertės. Ši galimybė yra įmanoma tik importuotojo iniciatyva, o muitinė negali įpareigoti importuotoją atlikti tokius palyginamuosius veiksmus. Jeigu importuotojas nepasinaudoja šia galimybe, sandorio vertės priimtumas gali būti nustatytas Muitinės kodekso 29 straipsnio 2 dalies a punkto pagrindu. Šis būdas taikomas importuotojui pateikus palyginamąsias vertes, kurias muitinės administracija jau yra pripažinusi priimtinas.⁶⁴ Muitinės kodekso 29 straipsnio 2 dalies b punkte pateiktos galimos palyginamosios vertės:

- tapačių arba panašių prekių pardavimo eksportui į Bendriją sandorio vertės, kai pirkėjai ir pardavėjai nėra tarpusavyje susiję;
- tapačių arba panašių prekių muitinės vertės, nustatytos dedukcinio metodo būdu;
- tapačių arba panašių prekių muitinės vertės, nustatytos vadovaujantis apskaičiuotąja verte.

Nustatant, ar viena vertė "beveik nesiskiria" nuo kitos vertės, turi būti atsižvelgiama į importuojamų prekių pobūdį, prekes gaminančios pramonės šakos ypatybes, metų laiką, kuriuo prekės importuojamos, ir ar vertės skirtumai yra komerciškai svarbūs.⁶⁵ Importuotojo atliekamas kainų palyginimas nereiškia, kad importuojamoms prekėms yra

⁶² Sutartis dėl 1994 m. bendrojo susitarimo Dėl muitų tarifų ir prekybos VII straipsnio įgyvendinimo. (OL, 1994 L, 336/119 p. 0119 – 0137), aiškinamosios pastabos dėl 1 straipsnio.

⁶³ *Ibid.*

⁶⁴ *Ibid.*

⁶⁵ Sutartis dėl 1994 m. bendrojo susitarimo Dėl muitų tarifų ir prekybos VII straipsnio įgyvendinimo. (OL, 1994 L, 336/119 p. 0119 – 0137), 1str aiškinamosios pastabos.

ar bus taikomi kiti muitinio įvertinimo metodai, naudojantis palyginamąja verte. Atlikus tokius palyginimus ir nustatčius, kad prekių vertės beveik nesiskiria, muitinei vertei pagrįsti sandorio vertės metodas bus taikomas. Tokiais atvejais, neprivalu įrodyti, kiek pirkėjo ir pardavėjo tarpusavio ryšys įtakojo prekės vertę.

5. Sandorio kainos patikslinimas.

Kol prekė pasiekia pirkėją, jos vertę įtakoja daugelis elementų – tyrimai ir analizės, projektavimo darbai, su darbo jėga susijusios išlaidos, medžiagos, įrengimai, įrankiai, tarpininkavimo paslaugos, transporto, draudimo, taros ir pakuotės, įvairūs autoriniai atlyginimai ir t. t. Kadangi sandorio vertė privalo būti nustatyta atsižvelgiant į konkrečias aplinkybes, labai svarbu, kam, kokios ir kokio dydžio išlaidos patiriamos, esant konkrečiam sandoriui. Kiekvienu konkrečiu atveju, prekės vertė gali skirtis dėl minėtų elementų panaudojimo. Muitinė vertė gali skirtis ir dėl prekės elementų įtraukimo į sandorio vertę ar išskyrimo iš šios vertės, todėl visais atvejais būtina į sutartis įtraukti nuostatas dėl konkrečių sandorio kainos sudedamųjų elementų įtraukimo į sandorio vertę. Neįtraukus atitinkamų nuostatų, muitinė gali koreguoti muitinę vertę taikant kitus Muitinės kodekse nustatytus metodus arba pirkėjas gali prarasti galimybę susimąžinti muitinę vertę išlaidomis, nurodytomis Muitinės kodekso 33 straipsnyje.

5.1. Patikslinimas išlaidomis, kurios turi būti pridėtos prie muitinės vertės

Muitinės kodekso 32 straipsnis numato tam tikrus patikslinimus, kurie, esant tam tikromis sąlygomis, privalo būti pridėti prie muitinės vertės. Visi šie patikslinimai yra pateikti tokiu būdu, kad būtų galima išvengti deklaruotas kainas nuo pervertinimo dėl pirkėjo ir pardavėjo tarpusavio ekonominio santykių susietumo arba dėl bandymo susimąžinti muitinę vertę taikant įvairias nuolaidas ar mažinant mokesčius kitaip nei leidžia reglamentas.⁶⁶ Vadovaujantis Muitinės kodekso 29 ir 32 straipsniais, patikslinimai atliekami, kai šios išlaidos:

- tenka pirkėjui
- neįtrauktos į faktiškai sumokėtą ar mokėtiną kainą.

⁶⁶ Europos teisingumo teismo 1980 m. balandžio 24 d. sprendimas byloje C-65/79, Procureur de la République v René Chatain (1980), ECR I-01345.

Dėl šios priežasties, kai Muitinės kodekso 32 straipsnyje nurodytas išlaidas prisiima pardavėjas ir jas įtraukia į faktiškai sumokėtą ar mokėtiną kainą, tokiu atveju patikslinimai nedaromi ir papildomi vertės elementai nepridedami prie faktiškai sumokėtos ar mokėtinės kainos.

Be paminėtų sąlygų, patikslinimai gali būti daromi tik tais atvejais, kai remiamasi pakankamai objektyviais ir kiekybiškais duomenimis. Pakankamos informacijos sandorio vertei buvimas yra sąlyga ne tik sandorio vertės patikslinimo išlaidomis, nurodytomis Muitinės kodekso 32 straipsnyje, padarymui, bet ir apskritai sandorio vertės metodo taikymui. Nesant pakankamos informacijos ir tai patvirtinančių dokumentų, patikslinimai negali būti atlikti, nes būtų neįmanoma tiksliai apskaičiuoti šių patikslinimų vertę ir atitinkamai sandorio vertę. Šio darbo autoriaus nuomone, objektyvūs duomenys turėtų būti laikomi tokie duomenys, kurie atitinka teisės aktų reikalavimus ir kurių turinys nesukelia pagrindo suabejoti informacijos teisingumu. Sandorio vertės dydis turi būti išreikštas objektyviais duomenimis, o jų nesant – iškreiptų paties sandorio vertės metodo esmę. Kiekybiškumo elementas turėtų būti vertinamas kaip apibūdinantis informacijos išsamumą bei išraišką tiksliais skaitiniais reikšmėmis. Sandorio vertės metodas negali ir neturi būti taikomas visais atvejais, ypačingai tada, kai muitinė vertė negali būti nustatyta tiksliai, remiantis objektyvia ir kiekybiška informacija.

Muitinės kodekso 32 straipsnio 3 dalis numato, kad „nustatant muitinę vertę, prie faktiškai sumokėtos arba mokėtinės kainos nepridedamos jokios pinigų sumos, išskyrus tas, kurios numatytos šiame straipsnyje. Tokia teisės akto formuluotė nereiškia, kad Muitinės kodekso 32 straipsnyje nenurodytos išlaidos savaime nesudarys sandorio vertės dalį. Kaip buvo minėta ir anksčiau, tokie prekės vertės elementai gali būti vertinami kaip neatskiriama faktiškai sumokėtos ar mokėtinės kainos dalimi.⁶⁷

Faktiškai sumokėta ar mokėtina kaina tikslinama šiomis išlaidomis:

- komisiniams ir apmokėjimą tarpininkams;
- talpykloms ir pakavimui;
- pirkėjo tiekiamoms prekėms ir paslaugoms;
- autoriniams atlyginimams ir mokesčiams už licencijas;
- tiesiogiai arba netiesiogiai pardavėjui tenkančiomis dalies pajamų, gautų toliau perparduodant, perleidžiant arba naudojant importuojamas prekių vertę;
- importuojamų prekių vežimo ir draudimo ir su importuojamų prekių vežimu susijusiems krovimo ir tvarkymo privalomiesiems mokėjimams.

⁶⁷ Europos teisingumo teismo 1990 m. kovo 28 d. sprendimas byloje C-219/88, *Malt GmbH v Hauptzollamt* (1990), ECR I-0148.

5.1.1. Komisiniai ir apmokėjimas tarpininkams

Tarptautinėje prekyboje dažnai sandorio sudaryme tarp pardavėjo ir pirkėjo dalyvauja asmenys, atstovaujantys vieną ar kitą šalį ir padedantys sudaryti sandorį. Sandorio sudaryme dalyvaujant tarpininkams, prekių vertė visuomet bus didesnė, nei esant pardavimui tik tarp dviejų šalių, kadangi tarpininkas, kaip pelno siekiantis asmuo, padidina prekės kainą, tokiu būdu užsidirbdamas pelną. Patys tarpininkai nėra sandorio šalimi, tačiau atlieka tam tikras funkcijas atstovaujamojo vardu.

Pagal Muitinės kodekso 32 straipsnio 1 dalies a punkto i papunktį neviršijant atitinkamų pirkėjo išlaidų, neįskaitytų į faktiškai sumokėtą arba mokėtiną prekių kainą, dydžio, prie faktiškai sumokėtos arba mokėtinios importuojamų prekių kainos pridedami komisiniai ir apmokėjimai tarpininkams, išskyrus pirkimo komisinius. Iš minėto straipsnio galima daryti išvadą, kad tokios išlaidos privalo būti pridėtos arba atimamos, priklausomai nuo to, kokiai sandorio šaliai atstovauja tarpininkas. Teorijoje ir praktikoje išskiriami tokie tarpininkai:

- pirkėjo agentas;⁶⁸
- pardavėjo agentas;
- brokeris.

Pardavėjo agentas – yra asmuo, kuris pardavėjo įgaliotas ieško vartotojų, renka užsakymus, tvarko prekių laikymą, išsiuntimą ir draudimą.⁶⁹ Tai asmuo, kurį kontroliuoja ir kuriam vadovauja pardavėjas. Šis asmuo nėra prekių savininkas, o sandorio sudaryme dalyvauja kaip atstovas, kurio pagalba prekės yra parduodamos pirkėjui. Pardavėjo tarpininko išlaidos bus visuomet pridedamos tikslinant sandorio vertę, jei tos išlaidos nebuvo pridėtos prie faktiškai sumokėtos ar mokėtinios kainos.

Tam tikrais atvejais, tarpininkas gali veikti tiek pardavėjo, tiek pirkėjo naudai. Apmokėjimas tarpininkams yra suprantamas kaip apmokėjimas brokeriui, dažniausiai kaip procentinis dydis už sutarties sudarymą, susijusį su brokerio darbu.⁷⁰ Brokeris yra tarpininkas, kurio darbas yra rasti pirkėją ir pardavėją, skatinti ir padėti sudaryti sandorį. Dėl šios priežasties, brokeriai dažniausiai nėra įvardijami konkrečios šalies atstovais. Tokia brokerio atliekamų funkcijų specifika nulemia, kad išlaidos, susijusios su brokerio

⁶⁸ Pirkėjo agentui mokamų komisinių specifika bus nagrinėjama 5 darbo dalyje.

⁶⁹ RADŽIUKYNAS, Juozas. *Importuojamų prekių muitinis įvertinimas*. Vilnius: LII, 1997, p. 19.

⁷⁰ MACRORY P. F. J.; EDMUND, A.; PLUME, A.M.G. *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*. US: Springer, 2005, p. 547.

darbu, bus pridamos nepriklausomai nuo to, kas patiria šias išlaidas. Tokios išlaidos visais atvejais nebus laikytinos pirkėjo atžvilgiu pirkimo komisiniais ir visuomet bus pridėtos prie faktiškai sumokėtos ar mokėtinės kainos, jeigu šių išlaidų suma neįtraukta į faktiškai sumokėtą ar mokėtiną kainą.

Tais atvejais kai pardavimo komisinius ar išlaidas už brokerio veiklą apmokės pirkėjas atskirai nuo suderėtos kainos ir pardavėjas bus atleistas nuo tokio įsipareigojimo apmokėti tokias išlaidas pirkėjui, mokėjimas bus laikytinas netiesioginiu apmokėjimu pardavėjui.

5.1.2. Išlaidos talpykloms ir pakavimui

Muitų teisėje priimta laikyti, kad išlaidos talpykloms ir pakavimui turi būti pridėtos prie faktiškai sumokėtos ar mokėtinės importuojamų prekių kainos, kadangi tokie mokėjimai didina sandorio vertę. Muitinės kodekso 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktyje nurodyta, kad išlaidos talpykloms su atitinkamomis prekėmis, jeigu tokias talpyklas muitinė laiko importuotų prekių neatskiriama dalimi, pridamos prie prekių kainos. Tais atvejais, kai išlaidos talpykloms jau įskaitytos į faktiškai sumokėtą ar mokėtiną kainą, jokie patikslinimai nebedaromi. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1719/2005 2005 m. spalio 27 d. iš dalies keičiantis Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo I priedą⁷¹ nustatyti tokie talpyklų požymiai:

- specialios formos arba kitaip pritaikytos tam tikriems daiktams arba jų rinkiniams laikyti (pavyzdžiui, fotoaparatus ir kino kamerų, muzikos instrumentų futliarai, ginklų dėklai, braižybos priemonių, papuošalų dėžutės);

- tinka ilgai naudoti. Talpyklos turi būti pagamintos taip, kad jų naudojimo laikas būtų panašus į daikto, kuriam jos skirtos, naudojimo laiką. Šios talpyklos taip pat naudojamos daiktui apsaugoti tuo metu, kai jis nenaudojamas.⁷²

Pagal Muitinės kodekso 32 straipsnio 1 dalies a punkto ii papunktį prie faktinės prekių kainos turi būti pridėtos prekių pakavimo išlaidos, susijusios tiek su darbu, tiek su medžiagomis. Pakavimo medžiagos bus pridamos prie faktiškai sumokėtos ar mokėtinės kainos tik tais atvejais, kai jos nėra savarankiškos ir klasifikuojamos kartu su importuojamomis prekėmis. 2005 m. spalio 27 d Komisijos reglamente (EB) Nr.

⁷¹ (OL, 2005 L 286, p. 1—885).

⁷² Muitinės departamentas *Kaip klasifikuoti prekes* 2003 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.cust.lt/miscdata/Prekiu_klasifikavimas_111348047885735231.pdf>.

1719/2005 iš dalies keičiančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo I priedą pakavimo medžiagos apibūdintos kaip visos išorinės ar vidinės talpyklos, laikikliai, vyniojimo medžiagos arba atramos, išskyrus pervežimo prietaisus (pvz., pervežimo konteinerius), dirbiniai iš brezento ir pagalbinių pervežimo reikmenys ar įranga. Pakavimo išlaidos susijusios su darbu- tai įvairaus pobūdžio darbai, susiję su prekių supakavimu- prekių sudėjimo į dėžes, užsandarinimo, pakavimo medžiagų gamybos ir kiti panašūs darbai.⁷³

Be to, talpyklos ir pakavimo medžiagos muitinei turi būti pateikiamos kartu su daiktais, kuriems jos skirtos. Tuo pačiu importuojamos prekės turi būti įprastai parduodamos kartu su talpyklomis. Taigi jeigu išlaidos talpykloms ar pakavimo medžiagos nėra susijusios su importuojamomis prekėmis, patikslinimai Muitinės kodekso 32 straipsnio prasme nebus atliekami.

Europos Teisingumo Teismas 1988 m. spalio 5 d. byloje *c-537/87, Firme Albert Schmid v Hauptzollamt Stuttgart-West* (1988), ECR I-06239 nagrinėjo klausimą dėl išlaidų talpykloms, kurios po prekių importo buvo gražinamos pardavėjui, įtraukimo į sandorio vertę. Teismas pažymėjo, kad tais atvejais kai prekės importuojamos kartu su talpyklomis, tačiau jos vėliau gražinamos pardavėjui, tokios išlaidos neįtraukiamos į muitinę vertę. Tuo pačiu Teismas pabrėžė, kad tais atvejais, kai pakuotės kaina nėra įskaityta į kainą, mokėtiną už prekes, pakuotę numatyta gražinti pardavėjui kitoje šalyje, ir pirkėjas privalo sumokėti pardavėjui finansinę kompensaciją už jų naudojimą ar negražintas pakuotes, tokia kompensacija yra išlaidos, kurios turi būti pridėtos prie faktiškai sumokėtos ar mokėtinės kainos.

5.1.3. Pirkėjo tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, susijusių su importuojamų prekių gamyba ir pardavimu eksportui, vertės išlaidos

Pirkėjas, dalyvaudamas prekės gamybos ir pardavimo procesuose, tam tikrų prekių ar paslaugų tiekimo forma, prisideda prie prekės vertės didinimo. Tokiais veiksmais pardavėjo indelis į gaminamas prekes sumažėja, tuo pačiu sumažindamas ir pardavėjo atitinkamas išlaidas prekių gamybos procese. Tokiomis sąlygomis parduodamų prekių kaina yra mažesnė nei įprastomis rinkos sąlygomis ir dėl šios priežasties pagal Muitinės kodekso 32 straipsnio b dalį prie faktiškai sumokėtos ar mokėtinės kainos pridedamos tam tikros pirkėjo išlaidos jam dalyvaujant prekės gamybos ir pardavimo procese, jeigu:

⁷³ RADŽIUKYNAS, Juozas. *Importuojamų prekių muitinis įvertinimas*. Vilnius: LII, 1997, p. 21.

- išlaidos neįtrauktos į faktiškais sumokėtą ar mokėtiną kainą;
- šias išlaidas patiria pirkėjas tiesiogiai ar netiesiogiai tiekdamas prekes ar paslaugas (toliau pagalbinės priemonės) pardavėjui;
- pagalbinės priemonės tiekiamos nemokamai arba sumažinta kaina;
- pagalbinės priemonės susijusios su importuojamų prekių gamyba ir pardavimu eksportui.

Jeigu pirkėjo suteiktos pagalbinės priemonės gamintojui atitinka visus šiuos reikalavimus, pirkėjo patirtos išlaidos turi būti pridėtos prie faktiškai sumokėtos ar mokėtinės kainos.

Išlaidų priskyrimui prie importuojamų prekių sandorio vertės nėra svarbu, iš kokios šalies pagalbinės priemonės yra tiekiamos.⁷⁴ Tačiau muitinės kodekso 32 straipsnio 1 dalies b punkto iv papunktyje numatyta, kad inžinerinių, projektavimo, meninio apipavidalinimo, dizaino darbai turi būti atlikti ne importuojančios šalies teritorijoje.

Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 23 priedo pastabose dėl Muitinės kodekso 32 straipsnio 1 dalies b punkto ii papunkčio nurodyta, kad „šių importuojamų prekių elementų paskirstymą sąlygoja du veiksniai: paties elemento vertė ir būdas, taikomas importuotų prekių šios vertės paskirstymui“. Pirmiausia reikia nustatyti elemento vertę. Paties elemento vertė priklauso nuo to, koku būdu elementas įsigytas ir jo vertė remsis arba pirkimo kaina, arba elemento gamybos išlaidomis. Jeigu importuotojas įsigyja elementą iš nesusijusio su juo pardavėjo už pastarojo pateiktą kainą, elemento vertė yra jo pirkimo kaina.⁷⁵ Prie elementų vertės neturi būti pridedamas joks importuotojo ar susijusio tiekėjo pelnas.⁷⁶ Elemento vertė bus lygi gamybos išlaidų vertei tais atvejais, kai elementas buvo pagamintas importuotojo ar su juo susijusio asmens.⁷⁷

Tam, kad elementų vertė būtų tinkamai nustatyta ir paskirstyta, numatyta, kad tais atvejais, kai elementas prieš tai buvo importuotojo naudojamas, neatsižvelgiant į tai, ar jis šio importuotojo buvo įsigytas ar pasigamintas, nustatant šio elemento vertę, pirminės jo

⁷⁴ Europos teisingumo teismo 1990 m. birželio 6 d. sprendimas byloje C-11/89, *Unifert Handels GmbH v Hauptzollamt Münster* (1990), ECR I-02275 .

⁷⁵ 1993 liepos 3 d. Komisijos reglamentas (EEB) Nr. 2545/93 išdėstantis tarybos reglamentą (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas (su pakeitimais ir papildymais) (OL, 1993 L 253, p. 1); 23 priedas, pastabos dėl Muitinės kodekso 32 straipsnio 1 dalies b punkto ii papunkčio.

⁷⁶ MACRORY P. F. J.; EDMUND, A.; PLUME, A.M.G. *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*. US: Springer, 2005, p. 549.

⁷⁷ 1993 liepos 3 d. Komisijos reglamentas (EEB) Nr. 2545/93 išdėstantis tarybos reglamentą (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas (su pakeitimais ir papildymais) (OL, 1993 L 253, p. 1); 23 priedas, pastabos dėl Muitinės kodekso 32 straipsnio 1 dalies b punkto ii papunkčio.

įsigijimo ar gamybos išlaidos turi būti proporcingai sumažintos, atsižvelgiant į jo panaudojimo trukmę.⁷⁸

Nustačius pagalbinių priemonių vertę, privalu šią vertę priskirti importuojamoms prekėms. Teorijoje ir praktikoje egzistuoja bendras principas, kad šių elementų paskirstymas turėtų būti atliktas pagrįstu būdu, atitinkančiu aplinkybes, ir turėtų atitikti bendrai priimtus apskaitos principus. Vertės priskyrimas importuojamai prekei nepriklauso nuo to, kokios pagalbinių priemonių grupei priskiriamos išlaidos.⁷⁹ Importuotojas, atsižvelgdamas į konkrečias aplinkybes, gali priskirti pagalbinių priemonių vertę įvairiais metodais. Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 23 priedo pastabose dėl Muitinės kodekso 32 straipsnio 1 dalies b punkto ii papunkčio nurodyta keli iš naudotinių metodų:

- vertė galėtų būti įskaityta į pirmosios prekių siuntos muitinę vertę, jeigu importuotojas pageidauja iš karto sumokėti importo maitus ir mokesčius už visą vertę,

- importuotojas gali prašyti, kad vertė būtų paskirstyta proporcingai tam tikram prekių vienetų, pagamintų iki pirmosios siuntos, kiekiui,

- importuotojas gali prašyti, kad vertė būtų paskirstyta proporcingai visam numatomam pagaminti prekių kiekiui, jei dėl to sudarytas kontraktas arba kitu būdu prisiimti konkretūs įsipareigojimai.

Šie metodai yra pavyzdiniai ir jokia būdu nedraudžia nustatyti kitus, tačiau importuotojas privalės pateikti muitinei atitinkamus dokumentus, pagrindžiančius konkretaus metodo pasirinkimo pagrįstumą.

Muitinės kodekso 32 straipsnio 1 dalies b punkte išskirtos tokios pagalbinių priemonių grupės:

1. medžiagos, komponentai, dalys ir panašūs daiktai, įeinantys į importuojamų prekių sudėtį. Šią grupę sudaro prekės, įeinančios į importuojamų prekių sudėtį. Teorijoje egzistuoja ginčas, ar šios pagalbinės priemonės turi būti fiziškai egzistuojančios, t.y. materialaus pobūdžio, bei apčiuopiamos prekės, ar šios išlaidos gali atsirasti ir dėl nematerialaus prekių panaudojimo prekės gamyboje. Kadangi Muitinės kodekso 32 straipsnis numato baigtinį sąrašą išlaidų, kurios turi būti pridėtos prie faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos, galima teigti, kad tokiu reguliavimu siekiama užkirsti kelią plečiamai aiškinti Muitinės kodekso 32 straipsnio nuostatas. Tačiau analizuojant šios grupės pagalbinių priemonių apibūdinimą Muitinės kodekso 32 straipsnio 1 dalies b

⁷⁸ *Ibid.*

⁷⁹ Europos komisijos Muitinės kodekso komiteto Muitinio įvertinimo pakomitetas, *Muitinio įvertinimo kompendiumas* (2002) (su papildymais).[Žiūrėta 2004-04-10]. Prieiga per internetą <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/customs_duties/declared_goods/european/compendium_2007_lt.pdf>, p. 11.

punkto e prasme, galima teigti, kad jie nėra tiesiogiai įvardinami kaip materialaus pobūdžio elementai. Esminis šių elementų bruožas yra tas, kad jie turi įeiti į importuojamos prekės sudėtį. Europos Teisingumo Teismas yra pabrėžęs, kad tais atvejais, kai nematerialaus pobūdžio nuosavybė yra inkorporuojama į importuojamos prekės sudedamuosius elementus, tokios išlaidos, įsigyjant nematerialaus pobūdžio nuosavybę, laikytinos neatskiriama sumokėtos ar mokėtinos kainos už prekes, į kurias ji yra inkorporuota, dalimi.⁸⁰

Be to, Europos Teisingumo Teismas 2006 m. lapkričio 16 d. byloje C-306/04, *Compaq computer international corporation v. Inspecteur der Belastingdienst - Douanedistrict Arnhem*(2006), (OL C 331, 30.12.2006, p.13) nagrinėjo klausimą, ar sandorio vertė turi būti patikslinta pagal Muitinės kodekso 32 straipsnio 1 dalies b punktą tais atvejais, kai pirkėjas nemokamai įdiegė programinės įrangos vertę. Europos Teisingumo Teismas pabrėžė, kad toks patikslinimas Muitinės kodekso 32 straipsnio 1 dalies b punkto prasme yra galimas. Sistemiškai vertinant Europos Teisingumo Teismo sprendimą, galima daryti išvadą, kad išlaidos programinei įrangai bus priskiriamos prie Muitinės kodekso 1 dalies b punkto ar c punkto, priklausomai nuo to, kokiam tikslui tokios išlaidos patirtos. Jeigu buvo perkama ne programinė įranga kartu su preke, o išlaidos patirtos ryšium su autorinių atlyginimų ar mokesčių už licencijas mokėjimu, tai tokios išlaidos ir bus priskiriamos Muitinės kodekso 32 straipsnio 1 dalies c punkto, o ne Muitinės kodekso 1 dalies b punkto prasme.

Taigi atsižvelgiant į Europos Teisingumo Teismo praktiką, galima konstatuoti, kad ši pagalbinių priemonių grupė apima ir nematerialaus pobūdžio importuojamų prekių sudedamąsias dalis.

2. Įrankiai, šampai, formos ir panašūs daiktai. Šios grupės pagalbinės priemonės – tai materialaus pobūdžio daiktai, kurie panaudojami importuojamų prekių gamyboje ir kurie neįeina į importuojamų prekių sudėtį. Skirtingai nei medžiagos, komponentai, dalys ir panašūs daiktai, šios grupės pagalbinės priemonės nebūtinai sunaudojamos prekių gamybos procese. Būtent dėl šios priežasties, apskaičiuojant prekių muitinę vertę, suteiktų pagalbinių priemonių vertė įtraukiama proporcingai vertei, kuri buvo sunaudota gaminant importuojamas prekes. Jeigu šios grupės pagalbinės priemonės amortizuojasi ar remontuojamos, tai atitinkamai mažina ar didina šių pagalbinių priemonių vertę, apskaičiuojamą vėliau gaminant prekes.⁸¹

⁸⁰ Europos teisingumo teismo 1991 m. balandžio 10 d. sprendimas byloje C-79/89 *Brown Boveri & Cie AG v Hauptzollamt Mannheim* (1991), ECR I-01853.

⁸¹ HORTON, Michael J. Import and customs law handbook. New York: Quorum Books, 1992; p. 59.

Be to, šios grupės pagalbinės priemonės privalo būti panaudotos tiesiogiai gaminant importuojamas prekes. Todėl bendros paskirties priemonės, kurios tiesiogiai nėra susijusios su prekių pagaminimu, pavyzdžiui oro kondicionieriai, skaičiavimo mašinos ir panašiai, nėra laikytinos sandorio vertės dalimi.⁸²

3. Medžiagos, sunaudotos gaminant importuojamas prekes. Šios grupės pagalbinių priemonių skiriamasis bruožas – medžiagų sunaudojimas importuojamų prekių gamybos procese, kai identifikuoti tokią pagalbines priemones itin sudėtinga. Tokios pagalbinės priemonės nebūtinai turi įeiti į importuojamos prekės sudėtį. Tokioms medžiagoms priskirtina įvairios valymo priemonės, katalizatoriai ir panašiai.⁸³ Labai svarbu, kad į importuojamų prekių muitinę vertę būtų įtraukiama proporcingai sunaudotos medžiagos dalis, todėl tais atvejais, kai medžiagų likučiai nėra gražinami, privalo įtraukti visas šios grupės pagalbinių priemonių išlaidas į sandorio vertę.

4. Inžinerinių, projektavimo, meninio apipavidalinimo, dizaino darbai, įskaitant eskizų ir brėžinių parengimą. Tai intelektualaus pobūdžio ir didelę prekės vertės dalį sudarantys darbai. Labai svarbu nustatyti, kurioje šalyje atlikti minėti darbai. Akcentuotina, kad šios grupės darbai privalo būti atlikti ne importuojančios šalies teritorijoje, nes priešingu atveju, jie nebus laikytini sandorio vertės sudedamąja dalimi. Šių darbų išlaidos, kai darbai atlikti ne importuojančios šalies teritorijoje, visais atvejais bus pridedamos prie sandorio vertės, išskyrus, kai šie darbai yra tik parengiamojo pobūdžio.⁸⁴ Visų šios grupės pagalbinių priemonių vertė turi remtis objektyviais ir kokybiškai įvertinamais duomenimis. Dažniausiai šios išlaidos nustatomos, remiantis pirkėjo apskaitos duomenimis. Šių pagalbinių priemonių vertė priklauso nuo jų įsigijimo būdo. Tais atvejais, kai elementai yra viešai prieinami, nėra įskaičiuojama jokia pagalbinių priemonių vertė, išskyrus kopijų įsigijimo išlaidas.⁸⁵ Pagalbinių priemonių vertės apskaičiavimo sudėtingumas dideliu mastu gali priklausyti nuo atitinkamos įmonės struktūros, valdymo praktikos bei taikomų apskaitos metodų. Tais atvejais, kai šią pagalbines priemones sudarantys darbai atliekami keliose šalyse ir per tam tikrą laiką, tikslinant prekių vertę turėtų būti apsiribojama elemento verte, faktiškai sukurta ne importuojančios šalies teritorijoje.⁸⁶

⁸² *Ibid.* p. 59.

⁸³ *Ibid.* p. 58.

⁸⁴ *Ibid.* p. 59.

⁸⁵ *Ibid.*

⁸⁶ *Ibid.*

Europos Komisijos nuomone⁸⁷ prie šių visų grupių pagalbinių priemonių vertės neturi būti pridėdama šių pagalbinių priemonių transportavimo, draudimo, pakrovimo, iškrovimo ir priežiūros išlaidos iki prekių gamybos vietos. Tais atvejais, kai tokios išlaidos įtrauktos į sąskaitą, išlaidos bus įtrauktos į pagalbinių priemonių vertę ir apmokestintos. Egzistuoja ir priešinga nuomonė, kad tokios išlaidos visais atvejais turi būti pridėtos prie faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos. Iš esmės, transportavimo, draudimo, pakrovimo, iškrovimo ir priežiūros išlaidos gali sudaryti žymią pirkėjo patiriamų išlaidų dalį. Iš kitos pusės, tokių papildomų išlaidų priskyrimui prie muitinės vertės svarbu tuomet, kai elementai importuojami į pardavėjo valstybę, tačiau visiškai nesvarbu nustatant paties elemento vertę.⁸⁸ Autoriaus nuomone, šios išlaidos neturėtų būti įskaičiuojamos į bendrą prekės vertę, kadangi Muitinės kodeksas ar Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatos, gabenimo išlaidų priskyrimą sieja tik su importuojamų (o ne su pagalbinių priemonių) prekių pristatymu į importuojančią šalį.

5.1.4. Autoriniai atlyginimai ir mokesčiai už licencijas

Europos Sąjungos teisės aktai nepateikia autorinių atlyginimų ir mokesčių už licencijas sąvokos. Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 157 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad autoriniai atlyginimai ir mokesčiai už licencijas apima apmokėjimą už naudojimąsi teise, susijusią su importuotų prekių gamyba (mokesčiai už patentus, projektus, modelius ir gamybos technines žinias), importuotų prekių pardavimu eksportui (mokesčiai už prekių ženklus, įregistruotus pramoninio dizaino pavyzdžius), bei importuotų prekių panaudojimu ar perpardavimu (mokesčiai už autorines teises, gamybos procesus, neatskiriamai susijusius su importuotomis prekėmis). Taigi tokie mokėjimai yra susiję su teisių, kurios suteikia atlikti tam tikrus veiksmus su importuojamomis prekėmis, naudojimusi. Egzistuoja bendras principas, kad autoriniai atlyginimai ir mokesčiai už licencijas nesudaro muitinės vertės dalį. Nustatant muitinę vertę autoriniai atlyginimai ir mokesčiai už licenciją turi būti pridėti prie faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos, kai:

- mokėjimai susiję su importuojamomis prekėmis;
- mokėjimai atliekami vykdant prekių pardavimo sąlygą.

⁸⁷ Europos komisijos Muitinės kodekso komiteto Muitinio įvertinimo pakomitetas, *Muitinio įvertinimo kompendiumas* (2002) (su papildymais).[Žiūrėta 2004-04-10]. Prieiga per internetą <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/customs_duties/declared_goods/european/compendium_2007_lt.pdf>, p. 12.

⁸⁸ MACRORY P. F. J.; EDMUND, A.; PLUME, A.M.G. *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*. US: Springer, 2005, p. 549.

Jeigu autoriniai atlyginimai ir mokesčiai už licencijas neatitinka bent vieno kriterijaus, tokios išlaidos nelaikytinos sudedamąja sandorio vertės dalimi. Dažniausiai pardavimo eksportui sąlyga gali būti nurodyta pardavimo sutartyje, tačiau tokia pati sąlyga gali būti numatyta ir licencinėje sutartyje. Autorinių atlyginimų ir licencinės sutarties santykis gali būti ypatingai svarbus, kadangi iš jų turinio, galima spręsti, ar autoriniai atlyginimai bus laikytini sudedamąja sandorio vertės dalimi ir kokia apimtimi. Autoriniai atlyginimai ar mokesčiai už licencijas gali pasireikšti kaip vienkartinė, ar kaip pakartotinė įmoka, nustatyta arba kaip procentinis, arba kaip tikslus mokestinis dydis. Sprendžiant, ar autorinis atlyginimas yra susijęs su vertintinomis prekėmis, svarbiausia ne tai, kaip apskaičiuotas autorinis atlyginimas, o kodėl jis mokamas, t. y. ką licenciatas faktiškai gauna jį sumokėjęs.⁸⁹ Taigi „pardavimo sąlyga“ yra išimtinai siejama su prekių pardavimo aplinkybėmis. Laikytina, kad mokėjimas už autorinius atlyginimus ir mokesčius už licencijas yra visuomet „pardavimo sąlyga“, jeigu prekės nebūtų parduodamos už sutartą kainą ir sutartomis sąlygomis be autorinių atlyginimų ir mokesčių už licencijas mokėjimo. Kadangi pagal Muitinės kodekso 32 straipsnio 1 dalies c punktą yra numatyta, kad mokėjimas gali būti atliekamas ir trečiajai šaliai, tai pardavimo eksportui sąlyga bus tenkinama, kai pardavėjas ar su juo susijęs asmuo reikalauja, kad pirkėjas sumokėtų šiuos mokesčius.⁹⁰ Tačiau reikia pabrėžti, kad tuo atveju, kai autorinių atlyginimų ar mokesčių už licencijas reikalaus trečiasis asmuo, nesusijęs su pardavėju, tokie mokėjimai gali būti laikytini sudedamąja sandorio vertės dalimi pagal Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 160 straipsnį. Jeigu pardavimo sutartis neapims sąlygos mokėti šiuos mokesčius pardavėjui ar trečiajai šaliai, tai net ir trečiajam asmeniui pareikalavus juos sumokėti, šios išlaidos nebus laikytinos sudedamąja sandorio vertės dalimi.

Muitinės kodekso 32 straipsnio 5 dalyje a punkte numatyta išimtis apmokėjimams už teisę atgaminti importuojamas prekes Bendrijoje. Tokie mokėjimai nėra laikytini sudedamąja sandorio vertės dalimi, kadangi jie nėra importuojamų prekių vertės dalis ir jie susiję su dar nepagamintų prekių gamyba importuojančioje šalyje. Muitinės kodekso 32 straipsnio 5 dalies b punkte įtvirtinta antra išimtis pirkėjo apmokėjimui už teisę platinti arba perparduoti importuojamas prekes. Tačiau šiuo atveju mokėjimai nebus pridedami

⁸⁹ Europos komisijos Muitinės kodekso komiteto Muitinio įvertinimo pakomitetas, *Muitinio įvertinimo kompendiumas* (2002) (su papildymais). [Žiūrėta 2004-04-10]. Prieiga per internetą <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/customs_duties/declared_goods/european_compendium_2007_lt.pdf>, p. 21.

⁹⁰ 1993 liepos 3 d. Komisijos reglamentas (EEB) Nr. 2545/93 išdėstantis tarybos reglamentą (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas (su pakeitimais ir papildymais) (OL, 1993 L 253, p. 1), 160 straipsnis.

prie faktiškai sumokėtos arba mokėtinos importuojamų prekių kainos, jeigu toks apmokėjimas nėra prekių pardavimo eksportui į Bendriją sąlyga. Analizuojant Muitinės kodekso 32 straipsnio 5 dalį ir Muitinės kodekso 33 straipsnį, pastebėtina, kad tais atvejais, kai pirkėjas apmokės už teisę platinti arba perparduoti importuojamas prekes ir įtrauks šias išlaidas į sąskaitą faktūrą, sandorio vertė tokiais atvejais nebus tikslinama.

Iš to, kas išdėstyta, galima daryti išvadą, kad autoriniai atlyginimai ir mokesčiai už licencijas ne visuomet sudarys sandorio vertės dalį, todėl ypatingai svarbu nustatyti visas su autoriniais atlyginimais ir mokesčiais už licencijas susijusias aplinkybes, nuo kurių tiesiogiai priklauso, ar patikslinimai bus daromi šių išlaidų atžvilgiu, ar nebus.

5.1.5. Pardavėjui tenkančios dalies pajamų, gautų toliau perparduodant, perleidžiant arba naudojant importuojamas prekes vertė

Tais atvejais, kai dalis pajamų tiesiogiai ar netiesiogiai grįžta pardavėjui, laikoma, kad sandorio vertė turi būti patikslinta tokių išlaidų dydžiu. Būtina sąlyga sandorio vertės patikslinimui šiomis išlaidomis yra ta, kad pirkėjo papildomi mokėjimai pardavėjui turi būti susiję su importuotų prekių perpardavimu, perleidimu arba naudojimu. Jeigu mokėjimai neturi jokio ryšio su importuojamomis prekėmis, pavyzdžiui pirkėjo mokami dividendai, tokie mokėjimai nebus laikytini sudedamąja sandorio vertės dalimi. Be to, tokie mokėjimai turi būti išreikšti objektyviais ir kiekybiškais įvertinamais duomenimis, nes priešingu atveju, sandorio vertė pagal Muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalies c punktą bus nepriimtina ir bus taikomi kiti muitinio įvertinimo metodai. Dažniausiai pačioje pardavimo sutartyje numatoma, kokia dalis pajamų, disponuojant importuotomis prekėmis, tenka pardavėjui. Autoriaus nuomone, tokio pobūdžio pajamos nebūtinai turi būti įtvirtintos sutartyse, tai gali būti sprendžiama ir iš kitokių aplinkybių (pavyzdžiui, apskaitos dokumentų).

5.1.6. Importuojamų prekių gabenimo ir draudimo išlaidos:

Gabenant prekes iš vienos muitų teritorijos į kitą, neišvengiamai susiduriama su papildomomis išlaidomis, kurios didina sandorio vertę ir todėl tokios išlaidos pridedamos prie faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos. Šios išlaidos pagal Muitinės kodekso 32 straipsnio 1 dalies e punktą gali būti skirstomos į kelias grupes:

- prekių gabenimo išlaidos;

- su prekių gabenimu susijusios prekių krovimo ir tvarkymo išlaidos;
- draudimo išlaidos;

Tarptautinėje komercinėje praktikoje pristatymo sąlygoms pagrįsti naudojami Tarptautinių pramonės ir prekybų rūmų parengtais terminais Incoterms 2000. Incoterms 2000 apima prekių gabenimo ir draudimo, prekių krovimo ir tvarkymo išlaidų ir rizikos tarp pirkėjo ir pardavėjo paskirstymą. Incoterms 2000 terminai padeda apibūdina, kokias prekių gabenimo ir draudimo, prekių krovimo ir tvarkymo išlaidas prisiima pardavėjas ir kokias pirkėjas, tokiu būdu sudarant sąlygas muitinei nustatyti, kokie patikslinimai privalo būti atlikti. Pabrėžtina tai, kad priklausomai nuo to, ar importo valstybė atlieka vertinimą CIF ar FOB pristatymo sąlygų pagrindu, priklauso, kurios išlaidos bus pridedamos, o kurios atimamos iš sandorio vertės.⁹¹ Sutartyje dėl 1994 m. bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos vii straipsnio įgyvendinimo 8 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad kiekviena šalis nustato, kad prie prekių muitinės vertės pridedamos arba į prekių muitinę vertę neįskaičiuojamos šios grupės išlaidos. Muitinė vertė, paremta CIF sąlygoms bus žymiai didesnė nei muitinė vertė taikant FOB sąlygas, kadangi FOB apima visas išlaidas susijusias su gabenimu iki pakrovimo į laivą vietos išlaidas. Tuo tarpu visos kitos išlaidos nelaikytinos sudedamąja muitinės vertės dalimi. CIF sąlygos apima prekių gabenimo įvairiomis transporto rūšimis nuo jų išsiuntimo vietos iki įvežimo į Bendrijos muitų teritoriją vietos išlaidas. Be to, CIF arba FOB terminų taikymas įtakoja ne vien tik prekių vertės gabenimo išlaidomis skirtumus, bet taip pat ir visus kitus su prekių gabenimu susijusias tarpininkavimo, užsakant transporto paslaugas, išlaidas bei jūrų ir (arba) oro uostų mokesčius. Vienų autorių nuomone⁹², šalys, kurios remasi CIF sąlygomis, apmokestina ne tik pačios prekės, bet kartu ir transporto išlaidas iki importo į šalį vietos. Tokia pozicija kritikuotina, nes sutinkant su šių autorių nuomone, jokie kiti patikslinimai, kurie tiesiogiai nėra susiję su prekių gamyba, neturėtų būti pridėti prie muitinės vertės. Be to, vertinama ne prekių faktinė kaina, o prekių muitinė vertė. Šiuo atveju akcentuotina, kad muitiniam įvertinimui svarbu ne tik pačios prekės gamybos išlaidos, bet ir visi kiti privalomi mokėjimai, kurie tiesiogiai didina prekės vertę. Tokia dispozityvi Sutarties dėl 1994 m. bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos vii straipsnio įgyvendinimo nuostata, gali sudaryti sąlygas neįgyvendinti tarptautinių susitarimų pagrindu iškeltus tikslus- vieningų sąlygų muitiniam įvertinimui sudarymą bei konkurencijos užtikrinimą. Vieningo muitinės vertės skaičiavimo tikslas- apriboti atskirų

⁹¹ MACRORY P. F. J.; EDMUND, A.; PLUME, A.M.G. *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*. US: Springer, 2005, p. 547.

⁹² MACRORY P. F. J.; EDMUND, A.; PLUME, A.M.G. *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*. US: Springer, 2005, p. 553.

valstybių teisės muitinio įvertinimo srityje, o ne atvirkščiai – palikti vietos interpretacijai ir skirtingos muitinės vertės nustatymo traktavimui. Pačios muitinio įvertinimo taisyklės nepakinta esant tokiems skirtumams, tačiau sudaro sąlygas nustatyti didesnę ar mažesnę muitinę vertę.

ES mastu, prekių gabenimo išlaidos apima tokias išlaidas, kurios tiesiogiai susijusios su importuojamų prekių gabenimu nuo jų išsiuntimo ar pakrovimo iki paskirties vietos. Šioms išlaidoms priskirtina ir su prekių gabenimu susijusios tarpininkavimo, užsakančio transporto paslaugas, išlaidos bei jūrų ir (arba) oro uostų mokesčiai.⁹³ Europos Teisingumo Teismo nuomone, sąvoka „gabenimo išlaidos“ turi būti interpretuojama, kaip apimanti visas išlaidas, ar jos būtų pagrindinės, ar atsitiktinės išlaidos, atsirandančios vežant prekes į Bendrijų muitų teritoriją.⁹⁴ Dėl šios priežasties, Muitinės kodekso 32 straipsnio 1 dalies e punkto ii papunktyje nurodyti su importuojamų prekių vežimu susiję krovimo ir tvarkymo privalomieji mokėjimai taip pat įskaitytini į muitinę vertę. Šiai išlaidų grupei priskirtinos prekių pakrovimo į transporto priemones, perkrovimo terminaluose, laikinojo saugojimo išlaidos, susijusias su prekių gabenimu įvairiomis transporto rūšimis nuo išsiuntimo vietos iki įvežimo į Bendrijos muitų teritoriją vietos ir tvarkymo (priežiūros transportavimo metu, pvz., žuvų šaldymo, gyvų gyvūnų šėrimo, sugedusių prekių atskyrimo ir kt.) išlaidos.⁹⁵ Europos Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad už prastovas mokami mokesčiai, kurie susiję su laivybos kontraktuose numatytų baudų (kompensacijų) mokėjimu už užgaišimą, pakraunant prekes į laivą, privalo būti traktuojami kaip įeinantys į sąvoką „gabenimo išlaidos“.⁹⁶ Kalbant apie saugojimo išlaidas, Pasaulio Muitinių Organizacijos Muitinio įvertinimo techninis komitetas pateikia tam tikrus atvejus, kai saugojimo išlaidos turi būti pridėtos faktiškai sumokėtos ar mokėtinos importuojamų prekių kainos. Reikia pastebėti, kad tokių išlaidų priskyrimui prie faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos nuo to, kas prisiima tokias išlaidas ir koku metu jos atsirado. Pasaulio Muitinių Organizacijos Muitinio įvertinimo techninio komiteto nuomone, sandėliavimo išlaidos nelaikytinos faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos dalimi, kai prekės padedamos sandėliuoti užsienyje po prekių

⁹³ Prekių sandorio vertės patikslinimo, jų gabenimo, draudimo, krovimo, bei tvarkymo išlaidomis instrukcija, patvirtinta Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2004 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr.1B-1199 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 188-7045, 4.1 punktas.

⁹⁴ Europos Teisingumo Teismo 1990 m. birželio 6 d. Sprendimas byloje C-11/89, *Unifert Handels GmbH v Hauptzollamt Münster* (1990), I-02275.

⁹⁵ Prekių sandorio vertės patikslinimo, jų gabenimo, draudimo, krovimo, bei tvarkymo išlaidomis instrukcija, patvirtinta Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2004 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr.1B-1199 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 188-7045, 4.2 punktas.

⁹⁶ Europos teisingumo teismo 1990 m. birželio 6 d. Sprendimas byloje C-11/89, *Unifert Handels GmbH v Hauptzollamt Münster* (1990), ECR I-02275.

pardavimo, bet prieš eksportą į importuojančią šalį arba prekės yra sandėliuojamos pirkėjo iniciatyva importuojančioje šalyje, neiforminus joms išleidimo į laisvą apyvartą procedūros.⁹⁷ Jeigu prekės yra sandėliuojamos užsienyje tuo metu, kai jos parduodamos eksportui į importuojančią šalį, ar sandėliuojamos pardavėjo iniciatyva importuojančioje šalyje, neiforminus joms išleidimo į laisvą apyvartą procedūros, ar, kai prekės yra laikinai saugomos dėl transporto incidento, tokios išlaidos privalo būti pridėtos tikslinant sandorio vertę.⁹⁸ Su importuojamų prekių vežimu susijusiais krovimo ir tvarkymo privalomaisiais mokėjimais nelaikytina svėrimo išlaidos paskirties vietoje, jeigu prekės pristatomos pagal sutartį, pagal kurią pirkėjas perima prekes pristačius jas į paskirties vietą.⁹⁹

Visgi reikia pabrėžti, kad ne visos šios išlaidos bus įtraukiamos į sandorio vertę. Muitinės kodekso 33 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta, kad prekių vežimo išlaidos, atsirandančios po to, kai prekės jau buvo pristatytos į jų įvežimo į Bendrijos muitų teritorijos vietą nebus įskaitomos į muitinę vertę su sąlyga, kad šios išlaidos bus nurodytos atskirai nuo faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos.

Transporto išlaidų priskyrimui muitinei vertei, svarbu, kurios šalies sąskaita, prekės importuotos į Bendrijų muitų teritorijos vietą. Prekės gali būti vežamos tiek pirkėjo transportu, tiek pardavėjo, tiek nepriklausomo vežėjo transportu ar keliomis transporto rūšimis. Jeigu prekės vežamos nemokamai arba pirkėjo transportu, gabenimo iki įvežimo vietos išlaidos, apskaičiuojamos remiantis transporto tarifais, paprastai taikomais tos pačios rūšies transporto priemonėms.¹⁰⁰ Labai svarbu dar ir tai, kaip tos išlaidos nurodytos sąskaitoje faktūroje. Jeigu sąskaitoje faktūroje nurodyta tik prekių atgabentų iki jų gavėjo buveinės bendra kaina atitinkanti prekių kainą iki įvežimo vietos, gabenimo išlaidos Bendrijoje iš tos kainos neatimamos. Šiuo atveju importuotojas gali įrodyti, kad prekių atgabentų iki įvežimo į Bendriją vietos kaina būtų mažesnė už prekių, atgabentų iki gavėjo buveinės, vertę ir pastaroji taisyklė nebūtų taikoma.

Be to, išlaidų priskyrimui prie muitinės vertės svarbu, koku būdu importuojamos prekės. Jei prekės ta pačia transporto rūšies priemone iš įvežimo į Bendrijos muitų teritorijos vietos toliau vežamos į kitą šios teritorijos vietą, transporto išlaidos

⁹⁷ MACRORY P. F. J.; EDMUND, A.; PLUME, A.M.G. *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*. US: Springer, 2005, p. 552-553.

⁹⁸ *Ibid.*, p. 553.

⁹⁹ Europos teisingumo teismas 1986 m. vasario 4 d. byloje C-65/85, *Hauptzollamt Hamburg - Ericus v Van Houten International GmbH* (1986), ECR I-00447.

¹⁰⁰ 1993 liepos 3 d. Komisijos reglamentas (EEB) Nr. 2545/93 išdėstantis tarybos reglamentą (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas (su pakeitimais ir papildymais) (OL, 1993 L 253, p. 1); 164 straipsnio c punktas.

paskirstomos proporcingai atstumui už Bendrijos muitų teritorijos ribų ir jos viduje.¹⁰¹ Tokia proporcingumo taisyklė nebus taikoma tais atvejais, kai muitinei bus pateikti dokumentai, pagal kuriuos galima tiksliai nustatyti prekių gabenimo už Bendrijos muitų teritorijos ribų išlaidas. Jeigu prekės gabenamos naudojant kelias skirtingas transporto priemones ir importuotojas sumokėjo vieną bendrą kainą už prekių gabenimą per įvežimo į Bendrijos muitų teritoriją vietą į punktą Bendrijos teritorijoje, gabenimo išlaidos, turi būti apskaičiuotos atimant nuo faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos gabenimo Bendrijos muitų teritorijoje išlaidas, nustatytas pagal paprastai taikomus dydžius, arba tiesiogiai nustatant gabenimo iki prekių įvežimo į Bendrijos muitų teritoriją vietos išlaidas pagal paprastai taikomus dydžius.¹⁰²

Galiausiai, svarbu, kokia gabenimo priemone importuojamos prekės. Jei prekės siunčiamos paštu, išskyrus nekomercinio pobūdžio prekes, visos išlaidos, susijusios su pašto siunta siunčiamų prekių pristatymu iki jų paskirties vietos, turi būti įskaitomos į šių prekių muitinę vertę.¹⁰³ Jei prekės gabenamos oro transportu – Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 25 priede pateikti gabenimo oru transportu išlaidų procentiniai dydžiai, priklausomai nuo atvykimo į nustatytas Europos bendrijų zonų vietas.

Tarptautinėje prekybos praktikoje prekių vežimas sietinas su draudimo išlaidomis, siekiant apsaugoti nuo prekių praradimo ar jų sugadinimo. Šios išlaidos didina prekių vertę, todėl privalo būti įtrauktos į muitinę vertę. Išlaidos draudimui, turi būti susijusios su importuojamu prekių gabenimu į jų paskirties vietą, priešingu atveju, tokios išlaidos nebus laikytinos sandorio vertės dalimi. Prekės turi būti apdraudžiamos mažiausia pinigų suma, taikant Londono draudikų susivienijimo krovinių draudimo sąlygas.¹⁰⁴ Pagal Muitinės kodeksą, šios išlaidos apima prekių draudimo nuo sugadinimo ar praradimo jas gabenant įvairiomis transporto rūšimis nuo išsiuntimo vietos iki įvežimo į Bendrijos muitų teritoriją vietos išlaidas.

¹⁰¹ *Ibid.*, 164 straipsnio a punktas.

¹⁰² Europos teisingumo teismo 1990 m. birželio 6 d. sprendimas byloje C-17/89 Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost v Deutsche Olivetti (1990), ECR.I-2301.

¹⁰³ 1993 liepos 3 d. Komisijos reglamentas (EEB) Nr. 2545/93 išdėstantis tarybos reglamentą (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas (su pakeitimais ir papildymais) (OL, 1993 L 253, p. 1), 165 straipsnio 1 ir 2 dalis.

¹⁰⁴ Dėl prekių sandorio vertės patikslinimo, jų gabenimo, draudimo, krovimo ir tvarkymo išlaidomis instrukcijos patvirtinimo, 4.3 punktas.

5.2. Išlaidos, kurios atimamos iš muitinės vertės

Sandorio vertės pagrindu skaičiuojama muitinė vertė numato ne tik tam tikrų prekių vertės elementų įtraukimo, bet taipogi tam tikrų išlaidų išskyrimo iš bendros prekių vertės. Priešingu atveju, sandorio vertės skaičiavimas būtų perteklinis ir neatitiktų rinkoje egzistuojančių ekonominių procesų. Analizuojant Muitinės kodekso 33 straipsnio 1 dalies a punktą, galima daryti išvadą, kad tokios išlaidos turi būti atimamos iš faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos, jei atitinka tokias sąlygas:

- išlaidos įtrauktos į sąskaitą faktūrą;
- išlaidos nurodytos atskirai nuo faktiškai sumokėtos arba mokėtinos kainos.

Kalbant apie šias sąlygas, pirmiausiai reikėtų paminėti, kad Muitinės kodekso 33 straipsnyje nurodytos išlaidos neprivalo būti įtrauktos į sąskaitą faktūrą, nors tokios išlaidos tenka pirkėjui. Europos Teisingumo Teismas 1985 m. gruodžio 10 d. byloje c-290/84 *Hauptzollamt Schweinfurt v Mainfrucht Obstverwertung GmbH* (1985), ECR I-03909 sprendė klausimą, ar importuotojas, be prekių kainos, atskira sąskaita faktūra gali sumokėti pardavėjui už prekių gabenimą Bendrijoje išlaidas. Europos Teisingumo Teismas nusprendė, kad sandorio vertė neapima tokio mokėjimo už prekių gabenimą Bendrijoje išlaidų, tačiau muitinės įstaigos gali, jei aplinkybės to reikalauja, patikrinti sąskaitą faktūrą, norėdamos įsitikinti, kad tokios išlaidos nėra fiktyvios. Analizuojant šį Europos Teisingumo Teismo sprendimą, reiktų vadovautis nuostata, kad tokios pačios taisyklės turėtų būti taikomos ir kitoms išlaidoms, nurodytoms Muitinės kodekso 33 straipsnyje.

Kas yra laikytina išlaidų nurodymu „atskirai“ nuo faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos, nepateikia nei tarptautiniai, nei Bendrijų ar nacionaliniai teisės aktai. Nenurodžius išlaidų atskirai, importuotojas gali susidurti su tai sąlygojančiais neigiamais padariniais. Europos Teisingumo Teismas 2005 spalio 20 d. byloje C-468/03, *Overland Footwear Ltd* (2005)(OL C 315 - 10.12.2005, p. 4) konstatavo, kad pirkimo komisiniai, įskaityti į deklaruotą muitinę vertę ir importo deklaracijoje nenurodyti atskirai nuo pardavimo kainos, laikytini sandorio vertės dalimi pagal to paties kodekso 29 straipsnį, ir todėl apmokestinimi. Taip pat Europos Teisingumo Teismas pabrėžė, kad muitinė gali teisėtai apmokestinti prekes, remdamasi deklaruota muitine verte, taip pat ir bet kokius pirkimo komisinius, kuriuos deklarantas per klaidą įskaitė į šią vertę, ir todėl nesant reikiamų duomenų muitinė negalėjo žinoti, kad jie yra.

Nurodant išlaidas „atskirai“ nuo faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos, svarbu, kad tokios išlaidos būtų pagrindžiamos tinkamuose dokumentuose, pavyzdžiui, sąskaitoje

faktūroje, pardavimo dokumentuose, prekių gabenimo dokumentuose ir pan. Dokumentų tinkamumas priklauso nuo paties elemento, kurį norima nurodyti atskirai. Antra, kad tokios išlaidos būtų nurodytos atskirai, svarbu laikas, kada tokia informacija pateikta muitinei. Europos Teisingumo Teismas pabrėžė, kad išlaidų nurodymu „atskirai“ reikia laikyti tokių išlaidų nurodymą tuo metu, kai pateikiama muitinės vertės deklaracija.¹⁰⁵ Tai reiškia, kad muitinė turi žinoti, kokios išlaidos neturi būti įtraukiamos į muitinę vertę importo metu, nes priešingu atveju, muitinė gali teisėtai apmokestinti prekes, remdamasi deklaruota muitine verte.

Muitinės kodekso 33 straipsnyje nurodytas išlaidas galima skirstyti į kelias grupes. Pirmiausia, tam, kad būtų galima atimti tam tikras išlaidas iš muitinės vertės, jos turi susidaryti po to, kai prekės pristatytos į jų įvežimo į Bendrijos muitų teritoriją vietą. Tokiomis išlaidomis laikytinos:

Prekių vežimo išlaidos atsirandančios po to, kai prekės jau buvo pristatytos į jų įvežimo į muitų teritoriją vietą. Iš muitinės vertės bus atimamos tokios išlaidos, kurios susidaro nuo tos vietos, kai prekės pristatomos pirkėjui Bendrijos teritorijoje. Tokių išlaidų patikslinimui svarbu, ar prekių gabenimo dokumentuose šios išlaidos išskirtos iki įvežimo į muitų teritorijos vietą ar ne.

Statybos, montazo, surinkimo, priežiūros arba techninės pagalbos išlaidos. Šioms išlaidoms priskiriamos tiek išlaidos medžiagoms, tiek išlaidos darbui. Analizuojant Muitinės kodekso 33 straipsnio 1 dalies b punkte pateiktus pavyzdžius, galima teigti kad tokios išlaidos daugiau sietinos su sudėtingos konstrukcijos prekėmis, kurioms reikalingi minėti darbai. Jei tokios išlaidos bus patirtos paprastoms prekėms, pavyzdžiui maistui ar drabužiams, tai nebus laikytina išlaidomis Muitinės kodekso 33 straipsnio 1 dalies b punkto prasme.¹⁰⁶

Importo muitai arba kiti privalomieji mokėjimai, mokėtini Bendrijoje importuojant arba parduodant prekes. Tokios išlaidos gali susidaryti tais atvejais, kai importuojamų prekių pardavėjas apmoka visas prekių gabenimo išlaidas, į kurias, įtraukiamos išlaidos importo muitams arba kitiems privalomiesiems mokėjimams. Tokiu atveju, importuotojas turės galimybę susimąžinti muitinę vertę šių išlaidų dydžiu.

Kitos išlaidos, nurodytos Muitinės kodekso 33 straipsnyje atimamos nepriklausomai nuo jų susidarymo momento. Muitinės kodekso 33 straipsnio 1 dalies c punktas numato, kad nuo faktiškai sumokėtos ar mokėtinės kainos į muitinę vertę neįskaitomos palūkanos,

¹⁰⁵ Europos teisingumo teismo 1991 m. balandžio 10 d. sprendimas byloje C-79/89 *Brown Boveri & Cie AG v Hauptzollamt Mannheim*(1991), ECR I-01853.

¹⁰⁶ MACRORY P. F. J.; EDMUND, A.; PLUME, A.M.G. *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*. US: Springer, 2005, p. 551.

sumokėtos pirkėjo pagal finansavimo susitarimą. Finansavimo susitarimas gali būti sudarytas tiek tarp pardavėjo ir pirkėjo, tiek ir tarp pirkėjo ir trečiojo asmens. Muitinės kodekse numatyta, kad tokios išlaidos turi būti susijusios su importuojamomis prekėmis. Pagrindžiant palūkanas, sumokėtas pirkėjo pagal finansavimo susitarimą, svarbu, kad pirkėjas ir pardavėjas dėl tokio susitarimo būtų raštiškai susitarę, palūkanos nurodytos atskirai nuo faktiškai sumokėtos arba mokėtinos kainos, 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 įprastinio tokiems sandoriams dydžio šalyje, kurioje skirtas finansavimas, tuo metu, kai jis buvo skirtas.¹⁰⁷

Europos Teisingumo Teismo 2003 m. lapkričio 20 d. byloje C-152/01 *Kyocera Electronics Europe GmbH v Hauptzollamt Krefeld* (2003), (OL C 7 - 10.01.2004, p. 5) sprendė klausimą, dėl palūkanų pagal finansavimo susitarimą įtraukimo į muitinę vertę. Europos Teisingumo Teismas pabrėžė, kad norint, kad palūkanos pagal finansavimo susitarimą būtų neįtrauktos į muitinę vertę, jos turi atitikti tam tikras sąlygas, o konkrečiau – būti atskirtos nuo faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos. Teismo nuomone, kadangi šios išlaidos nesudaro sandorio vertės dalį, jos neprivalo būti įtrauktos į deklaraciją. Taip pat teismas pabrėžė, kad reikalavimas, kad palūkanos pagal finansavimo susitarimą turi būti atskirtos nuo faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos, turėtų būti vertinama kaip formali sąlyga, leidžianti muitinei patikrinti tikrąją prekių kainą.

Jeigu sudarytam sandoriui tarpininkavo pirkėjo agentas ir su tarpininkavimu susijusios išlaidos įtrauktos į faktiškai sumokėtą ar mokėtiną kainą, tokios išlaidos bus atimamos iš sandorio vertės. Kyla pagrįstas klausimas, kodėl būtent pirkimo komisiniai nelaikytini sudedamąja sandorio vertės dalimi. Iš vienos pusės, nepriklausomai nuo to, kuriai pusei tarpininkas atstovauja, išlaidos apmokamos už jų darbą neabejotinai didina sandorio vertę. Iš kitos pusės, pirkimo komisinius galima traktuoti kaip pirkėjo veiklą savo sąskaitą, nes pirkėjas nėra įpareigotas sudaryti sandorį per savo tarpininką. „Pirkimo komisiniai“ reiškia importuotojo atlygį savo agentui, mokamą už atstovavimo paslaugas, suteiktas perkant prekes, kurių vertė nustatinėjama.¹⁰⁸ Iš tokios nuostatos galima daryti išvadą, kad pirkėjo agentu bus laikomas ne bet koks asmuo, bet tik toks, kurį pirkėjas gali

¹⁰⁷ 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (su vėlesniais pakeitimais) (OL, 1992 L 302, p. 1), 33 straipsnio 1 dalies b punktas.

¹⁰⁸ 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (su vėlesniais pakeitimais) (OL, 1992 L 302, p. 1), 32 straipsnio 4 dalis.

kontroliuoti, ir kuris atlieka visus veiksmus pirkėjo naudai ir vadovaudamasis jo nurodymais prekių parduotų eksportui atžvilgiu.¹⁰⁹ Be to, pirkimo komisiniai turi būti susiję su importuojamomis prekėmis. Europos Teisingumo Teismas yra pabrėžęs, kad pirkimo komisiniai neapima pinigų sumą, pirkėjo sumokėtą pardavėjui, jei ta pinigų suma yra apskaičiuojama tokiu būdu, kad leistų pardavėjui padengti jo administracines išlaidas ir kitas bendras išlaidas, kurios tiesiogiai nesusijusios su pardavimu.¹¹⁰

Praktiniu požiūriu labai svarbu atriboti pirkėjo agentą nuo padavėjo, kadangi pirkėjo tarpininkas pats savaime yra toks ne dėl to, kad jis tokiu vadinamas, o dėl tarpininko atliekamų funkcijų pirkėjui. Europos Teisingumo Teismo 1991 m. liepos 25 d. byloje C-299/90, *Hauptzollamt Karlsruhe v Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG*, ECR I-04301 sprendė klausimą, ar pardavime dalyvaujantis asmuo, veikiantis savo vardu ir sutartyje neįvardintas kaip pirkimo agentas, tačiau veikiantis kitos šalies interesais, turi būti laikomas pirkimo agentu. Teismas nusprendė, kad pirkimo komisiniai neįskaitomi į tą vertę, net jei importuotojas apibūdino pirkimo agentą kaip pardavėją ir deklaravo prekių kainą, kurią sąskaitoje faktūroje nurodė tas agentas. Teismas taip pat pabrėžė, kad jei toks agentas veikia importuotojo interesais, jo funkcijos ryšium su prekių pirkimu yra tik reprezentacinio pobūdžio, tokiu būdu toks asmuo neprisiima finansinės rizikos prekių pardavime. Dėl tos priežasties nors toks agentas veikia savo vardu, jo funkcijos yra apribotos dalyvaujant kaip netiesioginiam atstovui pardavimo sandoryje, tarpininkaujant atstovaujajam ir gamintojui.

JAV teismų praktika suformavo tam tikrus kriterijus, kuriais vadovaujantis, galima nustatyti, ar pirkėjas kontroliuoja tarpininką. Pirkėjo tarpininkas yra kontroliuojamas pirkėjo, kai tarpininkas neprisiima prekių praradimo ar sugadinimo rizikos bei prekių gabenimo ar tvarkymo išlaidų, nekontroliuoja, koku būdu ir kada pirkėjas apmoka už prekes pardavėjui, finansiškai savarankiškas.¹¹¹ Be to, labai svarbu, ar pirkėjas galėjo nusipirkti prekes tiesiogiai iš pardavėjo, nesinaudodamas tarpininko paslaugomis, bei kas nurodyta komerciniuose dokumentuose.¹¹²

Galiausiai, į muitinę vertę neįskaitomas apmokėjimas už teisę atgaminti importuojamas prekes Bendrijoje. Jeigu tokios išlaidos įeina į faktiškai sumokėtą ar

¹⁰⁹ *Buying and selling commissions*, US Customs and Boeder protection 2006. Prieiga per internetą: http://www.cbp.gov/linkhandler/cgov/toolbox/legal/informed_compliance_pubs/icp089.ctt/icp089.pdf p. 10.

¹¹⁰ Europos teisingumo teismo 1990 m. birželio 6 d. Sprendimas byloje C-11/89, *Unifert Handels GmbH v Hauptzollamt Münster (1990)*, ECR I-02275.

¹¹¹ *Buying and selling commissions*, US Customs and Boeder protection 2006. Prieiga per internetą: http://www.cbp.gov/linkhandler/cgov/toolbox/legal/informed_compliance_pubs/icp089.ctt/icp089.pdf, p. 10.

¹¹² *Ibid.*, p. 10;

mokėtiną kainą, vadovaujantis Muitinės kodekso 33 straipsnio 1 dalies d punktu jos gali būti patikslintos.

6. Dokumentai pagrindžiantys sandorio vertę

Vadovaujantis Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 178 straipsniu, pateikiant muitinės vertės deklaraciją, gali būti pareikalauta pateikti ir kitus dokumentus, pagrindžiančius deklaracijoje nurodytus duomenis. Sandorio vertės metodu nustatoma muitinė vertė dažnai siejama su pardavėjo pateikiama pirkėjui sąskaitoje faktūroje nurodyta kaina, kadangi „normaliomis“ prekybos sąlygomis pardavėjas nurodo visas pirkėjui priklausančias mokėtinas sumas. Praktikoje sąskaita faktūra yra pirmas dokumentas pagrindžiantis sandorio vertę, tačiau ne vienintelis. Tam, kad muitinė vertė apimtų visus faktinius mokėjimus ir išlaidas, „įstatymas“ plačiąja prasme numato, kokiu būdu sandorio vertė turi būti pagrįsta. Duomenų, susijusių su muitine verte, deklaracijos pildymo ir muitinio įforminimo instrukcijos¹¹³ 6 punkte numatyta, kad privaloma pateikti tokius dokumentus:

- importuojamų prekių pirkimo sutartis (kontraktus) ir jos priedus (jeigu jie sudaryti);
- sąskaitą-faktūrą ir banko mokestinius pavedimus (jeigu sąskaita apmokėta), taip pat kitus mokėjimo ir (arba) apskaitos dokumentus, pagrindžiančius deklaruojamų importuojamų prekių sandorio vertę arba jos elementus;
- atitinkamus transporto ir draudimo dokumentus priklausomai nuo importuojamų prekių pristatymo sąlygų;
- kitus dokumentus, kuriuose pateikta informacija, reikalinga deklaruojamai importuojamų prekių muitinei vertei arba jos elementams pagrįsti.

Praktikoje susiduriama su problemomis, norint nustatyti, ką apima terminas „kitus dokumentus“. Šio darbo autoriaus nuomone, tai gali būti bet kokio pobūdžio dokumentai, tiek importuotojo, tiek trečiojo asmens turimi bei galintys vienokiu ar kitokiu būdu pagrįsti deklaruojamą importuojamų prekių muitinę vertę ar atskirus jos elementus. Sutarties dėl 1994 m. bendrojo susitarimo dėl muitų tarifų ir prekybos vii straipsnio įgyvendinimo 17 straipsnyje numatyta, kad niekas šioje Sutartyje nėra aiškinama kaip muitinės administracijos teisių ribojimas ar ginčijimas, siekiant įsitikinti kokio nors

¹¹³ (su pakeitimais ir papildymais), patvirtintos Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2004 m. liepos 5 d. įsakymu Nr. 1B-678 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 106-3956);

pareiškimo, dokumento ar deklaracijos, pateiktų muitinio įvertinimo tikslais, teisingumu ar tikslumu. Ši nuostata įpareigoja importuotoją, pateikti tiek teisės aktuose nurodytus privalomus dokumentus, tiek ir kitus, norint pagrįsti deklaracijoje nurodytų duomenų teisingumą. Muitinei suabejojus sandorio vertės teisingumu ir tikslumu, o importuotojui nepateikus visų dokumentų, galinčių atskleisti ar pagrįsti importuojamų prekių vertę, muitinė pagrįstai gali atsisakyti netaikyti sandorio vertės metodo.

Pagal Turto vertintojų arba ekspertų išvadų naudojimo, nustatant prekių muitinę vertę, taisyklių¹¹⁴ 5 punktą, sugedusių, sugadintų, sutarties (kontrakto) sąlygų neatitinkančių prekių (..) muitiniam įvertinimui, gali būti naudojamos turto vertintojų arba ekspertų išvados. Taisyklėse nurodomi keli galimi sugedusių, sugadintų, sutarties (kontrakto) sąlygų neatitinkančių prekių įvertinimo metodai – dedukcinio metodo būdu arba faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos proporcingo paskirstymo taisykle. Tuo tarpu Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 145 straipsnis numato tokių prekių atžvilgiu taikomą faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos proporcingo paskirstymo taisyklę. Atsižvelgiant į šią nuostatą, sugedusių, sugadintų ar sutarties sąlygų neatitinkančių prekių muitiniam įvertinimui galėtų būti naudojama turto vertintojų arba ekspertų išvados, pagrįstos faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos proporcingo paskirstymo taisykle. Pagal Turto vertintojų arba ekspertų išvadų naudojimo, nustatant prekių muitinę vertę, taisyklių 13 punktą, sugadintų prekių muitinė vertė nustatoma deklaruojamą sandorio vertės dalį, kuri tenka sugedusioms arba sugadintoms prekėms, proporcingai sumažinant tiek, kiek sumažėjo jų vertė (nurodyta prekių vertinimo ataskaitoje). Įdomu yra tai, kad vertės skaičiavimas turto vertinimo ataskaitoje grindžiamas prekių rinkos vertės pagrindu. Tokios nuostatos iš esmės prieštarauja Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 145 straipsniui, kadangi turto vertintojų ar ekspertų išvadose pateikiamas vertinimas remiasi ne faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos sumažėjimo pagrindu. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, turto vertintojų ar ekspertų išvados, parengtos pagal Turto vertintojų arba ekspertų išvadų naudojimo, nustatant prekių muitinę vertę, taisykles, negali būti sandorio vertės pagrindžiančiu dokumentu, kadangi tokiose išvadose nurodyti duomenys iš esmės prieštarauja Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 145 straipsnyje įtvirtinai faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos proporcingo paskirstymo taisyklei.

¹¹⁴ patvirtintos Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2004 m. gruodžio 20 d. įsakymu Nr. Nr. 1B-1150 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 185-6886);

7. Importuojamų naudotų automobilių muitinio įvertinimo specifika

Naudotų automobilių muitinis įvertinimas atliekamas tais pačiais Muitinės kodekso ir Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų pagrįstais principais ir metodais. Šių prekių muitinio įvertinimo specifika pasireiškia per tuo pagrindu priimtą Importuojamų naudotų automobilių muitinio įvertinimo metodiką¹¹⁵ (toliau metodika).

Pirmiausiai, apibrėžiant sandorio vertės sąvoką, metodikos 6 punktą nurodo, kad tai „pinigų suma, sumokėta ar mokėtina už automobilį, pridėjus pirkėjui tenkančias Bendrijos muitinės kodekso 32 straipsnyje nurodytas išlaidas, įskaitant automobilių gabenimo iki įvežimo Bendrijos muitų teritoriją vietos, draudimo ir kitas su jų gabenimu susijusias išlaidas“.¹¹⁶ Toks sandorio vertės apibūdinimas neatitinka Muitinės kodekso 29 straipsnyje įtvirtintų nuostatų. Be to, reglamentu nustatytų taisyklių nereikia ir negalima perkelti į nacionalinius teisės aktus.

Naudotų automobilių muitinio įvertinimo kontrolės atveju nepagrįstai naudojamosi tapačių ar panašių markių ir modelių bei senumo naudotų automobilių importo kainų, nurodytų žinyne (kataloge) „Automobilių importo kainos“ sandorio vertės pripažinimo nepagrįstu pagrindimu. Analogiškai kaip ir PREMI duomenų bazėje palyginamosios importuojamų prekių kainos, taip ir kataloge palyginamosios kainos paskirtis – galimos rizikos nustatymas, o ne abejonių dėl importuojamų prekių muitinės vertės pagrindimas. Reikia pažymėti ir tai, kad tapačių ar panašių prekių kainos, nustatomos žinynuose, apskaičiuojamos taipogi specifiniu būdu, bei neatsižvelgiant į tam tikro importuojamo automobilio specifiką (pavyzdžiui, nusidėvėjimo laipsnį, įmontuotą įrangą ir pan.).

Metodikos 7.1 punktą numato, kad sandorio vertės metodas netaikomas, kai „muitinei kyla pagrįstų abejonių, ar deklaruojama naudoto automobilio sandorio vertė lygi visai sumokėtai arba mokėtinai pinigų sumai, ir, vadovaujantis Bendrijos muitinės kodekso 29 straipsnio 1 dalies b punktu, yra pagrindo manyti, kad jo pardavimui arba kainai turėjo įtakos tam tikros sąlygos ir aplinkybės, kurių poveikio automobilio pardavimo sandorio vertei neįmanoma nustatyti“. Tuo tarpu Muitinės kodekso 29 straipsnis įvardina tik vieną sąlygą metodo netaikymui – tam tikrų aplinkybių ar sąlygų, galinčių turėti įtaką prekių muitinei vertei ar pardavimui, kurių poveikio neįmanoma įvertinti, buvimą. Reglamentas įtvirtina ne tik griežtas metodo taikymo sąlygas, bet ir atvejus, kada jis gali būti netaikomas.

¹¹⁵ (su pakeitimais ir papildymais), patvirtinta Muitinės departamento prie Finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2004 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr.1B-1198 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 188-7044);

¹¹⁶ *Ibid.*, 6 punktas;

Be to, metodikos 14 punktas nedraudžia importuotojui pasirinkti kitą muitinio įvertinimo metodą tais atvejais, kai automobilis naudojamas ne Bendrijų muitų teritorijoje ilgiau kaip 6 mėnesius. Verta paminėti, kad tiek Bendrasis susitarimas Dėl muitų tarifų ir prekybos ar sutartis dėl Bendrojo susitarimo Dėl muitų tarifų ir prekybos VII straipsnio įgyvendinimo, tiek Muitinės kodeksas numato griežtas šio metodo taikymo (netaikymo) taisykles. Nei importuotojas, nei muitinė neturi jokios galimybės savo nuožiūra pasirinkti norimo metodo.

Išvados

1. Sandorio vertė gali priklausyti ne tik nuo importuojamų prekių gamybos išlaidų, bet ir nuo papildomų išlaidų, įvykdytų tiek pirkėjo ar pardavėjo veiksmais, paslaugų, medžiagų ar papildomų mokėjimų forma. Teisingas faktiškai sumokėtos ar mokėtinos kainos bei patikslinančių išlaidų suvokimas, gali daryti įtaką teisingam ir tiksliam muitinės vertės nustatymui ir tuo pačiu valstybės surenkamų muitų ir kitų mokesčių sumai, ar atitinkamai importuotojui tenkančių privalomų mokėti muitų ir kitų mokesčių sumai.

2. Sandorio vertės metodas, vadovaujantis tarptautinės prekybos praktikos patirtimi, savo ruožtu tampa pagrindiniu metodu, kurio taikymas tampa vieninteliu skatintinu muitinės vertės apskaičiavimo pagrindu. Tuo pačiu, sandorio vertės metodas negali ir neturi būti taikomas tais atvejais, kai importuotojo veiksmai neatitinka teisės aktų reikalaujamų sąlygų, ypačiai- objektyviai, tiksliai ir kokybiškai atspindėti prekių muitinę vertę. Teisės aktuose nustatytų formalumų ir reikalavimų nesilaikymas, gali lemti sandorio vertės metodo netaikymo pagrįstumą. Sandorio vertės netaikymas turi būti tik išimtiniais atvejais ir pagrįstas konkrečiais faktiniais bei teisiniais pagrindais.

3. Europos Sąjungos teisės aktai atitinka Pasaulio Prekybos Organizacijos įtvirtintai sandorio vertės metodo materialiajai bazei. Tuo tarpu Lietuvos Respublikos vidaus teisės aktų nuostatos nėra suderintos su Europos Sąjungos teisės aktais ir neatspindi tarptautinės teisės bei tarptautinės sandorio vertės metodo taikymo praktikos. Prekių mutinio įvertinimo duomenų bazės paskirtis- nustatyti galimas rizikas dėl deklaruotų sandorio verčių teisingumo ir tikslumo, o ne įrodomąjį svorį turintis argumentas. Tuo tarpu prekių mutinio įvertinimo kontrolės tikslas – atrasti sandorio vertės netaikymo sąlygas ar aplinkybes, leidžiančias muitinei suabejoti deklaruotos sandorio vertės teisingumu ir tikslumu ir tokiu būdu įsitikinti, ar tokia sandorio vertė muitinei gali būti nepriimtina. Ištyrus visas konkrečius pardavimo sąlygas ir nustatius tam tikras aplinkybes ar sąlygas, galėjusias daryti įtaką sandorio vertei, o importuotojui nepagrindus aplinkybių poveikio, galima daryti vienareikšmišką išvadą dėl sandorio vertės metodo netaikymo pagrįstumo.

Santrauka

Kadangi importuojamų prekių muitinis įvertinimas yra tiek tarptautinio, tiek nacionalinio pobūdžio diskusijų objektas, šiame magistriniame darbe siekiama šio specifinio metodo pažinimo, nagrinėjant tiek tarptautinę, ES, tiek ir nacionalinę norminę bazę. Magistro darbe sandorio vertės metodas analizuojamas kaip vienas iš muitinio įvertinimo metodų.

Darbą sudaro septynios dalys. Pirmose darbo dalyse trumpai apžvelgiamos sandorio vertės metodo bendrosios reglamentavimo nuostatos bei priežastys, lemiančios šio metodo išskirtinumą. Kitoje dalyje gilinamasi į pagrindines sandorio vertės metodo koncepcijas (pardavimas, pardavimas eksportui, faktiškai sumokėta ar mokėtina kaina, pirkėjo veikla savo sąskaita). Šių koncepcijų pagrindu ketvirtojoje darbo dalyje nagrinėjami sandorio vertės metodo netaikymo pagrindai, ypatingą dėmesį skiriant sąlygai „kai prekių pardavimui arba jų kainai turi įtakos tam tikros sąlygos ar aplinkybės, kurių poveikio vertinamų prekių pardavimui arba kainai neįmanoma įvertinti“. Kitoje darbo dalyje analizuojami sandorio vertės elementai (komisiniai, autoriniai atlyginimai ir mokesčiai už licencijas, pagalbines priemonės, prekių įpakavimo, gabenimo ir draudimo išlaidos) bei išlaidos, kurios atimamos iš muitinės vertės. Galiausiai paskutinėse darbo dalyse analizuojami sandorio vertę pagrindžiantys dokumentai bei naudotų automobilių muitinio įvertinimo specifika.

Autorius padaro išvadą, kad tinkamam muitiniam įvertinimui svarbu teisingai suprasti sandorio vertės metodo specifika, jo sudedamąsias dalis, kadangi nuo to priklauso mokėtinų muitų ir mokesčių suma. Be to, autorius konstatuoja, kad ES teisės aktai sandorio vertės metodo taikymo srityje atitinka Pasaulio prekybos organizacijos įtvirtintą muitinio įvertinimo reglamentavimą, o tuo tarpu Lietuvos teisės aktai pripažįstami kaip prieštaraujantys ES teisės aktams ir tarptautinės prekybos praktikai.

Transaction value method as the primary basis for customs valuation

Summary

The transaction value method is prevailing for the purpose of customs valuation. Therefore, in this study the author analyses the customs valuation legislation of the Agreement on customs valuation of WTO, Customs Code of the European Union and its implementing provisions as well as the legislation of the Republic of Lithuania.

The study is divided into seven chapters. In the first chapter author introduces in brief the regulation of this specific method, the second- reasons of its prevailing in customs valuation. Next chapter more in detail analyzes such concepts of transaction value as „sold“, „sold for export“, „price actually paid or payable“, „activities, undertaken by the buyer on his own account“. The fourth chapter is dedicated to the conditions for the departure of the transaction value method. The fifth chapter analyzes the elements of pricing of transaction value. The last ones analyze documents produced to support the transaction value and the particularity of the valuation of the imported used cars.

The comparative analysis of legal acts and judicial decisions proves that it is important to understand properly the transaction value method and all of its elements as it directly relate to the payable customs and other taxes. The author also concludes that customs legislation of the Republic of Lithuania is not well harmonized with the EC legislation and International trade practice.

Literatūros sąrašas

1. Teisės aktai:

- 1) 1994 m. Bendrasis susitarimas dėl muitų ir prekybos (GATT 1994) (Valstybės žinios, 2001, Nr. 46-1620);
- 2) Sutartis dėl 1994 m. bendrojo susitarimo Dėl muitų tarifų ir prekybos VII straipsnio įgyvendinimo (OL, 1994 L, 336/119 p. 0119 – 0137);
- 3) 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92, nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą (su vėlesniais pakeitimais) (OL, 1992 L 302, p. 1);
- 4) 1993 liepos 3 d. Komisijos reglamentas (EEB) Nr. 2545/93 išdėstantis tarybos reglamentą (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas (su pakeitimais ir papildymais) (OL, 1993 L 253, p. 1);
- 5) 2005 m. spalio 27 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1719/2005 iš dalies keičiančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo I priedą (*OL 2005 L 286, p. 1*);
- 6) Civilinis kodeksas (su pakeitimais) (Valstybės žinios, 2000-09-06, Nr. 74-2262);
- 7) Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) (Valstybės žinios, 2004, Nr. 73-2517);
- 8) 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr.2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, ir 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamento (EEB) Nr.2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas, taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklės (su vėlesniais pakeitimais), patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. spalio 27 d. nutarimu Nr.1332 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 158-5774);
- 9) Importuojamų prekių muitinio įvertinimo kontrolės taisyklės (su pakeitimais ir papildymais), patvirtintos Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2004 m. balandžio 28 d. įsakymu Nr. 1B-431 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 70-2475);
- 10) Turto vertintojų arba ekspertų išvadų naudojimo, nustatant prekių muitinę vertę, taisyklės, patvirtintos Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2004 m. gruodžio 20 d. įsakymu Nr. Nr. 1B-1150 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 185-6886);
- 11) Duomenų, susijusių su muitine verte, deklaracijos pildymo ir muitinio įforminimo instrukcija (su pakeitimais ir papildymais), patvirtintos Muitinės departamento prie

Lietuvos Respublikos finansų ministerijos direktoriaus 2004 m. liepos 5 d. įsakymu Nr. 1B-678 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 106-3956);

12) Importuojamų naudotų automobilių muitinio įvertinimo metodika (su pakeitimais ir papildymais), patvirtinta Muitinės departamento prie Finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2004 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr.1B-1198 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 188-7044);

13) Prekių sandorio vertės patikslinimo, jų gabenimo, draudimo, krovimo, bei tvarkymo išlaidomis instrukcija, patvirtinta Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2004 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr.1B-1199 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 188-7045);

2. Specialioji literatūra:

1) RADŽIUKYNAS, Juozas. *Importuojamų prekių muitinis įvertinimas*. Vilnius: LII, 1997;

2) HORTON, Michael J. *Import and customs law handbook*. New York: Quorum Books, 1992;

3) RADŽIUKYNAS, Juozas. Kai kurios importuojamų prekių muitinės vertės nustatymo problemos. *Jurisprudencija*, 2003, nr. 46(38), p. 97-106;

4) RADŽIUKYNAS, Juozas. Importuojamų prekių muitinio įvertinimo kontrolė Lietuvos muitinėje Europos Bendrijos muitinių kontekste. *Jurisprudencija*, 2005, nr. 73(65), p. 48-57;

5) MACRORY P. F. J.; EDMUND, A.; PLUME, A.M.G. *The World Trade Organization: Legal, Economic and Political Analysis*. US: Springer, 2005, p. 531-572;

6) FRIEDMAN, L. M. *Buying Trouble: Identifying Value Assists in Outsourcing Transactions*. American Bar Association, Section of International Law Fall Meeting, London 2007, [žiūrėta 2004-04-05]. Prieiga per internetą: <www.abanet.org/.../fall07/materials/BuyingTroubleIdentifyingValueAssistsinOutsourcingTransactions.pdf>

7) SHIN, Yukyun. A Review of Controversial Cases requiring Uniformity in the Interpretation and Application of the Wto Agreement on Customs Valuation. *The Journal of World Intellectual Property*, 1999, nr. 2 (2) [žiūrėta 2008-04-17], p. 285–310. Prieiga per internetą: <<http://www.blackwell-synergy.com/action/showPdf?submitPDF=Full+Text+PDF+%281%2C576+KB%29&doi=10.1111%2Fj.1747-1796.1999.tb00062.x>>;

8) Europos komisijos Muitinės kodekso komiteto Muitinio įvertinimo pakomitetis, *Muitinio įvertinimo kompendiumas* (2002) (su papildymais).[Žiūrėta 2004-04-10]. Prieiga per internetą <
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/customs_duties/declared_goods/european/compendium_2007_lt.pdf>;

9) *Buying and selling commissions*, US Customs and Boeder protection 2006. Prieiga per internetą:
<http://www.cbp.gov/linkhandler/cgov/toolbox/legal/informed_compliance_pubs/icp089.ctt/icp089.pdf>

3. Praktinė medžiaga:

1) Europos Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 23 d. sprendimas byloje C-491/04, *Dollond & Aitchison* (2006), (OL C 131 - 03.06.2006, p. 20);

2) Europos Teisingumo Teismo 2000 m. spalio 19 d. sprendimas byloje C-15/99, *Hans Sommer GmbH & Co. KG v Hauptzollamt Bremen* (2000), I-08989;

3) Europos Teisingumo Teismo 2005 spalio 20 d. sprendimas byloje C-468/03, *Overland Footwear Ltd (2005)*(OL C 315 - 10.12.2005, p. 4);

4) Europos Teisingumo Teismo 2006 m. lapkričio 16 d. sprendimas byloje C-306/04, *Compaq computer international cooperation v. Inspecteur der Belastingdienst - Douanedistrict Arnhem* (2006), (OL C 331, 30.12.2006, p.13);

5) Europos Teisingumo Teismo 2003 m. lapkričio 20 d. sprendimas byloje C-152/01, *Kyocera Electronics Europe GmbH v Hauptzollamt Krefeld* (2003), (OL C 7 - 10.01.2004, p. 5);

6) Europos Teisingumo Teismo 1994 m. gegužės 19 d. sprendimas byloje C-29/93, *KG in Firma OSPIG Textil Gesellschaft W. Ahlers GmbH & Co. v Hauptzollamt Bremen-Freihafen* (1994), ECR I-01963;

7) Europos Teisingumo Teismo 1993 m. balandžio 29 d. sprendimas byloje C-59/92, *Hauptzollamt Hamburg-St. Annen v Ebbe Sönnichsen GmbH* (1993), ECR I-2193;

8) Europos Teisingumo Teismo 1991 m. balandžio 10 d. sprendimas byloje C-79/89, *Brown Boveri & Cie AG v Hauptzollamt Mannhemi*(1991), ECR I-01853;

9) Europos Teisingumo Teismo 1991 m. liepos 25 d. byloje C-299/90, *Hauptzollamt Karlsruhe v Gebrüder Hepp GmbH & Co. KG* (1991), ECR I-04301;

10) Europos Teisingumo Teismo 1990 m. birželio 6 d. sprendimas byloje C-11/89, *Unifert Handels GmbH v Hauptzollamt Münster* (1990), ECR I-02275;

- 11) Europos Teisingumo Teismo 1990 m. kovo 28 d. sprendimas byloje C-219/88, *Malt GmbH v Hauptzollamt* (1990), ECR I-0148;
- 12) Europos Teisingumo Teismo 1988 m. spalio 5 d. sprendimas byloje c-537/87, *Firme Albert Schmid v Hauptzollamt Stuttgart-West* (1988), ECR I-06239;
- 13) Europos Teisingumo Teismo 1986 m. birželio 12 d. sprendimas byloje C-183/85, *Hauptzollamt Itzehoe v H. J. Repenning GmbH.* (1986), ECR I-01873;
- 14) Europos Teisingumo Teismo 1986 m. vasario 4 d. sprendimas byloje C-65/85, *Hauptzollamt Hamburg - Ericus v Van Houten International GmbH* (1986), ECR I-00447;
- 15) Europos Teisingumo Teismo 1985 m. gruodžio 10 d. sprendimas byloje c- 290/84; *Hauptzollamt Schweinfurt v Mainfrucht Obstverwertung GmbH* (1985), ECR I-03909;
- 16) Europos Teisingumo Teismo 1984 m. vasario 9 d. sprendimas byloje C-7/83, *Ospig Textilgesellschaft KG W. Ahlers v Hauptzollamt Bremen-Ost* (1984), ECR I-00609;
- 17) Europos Teisingumo Teismo 1980 m. balandžio 24 d. sprendimas byloje C-65/79, *Procureur de la République v René Chatain* (1980), ECR I-01345;
- 18) 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, Nr. 4/02;
- 19) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. spalio 12 d. nutartis administracinėje byloje *V. Palio IĮ v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A¹⁸-868/2007;
- 20) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. liepos 19 d. nutartis administracinėje byloje *UAB „Laisvoji didmena“ v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr.A² - 712/2007;
- 21) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. balandžio 27 d. nutartis administracinėje byloje *UAB „Gigaleda“ v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr.A⁴-430/2007;
- 22) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. gruodžio 21d. nutartis administracinėje byloje *UAB „Mainorta“ v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A8 – 2272/2006;
- 23) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje *UAB „Urvilava“ v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr.A5– 429/2005;

- 24) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. vasario 1 d. nutartis administracinėje byloje AB „Šiaulių grūdai“ v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr.A4-163-2005;
- 25) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. liepos 21 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Atžalynas“ v. Muitinės departamentui prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Nr. A¹¹ – 673/2004;
- 26) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. birželio 26 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Stimeksa“ v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos, Nr. A¹¹ - 516/2003;
- 27) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2001 m. rugpjūčio 28 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Deltonas“ v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos, A(6)-635/2001;