



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „B1“ SKUNDO**

2022 m. rugsėjo d. Nr. S- (7-108/2022)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos narės Rasos Stravinskaitės, pavaduojančios Komisijos pirmininką, narių Jurgitos Narkevičiūtės, Andriaus Veniaus ir Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja) išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „B1“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2022-07-26 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2022-07-05 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-160 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjos atstovai F. K. ir I. V. dalyvavo 2022-08-23 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu. Inspekcijos atstovas posėdyje nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimą visa apimtimi ir savo skundą grindžia dėstomomis faktinėmis ir teisinėmis aplinkybėmis.

Pareiškėja nurodo, kad situacijos objektyviam ir visapusiškam vertinimui aktualus ne tik Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (toliau – AĮ), Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (toliau – MAĮ) bet ir 2010-12-14 Lietuvos Respublikos energetikos ministro įsakyme „Dėl prekybos naftos produktais taisyklių patvirtinimo“ Nr. 1-346, 2010-12-22 Lietuvos Respublikos energetikos ministro, Lietuvos Respublikos aplinkos ministro ir Lietuvos Respublikos susisiekimo ministre įsakyme „Dėl Lietuvos Respublikoje vartojamų naftos produktų, biodegalų ir skystojo kuro privalomųjų kokybės rodiklių patvirtinimo“ Nr. 1 -348/d1-1014/3-742 įtvirtintas teisės normų reglamentavimas.

Pareiškėja nurodo, kad pagal AĮ 12 straipsnio 1 dalies nuostatą mokėtina akcizų suma turi būti sumokėta ne vėliau kaip iki šio įstatyme nurodyto akcizų deklaracijos pateikimo termino pabaigos. Pagal AĮ 2 straipsnio 1 dalies 3 punktą ir 3 straipsnio 13 dalies nuostatas energetiniai produktai, skirti naudoti kaip variklių degalai, yra akcizų objektas. Šio įstatymo 43 straipsnyje numatyti specialūs atvejai, kai energiniai produktai atleidžiami nuo akcizų, todėl nesant minėtame straipsnyje nurodytų aplinkybių, už energetinius produktus, vadovaujantis AĮ 9 straipsnio 1 dalies 4 punktu ir 10 straipsnio 8 dalimi, bei kuris asmuo, kuriam atsiranda prievolė mokėti akcizus, privalo ne vėliau kaip kitą darbo dieną po prievolės atsiradimo pateikti akcizų deklaraciją ir joje deklaruoti mokėtiną akcizų sumą. Už akcizais apmokestinamas prekes (toliau – ir AAP), už kurias pagal šį įstatymą Lietuvos Respublikoje atsiranda prievolė mokėti: akcizus, mokėtina akcizų suma apskaičiuojama taikant akcizų tarifus, galiojusius prievolės atsiradime dieną (AĮ 11 straipsnis).

Pareiškėja skunde išdėstė MAĮ 67 straipsnio 1 dalies nuostatas ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) šios teisės normos turinio aiškinimą.

Pareiškėjos įsitikinimu, mokesčių administratoriui buvo pateikti pakankami įrodymai, paneigiantys Inspekcijos atlikto patikrinimo metu konstatuotas faktines aplinkybes, tačiau mokesčių administratorius nepagrįstai jų arba nevertino, arba be teisinio pagrindo atmetė. Mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės, jog Pareiškėjai priklausančiose talpyklose laikyto sumaišyto dyzelino kokybiniai parametrai pagal Muitinės laboratorijos atliktus tyrimus skiriasi nuo Pareiškėjos mokesčių administratoriui pateiktuose UAB "A1" iš kurios ir buvo įsigytas ginčo kuras, laboratorijos dokumentuose nurodytų kokybės parametrų, nebuvo pakankamas pagrindas pripažinti, jog minėtose talpyklose nėra tas kuras, kurį Pareiškėja pagal mokesčių administratoriui pateiktus dokumentus įsigijo iš UAB "A1"

Pareiškėjos nuomone, nors Inspekcija pagal 2021-11-24 Muitinės laboratorijos tyrimų protokolus Nr. 21ML1602 ir Nr. (duomenys neskelbtini) konstatavo, kad laivo „Patria“ talpyklose Nr. 210548003 ir 210548004 faktiškai buvo saugomas dyzelinas, kurio KN kodas 27102016 (operatyvaus patikrinimo metu užfiksuotas šio kuro kiekis 148207 L), bei padarė išvadą, kad 147149 L prie 15 C° dyzelino, kurio KN kodas 27101947 ir kuriam buvo taikomas atidėtas akcizų mokėjimo režimas (toliau – AMLAR), iš laivo buvo realizuotas (išgabentas, panaudotas nenustatytiems tikslams), AIS ir AAP žurnalo duomenimis, šiam dyzelinui nebuvo išrašyti akcizų apskaičiavimo dokumentai (toliau – DAA), todėl akcizų mokestis už šį dyzeliną nebuvo sumokėtas, taip pat šiam dyzelinui nebuvo išrašyti elektroniniai akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentai (toliau – e-AD), todėl šiam dyzelinui realizavimo momentu nebuvo taikomas AMLAR ir už 147149 L prie 15 C° dyzelino (KN kodas 27101947) turi būti skaičiuojamas akcizų mokestis, tačiau Pareiškėja su tokia išvada nesutinka ir laiko ją neteisinga bei nepagrįsta.

Pirma, akcizų informacinės sistemos duomenimis, Pareiškėjos pildomo AAP žurnalo duomenimis bei mokestinio patikrinimo metu į i.saf-T sistemą pateiktų įsigijimo dokumentų duomenimis, nuo AAPS SEED Nr. LT0A11070442S įsteigimo į Pareiškėjos tanklaivį atsigabentas ir iš jo išgabentas dyzelinas, kuriam priskiriami KN kodai yra 27101943, 27101947 ir 21701948. Tuo tarpu įvertinus tiek operatyvaus patikrinimo metu, tiek mokestinio patikrinimo metu surinktus dokumentus, nenustatyta dyzelino, KN kodu 27102016, atgabenimų ar išgabenimų į/iš AAPS SEED Nr. LT0A11070442S, kas leidžia daryti pagrįstą ir vienareikšmišką išvadą, kad Pareiškėja į tikrintą AAPS laikotarpiu nuo 2021-10-01 iki 2021-10-14 nebuvo atsigabenusi dyzelino, kurio KN kodas 27102016, o nesant atsigabenimo, nebuvo ir realizavimo. Pareiškėja pažymi, kad tiek dyzelino atsigabenimas, tiek išgabenimas yra griežtai kontroliuojami Muitinės departamento ir Inspekcijos, t. y. daromi patikrinimai, imami mėginiai ir pan., todėl joks duomenų klastojimas neįmanomas.

Antra, patikrinimo metu mokesčių administratoriaus specialistai rulete su įtempimo svoriu išmatavo tikrintame AAPS talpyklose esančius energinių produktų likučius ir nustatė dyzelino likutį – 148207 L. Tuo tarpu Pareiškėjos rankiniu būdu pildomame AAP žurnale tikrinimo dieną bendras dyzelino likutis buvo 148347 L prie esamos temperatūros. Talpyklose nustatytas 140 L dyzelino trūkumas prie faktinės temperatūros sudaro 0,09 proc. ir neviršija norminiuose aktuose leistinos ± 2 proc. paklaidos. Įvertinus tai, kad Pareiškėjos rankiniu būdu pildytame AAP žurnale nurodytas tikrintame AAPS talpyklose esančio dyzelino kiekis sutapo su patikrinimo metu talpyklose faktiškai esančiu dyzelino kiekiu, pagrįstai galima teigti, kad mokesčių administratoriaus nurodomas 147149 L prie 15 C° dyzelino (KN kodas 27101947) kiekis, anot Inspekcijos, buvo iš laivo realizuotas (išgabentas, panaudotas nenustatytiems tikslams) visiškai atitinka Pareiškėjos talpyklose Nr. 210548003 ir Nr. 210548004 buvusį kiekį. Tačiau vėliau mokesčių administratorius ir Pareiškėja tam pačiam tikrintame AAPS talpyklose laikomam dyzelinui priskiria skirtingus KN kodus ir atitinkamai be jokio pagrindo mokesčių administratorius skaičiuoja Pareiškėjai 54739 Eur akcizų mokesčio vien dėl to, kad tam pačiam egzistuojančiam faktiniam produktui, tam pačiam dyzelinui yra pritaikytas skirtingas KN kodas: AAPS talpyklose Nr. 210548003 ir Nr. 210548004 buvusiam

dyzelinui Pareiškėja priskiria KN kodą Nr. 27101947, o Inspekcija tam pačiam dyzelinui priskiria KN kodą Nr. 27102016.

Trečia, laikotarpiu nuo 2021-09-30 iki 2021-10-11 atlikus sumaišymo procedūras, dyzelinas buvo tiriamas UAB "A1" tyrimų laboratorijoje. Sumaišytas dyzelinas buvo laikomas Pareiškėjos talpyklose Nr. 210548003 ir Nr. 210548004. Šiam sumaišytam dyzelinui UAB "A1" laboratorija išdavė tyrimų protokolus, kuriuose nurodyta, kad mėginiuose yra dyzelinas KN kodas 27101947. Pareiškėja, pildydama tiek AAP žurnalą, tiek savo buhalterinėje apskaitoje nurodydama sumaišyto produkto KN kodą, vadovavosi tiekėjo UAB "A1" laboratorijų tyrimų protokolais, kurių duomenų pagrįstumu ir tikrumu neturėjo jokio pagrindo abejoti. Tuo tarpu Muitinės laboratorija, ištyrusi iš Pareiškėjos talpyklų Nr. 210548003 ir Nr. 210548004 paimtus dyzelino mėginius, pateikė 2021-11-24 tyrimo protokolą Nr. 21MLT1602 ir 2021-11-24 tyrimo protokolą Nr. 21MLT1603, kuriuose nustatė, kad pateiktų mėginių sudėtis yra būdinga dyzelinui su biodyzelinu (RRME), produkte KN kodas yra 27102016, nacionalinis papildomas kodas X304, abiejuose mėginiuose RRME sudaro 4,9 proc. tūrio. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad kombinuotoje nomenklatūroje yra nurodyti aiškūs rodikliai, (kuriems esant alyva turi būti klasifikuojama KN kodu 27101947, t. y. alyvos, kurių sudėtyje esanti siera sudaro daugiau kaip 0,002 proc. masės, bet ne daugiau kaip 0,1 proc. masės. Taigi pagrindinis rodiklis, apsprendžiantis KN kodo priskyrimą, yra siera. UAB "A1" laboratorijos tyrimų protokoluose būtent sieros kiekis yra nurodytas kaip vienas iš tirtų parametrų, tačiau toks parametras, kaip RRME, nebuvo tiriamas. Kadangi tiek dyzeliną, tiek tepalinę alyvą Pareiškėja įsigijo iš tiekėjo UAB "A1" o jos laboratorijos tyrimų protokoluose nebuvo tirtas RRME parametras, Pareiškėja kreipėsi į UAB "A1" su prašymu pateikti informaciją, ar jų parduodamoje tepalinėje alyvoje (KN kodas 27101999) yra RRME. 2022-06-08 buvo gautas UAB "A1" atsakymas, jog Muitinės laboratorija, atlikusi tepalinės alyvos mėginių tyrimus nustatė, kad jos sudėtyje yra RRME pėdsakų (< 0,5 proc. tūrio), kas patvirtina faktą, kad Pareiškėja jokio kito dyzelino, išskyrus tą, kuris buvo tikrinto AAPS talpyklose ir kuriam Muitinės laboratorija priskyrė KN kodą Nr. 27102016, neturėjo ir jokio kito dyzelino, kurio realizavimas nebūtų apskaitytas įstatymų nustatyta tvarka, nerealizavo, nes jo tiesiog objektyviai nebuvo.

Pareiškėja nurodo, kad pagal Prekybos naftos produktais taisyklių 8 punktą parduoti naftos produktus, neturint įmonės gamintojos ar kitos nepriklausomos (įgaliotos) laboratorijos kokybės pažymėjimo (sertifikato, paso), draudžiama. Kokybės pažymėjime (sertifikate, pase) turi būti nurodoma: pažymėjimo numeris, įmonės gamintojos ir (ar) įmonės pardavėjos pavadinimas, jos kodas ir buveinės adresas ar nepriklausomos (įgaliotos) laboratorijos pavadinimas, buveinės adresas (kai minėtą pažymėjimą išduoda ne įmonė gamintoja), produkto pavadinimas ir markė, standarto, kurio reikalavimus atitinka produkto kokybė, nuorodinis žymuo, produkto pagaminimo (arba ėminio paėmimo) data, kokybės rodikliai, išvada apie kokybę, kokybės pažymėjimo (sertifikato, paso) išdavimo data, atsakingų asmenų vardai, pavardės ir parašai, įmonės, išdavusios kokybės pažymėjimą (sertifikatą, pasą), spaudas, gabenimo ar akcizų apskaičiavimo dokumento, su kuriuo nurodyta produktų siunta gabenama, numeris bei šio dokumento (gabenimo ar akcizų apskaičiavimo) išrašymo data. Įvertinus tai, kad Lietuvos Respublikoje galiojančiuose teisės aktuose nenumatyta pareiga naftos produktą įsigijusiai bendrovei atlikti šio įsigyto naftos produkto kokybinį tyrimą išskirtinai Muitinės laboratorijoje, todėl šiuo atveju mokesčių administratorius nepagrįstai nevertino Pareiškėjos pateiktų nepriklausomos UAB "A1" iš kurios ir buvo įsigytas naftos produktas, laboratorijos rodikliais.

Be to, pagal Prekybos naftos produktais taisyklių 30 punktą, tuo atveju, kai tos pačios rūšies ir markės naftos produktai, kurių sudėtyje yra biodegalų, tiekiami atskiromis siuntomis (partijomis) ir supilami į tą pačią talpyklą, tai parduodant tokius sumaišytus naftos produktus, biodegalų dalį būtina patvirtinti vienu iš dviejų būdų. Pirmas būdas, kai tokių sumaišytų naftos produktų kokybė nustatoma nepriklausomoje (įgaliotoje) laboratorijoje ir išduodamas naujas kokybės pažymėjimas. Antras būdas, kai naftos produktų mišinyje biodegalų dalį nustato didmeninės prekybos pardavėjas

skaičiavimo būdu, vadovaudamasis Leidimo gaminti energetinius produktus, turinčius biologinės kilmės priemaišų, išdavimo taisyklėmis (Prekybos naftos produktais taisyklių 3 priedo 14 punktas). Skaičiavimo metu nustatytas biodegalų kiekis yra rašomas su paskutine siunta gautame kokybės pažymėjime (sertifikate, pase), kuriame turi būti Prekybos naftos produktais taisyklių 10 punkte nurodyti duomenys. Tokiu būdu Pareiškėja laikėsi teisės aktų nustatyto norminio reglamentavimo ir visiškai pagrįstai vadovavosi UAB "A1" nepriklausomos laboratorijos duomenimis.

Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad ji teikė degalus kaip kuro atsargas laivams, todėl vadovaujantis Lietuvos Respublikoje vartojamų naftos produktų, biodegalų ir skystojo kuro privalomųjų kokybės rodiklių 17 ir 19 punktų nuostatomis, riebalų rūgščių metilo esterio (toliau – ir RRME) parametras šiuo konkrečiu atveju nėra aktualus, nes pagal tų pačių Lietuvos Respublikoje vartojamų naftos produktų, biodegalų ir skystojo kuro privalomųjų kokybės rodiklių 23–43 punktus jūriniam kurui esminis kokybės parametras yra būtent sieros kiekis. Pagrindinis sieros kiekio nustatymo metodas yra ISO 8754 standarte arba PrEN ISO 14596 standarte nustatytas metodas. Norint nustatyti, ar į laivą atvežtas ir jame naudoti skirtas jūrinis kuras atitinka Privalomuosiuose kokybės rodikliuose nustatytas ribines sieros kiekio vertes, taikoma MARPOL VI priedo VI priedėlyje; nustatyta kuro patikros procedūra (Lietuvos Respublikoje vartojamų naftos produktų, biodegalų ir skystojo kuro privalomųjų kokybės rodiklių 48 punktas).

Ketvirta, Pareiškėja iš tiekėjo UAB "A1" įsigytą 147149 L prie 15 C° dyzelino kiekį KN kodas 27101947, kuriam Muitinės laboratorija priskiria KN kodą 2710 20 16, tiekė laivams kaip degalų atsargas, kaip kuro atsargas tarptautinių maršrutų laivams (AĮ 43 straipsnio 1 dalies 2 punktas, 19 straipsnio 1 dalies 5 punktas), todėl šiam kiekiui ALMAR negali būti taikomas bei skaičiuojamas akcizų mokestis. Jokio kito papildomo dyzelino, kurio įsigijimas Bendrovėje nebūtų apskaitytas, iš jokių kitų tiekėjų nebuvo įsigyta, todėl akivaizdu, kad Pareiškėja negalėjo realizuoti to, ko neturėjo ir ko nebuvo įsigijusi, todėl mokesčių administratorius neteisėtai ir nepagrįstai priskaičiavo 54739 Eur akcizų mokestį.

Pareiškėja nurodo, kad aptartos faktinės aplinkybės neabejotinai patvirtina, kad Pareiškėja iš tiekėjo UAB "A1" įsigijo dyzeliną, kuris pagal UAB "A1" laboratorijos duomenis suklasifikuotas KN kodu 27101947. Įsigijimas apskaitytas, kiekių neatitikimų nenustatyta. Taip pat Pareiškėja iš tiekėjo UAB "A1" įsigijo tepalinę alyvą, kuri pagal UAB "A1" laboratorijos duomenis suklasifikuota KN kodu 27101999. Įsigijimas apskaitytas, kiekių neatitikimų nenustatyta. Įsigytą dyzeliną ir tepalinę alyvą Pareiškėja sumaišė. Maišymo operacijos apskaitytos, neatitikimų nenustatyta. Atlikus maišymus, gautas dyzelinas buvo tirtas UAB "A1" laboratorijoje. Sumaišytam dyzelinui UAE „NAPC“ laboratorija išdavė tyrimų protokolus, kuriuose nurodyta, kad mėginiuose yra dyzelinas, KN kodas 27101947. Kadangi Pareiškėja neturėjo tikslo įsigyti dyzelino su RRME, todėl neturėjo pagrindo manyti, kad perkamuose produktuose gali būti RRME ir papildomai šio parametro tyrimų nedarė, nes tai nebuvo aktualu. Jūrinio kuro mišiniai turi atitikti sieros kiekio standartus, o ne RRME. Pareiškėja vadovavosi tiekėjo UAB "A1" atliktais tyrimais ir jų protokoluose nurodytais KN kodais. Mokesčių administratoriaus patikrinimo metu Pareiškėjos AAPS talpyklose rastas dyzelino kiekis, kuriam Pareiškėja priskyrė KN kodą 27101947, atitiko Pareiškėjos apskaitoje nurodytą dyzelino kiekį. Jokio kito dyzelino, kuris nebūtų apskaitytas, Pareiškėja neįsigijo ir neturėjo. Muitinės laboratorija, tirdama Pareiškėjos dyzelino mėginius, papildomai ištyrė parametras RRME ir tam pačiam Pareiškėjos dyzelinui, laikomam tose pačiose AAPS talpyklose, priskyrė KN kodą 27102016. Taigi darytina pagrįsta išvada, kad Pareiškėja, nežinodama ir net negalėdama numatyti tokio dalyko, iš tiekėjo UAB "A1" įsigijo netinkamai ištirtą bei apskaitytą kurą, bet jokių būdų ne realizavo kitą kurą, kaip tai teigia mokesčių administratorius ir priskaičiuoja atitinkamo dydžio akcizų mokestį. Pareiškėjos vertinimu, mokesčių administratoriaus nustatyta aplinkybė, jog Pareiškėjos AAPS talpyklose Nr. 210548003 ir Nr. 210548004 laikomas kitas produktas – 148207 L dyzelino su biodyzelinu, kurių KN kodas 27102016, kuris buvo realizuotas nesumokėjus akcizų mokesčio, yra

nelogiška ir visiškai nepagrįsta, todėl nėra jokio teisinio pagrindo apskaičiuoti Pareiškėjai 54739 Eur akcizų sumą.

Pareiškėjos teigimu, nesant teisėto pagrindo apskaičiuoti Pareiškėjai 54739 Eur akcizų sumą, nėra pagrindo nuo neteisėtai priskaičiuotos akcizų sumos skaičiuoti akcizų delspinigius ir juo labiau skirti akcizų baudą.

Inspekcija Sprendime konstatavo, kad atliko Pareiškėjos akcizų patikrinimą už laikotarpį nuo 2021-03-04 iki 2022-02-28 ir 2022-05-11 surašė patikrinimo aktą Nr. (21.222Mr)FR0680-162 (toliau – Patikrinimo aktas), kurio metu nustatė, kad 147149 L dyzelino, kurio KN kodas 27101947 ir kuriam buvo taikomas AMLAR, iš laivo buvo realizuotas (išgabentas, panaudotas nenustatytiems tikslams). Mokesčių administratorius nustatė (AIS ir AAP žurnalo duomenimis), kad šiam dyzelinui nebuvo išrašyti akcizų apskaičiavimo dokumentai (DAA), todėl akcizų mokesčių už šį dyzeliną Pareiškėja nesumokėjo. Taip pat šiam dyzelinui nebuvo išrašyti e-AD, todėl realizavimo momentu nebuvo taikomas AMLAR. Atsižvelgiant į nustatytas aplinkybes, vadovaujantis AĮ 21 straipsnio 3 dalimi bei MAĮ 66 straipsnio 2 dalimi, apskaičiuota mokėtina 54739 Eur akcizų suma.

Inspekcija skundžiamu Sprendimu patvirtino Patikrinimo aktu papildomai apskaičiuotą 54739 Eur akcizų sumą, apskaičiavo 363,62 Eur akcizų delspinigių ir paskyrė 10948 Eur akcizų baudą.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjos atžvilgiu operatyvaus patikrinimo metu 2021-10-15 tanklaivyje „Patria“, AAPS SEED Nr. IT0M1070442S, atlikta tanklaivio talpyklose esančių energinių produktų inventorizacija, kurios metu nustatytas dyzelino likutis 148207 L. Operatyvaus patikrinimo metu pateiktas AAP žurnalas, pildomas rankiniu būdu, registruotas Inspekcijoje 2021-03-03, užpildytas tikrinimo datai. Pagal MP žurnalą nustatytas dyzelino trūkumas (140 L), neviršijantis norminiuose aktuose leistinos ± 3 proc. paklaidos naftos produktų talpyklose.

Inspekcija nurodė, kad pagal Pareiškėjos 2021-09-30 inventorizavimo aprašą Nr. 122, 2021-09-30 tanklaivyje „Patria“ buvo 244769 L prie 15 C° dyzelino: 17861 L prie 15 C° dyzelino (KN 27101943), 167327 L prie 15 C° dyzelino (KN 27101947) ir 59581 L prie 15 C° dyzelino (KN 27101948). Inventorizacijos duomenys atitinka Pareiškėjos akcizų deklaracijos duomenis, pagal kurią 2021 m. rugsėjo pabaigoje AAPS SEEO Nr. LT0A1107Q442S buvo 244769 L dyzelino, priskiriamo tarifinei grupei (toliau – TG) 440. Laikotarpiu nuo 2021-09-30 (t. y. po inventorizacijos atlikimo) iki 2021-10-15 (iki operatyvaus patikrinimo atlikimo) Pareiškėja dyzeliną pardavinėjo su DAA, naudojo maišymui su tepalinėmis alyvomis, taip pat atsigabeno su akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumentu (e-AD).

Inspekcija nurodė, kad dyzelino likutis 2021-10-15 operatyvaus patikrinimo metu turėjo atitikti 2021-10-14 dienos pabaigos likučius ir turėjo sudaryti 161676 L prie 15 C° (Patikrinimo akto 4 lentelė). Patikrinimo metu iš talpyklų Nr. 210548003 ir Nr. 210548004 paimti dyzelino mėginiai, kurie kartu su 2021-10-11 UAB "A1" laboratorijos tyrimų protokolu Nr. 2021-10-14 / PAT / 21 perduoti Muitinės laboratorijai kokybės tyrimų atlikimui. Muitinės laboratorija, ištyrusi dyzelino mėginius, 2021-11-24 tyrimo protokolu Nr. (duomenys neskelbtini) ir 2021-11-24 tyrimo protokolu Nr. 21MLT1603 nustatė, kad pateiktų mėginių sudėtis yra būdinga dyzelinui su biodyzelinu (RRME): tyrimui pateiktas mėginys yra dyzelinas su biodyzelinu, produkto KN kodas 2710 20 16, nacionalinis papildomas kodas X304. Abiejuose mėginiuose RRME sudaro 4,9 proc. tūrio.

Inspekcija nurodė, kad Akcizų informacinės sistemos duomenimis, Pareiškėjos pildomo AAP žurnalo duomenimis bei mokesčio patikrinimo metu į i.saf-T sistemą pateiktų įsigijimo dokumentų duomenimis, nuo AAPS SEED Nr. LT0A11070442S įsteigimo į Pareiškėjos tanklaivį atsigabentas ir iš jo gabentas dyzelinas, kuriam priskiriami KN kodai yra 27101943, 27101947 ir 21701948. Operatyvaus patikrinimo metu ir mokesčio patikrinimo metu pagal pateiktus dokumentus,

nenustatyta dyzelino, KN kodu 27102016, atgabenimų ar išgabenimų į / iš AAPS SEED Nr. LT0A11070442S.

Inspekcija nurodė, kad AAP žurnalo ir AIS duomenimis, Pareiškėja dyzelino ir tepalinės alyvos maišymui, kuomet sumaišyto produkto KN kodas 27101947, naudojo dyzeliną ir tepalinę alyvą, įsigytą iš UAB "A1" Iki operatyvaus patikrinimo atlikimo maišymai buvo atliekami 2021-09-30, 2021-10-04, 2021-10-06, 2021-10-07, 2021-10-11.

Inspekcija konstatavo, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja iš UAB "A1" įsigijo dyzeliną KN kodu 27101947, įsigijo 4 kartus (134644 L prie 15 C° (Patikrinimo akto 5 lentelė). AAP žurnale, pirkimo PVM sąskaitose faktūrose, kokybės pažymėjimuose ir e-AD dyzelino KN kodas nurodytas 27101947.

Inspekcija nurodė, kad 2021-09-30, 2021-10-04, 2021-10-06, 2021-10-07 ir 2021-10-11 atliktiems dyzelino ir tepalinės alyvos maišymams, įsigyta 195606 L prie 15 C° tepalinės alyvos (Patikrinimo akto 6 lentelė), kurioms UAB "A1" išdavė 2021-08-26 Nr. 2021-0404 ir 2021-09-21 tyrimų protokolus Nr. 2021-0436, pagal kuriuos tepalinėms alyvoms priskirtas KN kodas 27101999 (juose informacijos apie sudėtyje esančius RRME nėra).

Pareiškėja 2021-09-30–2021-10-11 laikotarpiu AAP sumaišė 65640 L prie 15 C° dyzelino (KN 27101947) ir 195606 L prie 15 C° tepalinės alyvos (KN 27101999), kuomet po sumaišymo gauta 261243 L prie 15 C° dyzelino bei maišymo operacijas fiksavo sumaišymo aktuose (Patikrinimo akto 7 lentelė). Juose nurodyta, kad gautas dyzelinas atitiko kodą KN 27101947. Po sumaišymo gautas dyzelinas tiriamas UAB „NAPC“ tyrimų laboratorijoje. Sumaišytam dyzelinui UAB "A1" išdavė tyrimų protokolus, kuriuose nurodyta, kad mėginiuose yra dyzelinas KN 27101947.

Inspekcija nustatė, kad dėl RRME kiekio neatitikimo Pareiškėjos pateiktame tyrimo protokole ir Muitinės laboratorijos pateiktame tyrimo protokole Pareiškėja 2022-02-03 paaiškino, kad mėginys, paimtas iš talpyklos laive „Patria“ buvo gautas atlikus dyzelino maišymą su tepaline alyva, po to buvo kreipiamasi į UAB "A1" dėl kokybės rodiklių nustatymo, kurie yra būtini dyzelinui, tačiau nebuvo prašoma nustatyti RRME kiekio, o RRME galėjo atsirasti tepalinės alyvos gamybos procese.

Inspekcija nurodė, kad pagal Pareiškėjos talpyklose Nr. 210548003 ir Nr. 210548004 laikytam dyzelinui pateiktą 2021-10-11 tyrimų protokolą Nr. 2021-10-11/PAT/21, talpyklose laikytas produktas dyzelinas, KN 27101947. Pareiškėjos buhalterinės apskaitos duomenimis ir AAP žurnalo duomenimis, 2021-10-14 dienos pabaigoje AAPS buvo laikomas tik dyzelinas KN 27101947 ir 27101943, tačiau 2021-10-15 faktiškai patikrinus AAPS laikomas produktus bei ištyrus laikomų produktų mėginius nustatyta, kad Pareiškėjos dokumentai neatitinka realios situacijos, t. y. Pareiškėjos AAPS talpyklose Nr. 210548003 ir Nr. 210548004 laikomas kitas produktas – 148207 L dyzelino su biodyzelinu, kurių KN kodas 27102016.

Inspekcija nurodė, kad mokesstinio patikrinimo metu padaryta išvada, kad 147149 L prie 15 C° dyzelino KN 27101947, kuriam buvo taikomas AMLAR, iš laivo buvo realizuotas (išgabentas, panaudotas nenustatytiems tikslams). AIS ir AAP žurnalo duomenimis, šiam dyzelinui nebuvo išrašyti DAA, todėl akcizai už šį dyzeliną nebuvo sumokėti. Taip pat šiam dyzelinui nebuvo išrašyti e-AD, todėl šiam dyzelinui realizavimo momentu nebuvo taikomas AMLAR. Taigi, už 147149 L prie 15 C° dyzelino (KN 27101947) turi būti skaičiuojamas akcizų mokestis.

Inspekcija aptarė AĮ 2 straipsnio 1 dalies 6 punkto, 9 straipsnio 1 dalies 1 punkto, 9 straipsnio 4 dalies nuostatas, susijusias su prievolės mokėti akcizus Lietuvos Respublikoje reglamentavimu. Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja laiku nepateikė akcizų deklaracijos ir nesumokėjo akcizų mokesčio už išgabentą dyzeliną. Vadovaujantis AĮ 11 straipsniu, už akcizais apmokestinamas prekes, už kurias pagal šį įstatymą Lietuvos Respublikoje atsiranda prievolė mokėti akcizus, mokėtina akcizų suma apskaičiuojama taikant akcizų tarifus, galiojusius prievolės atsiradimo dieną. Dyzelinui (gazoliams), pagal AĮ 37 straipsnio 1 dalies nuostatas, 2021-10-15 buvo taikomas 372 Eur už 1000 L produkto

akcizų tarifas. Vadovaujantis AĮ 41 straipsniu, akcizų tarifus į už energinius produktus nustatytas, kai produkto temperatūra yra 15 C°.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjos buhalterinės apskaitos duomenimis, 2021-10-14 dienos pabaigoje laive „Patria“ įsteigtame AAPS turėjo būti 147149 L prie 15 C° dyzelino KN 27101947. Vadovaujantis AĮ 21 straipsnio 3 dalimi bei MAĮ 66 straipsnio 2 dalimi už 147149 L prie 15 C° dyzelino apskaičiuota akcizų suma sudaro 54739 Eur.

Inspekcija įvertino Pareiškėjos teiginį, kad nei operatyvaus patikrinimo metu, net mokesčio patikrinimo metu nenustatyta dyzelino (KN 27102016) atgabenimų ar išgabenimų į / iš AAPS SEED Nr. T0A14070442S, o Pareiškėja ir Inspekcija tam pačiam produktui toje pačioje talpykloje laikomam dyzelinui priskiria skirtingus KN kodus.

Inspekcija pažymėjo, kad ginčijamas dyzelino kodas (KN 27102016) nustatytas ne pačios Inspekcijos, o kompetentingos institucijos – Muitinės laboratorijos. Mokesčių administratorius neturi pagrindo nepasitikėti minėtos institucijos darbo rezultatu ar taikytais metodais, todėl vadovavosi jos pateiktais duomenimis – tyrimo protokolais.

Inspekcijos vertinimu, mokesčio patikrinimo metu nustatytos aplinkybės, jog Pareiškėjai priklausančiose talpyklose laikomo dyzeline kokybiniai parametrai skiriasi nuo Pareiškėjos mokesčių administratoriui pateiktų buhalterinės apskaitos duomenų ir AAP žurnalo duomenų – buvo laikomas ne dyzelinas (KN 27101947), o laikomas kitas produktas – 148207 L dyzelino su biodyzelinu (KN 27102016), buvo pakankamas pagrindas pripažinti, jog 147149 L dyzelino, kurio KN kodas 27101947 ir kuriam buvo taikomas AMLAR, iš laivo buvo realizuotas.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjos tiekėjas UAB "A1" nurodė, kad Muitinės laboratorija atlikusi tepalines alyvos mėginių tyrimus nustatė, kad jos sudėtyje yra RRME pėdsakų ir tai, Pareiškėjos vertinimu įrodo, kad Pareiškėja dyzelino KN 27102016 nerealizavo, nes jo objektyviai neturėjo.

Inspekcija nurodė, kad atsakant į šį argumentą atkreiptinas dėmesys, jog Pareiškėjos nurodytame Muitinės laboratorijos 2022-04-13 tyrimo protokole Nr. 22MLT0793 tiriamoje medžiagoje RRME rasti tik pėdsakai (<0,5 proc. tūrio), tuo tarpu 2021-11-24 tyrimo protokolu Nr. 21MLT1602 ir Nr. 21MLT1603 RRME rasti 4,9 proc. tūrio. Šios aplinkybės tik patvirtina faktą, jog Muitinės laboratorijoje tirtas produktas neatitinka Pareiškėjos atgabento ir laikomo produkto KN kodo, tai yra kitas produktas.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja su pastabomis pateikė papildomus argumentus ir dokumentus, susijusius su nustatytais pažeidimais. Inspekcija nurodė, kad jie yra aktualūs taikant administracinę atsakomybę, nagrinėjamu atveju apskaičiuotai mokesčio sumai jie įtakos neturi, todėl šiame sprendime dėl jų Inspekcija nepasisakė.

Dėl apskaičiuotų delspinigių

Inspekcija nurodė, kad delspinigių skaičiavimo tvarką reglamentuoja MAĮ nuostatos. Vadovaujantis MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto, 97 straipsnio 2 dalies nuostatomis, už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokesį arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatyto atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokesį, delspinigiai pradedami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dienos.

Inspekcija nurodė, kad remiantis minėtomis nuostatomis Pareiškėjai apskaičiuojama 363,62 Eur akcizų delspinigių suma.

Dėl baudos skyrimo

Inspekcija nurodė, kad MAĮ 140 straipsnio 1 dalyje (2004-04-13 redakcija Nr. IX-2243) nustatyta, kad asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus. MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje (2004-04-13 redakcija

Nr. DC-2243) numatyta, jog jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokestį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 proc. minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

Inspekcija nurodė, kad atsakomybę lengvinančių ir sunkinančių aplinkybių nustatymas yra viena iš pagrindinių baudos individualizavimo sąlygų. Inspekcija pažymėjo, kad mokesčių administratorius, vertindamas skiriamos baudos dydį, įvertina nustatytas mokesčių mokėtojo atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes bei, atsižvelgęs į tai, skirtinos baudos dydį didina arba mažina. Neskirti baudos už padarytus pažeidimus įstatyme nenumatyta, tačiau atsižvelgiant į tai, kad patikrinimo metu Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė buhalterinės apskaitos dokumentus bei paaiškinimus, todėl Pareiškėjai skiriama mažesnė nei vidutinio dydžio bauda, t. y. 20 proc. dydžio (10948 Eur (54739 Eur x 20 proc.) akcizų bauda.

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

Pareiškėjos skundas netenkintinas. Inspekcijos Sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas kilo dėl Inspekcijos Sprendimo, kuriuo Pareiškėjai apskaičiuota ir nurodyta sumokėti į valstybės biudžetą 54739 Eur akcizų, 363,62 Eur akcizų delspinigių bei 10948 Eur akcizų baudą mokesčių administratoriui konstatavus, kad 147149 L dyzelino, kurio KN kodas 27101947 ir kuriam buvo taikomas AMLAR, iš laivo buvo realizuotas (išgabentas, panaudotas nenustatytiems tikslams). Mokesčių administratorius nustatė (AIS ir AAP žurnalo duomenimis), kad šiam dyzelinui nebuvo išrašyti akcizų apskaičiavimo dokumentai (DAA), todėl akcizų už šį dyzeliną Pareiškėja nesumokėjo. Taip pat šiam dyzelinui nebuvo išrašyti e-AD, todėl realizavimo momentu nebuvo taikomas AMLAR.

Pareiškėja su šia išvada nesutinka ir nurodo, kad akcizų informacinės sistemos duomenimis, Pareiškėjos pildomo AAP žurnalo duomenimis bei mokestinio patikrinimo metu į i. saf-T sistemą pateiktų įsigijimo dokumentų duomenimis, nuo AAPS SEED Nr. LT0A11070442S įsteigimo į Pareiškėjos tanklaivį atgabentas ir iš jo išgabentas dyzelinas, kuriam priskiriami KN kodai yra 27101943, 27101947 ir 21701948. Tuo tarpu įvertinus tiek operatyvaus patikrinimo metu, tiek mokestinio patikrinimo metu surinktus dokumentus, nenustatyta dyzelino, KN kodu 27102016, atgabenimų ar išgabenimų į / iš AAPS Nr. LT0A11070442S. Pareiškėja nurodo, kad jos rankiniu būdu pildytame AAP žurnale nurodytas tikrintame AAPS talpyklose esančio dyzelino kiekis sutapo su patikrinimo metu talpyklose faktiškai esančiu dyzelino kiekiu, todėl pagrįstai galima teigti, kad mokesčių administratoriaus nurodomas 147149 L prie 15 C° dyzelino (KN kodas 27101947) kiekis, kuris, anot Inspekcijos, buvo iš laivo realizuotas (išgabentas, panaudotas nenustatytiems tikslams) visiškai atitinka Pareiškėjos talpyklose Nr. 210548003 ir Nr. 210548004 buvusį kiekį. Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius be jokio pagrindo apskaičiavo 54739 Eur akcizus vien dėl to, kad tam pačiam egzistuojančiam faktiniam produktui, tam pačiam dyzelinui yra pritaikytas skirtingas KN kodas: AAPS talpyklose Nr. 210548003 ir Nr. 210548004 buvusiam dyzelinui Pareiškėja priskiria KN kodą Nr. 27101947, o Inspekcija tam pačiam dyzelinui priskiria KN kodą Nr. 27102016.

Pareiškėja teigia, kad tiek dyzeliną, tiek tepalinę alyvą įsigijo iš tiekėjo UAB "A1" o jos laboratorijos tyrimų protokoluose nebuvo tirtas RRME parametras. Pareiškėja kreipėsi į UAB "A1" su prašymu pateikti informaciją, ar jų parduodamoje tepalinėje alyvoje

(KN kodas 27101999) yra RRME. 2022-06-08 buvo gautas UAB "A1" atsakymas, jog Muitinės laboratorija, atlikusi tepalinės alyvos mėginių tyrimus nustatė, kad jos sudėtyje yra RRME pėdsakų (< 0,5 proc. tūrio), kas patvirtina faktą, kad Pareiškėja jokio kito dyzelino, išskyrus tą, kuris buvo tikrinto AAPS talpyklose ir kuriam Muitinės laboratorija priskyrė KN kodą Nr. 27102016, neturėjo ir jokio kito dyzelino, kurio realizavimas nebūtų apskaitytas įstatymų nustatyta tvarka, nerealizavo.

Pareiškėja nurodo, kad pagal Prekybos naftos produktais taisyklių 8 punktą parduoti naftos produktus, neturint įmonės gamintojos ar kitos nepriklausomos (įgaliotos) laboratorijos kokybės pažymėjimo (sertifikato, paso), draudžiama. Pareiškėja nurodo, kad iš tiekėjo UAB "A1" įsigytą 147149 L prie 15 C° dyzelino kiekį KN kodas 27101947, kuriam Muitinės laboratorija priskiria KN kodą 27102016, teikė laivams kaip degalų atsargas, kaip kuro atsargas tarptautinių maršrutų laivams (AĮ 43 straipsnio 1 dalies 2 punktas, 19 straipsnio 1 dalies 5 punktas), todėl šiam kiekiui ALMAR negali būti taikomi bei skaičiuojami akcizai.

Komisija, įvertinusi skundžiamą Inspekcijos Sprendimą ir Patikrinimo aktą, nurodo, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjos vykdyta veikla bei teisės aktų nuostatos. Todėl Komisija sprendime visų bylos faktinių aplinkybių, kurios išsamiai išdėstytos mokesčių administratoriaus Patikrinimo akte ir Sprendime, taip pat Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje nekartoja, atkreipdama dėmesį į esminius Pareiškėjo skundo motyvus ir teisės aktų nuostatas.

Vadovaujantis AĮ 2 straipsnio 1 dalies 6 punktu, energetiniai produktai yra akcizais apmokestinamos prekės. Atvejai, kuomet akcizais apmokestinamos prekės atleidžiamos nuo akcizų, nustatyti AĮ 19 straipsnio 1 dalyje ir 43 straipsnio 1 dalyje. AĮ 19 straipsnio 1 dalies 5 punkte nustatyta, kad nuo akcizų atleidžiamos akcizais apmokestinamos prekės, už kurias pagal šio įstatymo 9 straipsnio nuostatas atsiranda prievolė mokėti akcizus, jeigu jos tiekiamos kaip atsargos laivams ir (arba) orlaiviams, vežantiems keleivius ir (arba) krovinius tarptautiniais maršrutais. AĮ 43 straipsnyje numatyti specialūs atvejai, kai energiniai produktai atleidžiami nuo akcizų, kuriems priklauso ir laivų degalai, kurie tiekiami laivų navigacijos Europos Sąjungos vandenyse tikslams (įskaitant žvejybą), išskyrus laivų degalus, tiekiamus į asmeniniams poreikiams naudojamus laivus <...>. Energinų produktų, kuriems taikoma ši lengvata, kodus pagal KN nustato Vyriausybė (43 straipsnio 1 dalies 2 punktas).

AĮ 6 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas privalo Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka tvarkyti visų operacijų, atliekamų sandėlyje ar tiesioginio pristatymo vietoje, akcizais apmokestinamų prekių apskaitą ir teikti centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka parengtas ataskaitas vietos mokesčių administratoriui. Akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas privalo laikytis Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytų apskaitos priemonių reikalavimų.

Naftos produktų, bioproduktų ir kitų degiųjų skystų produktų gabenimo ir laikymo taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2010 m. gruodžio 27 d. įsakymu Nr. VA-117 (redakcija, galiojusi iki 2022-01-06), 19 punkte (Inspekcijos viršininko 2011-06-22 įsakymo Nr. VA-79 redakcija) nustatyta, kad ūkio subjektai, laikydami eksploatuojamose kuro talpyklose (kuro objektuose) naftos produktus, bioproduktus ar kitus degiuosius skystus produktus, privalo turėti šių Taisyklių 12 punkte nurodytus dokumentus ar jų kopijas, patvirtintas ūkio subjekto antspaudu (jeigu antspaudą turi) ir vadovo parašu. Šie dokumentai laikomi tol, kol atitinkamoje kuro talpykloje (kuro objekte) saugomi šiuose dokumentuose nurodytos siuntos produktai, ir turi būti pateikti tikrinimo metu. Šių taisyklių 12 punktas numato, kad ūkio subjektai, ūkininkai ir kiti fiziniai asmenys, gabendami keliais, geležinkeliais ir vandens keliais naftos produktus, bioproduktus ir kitus degiuosius skystus produktus, o kilnojamosiose talpyklose perveždami daugiau kaip 40 litrų šių produktų (neįskaitant esančių transporto priemonės arba mechanizmo stacionariuose degalų ir tepalų bakuose), kartu su kroviniu

privalo turėti teisės aktų nustatyta tvarka informintus šių produktų įsigijimo ir/ar gabenimo dokumentus (išskyrus šių Taisyklių 15 punkte nurodytus atvejus). O šių taisyklių 15 punkte nurodyta, kad tais atvejais, kai naftos produktų, bioproduktų ar kitų degių skystų produktų įsigijimo dokumentai yra informinti elektroninėmis priemonėmis, jų turėti neprivaloma, tačiau gabenimo dokumente turi būti nurodyta tokių dokumentų data, numeris ir juos išrašiusio ūkio subjekto pavadinimas.

Pagal Operacijų akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje apskaitos tvarkos aprašo, patvirtinto Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. birželio 5 d. įsakymu Nr. 154 (Lietuvos Respublikos finansų ministro 2017 m. lapkričio 15 d. įsakymo Nr. 1K-401 redakcija) 5 punktą, bet kokios akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje pagamintos, taip pat į jį atgabentos akcizais apmokestinamos prekės, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, turi būti iš karto įtraukiamos į akcizais apmokestinamų prekių sandėlio apskaitą. Bet koks akcizais apmokestinamų prekių išleidimas iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo, taip pat bet koks šių prekių sunaudojimas arba praradimas turi būti nedelsiant fiksuojamas apskaitoje. Iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio apskaitos dokumentų turi būti įmanoma nustatyti duomenis apie akcizais apmokestinamų prekių gavimą akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje ir jų išgabėimą iš jo.

Prekybos naftos produktais taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos energetikos ministro 2010 m. gruodžio 14 d. įsakymu Nr. 1-346, 8 punkte nurodyta, kad parduoti naftos produktus, neturint įmonės gamintojos ar kitos nepriklausomos (įgaliotos) laboratorijos kokybės pažymėjimo (sertifikato, paso), draudžiama. Šių taisyklių 28 punkte (Lietuvos Respublikos energetikos ministro 2013 m. spalio 14 d. įsakymo Nr. 1-201 redakcija) nustatyta, kad didmenine prekyba besiverčiantys naftos produktų pardavėjai kiekvienai realizuojamai šių produktų siuntai privalo išduoti teisės aktų nustatyta tvarka informintus šių produktų įsigijimo ir (ar) gabenimo dokumentus ir kokybę patvirtinančius dokumentus (išskyrus Prekybos taisyklių 29 punkte nurodytus atvejus). Naftos produktų gabenimo dokumente turi būti nurodytas tos siuntos kokybės pažymėjimo (sertifikato, paso) numeris. Šių Prekybos taisyklių 29 punkte numatyta, kad naftos produktų pardavimo ir kokybės dokumentai pirkėjui ar vežėjui su kroviniumi gali būti neperduodami, jei jie yra informinami elektroninėmis priemonėmis ir perduodami ir (ar) gaunami elektroninėmis ryšio priemonėmis ir jei pardavėjas ir pirkėjas yra dėl to susitarę. Tokiais atvejais pirkėjas turi turėti galimybę išspausdinti dokumentus, gaunamus elektroninėmis ryšio priemonėmis.

Atsižvelgiant į nurodytą su atleidimu nuo akcizų mokėjimo sietiną teisinį reguliavimą, ūkio subjektas, laikantis eksploatuojamose kuro talpyklose naftos produktus, privalo turėti šių produktų įsigijimo ir (ar) gabenimo dokumentus ir kokybę patvirtinančius dokumentus, jo AAPS laikomą kurą identifikuoja minėtuose dokumentuose įrašytų duomenų visuma, o taip pat ir kokybę patvirtinančiuose dokumentuose nurodyti duomenys.

Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjos vykdoma veikla – kuro tiekimas laivams. Į AAPS SEED Nr. LTOA11070442S Bendrovė atsigabena dyzeliną su AMLAR. Dyzelinas atgabenamas iš AAPS, esančių Lietuvoje, Latvijoje ir Estijoje. AIS ir Bendrovės teikiamų akcizų deklaracijų FR0630 duomenimis, atgabenamas dyzelinas priskiriamas tarifinei grupei 440, KN kodai 27101943, 27101947, 27101948. Iš AAPS dyzelinas tiekiamas laivams kaip degalų atsargos (AĮ 19 straipsnio 1 dalies 5 punktas ir (ar) 43 straipsnio 1 dalies 2 punktas) ir išgabenamas į Lietuvos Respublikos rinką panaikinant AMLAR ir apskaičiuojant akcizus. Be to, Bendrovė į AAPS atsigabena tepalinę alyvą, įsigytą iš UAB „NAPC“, KN kodas 27101999. Tepalinė alyva maišoma su dyzelinu, kurio KN kodas 27101947 arba 27101948.

Bendrovė sumaišyto naftos produkto (dyzelinas su tepaline alyva) tyrimus kokybei nustatyti atlieka UAB „NAPC“ laboratorijoje. Pareiškėjai buvo išduotas UAB "A1" 2021-10-11 laboratorijos tyrimo protokolas Nr. 2021-10-11 / PAT/21, kuriame nurodyta, kad

mėginys yra gazolis (dyzelinas), kuriam priskiriamas KN kodas 27101947, ėminys gautas iš laivo „Patria“, mėginys gautas 2021-10-11, saugomas iki 2022-01-11.

Inspekcijos specialistai Pareiškėjos operatyvaus patikrinimo metu 2021-10-15 iš tanklaivio „Patria“ talpyklų Nr. 210548003 ir Nr. 210548004 Produkto mėginio paėmimo turto aktais Nr. (21.93-10) 445-105 ir Nr. (21.93-10) 445-106 paėmė dyzelino mėginius (iš kiekvienos talpyklos 3 vnt.), kurie kartu su 2021-10-11 UAB „NAPC“ laboratorijos tyrimo protokolu Nr. 2021-10-11/PAT/21, 2021-10-25 raštu Nr. (19.20-10Mr)RAA-3134 „Dėl laboratorinių tyrimų“ buvo perduoti Muitinės laboratorijai kokybės tyrimų atlikimui. Ištyrus nurodytus mėginius Muitinės laboratorijoje (2021-11-24 tyrimo protokolas Nr. 21MLT-1602 ir 2021-11-24 tyrimo protokolas Nr. 21MLT-1603) buvo nustatyta, kad tyrimui pateiktas mėginys yra dyzelinas su biodyzelinu, produkto KN kodas yra 27102016, nacionalinis papildomas kodas X304. Abiejuose mėginiuose RRME sudaro 4,9 proc. tūrio. Dėl šių faktinių aplinkybių ginčo nėra.

MAĮ 67 straipsnio 1 dalis nustato, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Šio straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Šio straipsnio 2 dalyje numatyta, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos.

Aiškindamas šių teisės normų turinį LVAT ne kartą yra konstatavęs, kad jomis įrodinėjimo pareiga (*onus probandi*) yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Mokesčių administratorius privalo tam tikrais duomenimis pagrįsti mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Tuo tarpu mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus apskaičiuoto mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pateikti duomenis, kurie pagrįstų, kodėl mokesčiai ir su juo susijusios sumos yra apskaičiuotos neteisingai. Nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtoju, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtoju apskaičiuotą mokesčių ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtoju atsiranda mokesstinė prievolė. Mokesčių mokėtojas, norėdamas paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiuotą konkretų mokesčių, privalo pateikti pagrįstus argumentus ir juos pagrindžiančius naujus įrodymus, sąlygojančius nustatyto mokesčio dydžio neteisingumą (LVAT 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1527/2010; 2010-10-25 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1147/2010; 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A-575-912/2011; 2012-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1601/2012; 2015-10-12 nutartis adm. byloje Nr. A-1021-442/2015; 2017-09-14 nutartis adm. byloje Nr. A-982-438/2017, 2021-09-29 nutartis adm. byloje Nr. eA-2591-575/2021, 2021-11-03 nutartis adm. byloje Nr. eA-2497-602/2021, 2022-02-02 nutartis adm. byloje Nr. A-296-575/2022 ir kt.).

Mokesčių administratorius nustatė, kad akcizų informacinės sistemos duomenis, Bendrovės pildomo AAP žurnalo duomenimis bei mokesstinio patikrinimo metu į i.saf-T sistemą pateiktų įsigijimo dokumentų duomenimis, nuo AAPS SEED Nr. LTOA11070442S įsteigimo į Bendrovės tanklaivį atsigabentas ir iš jo išgabentas dyzelinas, kuriam priskiriami KN kodai yra 27101943, 27101947 ir 21701948 (Patikrinimo akto 7 psl.). Bendrovės buhalterinės apskaitos duomenimis ir AAP žurnalo duomenimis, 2021-10-14 dienos pabaigoje AAPS buvo laikomas tik dyzelinas, kurio KN kodai 27101947 ir 27101943. Todėl mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės, jog minėtose Pareiškėjai priklausančiose kuro talpyklose laikomo dyzelino kokybiniai parametrai skiriasi nuo Pareiškėjos mokesčių administratoriui pateiktuose dyzelino įsigijimo dokumentuose nurodytu

kokybės parametrų, buvo pakankamas pagrindas pripažinti, jog dyzelinas KN kodu 2712016 nėra kuras, kurį Pareiškėja įsigijo pagal išvardintus akcizų informacinės sistemos, AAP žurnalo ir įsigijimo dokumentų duomenis. Todėl mokesčių administratorius padarė pagrįstą išvadą, jog 147149 L prie 15 C° dyzelino KN 27101947, kuriam buvo taikomas AMLAR, iš laivo buvo realizuotas (išgabentas, panaudotas nenustatytiems tikslams), neišrašius DAA, e-AD ir nesumokėjus akcizų.

Komisijos vertinimu, Pareiškėja nepagrįstai teigia, jog mokesčių administratoriui pateiktas UAB "A1" 2022-06-08 raštas patvirtina faktą, kad Pareiškėja kito dyzelino, išskyrus tą, kuris buvo tikrinto AAPS talpyklose, neturėjo ir jokio kito dyzelino, kurio realizavimas nebūtų apskaitytas įstatymų nustatyta tvarka, nerealizavo ir tai patvirtina UAB „NAPC“ 2022-06-08 raštas. Visų pirma atkreiptinas dėmesys, jog minimu UAB "A1" 2022-06-08 raštu nurodoma, kad atsakant į klausimą dėl RRME pėdsakų atsiradimo Pareiškėjai parduodamoje alyvoje (KN kodas 27101999), informuojama, jog UAB „NAPC“ paėmus mėginius žaliavos, iš kurios yra gaminamos aukščiau išvardintos alyvos ir juos ištyrus Muitinės laboratorijoje (2022-04-13 tyrimo protokolas Nr. 22KLT0793) taip pat aptikta RRME pėdsakų (<0,5 proc. tūrio). Iš muitinės laboratorijos 2022-04-13 tyrimo protokolo Nr. 22KLT0793 matyti, jog mėginys imtas 2022-02-28 (Inspekcijos 2022-02-28 Produkto mėginio paėmimo tirti aktas Nr. (21.93-10)445-61), t. y. praėjus daugiau nei 4 mėnesiams po to, kai paimti dyzelino mėginiai iš talpyklų Nr. 210548003 ir Nr. 210548004. Be to, 2022-04-13 tyrimo protokole Nr. 22MLT0793 tiriamoje medžiagoje RRME rasti tik pėdsakai (<0,5 proc. tūrio), tuo tarpu 2021-11-24 tyrimo protokolais Nr. 21MLT1602 ir Nr. 21MLT1603 RRME rasti 4,9 proc. tūrio. Taigi, produkto tyrimo rezultatai nepatvirtina fakto, jog Muitinės laboratorijoje tirtas ir Pareiškėjos talpyklose Nr. 210548003 ir Nr. 210548004 laikytas produktas yra tas pats produktas. Be to, Pareiškėja nepagrįstai teigia, kad iš tiekėjo UAB „NAPC“ įsigijo netinkamai ištirtą bei apskaitytą kurą. Byloje nėra duomenų, jog ginčo objekto – kuro tiekėjas UAB „NAPC“ objektyviais įrodymais pagrindė, kad pardavimo apskaitos dokumentuose buvo padaryta klaida dėl ginčo prekių KN kodo nurodymo.

Atsižvelgiant į išdėstytą, konstatuotina, jog Pareiškėja nepateikė jokių faktinių duomenų, pagrindžiančių ir paaiškinančių skirtumo tarp kuro talpyklose laikomo dyzelino su biodyzelinu, kurio KN kodas 27102016 ir dyzelino, nurodyto įsigijimo dokumentuose, egzistavimą. Be to, Pareiškėjos skundo teiginiai, jog mokesčių administratorius nenustatė dyzelino, KN kodu 27102016, atgabenimų ir išgabenimų į / iš AAPS SEED Nr. LTOA11070442S, Pareiškėjos pildytame AAP žurnale nurodytas AAPS talpyklose esančio dyzelino kiekis sutapo su patikrinimo metu talpyklose esančiu dyzelino kiekiu, Pareiškėja, pildydama AAP žurnalą ir savo buhalterinėje apskaitoje nurodydama sumaišyto produkto KN kodą, vadovavosi UAB „NAPC“ laboratorijų tyrimų protokolais, kurių pagrįstumu neturėjo pagrindo abejoti, savaime nepaneigia nustatyto fakto, jog talpyklose Nr. 210548003 ir Nr. 210548004 buvo laikomas dyzelinas su biodyzelinu, kurio KN kodas yra 27102016.

Komisija taip pat pažymi, jog nustačius akcizinės prekės (kuro) kokybinių parametrų (sudėties elementų) skirtumus, LVAT praktikoje pripažįstama, kad kuras buvo realizuotas nenustatytiems tikslams nesumokėjus akcizų (LVAT 2018-01-10 sprendimas Nr. A-1960-442/2017, 2019-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A-514-968/2019).

Komisija, atsakydama į Pareiškėjos teiginį, kad iš tiekėjo UAB "A1" įsigytą dyzelino kiekį KN kodas 27101947, kuriam Muitinės laboratorija priskiria KN kodą 27102016, tiekė laivams kaip degalų atsargas, kaip kuro atsargas tarptautinių maršrutų laivams (AĮ 43 straipsnio 1 dalies 2 punktas, 19 straipsnio 1 dalies 5 punktas), todėl šiam kiekiui ALMAR negali būti taikomas bei skaičiuojamas akcizų mokestis, nurodo, kad pagal AĮ 9 straipsnio 1 dalies 1 punktą, prievolė mokėti akcizus atsiranda už akcizais apmokestinamas prekes, kurioms Lietuvos Respublikoje panaikintas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas (t. y. už iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio išgabentas prekes, kurioms netaikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, už prekes, registruoto gavėjo gautas iš kitos valstybės narės, už akcizais apmokestinamas prekes,

pristatytas į akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininko, gaunančio akcizais apmokestinamas prekes, ar registruoto gavėjo nurodytą tiesioginio pristatymo vietą, taip pat už šio įstatymo 19 straipsnio 1 dalies 2, 3, 6, 7 ir 8 punktuose nurodytiems asmenims skirtas iš kitų valstybių narių atgabentas akcizais apmokestinamas prekes, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas). Šio punkto nuostatos taikomos ir toms akcizais apmokestinamoms prekėms, kurioms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas panaikinamas pažeidžiant teisės aktų nustatytus reikalavimus. Pagal šio straipsnio 4 dalį, šio straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytais atvejais prievolė mokėti akcizus tenka akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkui, registruotam gavėjui arba bet kuriam kitam asmeniui, kuris arba kurio vardu akcizais apmokestinamoms prekėms panaikinamas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, o tais atvejais, kai akcizais apmokestinamoms prekėms, kurioms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas panaikinamas pažeidžiant teisės aktų nustatytus reikalavimus, – bet kuriam kitam asmeniui, dalyvavusiam darant šį pažeidimą. Vadovaujantis AĮ 11 straipsniu, už akcizais apmokestinamas prekes, už kurias pagal šį įstatymą Lietuvos Respublikoje atsiranda prievolė mokėti akcizus, mokėtina akcizų suma apskaičiuojama taikant akcizų tarifus, galiojusius prievolės atsiradimo dieną.

Kadangi Pareiškėja laiku nepateikė akcizų deklaracijos ir nesumokėjo akcizų mokesčio už išgabentą dyzeliną, mokesčių administratorius visiškai pagrįstai, vadovaudamasis AĮ ir MAĮ nuostatomis, apskaičiavo akcizą ir su juo susijusias delspinigių ir baudų sumas. Ginčo dėl mokesčių administratoriaus nustatyto dyzelino kiekio ir papildomų akcizo ir su juo susijusių sumų aritmetinio apskaičiavimo nėra. Atsižvelgiant į išdėstytas aplinkybes, Inspekcijos Sprendimas tvirtintinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022-07-05 Sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-160.

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

Komisijos narė, pavaduojanti Komisijos pirmininką

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė