



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „Š1“ 2016-10-13 SKUNDO**

2016 m. gruodžio 20 d. Nr. S-272 (7-237/2016)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:  
komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Veršėlienės  
Martyno Endrijaičio  
Rasos Stravinskaitės – pranešėja  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovei  
mokesčių mokėtojos atstovams

J. D.  
M. M.  
V. A. , S. B.

2016 m. gruodžio 14 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „Š1“ (toliau – Bendrovė) 2016-10-13 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-09-09 sprendimo Nr. (21.63-10) FR0682-559, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-09-09 sprendimu Nr. (21.63-10) FR0682-559 patvirtino Inspekcijos Akcizų administravimo departamento Kontrolės ir stebėsenos skyriaus vyriausiųjų specialistų surašytą Bendrovės 2016-07-27 patikrinimo aktą Nr. (21.60-10) FR0680-508, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti į biudžetą 1417 Eur akcizų mokesčių, apskaičiuoti 113 Eur akcizų mokesčio delspinigiai ir skirta 425 Eur akcizų bauda.

Sprendime nurodyta, kad Inspekcijos Akcizų administravimo departamento Kontrolės ir stebėsenos skyriaus vyriausieji specialistai atliko Bendrovės akcizų apskaičiavimo ir sumokėjimo į biudžetą teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2015-11-04 iki 2015-11-05, kurio metu įvertino iš Panevėžio apygardos teismo gautą 2016 m. gegužės 2 d. teismo nutartį L. D. (2015 m. lapkričio 4 d. ėjusios Bendrovės direktorės pareigas) administracinio teisės pažeidimo byloje Nr. ATP-231-491/2016 ir joje esančią informaciją.

Pažymėta, jog Panevėžio apygardos teismo 2016 m. gegužės 2 d. galutinėje ir neskundžiamoje nutartyje (administracinio teisės pažeidimo byla Nr. ATP-231-491/2016) konstatuota, kad L. D. yra teisingai nubausta Kupiškio rajono apylinkės teismo 2016 m kovo 1 d. nutarimu pagal Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso (toliau – ATPK) 171<sup>1</sup> str. 2 d. 870 Eur dydžio bauda už tai, kad būdama Bendrovės direktore bei atsakingu asmeniu už įmonės komercinę veiklą – tinkamą kuro laikymą bei jo apskaitą Bendrovėje – neužtikrino, kad Bendrovei priklausančioje degalinėje, esančioje (*duomenys neskelbtini*), būtų laikomasi naftos produktų, bioproduktų, kitų degių skystų produktų ir gamtinių dujų apskaitos

taisyklių reikalavimų, nes 2015 m. lapkričio 4 d. 10<sup>50</sup> val. Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) Kontrolės departamento operatyvios kontrolės skyriaus bei Lietuvos Respublikos metrologijos inspekcijos Panevėžio apskrities skyriaus darbuotojų atlikto bendro operatyvaus patikrinimo metu buvo nustatytas kuro perteklius degalinės talpyklose, kuris žymiai viršija leistiną 3 procentų metrologinę paklaidą. 2015 m. lapkričio 4 d. 10<sup>50</sup> val. atlikto operatyvaus patikrinimo metu buvo nustatyti šie neatitikimai (pertekliai):

1) kuro talpykloje Nr. 570003002 (laikomas A95 benzinas) neatitikimas – 3245,3 l perteklius (faktiškai rasta 5652,3 l, nors pagal buhalterinius duomenis turėjo būti 2407 l);

2) kuro talpykloje Nr. 570003003 (laikomas žymėtas dyzelinis kuras, skirtas žemės ūkiui) neatitikimas – 483,3 l perteklius (faktiškai rasta 3585,8 l, nors pagal buhalterinius duomenis turėjo būti 3102,5 l);

3) kuro talpykloje Nr. 570003004 (laikomas dyzelinis kuras) neatitikimas – 279,8 l perteklius (faktiškai rasta 1932,8 l, nors pagal buhalterinius duomenis turėjo būti 1653 l).

Nurodyta, kad, įvertinus leistinus natūralios netekties nuostolius, Bendrovės degalinėje A95 benziniui nustatytas **3075,73 l** perteklius, žymėtam dyzeliniam kurui, skirtam žemės ūkiui, nustatytas **375,72 l** perteklius, dyzeliniam kurui nustatytas **221,82 l** perteklius. Tokiais veiksmais tuometinė Bendrovės direktorė pažeidė Naftos produktų, bioproduktų, kitų degiųjų skystų produktų ir gamtinių dujų apskaitos taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2011 m. sausio 25 d. įsakymu Nr. VA-16 „Dėl Naftos produktų, bioproduktų, kitų degiųjų skystų produktų ir gamtinių dujų apskaitos taisyklių patvirtinimo“, (toliau – Taisyklės) 176 punkto reikalavimus.

Inspekcijos Akcizų administravimo departamento Kontrolės ir stebėsenos skyrius pagal aukščiau paminėtą Panevėžio apygardos teismo nutartį padarė išvadą, kad Bendrovė, pažeisdama „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 19 punkto reikalavimus, nepateikė teisės aktų nustatyta tvarka įformintų minėtose talpose laikytų perteklinių benzino A95, žymėto dyzelinio kuro, skirto žemės ūkiui ir dyzelino išigijimo ir / ar gabenimo dokumentų, todėl 2015 m. lapkričio 4 d. 10<sup>50</sup> val. talpyklose (VMI Nr. 570003002, Nr. 570003003, Nr. 570003004) adresu: (*duomenys neskelbtini*), atitinkamai laikyti pertekliniai 3075,73 l benzino A95, 375,72 l žymėto dyzelinio kuro, skirto žemės ūkiui ir 221,82 l dyzelino kiekiai buvo neapskaityti Bendrovės apskaitoje ir už juos neapskaičiuoti akcizai, t. y. Bendrovė neįvykdė mokesčių prievolių (laiku nepateikė akcizų deklaracijos ir nesumokėjo akcizų mokesčio). Atsižvelgiant į nustatytus pažeidimus, vadovaujantis Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo (toliau – AĮ) 2 str. 1 d. 3 p., 3 str. 13 d., 43 str., 9 str. 1 d. 4 p., 10 str. 8 d., 11 str., 12 str. 1 d., 35 str., 37 str., Bendrovei už 2015 m. lapkričio 4 d. degalinės talpyklose (VMI Nr. 570003002, Nr. 570003003, Nr. 570003004) adresu: (*duomenys neskelbtini*), laikytus perteklinius benzina A95, žymėtą dyzelinį kurą, skirtą žemės ūkiui, ir dyzelinį kurą apskaičiuotas 1417 Eur akcizų mokestis.

### *1. Dėl prievolės mokėti akcizą*

Pažymėta, jog patikrinimo akte nustatyta, jog Bendrovė laikė akcizais apmokestinamas prekes, tačiau akcizų deklaracijos už šias prekes nepateikė, akcizų nesumokėjo.

Sprendime vadovautasi Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 8 str. 1 d. nuostatomis, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos, bei AĮ nuostatomis dėl prekių, kurios pagal šį įstatymą yra akcizų objektas, apmokestinimo akcizais, laikymo, gabenimo ir kontrolės ypatumus. Akcentuota, jog remiantis AĮ 2 str. 1 d. 3 p., akcizais yra apmokestinami energiniai produktai, nurodyti šio įstatymo 1 priede (AĮ 3 str. 13 d.). Pagal AĮ 10 str. 8 d. nuostatas, bet kuris asmuo, kuriam prievolė mokėti akcizus atsiranda vadovaujantis šio įstatymo 9 str. 1 d. 4 ir (ar) 5, ir (ar) 8, ir (ar) 10 p., privalo ne vėliau kaip kitą darbo dieną po prievolės atsiradimo dienos pateikti akcizų deklaraciją ir joje deklaruoti mokėtiną akcizų sumą. Pagal AĮ 9 str. 1 d. 4 p. nuostatą, prievolė mokėti akcizus Lietuvos Respublikoje atsiranda už akcizais apmokestinamas prekes, kurios buvo įsigytos ar importuotos

be akcizų šio įstatymo 19, 27 ar 43 straipsniuose nustatytiems tikslams, tačiau Lietuvos Respublikoje panaudotos kitiems tikslams. Pagal AĮ 12 str. 1 d. nuostatas, mokėtina akcizų suma turi būti sumokėta ne vėliau kaip iki šiame įstatyme nurodyto akcizų deklaracijos pateikimo termino pabaigos į to vietos mokesčių administratoriaus, kurio teritorijoje yra akcizais apmokestinamų prekių sandėlis, surenkamąją sąskaitą, o jeigu mokėtojas nėra akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas – į to vietos mokesčių administratoriaus, kurio teritorijoje jis (ar jo paskirtas fiskalinis agentas) įregistruotas mokesčių mokėtoju. Pagal AĮ 11 str., 35 str. ir 37 str. 1 d., 3 d. nuostatas, mokėtina akcizų suma apskaičiuojama taikant akcizų tarifus, galiojusius prievolės atsiradimo dieną, t. y. atitinkamai 434,43 Eur už 1000 litrų produkto (benzinui A95), 330,17 Eur už 1000 litrų produkto (dyzeliniam kurui (gazoliams)) ir 21 Eur už 1000 litrų produkto akcizų tarifas (gazoliams, skirtiems naudoti žemės ūkio veiklos, įskaitant akvakultūros ar verslinės žvejybos vidaus vandenyse veiklą, subjektams žemės ūkio produktų gamybai).

Pabrėžta, jog Bendrovės atveju, akcizinių prekių laikymas nustatytas 2015-11-04, todėl akcizas turėjo būti deklaruotas ir sumokėtas 2015-11-05. Inspekcija konstatavo, kad surašant patikrinimo aktą teisės normos taikytos teisingai ir Bendrovei mokėtina akcizų suma (1417 Eur) paskaičiuota pagrįstai.

### *2. Dėl delspinigių*

Sprendime pacituotas Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003-11-17 nutarimas dėl mokesčių mokėtojo konstitucinės pareigos sąžiningai mokėti mokesčius ir viešojo intereso apsaugos. Taip pat vadovautasi mokesčių mokėtojo pareigomis, įtvirtintomis MAĮ 40 str. 1, 4 ir 5 punktuose (mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokesstinę prievolę, teisingai apskaičiuoti mokesčių bei laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus). Mokesčių mokėtojui, laiku neapskaičiavus ir nesumokėjus mokesčio, atsiranda nauja prievolė – sumokėti už pradelstą laikotarpį atitinkamą sumą – delspinigius. Delspinigiai – tai kompensavimo priemonė, kurios tikslas yra atlyginti valstybei žalą už tai, kad ji tam tikrą laikotarpį biudžete neturėjo lėšų, kurios jai teisėtai priklausė.

Vadovaudamasi delspinigių skaičiavimo tvarką reglamentuojančiomis MAĮ nuostatos (96 str. 1 d. 1 p., 97 str. 1 d.), Inspekcija už laikotarpį nuo 2015-11-06 iki 2016-07-27 Bendrovei apskaičiavo delspinigius:  $1\ 417\ \text{Eur} \times 0,03\ \% \times 265\ \text{dienos} = 112,65\ \text{Eur}$ , nenustačiusi teisinio pagrindo jų neskaičiuoti.

### *3. Dėl baudos skyrimo*

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 139 str. 1 d. ir Inspekcijos 2007-03-28 įsakymo Nr. VA-25 „Dėl baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos patvirtinimo“ (toliau – Baudos skyrimo taisyklės) nuostatomis, reglamentuojančiomis baudų skyrimą, pažymėjo, kad skiriant baudas yra atsižvelgiama į pažeidėjo kaltę sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes, t. y. į pažeidimo pobūdį, mokesčių mokėtojo bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi, į mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimą, į kitas aplinkybes, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skiriant didesnę ar mažesnę baudą. Atsižvelgdama į tai, jog Bendrovės atveju mokesčių administratorius nenustatė jokių baudos skyrimą didinančių ir mažinančių aplinkybių (Baudos skyrimo taisyklių 18 punktą), Bendrovei nuo patikrinimo akte papildomai apskaičiuoto 1 417 Eur akcizo Inspekcija skyrė 425 Eur – 30 proc. akcizo mokesčio baudą (1 417 x 30 proc.).

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos 2016-09-09 sprendimu Nr. (21.63-10) FR0682-559.

Iš skundžiamo sprendimo turinio Bendrovė sprendžia, kad pagrindinis motyvas, kodėl Bendrovei apskaičiuotas 1417 Eur akcizų mokeskis ir su juo susiję sumos, yra tai, kad Panevėžio AVMI Kontrolės departamento operatyvios kontrolės skyriaus bei Lietuvos Respublikos metrologijos inspekcijos Panevėžio apskrities skyriaus darbuotojų 2015 m. lapkričio 4 d. 10<sup>50</sup> val. atlikto bendro operatyvaus patikrinimo metu buvo nustatytas kuro perteklius degalinės talpyklose, kuris žymiai viršijo leistiną 3 procentų metrologinę paklaidą. Protokole, kuris, pasak Bendrovės,

yra labai svarbus procesinis dokumentas, nurodyta, kad pažeidimas fiksuojamas 2015 m. lapkričio 4 d., atlikus naftos produktų, laikomų kuro talpyklose, inventorizaciją Bendrovei priklausančioje degalinėje, esančioje (*duomenys neskelbtini*), nebuvo matuojama nei oro temperatūra, nei kuro tankis, nei apskaičiuojamas kuro kiekis pagal kuro tankį, t. y. kiek kuras yra išsiplėtęs ir nebuvo matuojamas kuro kiekis, įvertinant vandens kiekį, esantį talpykloje (atlikus netinkamus matavimus vandens nenustatyta). Nurodoma, jog tą pripažino matavimus stebėję ir vėliau teismo proceso metu apklausti liudytojai. Kadangi Taisyklių 5.1 p. numato, kad tikrinimą atliekantys pareigūnai turi iš dalies sustabdę degalinės darbą metrolazde išmatuoti degalų kiekius talpyklose, pastebima, kad jokie matavimai, skaičiavimai ir tyrimai, įtakoję skaičiavimus, tą dieną nebuvo atliekami. Todėl matavimus privalo pripažinti neteisėtais, neatitinkančiais cituojamu teisės aktu, pažeidžiančiais Metrologijos tarnybos įstatymo nuostatas. Tvirtinama, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas ne viename nutarime išaiškino, jog pareigūnai metrolazde turi tinkamai išmatuoti degalų kiekį, todėl daroma išvada, kad ne Bendrovės vadovas ir ne operatorius turi išmatuoti kiekius. Nei Inspekcijos atstovas, nei liudytojai, nagrinėjant administracinio teisės pažeidimo bylą teisme, nenurodė jokio teisės akto, kad asmuo, kurio veikla yra tikrinama, privalo pats save patikrinti ir pateikti įrodymus institucijai, atliekančiai patikrinimą.

Pasak Bendrovės, specialistai, atliekantys patikrinimą, privalėjo patys tinkamai metrolazde bei kitais prietaisais išmatuoti ne tik degalų rūšių likučius talpyklose, bet ir vandens, kitų priemaišų lygį ir pateikti savo skaičiavimus. Atliekant tokį specifinį matavimą privalo būti įvertinamas ir vandens kiekis talpyklose ir kitos priemaišos. Argumentas, kad tikrinami asmenys tariamai turėjo pastą, kreida pažymėjo lygius, neatitinka tikrovės, nes tokių veiksmų atlikimo nepatvirtina buvusi degalinės operatorė A. M. (ją teismai kviesti atsisakė). Nors tikrintojai į lentelę surašė matavimų aukščius (kad būtų galima patikrinti), tačiau neturėjo metrolazdei įdėklo, kad atliktų tikslų matavimą, nematavo tankio bei nenaudojo indikatoriaus (Taisyklių 20 p.). Atsižvelgiant į tai, kad pareigūnams taikomi aukšti reikalavimai išmanyti savo specialybę atliekant patikrinimus, kurių pasėkoje asmuo gali būti nubaustas didele bauda, jie turi turėti visas priemones tam pažeidimui nustatyti ir jį įrodyti teismui (Taisyklių 102 p.). Bendrovės nuomone, Inspekcija nesistengė atlikti visų veiksmų, kaip reikalauja Taisyklės, todėl nepagrįstai nurodė, jog buvo pažeisti Taisyklių 167 p. reikalavimai, t. y. institucijos darbuotojai, neturėdami vandens nustatymui reikalingos įrangos ir nenustatinėję vandens kiekio talpyklose, neatliko tinkamai savo pareigų, padarė nusikalstamas veikas, ir patys turi būti traukiami atsakomybėn. Be to, į apžiūros vietą nebuvo kviesti Bendrovės savininkai.

Bendrovė nesutinka su patikrintose degalinės talpyklose nustatytu kuro pertekliumi (vienoje iš talpyklų buvo laikomas net 3245,3 l A95 benzino perteklius, kitoje – 483,3 l perteklius žymėto dyzelinio kuro, skirto žemės ūkiui, o trečioje – 279,8 l perteklius dyzelinio kuro), nes patikrinimo metu buvo padaryti aukščiau išvardinti procedūriniai pažeidimai (kuro kiekio nustatymo procedūra turi būti atlikta laikantis visų teisės aktų reikalavimų). Tai, kad teismas nubaudė dėl minėtų pažeidimų Bendrovės darbuotoją, Bendrovės nuomone, nėra pakankamas pagrindas teigti, jog būtent patikrinimo akte nurodytas kuro perteklius ir buvo užfiksuotas, nes talpyklose ne tik galėjo prisikaupti vandens, bet ir jo likti po atliktų procedūrų dėl talpyklų gradavimo. Tikslus perteklinio kuro kiekis liko nenustatytas, net nustatymo procedūrose yra numatoma paklaida, todėl nuo netikslaus kuro kiekio apskaičiuotas akcizo mokestis taip pat netikslus.

Bendrovė įsitikinusi, kad neteisingai jai buvo apskaičiuoti delspinigiai, t. y. negalima skaičiuoti delspinigių per visą ginčo dėl perteklinio kuro kiekio nustatymo Bendrovės talpyklose. Tvirtinama, kad mokestinė prievolė atsiranda tada, kai mokesčių mokėtojas sužino tikslią mokamų mokesčių sumą. Akcizų mokesčių sumą mokesčių administratorius apskaičiavo tik 2016-07-27, todėl, pasak Bendrovės, tik nuo šios dienos turėtų būti skaičiuojami delspinigiai. Bendrovei nėra aišku, kodėl delspinigiai skaičiuoti nuo 2015-11-06 dienos, t. y. kai Panevėžio AVMI Kontrolės departamento Operatyvios kontrolės skyriaus ir Lietuvos Respublikos metrologijos inspekcijos Panevėžio apskrities skyriaus darbuotojai atlikto bendrą operatyvų patikrinimą, kurio metu nustatė perteklinių degalų kiekį Bendrovei priklausiusiose kuro talpyklose.

Akcizo mokesčio dydis buvo apskaičiuotas tik po bylos išnagrinėjimo 2016-07-27. Iki tol Bendrovė objektyviai nežinojo, koks akcizo mokestis bus papildomai apskaičiuotas, todėl jo nemokėjo. Taip pat teigiama, jog jei būtų patvirtintas pažeidimas, delspinigiai skaičiuojami turėtų būti tik už 6 mėnesius.

Bendrovė nesutinka su skundžiamame sprendime nurodytos mokėtinos baudos dydžiu. Nurodoma, kad mokesčių administratoriaus konstatuotas pažeidimas – Bendrovės kuro talpyklose buvo laikomas tam tikras kiekis kuro perteklius – nustatytas pirmą kartą. Už panašius pažeidimus Bendrovės darbuotojai anksčiau nėra bausti. Už padarytą ATPK 171<sup>1</sup> str. 2 d. numatytą pažeidimą yra nubausta Bendrovės direktorė L. D., todėl tvirtinama, kad nėra teisinio pagrindo teigti, jog Bendrovė nepripažįsta pažeidimo. Pažymima, kad Bendrovė pažeidimą iš esmės pripažįsta, tik nesutinka su nustatytais perteklinio kuro talpyklose kiekiais ir nuo jų apskaičiuotu akcizo mokesčio dydžiu. Remdamasi tuo, kas išdėstyta ir MAĮ 139 str. 1 dalimi, tvirtinama, jog baudą didinančių aplinkybių nėra. Todėl pirmą kartą skiriant baudą už laiku nesumokėtą akcizo mokestį turėtų būti skirta minimali bausmė (10 proc. dydžio).

Remdamasi tuo, kas išdėstyta, Bendrovė prašo panaikinti Inspekcijos 2016-09-09 sprendimą Nr. (21.63-10) FR0682-559.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Bendrovės skundas tenkintinas iš dalies, nurodymai sumokėti akcizo mokestį ir šio mokesčio delspinigius tvirtintini, tačiau akcizo mokesčio baudos dydis mažintinas iki 10 proc. dydžio.

Ginčas šioje byloje vyksta dėl mokesčių administratoriaus Bendrovei apskaičiuoto 1417 Eur akcizų mokesčio ir su juo susijusių sumų, konstatavus, kad 2015 m. lapkričio 4 d. Bendrovė jai priklausančios degalinės talpyklose (Nr. 570003002, Nr. 570003003, Nr. 570003004) adresu: (*duomenys neskelbtini*), laikė 3075,73 l A95 benzino, 375,72 l žymėto dyzelinio kuro, skirto žemės ūkiui, ir 221,82 l dyzelinio kuro perteklių, už kurį laiku nepateikė akcizų deklaracijos ir nesumokėjo akcizų mokesčio, pagrįstumo.

Mokesčių administratorius, patikrinimo metu iš Kupiškio rajono apylinkės teismo 2016 m kovo 1 d. nutarimo (administracinio teisės pažeidimo byla Nr. A2.8.-44-1005/2016), kuris paliktas nepakeistu Panevėžio apygardos teismo 2016 m. gegužės 2 d. neskundžiama nutartimi (administracinio teisės pažeidimo byla Nr. ATP-231-491/2016), nustatęs, kad L. D. (buvusi Bendrovės direktorė) yra nubausta pagal ATPK 171<sup>1</sup> str. 2 d. už tai, kad būdama Bendrovės direktore bei atsakingu asmeniu už įmonės komercinę veiklą – tinkamą kuro laikymą bei jo apskaitą Bendrovėje – neužtikrino, kad Bendrovei priklausančioje degalinėje, esančioje (*duomenys neskelbtini*), būtų laikomasi naftos produktų, bioproduktų, kitų degiųjų skystų produktų ir gamtinių dujų apskaitos taisyklių reikalavimų, nes 2015 m. lapkričio 4 d. 10<sup>50</sup> val. Panevėžio AVMI Kontrolės departamento operatyvios kontrolės skyriaus bei Lietuvos Respublikos metrologijos inspekcijos Panevėžio apskrities skyriaus darbuotojų atlikto bendro operatyvaus patikrinimo metu buvo nustatytas kuro perteklius degalinės talpyklose, t. y. kuro talpykloje Nr. 570003002 (laikomas A95 benzinas) nustatytas 3245,3 l perteklius, kuro talpykloje Nr. 570003003 (laikomas žymėtas dyzelinis kuras, skirtas žemės ūkiui) – 483,3 l perteklius, kuro talpykloje Nr. 570003004 (laikomas dyzelinis kuras) – 279,8 l perteklius. Kadangi Bendrovė nepateikė teisės aktų nustatyta tvarka įformintų minėtose talpose laikytų perteklinių benzino A95, žymėto dyzelinio kuro, skirto žemės ūkiui, ir dyzelino kiekių įsigijimo ir / ar gabenimo dokumentų, tuo pažeisdama „Naftos produktų, bioproduktų ir kitų degiųjų skystų produktų gabenimo ir laikymo taisyklių“, patvirtintų Inspekcijos 2010-12-27 įsakymu Nr. VA-117, 19 p., bei, pažeisdama AĮ 2 str. 1 d. 3 p., 3 str. 13 d., 43 str., 9 str. 1 d. 4 p., 10 str. 8 d., 11 str., 12 str. 1 d., 35 str., 37 str., už akcizu apmokestinamas prekes laiku nepateikė akcizų deklaracijos ir nesumokėjo akcizų mokesčio, todėl mokesčių administratorius, įvertinęs leistinus natūralios netekties nuostolius, nustatė 2015 m. lapkričio 4 d. Bendrovės degalinėje A95 benzino 3075,73 l perteklių, žymėto dyzelinio kuro, skirto žemės ūkiui, 375,72 l perteklių, dyzelinio kuro 221,82 l perteklių ir nuo šių dydžių apskaičiavo Bendrovei mokėtiną 1417 Eur akcizų mokestį.

Įvertinus Bendrovės skunde išdėstytus argumentus, kuriuos palaikė ir Bendrovės atstovai Komisijos posėdžio metu, matyti, jog byloje ginčo dėl kuro apmokestinimo akcizo mokesčiu, t. y. teisinio santykių kvalifikavimo nėra, o išimtinai keliamas įrodymų vertinimo klausimas. Bendrovė nesutinka su jai priklausančios degalinės, esančios (*duomenys neskelbtini*), talpyklose (Nr. 570003002, Nr. 570003003, Nr. 570003004) 2015-11-05 operatyvaus patikrinimo metu nustatytu kuro pertekliumi, teigdama, jog patikrinimo metu buvo padaryti procedūriniai pažeidimai (nesilaikyta teisės aktų reikalavimų atliekant degalų kiekių bei vandens ir priemaišų matavimus metrolazde bei kitais prietaisais talpyklose), o kuro kiekių skirtumas galėjo atsirasti dėl po atliktų talpyklų gradavimo 2013 metais jose likusio vandens (esą Bendrovės inventorizacijos aktuose vanduo talpyklose taip pat yra užfiksuotas). Taip pat Bendrovė ginčija delspinigių skaičiavimo terminus bei paskirtos baudos dydį.

Pasisakant dėl įrodymų vertinimo pažymėtina, jog pagal MAĮ 67 straipsnio (mokesčio apskaičiavimo teisingumo pagrindimas) 1 dalį mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Šio straipsnio 2 dalis numato, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Pagal šiame MAĮ straipsnyje įtvirtintas taisykles, įrodinėjimo pareiga (*onus probandi*) yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Aiškindamas šias teisės normas LVAT yra pasisakęs, kad mokesčių administratorius turi turėti atitinkamus įrodymus priimdamas ir grįsdamas savo sprendimus, nes priešingu atveju tokie sprendimai būtų niekiniais bei nulemti besąlyginiam naikinimui. Tačiau, kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtoju apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtoju apskaičiuotą mokesťį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtoju atsiranda mokesstinė prievolė (pavyzdžiui, 2011-11-14 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2839/2011, 2016-02-09 nutartis adm. byloje Nr. A-2186-556/2016, 2016-02-17 nutartis adm. byloje Nr. A-289-556/2016 ir kt.).

Kaip matyti iš skundžiamo Inspekcijos sprendimo turinio, šio sprendimo išvados grindžiamos duomenimis, nustatytais administracinio teisės pažeidimo byloje Nr. A2.8.-44-1005/2016 Kupiškio rajono apylinkės teismo 2016 m kovo 1 d. nutarime, kuris buvo paliktas nepakeistam Panevėžio apygardos teismo 2016-05-02 neskundžiama nutartimi (administracinio teisės pažeidimo byla Nr. ATP-231-491/2016). Iš bylos medžiagos matyti, jog minėtame Kupiškio rajono apylinkės teismo nagrinėtoje administracinio teisės pažeidimo byloje proceso šalimi – suinteresuotu asmeniu, galinčiu teikti įrodymus (Administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – ABTĮ) 56 str. 4 dalis), buvo Bendrovė. Šios bylos nagrinėjimo metu buvo keliami Bendrovės Komisijai išdėstyti argumentai, t. y. Bendrovės direktorė L. D. teismo posėdžio metu nurodė, kad 2015-11-05 operatyvaus patikrinimo metu tikrintose Bendrovės kuro talpyklose buvo vandens, kuris nebuvo matuojamas, be to, L. D. ir Bendrovės atstovas advokatas S. B. pažymėjo, jog patikrinimą atlikusių institucijų pareigūnai atliko kuro kiekio matavimus netinkamai, bei pateikė 2013-12-30, 2014-12-29 ir 2015-11-06 naftos produktų inventorizavimo Bendrovės degalinėje, esančioje (*duomenys neskelbtini*), aktus, kuriuose užfiksuota, jog įmonės komisija, išmatavusi kuro kiekius talpyklose, tenai rado didelius kiekius vandens. Teismo posėdžio metu buvo apklausta Lietuvos Respublikos metrologijos tarnybos Panevėžio skyriaus viršininkė ir nustatyta, jog Bendrovė apie Panevėžio AVMI Kontrolės departamento operatyvios kontrolės skyriaus bei Lietuvos Respublikos metrologijos inspekcijos Panevėžio apskrities skyriaus darbuotojų bendrai atliktą operatyvų patikrinimą Bendrovei priklausančioje degalinėje, esančioje (*duomenys neskelbtini*), nustatyta tvarka buvo įspėta iš anksto, kuro kiekius talpyklose matavo su tam tikra metrogiškai patikrinta metrolazde, ant kurios buvo tepamas specialus indikatorius (pasta) fiksuojantis net ir nedidelį kiekį vandens, vandens talpyklose nebuvo rasta. Teismas įvertinęs byloje surinktus ir ištirtus įrodymus, konstatavo, jog nėra pagrindo abejoti Metrologijos tarnybos kartu su Panevėžio AVMI pareigūnais atliktų kuro matavimų talpyklose

duomenimis ir matavimų metodika bei operatyvumu, taip pat matavimus atlikusių ir juos atliekant dalyvavusių pareigūnų parodymų patikimumu, todėl iškeltą versiją, jog degalinės kuro talpyklose buvo rastas kuro perteklius dėl tenai esančio vandens, o patys kuro matavimai buvo netinkamai atliekami, atmetė ir vertino, kaip pažeidėjos bandymą išvengti administracinės atsakomybės. Be to, Panevėžio apygardos teismas 2016-05-02 nutartyje (administracinio teisės pažeidimo byla Nr. ATP-231-491/2016) nurodė, jog neturi pagrindo abejoti nuosekliais, logiškais ir rašytiniuose įrodymuose užfiksuotas aplinkybes atitinkančiais savo tarnybines pareigas vykdžiusių Metrologijos tarnybos kartu su Panevėžio AVMI atstovų parodymais, todėl paliko Kupiškio rajono apylinkės teismo 2016 m. kovo 1 d. nutarimą nepakeistą. Taigi, Komisija pažymi, kad minėtu Kupiškio rajono apylinkės teismo 2016 m. kovo 1 d. nutarimu buvo konstatuotas 2015-11-04 operatyvaus patikrinimo metu surinktų duomenų (Panevėžio AVMI 2015-11-04 operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. FR1042-10234, 2015-11-04 naftos produktų inventorizavimo aprašas Nr. FR1066-96) apie Bendrovei priklausančiose kuro talpyklose (Nr. 570003002, Nr. 570003003, Nr. 570003004) nustatytus neatitikimus (3245,3 l A95 benzino, 483,3 l žymėto dyzelinio kuro, skirto žemės ūkiui, 279,8 l dyzelinio kuro perteklius), patikimumas ir tikrumas. Todėl šiai teisinei situacijai yra taikytinos ABTĮ 57 str. 2 dalies nuostatos, pagal kurias faktai, nustatyti įsiteisėjusiu teismo sprendimu vienoje administracinėje ar civilinėje byloje, iš naujo neįrodinėjami nagrinėjant kitas administracines bylas, kuriose dalyvauja tie patys asmenys. Pagal LVAT praktiką nagrinėjant administracinę bylą teismo sprendimuose, priimtuose civilinėje ar baudžiamojoje byloje, net ir ne tarp tų pačių šalių, nustatyti faktai (aplinkybės) turi įrodomąją galią, t. y. vertinami kaip viena iš įrodinėjimo priemonių (LVAT 2016-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A-1302-602/2016). Todėl atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, bei vadovaujantis Lietuvos Respublikos Konstitucijos 109 straipsnyje įtvirtinta nuostata, kad teisingumą Lietuvos Respublikoje vykdo tik teismai, sudaro pagrindą vadovautis Panevėžio apygardos teismo 2016-05-02 neskundžiama nutartimi (administracinio teisės pažeidimo byla Nr. ATP-231-491/2016) paliktu nepakeistu Kupiškio rajono apylinkės teismo 2016 m. kovo 1 d. nutarimu kaip privalomu dokumentu, kuriame yra galutinai išspręstas klausimas dėl faktinių aplinkybių – Bendrovei priklausančios degalinės, esančios (*duomenys neskelbtini*), talpyklose (Nr. 570003002, Nr. 570003003, Nr. 570003004) 2015-11-05 operatyvaus patikrinimo metu nustatyto kuro kiekio pertekliaus, nenustačius kuro talpyklose vandens. Taigi, Komisija, priimdama sprendimą nagrinėjamoje mokestinėje byloje, turi vadovautis šiuo nutarimu, atsižvelgti į jo motyvus ir nustatytas faktines aplinkybes. Įvertinus tai, kas išdėstyta, darytina išvada, jog Bendrovės skunde išdėstytos ir posėdžio metu pakartotos aplinkybės (dėl kurių pasisakyta teismų procesiniuose sprendimuose) nesudaro pagrindo kitaip vertinti bylos faktinių aplinkybių, kurios yra konstatuotos įsiteisėjusiu Kupiškio rajono apylinkės teismo 2016 m. kovo 1 d. nutarimu.

Komisija, atsižvelgusi į byloje surinktų įrodymų visumą, konstatuoja, jog Bendrovės degalinės kuro talpyklose 2015-11-05 operatyvaus patikrinimo metu nustatytas kuro kiekio perteklius yra tikslus (3245,3 l A95 benzino, 483,3 l žymėto dyzelinio kuro, skirto žemės ūkiui, 279,8 l dyzelinio kuro). Be to, iš skundžiamo Inspekcijos sprendimo matyti, jog mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokėtiną akcizo mokestį Bendrovei, įvertino natūralios netekties nuostolius, kurie pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2011 m. sausio 25 d. įsakymu Nr. VA-16 „Dėl Naftos produktų, bioproduktų, kitų degių skystų produktų ir gamtinių dujų apskaitos taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Taisyklių 176 punktą yra 3 procentai, t. y. akcizo mokestį apskaičiavo Bendrovės degalinėje nustatytam kuro pertekliui, įvertinęs natūralios netekties nuostolius – **3075,73 l A95 benzinui, 375,72 l žymėtam dyzeliniam kurui, skirtam žemės ūkiui, 221,82 l dyzeliniam kurui**. Todėl Bendrovės skundo argumentas, jog tikslus perteklinio kuro kiekis liko nenustatytas, neįvertinta nustatymo procedūrose numatoma paklaida, yra atmestinas kaip nepagrįstas.

Komisija, įvertinusi byloje surinktų įrodymų visumą, daro išvadą, kad mokesčių administratorius surinko pakankamai duomenų tam, kad pagrįstų Bendrovei papildomai apskaičiuotą mokestį, t. y. įvykdė MAĮ 67 str. 1 dalyje nustatytą pareigą pagrįsti mokesčių mokėtojai apskaičiuotą mokesčio sumą. Tuo tarpu, mokesčių mokėtoja, neigdama mokesčių

administratoriaus apskaičiuoto mokesčio teisėtumą ir pagrįstumą, nepateikė tai pagrindžiančių objektyvių įrodymų.

Pasisakant dėl Bendrovės skundo argumento, jog neteisingai jai buvo apskaičiuoti delspinigiai, nes delspinigiai buvo skaičiuoti nuo 2015-11-06 Panevėžio AVMI ir Lietuvos Respublikos metrologijos inspekcijos atlikto bendro operatyvaus patikrinimo, Komisija pažymi, jog iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 96 str. 1 d. 1 punktu, 97 str. 1 dalimi, apskaičiavo Bendrovei už laikotarpį nuo 2015-11-06 iki 2016-07-27 112,65 Eur delspinigius. Pagal MAĮ 96 str. 1 d. 1 punktą delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokesčių arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokesčių (įskaitant muitinės deklaracijoje apskaičiuotą mokesčių). Šio įstatymo 96 str. 1 dalies 1 punkte nurodytu atveju delspinigiai pradedami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokesčiai pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dienos (MAĮ 97 straipsnis). Taigi, mokesčių administratoriui nustačius, kad Bendrovė nebuvo deklaravusi ir sumokėjusi akcizo mokesčio už degalinės talpyklose (Nr. 570003002, Nr. 570003003, Nr. 570003004) adresu: (*duomenys neskelbtini*), 2015-11-04 laikytus perteklinius benzino A95, žymėto dyzelinio kuro, skirto žemės ūkiui, ir dyzelinio kuro kiekius (Panevėžio AVMI 2015-11-04 operatyvaus patikrinimo pažymas Nr. FR1042-10234), tuo pažeisdama AĮ 10 str. 8 dalies ir 12 str. 1 d. nuostatas (nustatančias, kad asmuo, kuriam prievolė mokėti akcizus atsiranda vadovaujantis šio įstatymo 9 str. 1 d. 4 ir (ar) 5, ir (ar) 8, ir (ar) 10 p., privalo ne vėliau kaip kitą darbo dieną po prievolės atsiradimo dienos pateikti akcizų deklaraciją ir joje deklaruoti mokėtiną akcizų sumą, o mokėtina akcizų suma turi būti sumokėta ne vėliau kaip iki šiame įstatyme nurodyto akcizų deklaracijos pateikimo termino pabaigos į mokesčių administratoriaus surenkamąją sąskaitą), pagrįstai nuo 2015-11-06, t. y. nuo kitos dienos po to, kai mokesčiai pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki 2016-07-27 (patikrinimo akto Nr. (21.60-10) FR0680-508 surašymo dienos).

Bendrovė taip pat nesutinka su jai paskirtos akcizų mokesčio baudos dydžiu. Nurodo, kad mokesčių administratorius, skirdamas baudą, netinkamai vertino, jog Bendrovė nepripažino pažeidimo, nes Bendrovė pažeidimą iš esmės pripažįsta, tik nesutinka su nustatytais perteklinio kuro talpyklose kiekiais ir nuo jų apskaičiuotu akcizo mokesčio dydžiu. Be to, Bendrovė tvirtina, jog mokesčių administratorius neįvertino lengvinančios aplinkybės, kad ji bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi.

Komisija, atkreipia dėmesį į tai, kad Inspekcija, nenustačiusi jokių baudos skyrimą didinančių ir mažinančių aplinkybių, Bendrovei skyrė vidutinio dydžio, t. y. 30 procentų akcizo mokesčio baudą. Pagal MAĮ 139 str. 1 dalies nuostatą, jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesčių neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui apskaičiuoja trūkstamą mokesčio sumą ir skiria nuo 10 iki 50 procentų (taigi 30 procentų iš tikro atitinka vidutinio dydžio baudą) minėtos mokesčio sumos dydžio baudą, 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. MAĮ 139 str. 1 dalyje įtvirtintais bendraisiais baudų skyrimo principais, skiriant baudą asmeniui, padariusiam mokesčių įstatymų pažeidimus, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis, mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, mokesčio mokėtojo pripažinimas, padarius mokesčių įstatymų pažeidimus, taip pat ir į kitas svarbias panašaus pobūdžio aplinkybes (LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1117/2010).

Vertindama paskirtos Bendrovei baudos 30 proc. dydžio pagrįstumą, Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad baudos paskirtis sietina su pažeidėjo nubaudimu bei bendrąja ir specialiąja prevencija. Tiek nubaudimo elementas, tiek ir specialioji prevencija yra nukreipti į pažeidėjų



valią, sukeliant jam turtinio pobūdžio praradimus. Komisijos vertinimu, skirtingai nei apskaičiuojant mokestinę prievolę, kurios dydis yra objektyvus, skiriant baudą visuomet privalu atsižvelgti į daugelį aplinkybių, susijusių su padaryto pažeidimo pobūdžiu, taip pat į mokesčio mokėtojo elgesį mokesčio patikrinimo metu ir kitas aplinkybes, kad skirtos baudos dydis ir padarytas pažeidimas būtų proporcingi. Tokios pozicijos yra laikomasi ir LVAT praktikoje (pavyzdžiui, 2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A-261-214/2008, 2012-04-16 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1217/2012). Nors nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius konstatavo, kad lengvinančių aplinkybių nenustatyta, tačiau Bendrovė laikosi pozicijos, kad patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi. Komisija byloje nenustatė duomenų, jog mokesčių mokėtojas būtų nevykdęs mokesčių administratoriaus nurodymų, todėl vadovaujantis teisingumo ir protingumo kriterijais yra pagrindas daryti išvadą, kad pagal MAĮ 139 straipsnį skiriamos baudos tikslai bus pasiekti Bendrovei skiriant 10 proc. dydžio nuo apskaičiuoto akcizo mokesčio baudą, t. y. 142 Eur akcizo mokesčio baudą (1417 Eur x 10 proc.).

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-09-09 sprendimo Nr. (21.63-10) FR0682-559 nurodymus Bendrovei sumokėti į biudžetą 1417 Eur akcizų mokesį, 113 Eur akcizų mokesčio delspinigius, 425 Eur akcizų baudą.

2. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-09-09 sprendimo Nr. (21.63-10) FR0682-559 dalį, kurioje Bendrovei nurodyta sumokėti 283 Eur akcizų baudos mokėjimo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 str. 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokesčių ginčą (arba mokesčio 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 sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršlienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė