



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „JP“ 2017-01-04 SKUNDO**

2017 m. kovo 16 d. Nr. S-59 (7-12/2017)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Veršėlienės  
Martyno Endrijaičio  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės – pranešėja  
Ramutei Matkevičienei  
R.R., A,A,  
V.V.  
T.T.

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovams  
mokesčių mokėtojos liudytojui  
mokesčių administratoriaus atstovui

2017 m. vasario 7 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „JP“ (toliau – Pareiškėja) 2017-01-04 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-12-14 sprendimo Nr. FR0682-699, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-12-14 sprendimu Nr. FR0682-699 patvirtino 2016-10-05 patikrinimo akte Nr. (21.60-10) FR0680-623 Pareiškėjai papildomai apskaičiuotus 17792,86 Eur akcizus, apskaičiavo 675,10 Eur akcizų delspinigius bei skyrė 1779,28 Eur akcizų baudą.

Sprendime nurodoma, jog Inspekcijos Akcizų administravimo departamento Kontrolės ir stebėsenos skyrius atliko Pareiškėjos akcizų už laikotarpį nuo 2015-07-01 iki 2016-06-01 apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir surašė 2016-10-05 patikrinimo aktą Nr. (21.60-10) FR0680-623 (toliau – Patikrinimo aktas), kuriame papildomai apskaičiavo sumokėti 17792,86 Eur akcizus. Remiantis Pareiškėjos pateiktais dokumentais, buhalterinės apskaitos registrais bei Inspekcijos informacinių sistemų duomenimis nustatyta, kad tikrinamu laikotarpiu Pareiškėja jai priklausančiame Akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje (toliau – AAP sandėlyje) (duomenys neskelbtini) rajone, vykdė veiklą, susijusią su mazuto, sunkaus distiliato, dervų ir parafinų likučių, žalios naftos, skiediklių, gazolių, šildymui skirtų gazolių atsigabenimu, laikymu, maišymu, žymėjimu, taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą (toliau – AMLAR) bei išgabenimu iš AAP sandėlio. Nustatyta, jog AAP sandėlio akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalo ir Inspekcijos AIS informacinės sistemos duomenimis, AAP sandėlyje 2015-11-06 11.00 val. buvo pažymėta 58615 l (prie +15<sup>0</sup>C) gazolio (440 tarifinė grupė) ir gauta 58615 l (prie +15<sup>0</sup>C) šildymui skirto gazolio (450 tarifinė grupė). Tą pačią dieną 29312 l (prie +15<sup>0</sup>C) pažymėto šildymui skirto gazolio pagal PVM sąskaitą faktūrą PARD Nr.

0396 buvo parduota UAB „LX“ (į. k. ). Remiantis krovinio gabenimo važtaraščiu LAMB Nr. 003 ir AIS parengtu akcizų apskaičiavimo dokumentu Nr. S2A0991V146, 2015-11-06 29312 l (prie +15<sup>0</sup>C) žymėto šildymui skirto gazolio išgabenta į UAB „LX“ nurodytą prekių iškrovimo vietą (duomenys neskelbtini) rajono savivaldybėje. Akcizų apskaičiavimo dokumente apskaičiuota akcizų suma taikant šildymui skirto žymėto gazolio tarifą – 21,14 Eur už 1000 litrų produkto, viso 619,66 Eur. Šiai gazolio siuntai 2015-11-06 siuntėjas įformino kokybės pažymėjimą Nr. LAMB003, kuriame nurodė, kad produktas yra žymėtas kuras gazolis, KN 27101947, siunčiamo gazolio kokybės rodiklius: pliūpsnio temperatūrą, sieros kiekį, kinematinę klampą, peleningumą, nuosėdų kiekį, vandens kiekį, tankumo temperatūrą, šilumingumą, tankį (prie +15<sup>0</sup>C) ir žymeklio komercinį pavadinimą bei jo bendrą kiekį gramais. Likęs šildymui skirto žymėto gazolio kiekis 29296 l (prie +15<sup>0</sup>C) 2015-11-06 pagal PVM sąskaitą faktūrą PARD Nr. 0397 buvo parduotas UAB „LX“. Remiantis krovinio gabenimo važtaraščiu LAMB Nr. 004 ir AIS parengtu akcizų apskaičiavimo dokumentu Nr. S2A0991V147, 2015-11-06 29296 l (prie +15<sup>0</sup>C) žymėto šildymui skirto gazolio išgabenta į UAB „LX“ nurodytą prekių iškrovimo vietą (duomenys neskelbtini) rajono savivaldybėje. Remiantis Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalo duomenimis (įrašo Nr. 143), visas 2015-11-06 pažymėtas šildymui skirtas kuras buvo išgabentas ir AAP sandėlyje šildymui skirto žymėto gazolio (450 tarifinė grupė) likutis buvo 0. Akcizų apskaičiavimo dokumente Nr. S2A0991V147 apskaičiuota akcizų suma taikant šildymui skirto žymėto gazolio tarifą – 21,14 Eur už 1000 l produkto, viso 619,32 Eur. Šiai gazolio siuntai 2015-11-06 siuntėjas įformino kokybės pažymėjimą Nr. LAMB004, kuriame nurodė, kad produktas yra žymėtas kuras gazolis, KN 27101947, siunčiamo gazolio kokybės rodiklius: pliūpsnio temperatūrą, sieros kiekį, kinematinę klampą, peleningumą, nuosėdų kiekį, vandens kiekį, tankumo temperatūrą, šilumingumą, tankį (prie +15<sup>0</sup>C) ir žymeklio komercinį pavadinimą bei jo bendrą kiekį gramais.

Inspekcijos EDS informacinės sistemos duomenimis, Pareiškėja 2015-12-14 pateikė FR0630 formos deklaraciją, kurioje deklaravo už 2015 m. lapkričio mėn. iš AAP sandėlio į rinką išgabentus 58615 l (prie +15<sup>0</sup>C) šildymui skirto žymėto gazolio (450 tarifinė grupė), už kuriuos, taikydama lengvatinį 21,14 Eur už 1000 l (prie +15<sup>0</sup>C) akcizų tarifą, apskaičiavo 1239 Eur akcizų. MAIS informacinės sistemos duomenimis, ši akcizų suma buvo įskaityta iš Pareiškėjos turėtos PVM permokos.

Nurodoma, jog Inspekcijoje 2015-11-18 buvo gautas UAB „JP“ pranešimas Nr. GAA-3754, kuriame nurodyta, kad UAB „LX“ atgabento kuro atsisakė, motyvuojant, kad jų katilas tokiam kurui nepritaikytas, blogai dega ir kad minėtą kurą UAB „JP“ nori grąžinti atgal į AAP sandėlį. Pagal 2015-11-30 krovinio važtaraštį serija LAM, Nr. 15/11/30 UAB „LX“ 2015-12-01 kurą grąžino atgal į AAP sandėlį. Inspekcija Pareiškėjai nurodė, kad grąžinto kuro priėmimo dalyvaus mokesčių administratorius ir kad be jo iš autocisternos kuro neiškrautų. Operatyvaus patikrinimo metu, dalyvaujant sandėlio viršininkui, buvo nustatytas grąžinto kuro kiekis – 29015 l (prie +15<sup>0</sup>C), įformintas 2015-12-01 prekių grąžinimo aktas Nr. 1/AIS ir iš autocisternos, prieš išpilant į AAP sandėlio talpyklą, paimtas grąžinto šildymui skirto kuro mėginys, surašant Skystų energinių produktų, etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų mėginio paėmimo tirti aktą Nr. (21.93-10)445-61 ir mėginio plombavimo aktą Nr. (21.86-10)FR1046-352. Vienas mėginio pavyzdys buvo paliktas sandėlio viršininkui, antras liko mokesčių administratoriui ir trečias buvo pristatytas į Muitinės laboratoriją tyrimui atlikti, produkto atitikčiai pagal kokybės pažymėjimą Nr. LB004 nustatyti. Grąžintas kuras 29015 l (prie +15<sup>0</sup>C) buvo supiltas į tuščią talpą, reg. Nr. 380235002, nurodant 450 tarifinę grupę ir KN 27101947 kodą bei apskaitytas Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos ir talpoje laikomo kuro apskaitos žurnaluose.

Muitinės laboratorija, atlikusi tyrimui pateikto mėginio laboratorinius tyrimus, 2016-01-14 tyrimo protokole Nr. 16MLT0102 nurodė, kad pateiktas mėginys yra naftos produktų mišinys, kuris neatitinka „gazolių“ apibūdinimo (KN 27 skirsnio 2 e) papildomoji pastaba), tačiau atitinka „skystojo kuro“ apibūdinimą (KN 27 skirsnio 2d) ir f) papildomosios pastabos). Šio produkto KN kodas yra 27101964, nacionalinis papildomas kodas yra X304. Vadovaujantis Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2007-03-29

įsakymu Nr. 1B-240 patvirtinto „Nacionalinių papildomų Lietuvos Respublikos integruoto tarifo kodų sąrašo“ 15 eilute, naftos produktai, kurie yra priskiriami X304 nacionaliniam papildomam Lietuvos Respublikos integruoto tarifo kodui, yra apmokestinami akcizų mokesčiu pagal Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo (toliau – AĮ) 37 str. 1 dalyje nustatytą akcizų tarifą – 330,17 Eur už 1000 litrų produkto. Taip pat tyrimų protokole pateiktoje rezultatų lentelėje nurodyta, kad žymėjimo medžiagos pateiktame tyrimui mėginyje neaptikta.

Sprendime tvirtinama, jog, atsižvelgiant į Muitinės laboratorijos 2016-01-14 tyrimo protokole Nr. 16MLT0102 pateiktus tyrimo rezultatus, patikrinimo metu nustatyta, kad 2015-11-06 AAP sandėlyje 58615 l (prie +15<sup>0</sup>C) šildymui skirtų gazolių nebuvo pažymėti Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2002-06-03 įsakymu Nr. 193 „Dėl kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, žymėjimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Žymėjimo taisyklės) nustatyta tvarka. Faktiškai 2015-11-06 iš AAP sandėlio buvo išgabenta 58615 l (prie +15<sup>0</sup>C) skystojo kuro, kurio KN 27101964, papildomas nacionalinis kodas X304 ir kuris apmokestinamas akcizų mokesčiu pagal AĮ 37 str. 1 dalyje nustatytą akcizų tarifą – 330,17 Eur už 1000 litrų produkto. Už 2015 m. lapkričio mėn. iš AAP sandėlio į rinką išgabentus 58615 l (prie +15<sup>0</sup>C) skystojo kuro apskaičiuota mokėtina akcizų suma – 19352,91 Eur. Pareiškėjai už 2015 m. lapkričio mėn. AAP sandėlio prievolės 1239 Eur akcizų sumokėjus, papildomai už 2015 m. lapkričio mėn. apskaičiuota akcizų suma – 18113,91 Eur.

Nurodoma, jog nustatyta, kad 2015-12-01 29015 l (prie +15<sup>0</sup>C) šildymui skirto žymėto gazolio iš UAB „LX“ buvo grąžinta atgal į AAP sandėlį, kuris, remiantis Muitinės laboratorijos 2016-01-14 tyrimo protokolo Nr. 16MLT0102 išvada, neatitinka „gazolių“ apibūdinimo, tačiau atitinka „skystojo kuro“ apibūdinimą, šio produkto KN kodas yra 27101964, nacionalinis papildomas kodas yra X304, o žymėjimo medžiagų jame neaptikta ir yra apmokestinamas akcizų mokesčiu pagal AĮ 37 str. 1 dalyje nustatytą akcizų tarifą. Pareiškėja 2015 m. gruodžio mėn. FR0630 formos akcizų deklaracijoje privalėjo deklaruoti 29015 l (prie +15<sup>0</sup>C) grąžinto į AAP sandėlį šildymui skirto kuro, už kurį turėjo apskaičiuoti grąžintiną 9579,88 Eur akcizų sumą. Pareiškėja FR0630 formos akcizų deklaracijoje už 2015 m. gruodžio mėn. apskaičiavo 613 Eur grąžintiną akcizų sumą, pagal Prekių grąžinimo aktą Nr. 1/AIS už 2015 m. gruodžio mėn. į AAP sandėlį grąžintą skystąjį kurą, už kurį akcizai sumokėti (613 Eur), apskaičiuota grąžintina 8966,88 Eur akcizų suma.

Mokestinio patikrinimo metu, vadovaujantis pateiktais dokumentais, nustatyta, jog iš UAB „LX“ grąžintas 29015 l (prie +15<sup>0</sup>C) šildymui skirto gazolis 10:45 val. buvo apskaitytas AAP sandėlio akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalo (450 tarifinėje grupėje) pajamų skiltyje. AAP sandėlyje 13:30 val. visas grąžintas kuro kiekis buvo sumaišytas su sandėlyje laikytu gazoliu (440 tarifinė grupė) ir po sumaišymo AAP sandėlio akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnale nurodytas šildymui skirto žymėto gazolio likutis 0 l. AAP sandėlyje 2015-12-01 14:00 val. buvo pažymėta 27976 l (prie +15<sup>0</sup>C) gazolio (440 tarifinė grupė) ir gauta 27976 l (prie +15<sup>0</sup>C) šildymui skirto gazolio (450 tarifinė grupė). Tą pačią dieną 27976 l (prie +15<sup>0</sup>C) pažymėto šildymui skirto gazolio pagal PVM sąskaitą faktūrą PARD Nr. 0399 buvo parduota UAB „LX“. Vadovaujantis krovinio gabenimo važtaraščiu LAMB Nr. 005 ir AIS parengtu akcizų apskaičiavimo dokumentu Nr. S2A0991V148 2015-12-01 27976 l (prie +15<sup>0</sup>C) žymėto šildymui skirto gazolio išgabenta į UAB „LX“ nurodytą prekių iškrovimo vietą (duomenys neskelbtini) rajono savivaldybėje. Akcizų apskaičiavimo dokumente Pareiškėjos apskaičiuota akcizų suma taikant šildymui skirto žymėto gazolio tarifą 21,14 Eur už 1000 litrų produkto, viso 591,41 Eur.

Inspekcija patikrinimo metu nustatė, jog šiai gazolio siuntai 2015-12-01 siuntėjas įformino kokybės pažymėjimą Nr. LAMB005, kuriame nurodė, kad produktas yra žymėtas kuras gazolis, KN 27101947, siunčiamo gazolio kokybės rodiklius: pliūpsnio temperatūrą, sieros kiekį, kinematinę klampą, peleningumą, nuosėdų kiekį, vandens kiekį, tankumo temperatūrą, šilumingumą, tankį (prie +15<sup>0</sup>C) ir žymeklio komercinį pavadinimą bei jo bendrą kiekį gramais. Kokybės pažymėjime siuntėjas nurodė, kad jis įformintas remiantis 2015-11-30 paimtu ėminiu, tačiau, remiantis AAP sandėlio akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalo duomenimis,

gazolio žymėjimas buvo atliekamas 2015-12-01 14:00 val., t. y. sekančią dieną po ėminio, kuriuo remiantis buvo įformintas kokybės pažymėjimas, paėmimo ir tirtame ėminyje negalėjo būti kokybės pažymėjime nurodytos žymėjimo medžiagos. Kokybės pažymėjimas Nr. LAMB005, Inspekcijos tvirtinimu, įformintas pažeidžiant Žymėjimo tvarkos 17 straipsnį, kuriame nurodyta, kad kiekvienos žymėto kuro partijos produkto kokybės pažymėjime turi būti nurodyta žymėjimo medžiagos pavadinimas, jos koncentracija (mg/kg) ir spalva, nustatyta ASTM D 1500 metodu. Sprendime akcentuojama, jog prietaiso, leidžiančio nustatyti žymėto kuro produkto spalvą ASTM skalės vienetais, siuntėjo AAP sandėlis neturėjo, dokumentų, kad siunčiamo produkto ėminys buvo tiriamas akredituotoje laboratorijoje tikrinimo metu nepateikė. Remiantis aukščiau nurodytais faktais padaryta išvada, kad 2015-12-01 sandėlio savininkas, iš AAP sandėlio išsiųsdamas 27976 l (prie +15<sup>0</sup>C) šildymui skirto kuro, neužtikrino, kad kuras būtų pažymėtas Žymėjimo taisyklėse nustatyta tvarka.

Nustatyta, jog EDS informacinės sistemos duomenimis, Pareiškėja 2016-01-13 pateikė (2016-03-14 patikslino) FR0630 formos deklaraciją, kurioje deklaravo už 2015 m. gruodžio mėn. iš AAP sandėlio į rinką išgabento 27296 l (prie +15<sup>0</sup>C) šildymui skirto žymėto gazolio (450 tarifinė grupė), už kuriuos, taikydama lengvatinį 21,14 Eur už 1000 l (prie +15<sup>0</sup>C) akcizų tarifą, apskaičiavo ir sumokėjo 591 Eur akcizų. Iš AAP sandėlio 2015-12-01 išgabentas 27976 l (prie +15<sup>0</sup>C) šildymui skirtas skystasis kuras, kuris nebuvo pažymėtas nustatyta tvarka, yra apmokestinamas akcizų mokesčiu pagal AĮ 37 str. 1 dalyje nustatytą akcizų tarifą – 330,17 Eur už 1000 litrų produkto. Už 2015 m. gruodžio mėn. iš AAP sandėlio į rinką išgabentus 27976 l (prie +15<sup>0</sup>C) skystojo kuro apskaičiuota mokėtina akcizų suma – 9236,83 Eur. Kadangi Pareiškėja FR0630 formos akcizų deklaracijoje už 2015 m. gruodžio mėn. apskaičiavo 591 Eur akcizų, už 2015 m. gruodžio mėn. Pareiškėjai apskaičiuota mokėtina akcizų suma 8645,83 Eur.

Pareiškėja 2016-11-10 rašytinėse pastabose nurodo, jog gražinto kuro iš UAB „LX“ mėginys buvo paimtas 2015-12-01 iš autocisternos, tuo tarpu iš AAP sandėlio šildymui skirtas gazolis (kiekis 29296 l (esant +15<sup>0</sup>C) buvo išvežtas į UAB „LX“ 2015-11-06. Pareiškėja nurodo, jog iš AAP sandėlio 2015-11-06 išvežtas šildymui skirtas gazolis buvo 2015-11-06 pristatytas pirkėjo UAB „LX“ nurodytu adresu ir supiltas į nurodytą talpą. Minėtas produktas iš UAB „LX“ buvo 2015-12-01 gražintas Pareiškėjai. Operatyvaus patikrinimo metu paimtas mėginys buvo imtas būtent iš autocisternos, kurioje buvo gražintas šildymui skirtas gazolis (kiekis 29296 l (esant +15<sup>0</sup>C), laikytas beveik visą mėnesį kitoje, nei Pareiškėjos akcizinio sandėlio talpykloje. Pareiškėjos vertinimu, mokesčių administratorius nepagrįstai konstatuoja, kad, remiantis Muitinės laboratorijos 2016-01-14 tyrimo protokolu Nr. 16MLT0102, Pareiškėja išveždama byloje aptariamą produktą (2015-11-06 11:00 val. 58615 l) nepažymėjo šildymui skirto gazolio.

Inspekcija, įvertinusi pateiktas pastabas, sprendime pažymi, jog AAP sandėlyje Pareiškėja 2015-11-06 11:00 val. pažymėjo 58615 l gazolio (440 tarifinė grupė), minėtas produktas buvo žymimas viena operacija, ką patvirtina byloje esantis „Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalas Nr. 2“, t. y. yra buvo atliktas vienas bendras žymėjimas visam 58615 l produkto, nes vadovaujantis Inspekcijos viršininko 2010-05-12 įsakymu Nr. VA-58 „Dėl Inspekcijos viršininko 2002-06-16 įsakymo Nr. 156 „Dėl akcizais apmokestinamų prekių apskaitos akcizais apmokestinamų prekių sandėliuose“ pakeitimo“ 12.4. punktu, kiekviena operacija turi būti nurodoma atskiroje eilutėje, todėl produkto kokybiniai parametrai negalėjo būti skirtingi. Pareiškėja pateiktose pastabose nurodo, jog dalis produkto (29296 l) buvo parduoti UAB „LX“ ir pirkėjas po mėnesio laiko gražino įsigytą kiekį atgal, todėl nėra aišku, kaip ir kokiomis sąlygomis UAB „LX“ laikė iš Pareiškėjos įsigytą ir gražintą produktą, tačiau, Inspekcijos vertinimu, tai nesudaro pagrindo vertinti nagrinėjamos situacijos kitaip, nei ji yra įvertinta Patikrinimo akte. Sprendime pažymima, jog iš byloje esančio Pareiškėjos užpildyto ir pasirašyto prekių gražinimo akto Nr. 1/AIS (2015-12-01) matyti, kad Pareiškėja pripažino, jog jai yra gražintas tas pats produktas, kuris buvo pateiktas UAB „LX“ (PVM sąskaita faktūra Nr. PARD 0397, Akcizų apskaičiavimo dokumentas Nr. S2A0991V147, krovinio važtaraštis Serija LAMB Nr. 004), Prekių gražinimo akto Nr. 1/AIS pagrindu Pareiškėja Akcizų informacinėje sistemoje įformino gražinamą produktą iš UAB „LX“. Taigi, pasak Inspekcijos, Pareiškėja, priimdama gražinamą

produktą iš UAB „LX“, pripažino, jog gražinamas yra tas pats produktas, kurį Pareiškėja pardavė PVM sąskaita faktūra Nr. PARD 0397, todėl Pareiškėjos pateikti argumentai atmestini kaip nepagrįsti.

Pareiškėja 2016-11-10 rašytinės pastabose nurodo, jog pagal PVM sąskaitą faktūrą Nr. PARD 0399 parduotas šildymui skirtas gazolis (kiekis 27976 l (esant +15<sup>0</sup>C), prieš jį parduodant ir išvežant iš AAP sandėlio buvo dar kartą, tai yra pakartotinai žymimas, siekiant visiškai įsitikinti, jog kuras, kuris naudojamas pagal paskirtį, būtų žymėtas. Pareiškėja nurodo, jog informacija apie produkto žymėjimą nėra įforminta anksčiau, nei buvo atliktas pats produkto žymėjimas, Pareiškėja atliko žymėjimą pagal žymėjimo tvarką, tai yra žymint kurą naudojo gerokai didesnę nei nustatyta žymeklio normą.

Inspekcija sprendime pažymi, jog mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, jog Pareiškėja įformino 2015-12-01 kokybės pažymėjimą Nr. LAMB005, kuriame nurodė, kad produktas yra žymėtas kuras gazolis, KN 27101947, kad jis įformintas remiantis 2015-11-30 paimtu ėminiu, tačiau, remiantis Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalu Nr. 2, gazolio žymėjimas buvo atliekamas 2015-12-01 14:00 val., t. y. sekančią dieną po ėminio, kuriuo remiantis buvo įformintas kokybės pažymėjimas Nr. LAMB005, paėmimo ir todėl Pareiškėjos tariamai tirtame ėminyje negalėjo būti kokybės pažymėjime Nr. LAMB005 nurodytos žymėjimo medžiagos. Inspekcija taip pat pažymi, jog Kokybės pažymėjimas Nr. LAMB005 įformintas pažeidžiant Žymėjimo tvarkos 17 straipsnio reikalavimus. Akcentuoja, jog prietaiso, leidžiančio nustatyti žymėto kuro produkto spalvą ASTM skalės vienetais, Pareiškėja neturėjo, duomenų, kad siunčiamo produkto ėminys buvo tiriamas akredituotoje laboratorijoje patikrinimo metu ir 2016-11-10 rašytinių pastabų nagrinėjimo metu nepateikė. Inspekcija papildomai pažymi, jog deklaratyvus teiginys, jog žymėjimas buvo atliktas pagal atitinkamas normas, nepateikus turinį patvirtinančių įrodymų, yra atmestinas kaip nepagrįstas.

Įvertinusi tai, kas išdėstyta, Inspekcija sprendime konstatuoja, jog mokesčio patikrinimo metu Pareiškėjai pagrįstai apskaičiuota 17792,86 Eur akcizų. Nurodo, jog Pareiškėjai neįvykdžius savo pagrindinės prievolės laiku sumokėti akcizus, atsiranda nauja prievolė – sumokėti delspinigius už pradelstą laikotarpį. Vadovaujantis AĮ 10 str. 1 dalies nuostatomis, Pareiškėja privalėjo kitą darbo dieną po prievolės atsiradimo (2015-12-15 ir 2016-01-15) pateikti akcizų deklaraciją ir sumokėti akcizus. Sprendime vadovujamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 97 str. 2 dalies nuostatomis ir už laikotarpį nuo 2015-12-16 iki 2016-10-05 ir už laikotarpį nuo 2016-01-16 iki 2016-10-05 apskaičiuojama 675,10 Eur akcizų delspinigių. Pažymima, kad apskaičiuotoji delspinigių suma gali keistis atsižvelgiant į duomenų pasikeitimus mokesčių apskaitoje, kurie vykdomi teisės aktuose numatytais atvejais. Delspinigių ataskaitą konkrečiai datai galima užsisakyti per portalą „Mano VMI“, pagrindiniame lange paspaudus mygtuką „Užsakykite paslaugą“, paslaugų grupėje „Mokesčių mokėtojo apskaitos duomenų tvarkymas ir mokėjimai“ ir pasirinkus paslaugą „Apskaitos duomenų ataskaitos“. Sprendime taip pat vadovujamasi baudų skyrimą reglamentuojančio MAĮ 139 str. 1 dalimi ir nurodoma, jog atsižvelgiant į patikrinimo akte išdėstytą pažeidimo pobūdį, į tai, jog Pareiškėja patikrinimo metu teikė paaiškinimus ir bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi bei nenustačius baudą didinančių aplinkybių, Pareiškėjai nuo patikrinimo akte papildomai apskaičiuoto 17792,86 Eur akcizų skirtina 1779,28 Eur (10 proc. dydžio) akcizų bauda.

Pareiškėja nesutinka su skundžiamu Inspekcijos sprendimu ir 2017-01-04 skundą grindžia toliau nurodytais argumentais ir motyvais. Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius tam tikras aplinkybes vertino subjektyviai, neturėdamas jokių objektyvių įrodymų, neatsižvelgdamas į Pareiškėjos pateiktas rašytines pastabas bei tam tikras faktines aplinkybes vertino formaliai ir dėl to nepagrįstai.

Mokesčių administratorius skundžiamame sprendime nurodo, kad Pareiškėjos akciziniame sandėlyje 2015-11-06 11:00 val. pažymėta 58615 l (esant +15<sup>0</sup>C) gazolio (440 tarifinė grupė) ir gauta 58615 l (esant +15<sup>0</sup>C) šildymui skirto gazolio (450 tarifinė grupė). Remiantis PVM sąskaita faktūra Nr. PARD 0397, krovinio važtaraščiu Nr. LAMB004, Akcizų

apskaičiavimo dokumentu Nr. S2A0991V147, kokybės pažymėjimu Nr. LAMB004, 2015-11-06 UAB „LX“ parduota 29296 l (esant +15°C) šildymui skirto gazolio ir pristatyta adresu: (duomenys neskelbtini). Pagal krovinio važtaraštį Nr. LAM 15/11/3 2015-12-01 į mokesčių mokėtojo akcizinį sandėlį iš UAB „LX“ buvo gražinta 29015 l (esant +15°C) kuro. Vykdamas mokesčių administratoriaus operatyvaus patikrinimo pavedimą Nr. FR1042-10788 iš autocisternos, parvežusios gražintą šildymui skirtą kurą, buvo paimtas mėginys ir išsiųstas Muitinės laboratorijai tyrimams atlikti. Remdamasis Muitinės laboratorijos 2016-01-14 tyrimo protokolu Nr. 16MLT0102, pagal kurį paimtame gražinto kuro iš UAB „LX“ mėginyje žymėjimo medžiagų neaptikta, mokesčių administratorius nurodo, kad 2015-11-06 Pareiškėjos akciziniame sandėlyje 58615 l (esant +15°C) šildymui skirtų gazolių nebuvo pažymėti remiantis Žymėjimo taisyklėmis.

Toliau mokesčių administratorius pažymi, kad, remiantis Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalu Nr. 2, visam kiekiui 58615 l (esant +15°C) kuro buvo atliktas vienas žymėjimas. Be to, remdamasis Inspekcijos viršininko 2010-05-12 įsakymo Nr. VA-58 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002-06-16 įsakymo Nr. 156 „Dėl akcizais apmokestinamų prekių apskaitos akcizais apmokestinamų prekių sandėliuose“ pakeitimo 12.4. punktu nurodė, kad produkto kokybiniai parametrai negalėjo būti skirtingi, nes kiekviena operacija turi būti nurodoma atskiroje eilutėje. Mokesčių administratorius sprendime nurodo, jog nepaisant to, kad dalis produkto (29296 l), parduoto UAB „LX“, buvo laikyta pirkėjo sandėlyje beveik mėnesį laiko ir tik po to gražinta Pareiškėjai, tai nesudaro pagrindo vertinti situacijos kitaip, nei įvertino mokesčių administratorius patikrinimo akte, nes Pareiškėja gražintą produktą priėmė.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius situaciją vertina formaliai ir subjektyviai, neatsižvelgdamas į aplinkybių visumą.

Skunde akcentuojama, kad žymėjimo medžiagų, remiantis Muitinės laboratorijos 2016-01-14 tyrimo protokolu Nr. 16MLT0102, nerasta būtent po beveik mėnesį UAB „LX“ talpykloje laikytame ir gražintame kure, t. y. mėginys buvo imtas iš gražintos autocisternos, nenupylus į Pareiškėjos rezervuarą. Taigi, nėra aišku, ar gražintas iš UAB „LX“ kuras buvo identiškas žymėtam kurui, Pareiškėjos pristatytam į UAB „LX“. Tuo tarpu pagal PVM sąskaitą faktūrą PARD Nr. 0396 (kiekis 29312 l (esant +15°C) į UAB „LX“ pristatyto žymėto kuro mėginys imtas nebuvo. Pažymima, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius nepateikia tiesioginių ir objektyvių įrodymų, kurie patvirtintų jo teiginį, jog neva 2015-11-06 58615 l (esant +15°C) žymėto kuro, pristatyto UAB „LX“, nebuvo pažymėta.

Pasak Pareiškėjos, aplinkybė, kad Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnale Nr. 2 kuro žymėjimas nurodytas kaip vienas veiksmas, nesuteikia teisės mokesčių administratoriui teigti, jog visas kuras žymėtas vienu veiksniu. Pareiškėja žymėtą kurą lydinčiuose dokumentuose, t. y. kokybės pažymėjimuose nurodė, koks žymeklis ir koks jo kiekis buvo panaudotas važtaraštyje nurodytam kuro kiekiui pažymėti. Kokybės pažymėjimų ir krovinio važtaraščių numeracija sutampa ir toks sutapimas, Pareiškėjos teigimu, yra neatsitiktinis, o tam, kad aiškiai būtų nurodyta, kokie konkretaus kuro kokybės rodikliai, koks žymeklio kiekis naudotas konkrečiam kiekiui kuro. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad tam pačiam produktui skirtingi kokybės pažymėjimai neteikiami. Tuo tarpu nagrinėjamu atveju prie kiekvieno krovinio važtaraščio priskirtas atskiras kokybės pažymėjimas. Be to, Pareiškėja atskirai veda Žymeklio apskaitos žurnalą (priedas Nr. 21), kuriame aiškiai nurodyta, kad žymėjimas vyksta žymint produktą ne vienu veiksniu, kaip kad teigia mokesčių administratorius.

Skunde nurodoma, jog Pareiškėja kiekvieną kartą siųsdavo pranešimus apie įvyksiantį kuro žymėjimą (priedas Nr. 17), tačiau žymėto kuro mėginys buvo paimtas iš kuro, kuris buvo laikytas UAB „LX“ talpykloje beveik mėnesį laiko ir tik po to gražintas. Tai, kad Pareiškėja priėmė gražintą kurą, nepatvirtina fakto, kad buvo gražintas būtent Pareiškėjos į UAB „LX“ pristatytas žymėtas kuras. Pareiškėja teigia siekusi geranoriškai išspręsti situaciją su pirkėju, ko pasėkoje priėmė gražintą kurą. Iš UAB „LX“ gražinto kuro kokybinių rodiklių pagrindu, jos nuomone, laikytinas Muitinės laboratorijos 2016-01-14 tyrimo protokolas Nr. 16MLT0102.

Pareiškėja skunde cituoja MAĮ 6 straipsnio, 8 str. 3 dalies, 10 straipsnio, 67 str. 1 dalies nuostatas ir nurodo, jog mokesčių administratorius neturi tik formaliai vertinti situaciją ir taikyti atitinkamas įstatymų ir kitų norminių aktų nuostatas. Mokesčių administratorius privalo įsitikinti, jog įrodymų surinkta pakankamai, kas reiškia, jog tarp jų negali būti prieštaravimų ir abejotinų prielaidų. Be to, surinkti įrodymai turi būti visapusiški, t. y. privalo būti ištirta visuma aplinkybių, tame tarpe ir Pareiškėjai palankios aplinkybės.

Mokesčių administratorius skundžiamame sprendime nurodo, kad 2015-12-01 kokybės pažymėjimą Nr. LAMB005 Pareiškėja įformino pažeisdama Žymėjimo taisyklių 17 punktą, kad kokybės pažymėjime Nr. LAMB005 nurodyta mėginio ėmimo data yra ankstesnė, nei Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnale Nr. 2 nurodyta kuro žymėjimo data, ko pasėkoje „Pareiškėjos tariamai tirtame ėminyje negalėjo būti kokybės pažymėjime Nr. LAMB005 nurodytos žymėjimo medžiagos“.

Mokesčių administratoriaus nuomone, formalus Žymėjimo taisyklių pažeidimas, t. y. tai, kad Pareiškėja kokybės pažymėjime Nr. LAMB005 nenurodė spalvos, nustatytos ASTM D 1500 metodu, nurodė bendrą žymeklio kiekį konkrečiam kuro kiekiui pažymėti, nurodė ankstesnę mėginio ėmimo datą, nei žymėjimo data, turėtų būti pagrindas apmokestinti Pareiškėją papildomai apskaičiuojant akcizų mokestį. Pareiškėja pažymi, kad pagal Žymėjimo taisyklių 10 punktą akcizu bendrąja tvarka apmokestinamas kuras, kuris nudažytas ir pažymėtas (šiuo atveju pažymėtas) kitomis nei nurodyta žymėjimo medžiagomis, ir / ar tuo atveju, kai jis pažymėtas Žymėjimo taisyklėse nurodytomis, tačiau mažesnės koncentracijos medžiagomis. Vadinasi, formalus Žymėjimo taisyklių pažeidimas, šiuo atveju tai, kad kokybės pažymėjime nurodytas bendras naudotas žymeklio kiekis konkrečiam kuro kiekiui pažymėti, spalvos nenurodymas kokybės pažymėjime, netikslus mėginio datos nurodymas reikšmės neturi. Remiantis įrodymų visuma: kokybės pažymėjimu (priedas Nr. 15), Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalu Nr. 2, Žymeklio apskaitos žurnalu (priedas Nr. 21), išvežtas kuras buvo pažymėtas. Pareiškėja kokybės pažymėjime Nr. LAMB005 nurodė esminius duomenis, t. y. naudoto žymeklio pavadinimą, kuris pagal Žymėjimo taisykles ir turėjo būti naudotas žymint ginčo produktą, naudotą žymeklio kiekį. Iš apskaitos duomenų matyti, kad žymeklio kiekis sumažėjo po kuro pažymėjimo (Žymeklio apskaitos žurnalas, priedas Nr. 21).

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad 2015-12-01 išvežto žymėto kuro į UAB „LX“ (kokybės pažymėjimas Nr. LAMB005) mėginys imtas nebuvo, o vien formalus ir subjektyvus mokesčių administratoriaus aplinkybių vertinimas neturėtų būti pagrindas apmokestinti Pareiškėją, deklaratyviai teigiant, kad kuras pažymėtas nebuvo. Pareiškėja teigia pagrįstai nurodanti, jog 2015-12-01 išvežtas į UAB „LX“ kuras buvo pažymėtas, atsižvelgiant į aukščiau nurodytas aplinkybes, pateiktus įrodymus ir išaiškinimus.

Pareiškėja taip pat teigia pateikusi įrodymus, kad žymėtas kuras buvo panaudotas pagal paskirtį, t. y. buvo parduotas UAB „LX“, kurį turi leidimus įsigyti žymėtą šildymui skirtą kurą. Nagrinėjamu atveju žymėto kuro panaudojimo pagal nustatytą tikslą faktas nėra ginčijamas. Taigi, Pareiškėja pateikė įrodymus, kad ji pagrįstai pasinaudojo akcizų lengvata.

Pareiškėja, siekdama pasinaudoti įstatyme numatyta akcizų lengvata, įsigijo atitinkamo žymeklio kurui pažymėti (remiantis Žymeklio apskaitos žurnalu, 2015-10-06 įsigyta 180 kg žymeklio, priedas Nr. 21, pirkimo PVM sąskaita faktūra, priedas Nr. 22). Prieš žymint kurą mokesčių administratoriui buvo siunčiami pranešimai apie įvyksiantį žymėjimą (priedas Nr. 18). Pagal Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalą Nr. 2 (priedas Nr. 23), Žymeklio apskaitos žurnalą (priedas Nr. 21), 2015-12-01 krovinio važtaraštį Nr. LAMB005 (priedas Nr. 11) ir kokybės pažymėjimą Nr. LAMB005 (priedas Nr. 15), 2015-12-01 į UAB „LX“ buvo išvežtas pažymėtas šildymui skirtas kuras.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, skunde tvirtinama, jog mokesčių administratorius, nepaėmęs mėginio iš 2015-12-01 į UAB „LX“ išvežto žymėto šildymui skirto kuro, daro tik prielaidą, kad kuras pažymėtas nebuvo ir remiasi spėlionėmis.

Patikrinimo akte mokesčių administratorius nurodė, kad ne tik kokybės pažymėjimas Nr. LAMB005, bet ir kokybės pažymėjimai Nr. LAMB003 ir Nr. LAMB004 buvo įforminti

pažeidžiant Žymėjimo taisyklių 17 punktą. Tačiau skundžiamame sprendime mokesčių administratorius nenurodo ir nemotyvuoja, kodėl nurodytieji kokybės pažymėjimai buvo užpildyti pažeidžiant Žymėjimo taisyklių 17 punktą. Nepaisant šio fakto, Pareiškėja skunde išdėsto savo poziciją dėl kokybės pažymėjimų Nr. LAMB003 ir Nr. LAMB004 įforminimo.

Pareiškėja skunde remiasi Žymėjimo taisyklių 10 punktu ir tvirtina, jog formalus Žymėjimo taisyklių pažeidimas, šiuo atveju tai, kad kokybės pažymėjime nurodytas bendras naudotas žymeklio kiekis konkrečiam kuro kiekiui pažymėti, spalvos nurodymas kokybės pažymėjime, netikslus mėginio datos nurodymas reikšmės neturi. Pagrindas, pasak Pareiškėjos, yra tai, jog remiantis įrodymų visuma: kokybės pažymėjimais, Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalu Nr. 2, Žymeklio apskaitos žurnalu, išvežtas kuras buvo pažymėtas. Pareiškėja kokybės pažymėjimuose Nr. LAMB003 ir Nr. LAMB004 nurodė esminius duomenis, t. y. naudoto žymeklio pavadinimą, kuris pagal Žymėjimo taisykles ir turėjo būti naudotas žymint ginčo produktą, panaudotą žymeklio kiekį. Iš apskaitos duomenų matyti, kad žymeklio kiekis sumažėjo po kuro pažymėjimų.

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad 2015-11-06 išvežto žymėto kuro į UAB „LX“ (kokybės pažymėjimai Nr. LAMB003 ir Nr. LAMB004) mėginys imtas nebuvo, o vien formalus ir subjektyvus mokesčių administratoriaus aplinkybių vertinimas neturėtų būti pagrindas mokesčių mokėtojui apmokestinti teigiant, kad kuras pažymėtas nebuvo. Juolab kad mokesčių administratorius turėtų vertinti situaciją objektyviai, visapusiškai, remdamasis protingumo bei teisingumo principais.

Pareiškėja pateikė įrodymus, kad žymėtas kuras buvo panaudotas pagal paskirtį, t. y. buvo parduotas UAB „LX“, kuri turi leidimus įsigyti žymėtą šildymui skirtą kurą. Nagrinėjamu atveju žymėto kuro panaudojimo pagal nustatytą tikslą faktas nėra ginčijamas. Taigi, Pareiškėja pateikė įrodymus, kad ji pagrįstai pasinaudojo lengvata. Pareiškėja, siekdama pasinaudoti įstatyme numatyta akcizų lengvata, įsigijo atitinkamo žymeklio kurui pažymėti (remiantis Žymeklio apskaitos žurnalu, 2015-10-06 įsigyta 180 kg žymeklio, priedas Nr. 21, Pirkimo PVM sąskaita faktūra, priedas Nr. 22). Prieš žymint kurą mokesčių administratoriui buvo siunčiami pranešimai apie įvyksiantį žymėjimą (priedas Nr. 17). Pagal Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalą Nr. 2, Žymeklio apskaitos žurnalą, krovinio važtaraščius Nr. LAMB004 (priedas Nr. 8) ir Nr. LAMB003 (priedas Nr. 5), kokybės pažymėjimus Nr. LAMB003 (priedas Nr. 13) ir Nr. LAMB004 (priedas Nr. 14), 2015-11-06 į UAB „LX“ buvo išvežtas pažymėtas šildymui skirtas kuras. Atsižvelgiant į nurodytus Pareiškėjos veiksmus, faktinį žymeklio likutį, į tai, kad žymėtas kuras buvo panaudotas pagal įstatyme numatytą tikslą, Pareiškėja teigia teisėtai pasinaudojusi numatyta akcizų lengvata 2015-12-01 išveždama kurą į UAB „LX“.

Mokesčių administratorius skundžiamame sprendime nurodo, kad iš UAB „LX“ grąžinti 29015 l (esant +15<sup>0</sup>C) šildymui skirto žymėto gazolio 10:45 val. buvo apskaityta Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalo (tarifinėje grupėje 450) pajamų skiltyje. AAP sandėlyje 13:30 val. visas grąžintas kuro kiekis sumaišytas su sandėlyje laikytu gazoliu (440 tarifinė grupė) ir po sumaišymo Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnale nurodytas šildymui skirto žymėto gazolio likutis 0 l. Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad mokesčių administratorius neatsižvelgė į pateiktas rašytines pastabas, jog Pareiškėjos AAP sandėlyje yra vedamas ne tik Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos, bet ir atskirų talpų žurnalai. Pareiškėja pastebi, jog Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalas buvo užpildytas netinkamai, t. y. jame nurodyti duomenys dėl sumaišymo neatitinka faktinių aplinkybių, nes faktiškai tokie veiksmai nebuvo atlikti. Remiantis Atskirų talpų žurnalu (priedas Nr. 23), iš UAB „LX“ grąžintas šildymui skirtas žymėtas kuras po mėginio paėmimo buvo įpiltas į tuščią talpyklą Nr. 380235002 ir sumaišytas nebuvo (Atskirų talpų žurnaluose žymėjimo operacijos nėra atvaizduojamos).

Remdamasi skunde išdėstytomis aplinkybėmis, protingumo, sąžiningumo, teisingumo, viešojo administravimo principais, vadovaudamasi MAĮ 155 str. 4 dalimi, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2016-12-14 sprendimą Nr. FR0682-699.



Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas atmetinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjai nurodytų sumokėti akcizų, akcizų delspinigių ir baudos konstatavus aplinkybes, jog Pareiškėjos 2015-11-06 ir 2015-12-01 UAB „LX“ parduotas šildymui skirtas gazolis neatitinko AĮ 44 str. 1 dalyje nustatytų akcizų lengvatos taikymo sąlygų, t. y. šildymui skirtas kuras nebuvo pažymėtas Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2002-06-03 įsakymu Nr. 193 patvirtintų Kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, žymėjimo taisyklių nustatyta tvarka.

Byloje nustatyta, jog Pareiškėja AAP sandėlyje 2015-11-06 pažymėtus 58615 l šildymui skirto gazolio (450 tarifinė grupė) tą pačią dieną pardavė UAB „LX“: pagal PVM sąskaitą faktūrą PARD Nr. 0396, krovinio gabenimo važtaraštį LAMB Nr. 003, AIS parengtą akcizų apskaičiavimo dokumentą Nr. S2A0991V146 29312 l žymėto šildymui skirto gazolio išgabeno į UAB „LX“ nurodytą prekių iškrovimo vietą (duomenys neskelbtini) savivaldybėje; pagal 2015-11-06 pagal PVM sąskaitą faktūrą PARD Nr. 0397, krovinio gabenimo važtaraštį LAMB Nr. 004, AIS parengtą akcizų apskaičiavimo dokumentą Nr. S2A0991V147 29296 l žymėto šildymui skirto gazolio išgabeno į UAB „LX“ nurodytą prekių iškrovimo vietą (duomenys neskelbtini) savivaldybėje. Pareiškėja Akcizų apskaičiavimo dokumentuose apskaičiavo akcizų sumas taikydama šildymui skirto žymėto gazolio tarifą – 21,14 Eur už 1000 litrų produkto (AĮ 37 str. 2 dalis). Inspekcija Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu, įvertinusi Pareiškėjos pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus, Pareiškėjos įformintuose UAB „LX“ išsiūsto gazolio 2015-11-06 kokybės pažymėjimuose Nr. LAMB003 ir Nr. LAMB004 nurodytus duomenis, Muitinės laboratorijos 2016-01-14 tyrimo protokole Nr. 16MLT0102 nurodytus tyrimo rezultatus (laboratorijai pateiktas ištirti mėginys yra naftos produktų mišinys, neatitinkantis „gazolių“ apibūdinimo (KN 27 skirsnio 2 e) papildomoji pastaba), tačiau atitinkantis „skystojo kuro“ apibūdinimą (KN 27 skirsnio 2 d) ir f) papildomosios pastabos), šio produkto KN kodas yra 27101964, nacionalinis papildomas kodas yra X304, jog žymėjimo medžiagos pateiktame tyrimui mėginyje neaptikta), padarė išvadą, kad 2015-11-06 AAP sandėlyje 58615 l šildymui skirtų gazolių, parduotų UAB „LX“, nebuvo pažymėti Žymėjimo taisyklių nustatyta tvarka. Faktiškai 2015-11-06 iš AAP sandėlio buvo išgabenta 58615 l skystojo kuro, kurio KN 27101964, papildomas nacionalinis kodas X304 ir kuris apmokestinamas akcizų mokesčiu pagal AĮ 37 str. 1 dalyje nustatytą akcizų tarifą – 330,17 Eur už 1000 litrų produkto. Taigi, Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėja ginčo situacijoje nepagrįstai taikė lengvatinį akcizų tarifą ir apskaičiavo Pareiškėjai mokėtiną akcizų sumą taikydama AĮ 37 str. 1 dalyje nurodytą tarifą. Analogišką išvadą, jog Pareiškėja iš savo AAP sandėlio išsiuntė šildymui skirtą kurą neužtikrinusi, kad jis būtų pažymėtas Žymėjimo taisyklių nustatyta tvarka ir todėl nepagrįstai šiam kuro kiekiui pritaikė lengvatinį akcizų tarifą, Inspekcija padarė ir įvertinusi aplinkybes, susijusias su Pareiškėjos 2015-12-01 UAB „LX“ parduotais 27976 l skystojo kuro. Mokesčių administratorius ir ši Pareiškėjos parduotą kuro kiekį apmokestino taikydamas AĮ 37 str. 1 dalyje nurodytą tarifą – 330,17 Eur už 1000 l produkto. Taigi dėl nurodytųjų pažeidimų Inspekcija 2016-10-05 patikrinimo akte Nr. (21.60-10) FR0680-623 apskaičiavo Pareiškėjai papildomai mokėtiną 17792,86 Eur akcizų sumą.

Pareiškėja nesutinka su priimtuoju Inspekcijos sprendimu laikydamasi pozicijos, jog mokesčių administratorius, remdamasis Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalu Nr. 2, daro nepagrįstą išvadą, jog visam UAB „LX“ 2015-11-06 išgabentam kuro kiekiui 58615 l buvo atliktas vienas žymėjimas. Pareiškėjos teigimu, žymėjimo medžiagų, remiantis Muitinės laboratorijos 2016-01-14 tyrimo protokolu Nr. 16MLT0102, nerasta beveik mėnesį UAB „LX“ talpykloje laikytame ir Pareiškėjai gražintame kure, t. y. mėginys buvo imtas iš gražintos autocisternos, nenupylus į Pareiškėjos rezervuarą. Todėl nėra aišku, ar iš UAB „LX“ gražintas kuras buvo identiškas Pareiškėjos žymėtam ir į UAB „LX“ pristatytam kurui, nes vien ta aplinkybė, jog Pareiškėja priėmė gražintą kurą, nepatvirtina fakto, kad buvo gražintas būtent Pareiškėjos į UAB „LX“ pristatytas žymėtas kuras. Iš UAB „LX“ gražinto kuro kokybinių rodiklių pagrindu, jos nuomone, laikytinas Muitinės laboratorijos 2016-01-14 tyrimo protokolas

Nr. 16MLT0I02. Pagal PVM sąskaitą faktūrą PARD Nr. 0396 (kiekis 29312 l) į UAB „LX“ pristatyto žymėto kuro mėginys imtas nebuvo, todėl, Pareiškėjos tvirtinimu, mokesčių administratorius teiginiai, jog 2015-11-06 58615 l kuro, pristatyto UAB „LX“, nebuvo pažymėta, yra nepagrįsti.

Pareiškėja laikosi pozicijos, jog ji, kaip reikalauja norminiai aktai, žymėtą kurą lydinčiuose dokumentuose, t. y. kokybės pažymėjimuose nurodė, koks žymeklis ir koks jo kiekis buvo panaudotas važtaraštyje nurodytam kuro kiekiui pažymėti. Be to, Pareiškėja atskirai veda Žymeklio apskaitos žurnalą, kuriame aiškiai nurodyta, kad žymėjimas vyksta žymint produktą ne vienu veiksmu, kaip kad teigia mokesčių administratorius. Mokesčių administratorius skundžiamame sprendime nurodo, kad 2015-12-01 kokybės pažymėjimą Nr. LAMB005 Pareiškėja įformino pažeisdama Žymėjimo taisyklių 17 punktą, nes jame nurodyta mėginio ėmimo data yra ankstesnė, nei Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnale Nr. 2 nurodyta kuro žymėjimo data. Mokesčių administratoriaus nurodytus pažeidimus Pareiškėja laiko formaliais Žymėjimo taisyklių pažeidimais. Jos nuomone, tai, kad Pareiškėja kokybės pažymėjime Nr. LAMB005 nenurodė spalvos, nustatytos ASTM D 1500 metodu, nurodė bendrą žymeklio kiekį konkrečiam kuro kiekiui pažymėti, nurodė ankstesnę mėginio ėmimo datą, nei žymėjimo data, neturėtų būti pagrindas apmokestinti Pareiškėją papildomai apskaičiuojant akcizus. Pareiškėja akcentuoja pateikusi įrodymus, kad žymėtas kuras buvo panaudotas pagal paskirtį, t. y. buvo parduotas UAB „LX“, kuri turi leidimus įsigyti žymėtą šildymui skirtą kurą. Pareiškėja, siekdama pasinaudoti įstatyme numatyta akcizų lengvata, įsigijo atitinkamo žymeklio kurui pažymėti, prieš žymint kurą mokesčių administratoriui siuntė pranešimus apie įvyksiantį žymėjimą. Pagal Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalą Nr. 2, Žymeklio apskaitos žurnalą, krovinio važtaraščius Nr. LAMB004, Nr. LAMB003 ir Nr. LAMB005, kokybės pažymėjimus Nr. LAMB003, Nr. LAMB004 ir Nr. LAMB005, 2015-11-06 ir 2015-12-01 į UAB „LX“ buvo išvežtas pažymėtas šildymui skirtas kuras. Atsižvelgiant į nurodytus Pareiškėjos veiksmus, faktinį žymeklio likutį, į tai, kad žymėtas kuras buvo panaudotas pagal įstatyme numatytą tikslą, Pareiškėja teigia teisėtai pasinaudojusi numatyta akcizų lengvata išveždama kurą į UAB „LX“.

AĮ 37 str. 1 dalis (2014-09-23 įstatymo Nr. XII-1120 redakcija, galiojanti nuo 2015-10-01) nustato bendrą gazoliams taikomą akcizų tarifą. Šio straipsnio 2 dalis (2014-09-23 įstatymo Nr. XII-1120 redakcija, galiojanti nuo 2015-10-01) numatanti, jog šildymui skirtiems gazoliams (buitiniam krosnių kurui), pažymėtiems šio įstatymo 44 straipsnyje nustatyta tvarka, taikomas 21,14 euro už 1000 litrų produkto akcizų tarifas, nustato lengvatinį tarifą šildymui skirtiems gazoliams (buitiniam krosnių kurui), tačiau tik tuo atveju, jeigu jie yra pažymėti AĮ 44 straipsnyje nustatyta tvarka.

AĮ 44 str. 1 dalis nustato, kad Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka žymimi: 1) šildymui skirti energiniai produktai, kuriems taikomas šio įstatymo 37 straipsnio 2 dalyje nustatytas akcizų tarifas; 2) kiti energiniai produktai, kuriems taikomos akcizų lengvatos, Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytais atvejais. Lietuvos Respublikos Vyriausybė, įgyvendindama AĮ 44 str. 1 dalies nuostatas, 2002-02-15 nutarimo Nr. 235 „Dėl įgaliojimų suteikimo įgyvendinant Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo nuostatas“ 1.3.1 punktu (redakcija, galiojusi iki 2010-02-28) įgaliojo Ūkio ministeriją patvirtinti kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, žymėjimo tvarką. Lietuvos Respublikos ūkio ministras 2002-06-03 įsakymu Nr. 193 patvirtino Kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, žymėjimo taisyklės (toliau – Žymėjimo taisyklės).

Pažymėtina, jog LVAT mokesčių ginčų nagrinėjimo praktikoje laikosi nuoseklios pozicijos dėl mokesčių lengvatų taikymo: mokesčio lengvatos sąlygos negali būti aiškinamos plečiamai; pripažinti, jog mokesčių mokėtojas pagrįstai pasinaudojo atitinkama mokesčio lengvata, galima tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojo veiksmai mokesčine prasme visiškai atitinka lengvatos taikymo sąlygas; mokesčių mokėtojas, siekdamas pasinaudoti atitinkama mokesčio lengvata, turi pagrįsti ir pateikti įrodymus, kad jis pagrįstai ja pasinaudojo (LVAT 2013-11-07 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1883/2013). LVAT, pasisakydamas dėl akcizų

lengvatos taikymo sąlygų tais atvejais, kai akcizų lengvata taikoma tam tikrai AĮ nustatyta specialiai paskirčiai naudojamam kurui ir tai paskirčiai naudojamas kuras turi būti pažymėtas norminių aktų nustatyta tvarka (2014-11-03 nutartyje Nr. A-602-879/2014 ginčas vyko dėl laivų navigacijai skirto kuro apmokestinimo / neapmokestinimo akcizais, nustačius aplinkybes, kad kuras nebuvo tinkamai pažymėtas) yra nurodęs, kad „<...> siekiant pasinaudoti jose nustatyta lengvata, atitinkami produktai turi būti ne tik skirti konkrečiam tikslui (šiuo ginčo atveju – laivų degalai, tiekiami laivų navigacijos Europos Sąjungos vandenyse tikslams), bet privalo būti ir pažymėti Akcizų įstatymo 44 straipsnyje nustatyta tvarka, t. y. *produkto pažymėjimas yra viena iš būtinų sąlygų taikyti lengvatinių akcizo tarifą*“.

Tokiu būdu, apibendrinant aptartą teisinį reglamentavimą, LVAT praktikos nuostatas, konstatuotina, jog ginčo byloje turi būti įvertinta, ar byloje surinkti dokumentai ir įrodymai pagrindžia aplinkybes, jog kuro, kuriam Pareiškėja taikė akcizų lengvatą, žymėjimas atitiko norminių aktų reikalavimus, nes, kaip nurodo Pareiškėja savo skunde, ginčas dėl to, ar kuras, kuriam Pareiškėja taikė akcizų lengvatą, buvo panaudotas pagal paskirtį – buvo skirtas šildymui ir tam panaudotas, nekyla.

Pagal Žymėjimo taisyklių 3 punktą žymėjimo medžiagos yra cheminės medžiagos, skirtos kurui dažyti ir žymėti (dažiklis – žymėjimo medžiaga, suteikianti kurui spalvą (4 p.); žymiklis – žymėjimo medžiaga, vizualiai nekeičianti kuro spalvos, nustatoma cheminės analizės metodais (5 p.). Pagal šių taisyklių 6 punktą kuras žymimas dažikliu ir žymikliu, tirpstančiais kure ir nereaguojančiais su juo. Ištirpusios žymėjimo medžiagos turi būti pastebimos vizualiai arba nustatomos cheminiais testais, arba pastebimos vizualiai ir nustatomos cheminiais testais (8 p.). Kuras žymimas akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje (9 p.), žymėjimo medžiagų sumaišymo su kuru technologijas pasirenka kurą žyminčios įmonės (13 p.), žymėjimo medžiagos turi būti tolygiai pasiskirsčiusios visame žymėto kuro tūryje (14 p.), įmonė, žyminti kurą, užtikrina, kad kuras yra pažymėtas pagal visus nustatytus reikalavimus (15 p.), kiekvienos žymėto kuro partijos produkto kokybės pažymėjime (sertifikate, pase) turi būti nurodyta žymėjimo medžiagos pavadinimas, jos koncentracija (mg/kg) ir spalva, nustatyta ASTM D 1500 metodu (17 p.).

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėja, pagal nurodytąjį teisinį reglamentavimą būdama atsakinga už tinkamą šildymui skirto kuro pažymėjimą, taip pat ir turėdama pareigą tinkamais įrodymais pagrįsti tinkamą šio veiksmo atlikimą, ginče aptariamo kuro (kuris pagal 2015-11-06 PVM sąskaitas faktūras PARD Nr. 0396 ir PARD Nr. 0397 bei pagal 2015-12-01 PVM sąskaitą faktūrą PARD Nr. 0399 buvo parduotas UAB „LX“) žymėjimo faktui pagrįsti pateikė 2015-11-06 įformintus kokybės pažymėjimus Nr. LAMB003 ir Nr. LAMB004 bei 2015-12-01 įformintą kokybės pažymėjimą Nr. LAMB005, kuriuose nurodė, kad produktas yra žymėtas kuras gazolis, KN 27101947, siunčiamo gazolio kokybės rodiklius: pliūpsnio temperatūrą, sieros kiekį, kinematinę klampą, peleningumą, nuosėdų kiekį, vandens kiekį, tankumo temperatūrą, šilumingumą, tankį (prie +15<sup>0</sup>C) ir žymeklio komercinį pavadinimą – *GOM LT10HY* bei jo bendrą kiekį gramais (4800 g). Mokesčių administratorius Pareiškėjos patikrinimo metu nustatė, kad visi trys kokybės pažymėjimai buvo įforminti pažeidžiant Žymėjimo taisyklių 17 punktą, pagal kurį kiekvienos žymėto kuro partijos produkto kokybės pažymėjime turi būti nurodyta žymėjimo medžiagos pavadinimas, jos koncentracija (mg/kg) ir spalva, nustatyta ASTM D 1500 metodu, nes prietaiso, leidžiančio nustatyti žymėto kuro produkto spalvą ASTM skalės vienetais, Pareiškėjos AAP sandėlis neturėjo, dokumentų, kad siunčiamo produkto ėminys buvo tiriamas akredituotoje laboratorijoje, nepateikė. 2015-11-06 įformintuose kokybės pažymėjimuose Nr. LAMB003 ir Nr. LAMB004 Pareiškėja nurodė, kad jie įforminti remiantis 2015-11-05 paimtu ėminiu, tačiau pagal mokesčių administratoriui pateiktą AAP sandėlio Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalo duomenis, gazolio žymėjimas buvo atliekamas 2015-11-06 11:00 val., t. y. kitą dieną po ėminio, kuriuo remiantis buvo įforminti kokybės pažymėjimai, paėmimo. Analogiškai įformintas ir 2015-12-01 kokybės pažymėjimas Nr. LAMB005 – nurodyta, kad jis yra įformintas remiantis 2015-11-30 paimtu mėginiu, tačiau pagal Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalą duomenis, gazolio žymėjimas buvo atliekamas 2015-12-01 14:00 val., t. y. sekančią dieną po ėminio paėmimo. Atsižvelgiant į šias aplinkybes

sutiktina su mokesčių administratoriaus padaryta išvada, jog tirtuose ėminiuose negalėjo būti kokybės pažymėjimuose nurodytos žymėjimo medžiagos, nes ėminiai buvo paimti dar prieš atliekant gazolio žymėjimą. Iš ginče aptariamų kokybės pažymėjimų taip pat matyti, jog visi trys dokumentai yra identiški, juose nurodyti žymėto kuro – gazolio kokybės parametrai taip pat identiški, netgi žymeklio kiekis, nepriklausomai nuo to, koks pažymėto kuro kiekis buvo parduotas, nurodytas tas pats – 4800 g (nors pagal gazolio žymeklio techninius duomenis, žymeklio dozė yra 1 kg 10000 kg šildymui skirtu kuro).

Pareiškėja skunde mokesčių administratoriaus akcentuotus Žymėjimo taisyklių pažeidimus vertina kaip formalius. Pareiškėja pažymi, kad pagal Žymėjimo taisyklių 10 punktą akcizu bendrąja tvarka apmokestinamas kuras, kuris nudažytas ir pažymėtas (šiuo atveju pažymėtas) kitomis nei nurodyta žymėjimo medžiagomis ir / ar tuo atveju, kai jis pažymėtas Žymėjimo taisyklėse nurodytomis, tačiau mažesnės koncentracijos medžiagomis. Todėl, Pareiškėjos nuomone, formalus Žymėjimo taisyklių pažeidimas, šiuo atveju tai, kad kokybės pažymėjime nurodytas bendras naudotas žymeklio kiekis konkrečiam kuro kiekiui pažymėti, nenurodyta spalva, nustatyta ASTM D 1500 metodu, netiksliai nurodyta mėginio ėmimo data, neturėtų būti pagrindas apmokestinti Pareiškėją papildomai apskaičiuojant akcizus. Komisija nurodo nesutinkanti su Pareiškėjos nurodytu Žymėjimo taisyklių 10 punkto traktavimu ir jos padarytų pažeidimų vertinimu. Pagal aptariamąjį taisyklių punktą kuras, nudažytas ir pažymėtas kitomis, nei nurodyta šios tvarkos 1 ir 2 prieduose žymėjimo, medžiagomis, ir tuo atveju, kai jis pažymėtas šios tvarkos 1 ir 2 prieduose nurodytomis, tačiau mažesnės koncentracijos medžiagomis, *nelaikomas pažymėtu* nustatyta tvarka. Vadinasi, toks kuras apmokestinamas akcizais netaikant lengvatinio akcizų tarifo. Taigi, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, jog bet koks Žymėjimo taisyklių reikalavimų pažeidimas yra esminis vertinant akcizų lengvatos taikymo pažymėtam kurui pagrįstumą, juolab kad, įmonė, žyminti kurą, užtikrina, kad kuras yra pažymėtas *pagal visus nustatytus reikalavimus* (15 punktas). Ginčo atveju už Žymėjimo taisyklėse nurodytų kuro žymėjimo reikalavimų laikymąsi buvo atsakinga Pareiškėja.

Pareiškėjos atstovai mokesčio ginčo nagrinėjimo metu Komisijos posėdyje metu palaikė Pareiškėjos skunde išdėstytą poziciją, jog ji tinkamai pažymėjo ginče aptariamą kuro kiekį ir tai, pasak atstovų, patvirtina pateiktų įrodymų visuma: kokybės pažymėjimai, Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalo, Žymeklio apskaitos žurnalo duomenys, žymeklio įsigijimo dokumentai. Pasisakant dėl Pareiškėjos ir jos atstovų akcentuojamų įrodymų pažymėtina, jog dėl aukščiau aprašytų aplinkybių visumos, Komisijos vertinimu, byloje pateikti kokybės pažymėjimai buvo įforminti tik formaliai tam, kad atitikti didmeninę prekybą nefasuotais naftos produktais vykdančiai įmonei teisės aktų keliamus reikalavimus (parduoti naftos produktus, neturint įmonės gamintojos ar kitos nepriklausomos (įgaliotos) laboratorijos kokybės pažymėjimo (sertifikato, paso), draudžiama (Lietuvos Respublikos energetikos ministro 2010-12-14 įsakymu Nr. 1-346 (2012-03-02 įsakymo Nr. 1-41 redakcija) „Dėl prekybos naftos produktais taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Prekybos naftos produktais taisyklių 8 punktas), neatlikus kuro mėginių tyrimų, net neturint įrangos būtinoms kokybės pažymėjimuose nurodyti parametrams nustatyti. Žymeklio įsigijimo dokumentai patvirtina, jog Pareiškėja iš tiesų įsigijo tokį produktą, tačiau ne ginče aptariamo kuro pažymėjimo įsigytu žymekliu faktą. Aplinkybės, jog Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnale nurodyta ginče aptariamo kuro žymėjimo operacija ar Žymeklio apskaitos žurnale apskaitytas neva panaudoto žymeklio kiekis ir sumažėjęs jo likutis, įvertinus šias aplinkybes visų kitų ginče byloje esančių įrodymų ir jų pagrindu nustatytų aplinkybių kontekste, tinkamo kuro pažymėjimo fakto nepatvirtina. Juolab kad ir Muitinės laboratorija, atlikusi Pareiškėjos 2015-11-06 UAB „LX“ išgabento (su 2015-11-06 kokybės pažymėjimu Nr. LAMB004) ir šios įmonės 2015-12-01 į Pareiškėjos AAP sandėlį grąžinto kuro mėginio tyrimą, nustatė, kad žymėjimo medžiagos pateiktame tyrimui mėginyje net neaptikta (2016-01-14 tyrimo protokolas Nr. 16MLT0102).

Ginčo byloje nustatyta, jog mokesčių administratorius, atsižvelgęs į Muitinės laboratorijos 2016-01-14 tyrimo protokole Nr. 16MLT0102 pateiktus tyrimo rezultatus, į aplinkybę, jog pagal Pareiškėjos pildytą Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalą Nr. 2 58615 1 šildymui

skirtų gazolių, kurie pagal dvi PVM sąskaitas faktūras 2015-11-06 buvo parduoti UAB „LX“, AAP sandėlyje buvo pažymėti atliekant vieną viso kuro kiekio (58615 l) žymėjimo operaciją, į aukščiau aprašytus Pareiškėjos įformintų kokybės pažymėjimų Nr. LAMB003 ir Nr. LAMB0004 trūkumus, konstatavo, kad iš tiesų 2015-11-06 AAP sandėlyje 58615 l gazolio Žymėjimo taisyklių nustatyta tvarka pažymėta nebuvo ir faktiškai 2015-11-06 iš AAP sandėlio buvo išgabenta 58615 l skystojo kuro, kurio KN 27101964, papildomas nacionalinis kodas X304 ir kuris apmokestinamas akcizų mokesčiu pagal AĮ 37 str. 1 dalyje nustatytą akcizų tarifą. Komisija, įvertinusi šioje ginčo dalyje surinktų įrodymų visumą įrodymų šaltinių patikimumo, pakankamumo, nuoseklumo aspektu, Inspekcijos poziciją vertina kaip pagrįstą ir motyvuotą, tuo tarpu Pareiškėjos – kaip gynybinę siekiant išvengti mokesčių administratoriaus papildomai apskaičiuotų ir nurodytų sumokėti akcizų mokėjimo.

Inspekcijos viršininko 2002-06-14 įsakymu Nr. 156 (2010-05-12 įsakymo Nr. VA-58 redakcija) „Dėl akcizais apmokestinamų prekių apskaitos“ patvirtintos Akcizais apmokestinamų prekių sandėlių savininkų, registruotų gavėjų, laikinai registruotų gavėjų ir registruotų siuntėjų akcizais apmokestinamų prekių apskaitos taisyklės, nustatančios akcizais apmokestinamų prekių sandėlių savininkų *visų operacijų, atliekamų sandėlyje* ar tiesioginio pristatymo vietoje, akcizais apmokestinamų prekių *apskaitos tvarką*, nurodo, kad visos operacijos su akcizais apmokestinamomis prekėmis (atgabenimas, išgabenimas, sunaudojimas, pagaminimas ar prekių praradimas) atliekamos sandėlyje turi būti registruojamos akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnale (21 punktą), kurio pildymo tvarka detalai yra reglamentuota šių taisyklių II dalyje. Pagal Inspekcijos viršininko įsakymu reglamentuotą žurnalo pildymo tvarką valandomis ir minutėmis turi būti fiksuojamos operacijos su akcizais apmokestinamomis prekėmis ir kiekviena tokia operacija, nurodant prekių kiekį, turi būti nurodoma atskiroje eilutėje (7, 12.5, 13.5 punktai). Atsižvelgiant į aplinkybę, jog Pareiškėja nuo 2010 m. vykdo didmeninę prekybą nefasuotais naftos produktais, taigi, yra šios veiklos profesionalė, kuriai neabejotinai yra žinomi operacijų su akcizais apmokestinamomis prekėmis apskaitos taisyklių reikalavimai, vertinti Pareiškėjos skunde išdėstytą poziciją, jog jos 2015-11-06 pagal dvi PVM sąskaitas faktūras UAB „LX“ parduotas kuras (atitinkamai pagal 2015-11-06 PVM sąskaitą faktūrą PARD Nr. 0396 29312 l ir pagal 2015-11-06 PVM sąskaitą faktūrą PARD Nr. 0397 29296 l) buvo žymimas ne atliekant vieną žymėjimo operaciją, o atskirai, ir todėl kuro kokybiniai parametrai nebuvo identiški, laikyti pagrįsta nėra jokio pagrindo. Kaip matyti iš Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalo Nr. 2 40 ir 41 eilutėse pateiktos informacijos, 2015-11-06 11.00 val. 2 rezervuare buvo pažymėta 58615 l gazolio (440 tarifinė grupė) ir gauta 58615 l žymėto gazolio (450 tarifinė grupė), kurio 29319 l 13.00 val. iš AAP sandėlio buvo išgabenta į UAB „LX“ pagal važtaraštį LAMB Nr. 003 ir 15.00 val. 29296 l pagal važtaraštį LAMB Nr. 004 (žurnalo 42 ir 43 eilutės). Taigi, įvertinus Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnale Nr. 2 pateiktus duomenis, sutiktina su mokesčių administratoriaus ginčo byloje konstatuota išvada, jog Pareiškėja 2015-11-06 pagal abi nurodytas PVM sąskaitas faktūras išgabeno UAB „LX“ nepažymėtą visą šildymui skirto kuro kiekį – 58615 l, neatsižvelgiant į tai, jog Muitinės laboratorija ištyrė tik pagal PVM sąskaitą faktūrą PARD Nr. 0397 išgabento ir 2015-12-01 atgal Pareiškėjai gražinto kuro mėginį, kuriame, kaip jau minėta, žymėjimo medžiagų neaptikta. Šios išvados, Komisijos vertinimu, nepaneigia ir kiti Pareiškėjos akcentuojami įrodymai: rezervuare Nr. 380235002 vykdytų operacijų apskaitos žurnalo duomenys, nes šiame žurnale užfiksuotos tik ginče aptariamo kuro pardavimo operacijos; Žymeklio apskaitos žurnalo duomenys, nes, kaip jau buvo minėta, vien ta aplinkybė, jog šiame žurnale 2015-11-06 fiksuotas 4,80 l žymeklio pagal važtaraštį LAMB Nr. 003 ir tokio pat žymeklio kiekio pagal važtaraštį LAMB Nr. 003 išvežimas ir jo likučio sumažėjimas, neįrodo, jog ginče aptariamo kuro žymėjimas buvo atliktas; Pareiškėjos pakviesto liudytojo V.P. parodymai, kad UAB „LX“ buvo išvežtas tikrai žymėtas kuras, kad kuras buvo žymimas vamzdiniais pilant kurą į autocisternas (ne vienu veiksmu pažymėtas rezervuare) ir netgi didesnėmis žymeklio dozėmis negu yra rekomenduojama pagal žymeklio naudojimo instrukciją. Dėl ginčo byloje Pareiškėjos pakviesto liudytojo parodymų įrodomosios reikšmės šiame ginče Komisija papildomai pažymi, jog netgi teisminės instancijos

asmenų, susietų su ūkio subjektu darbo teisiniais santykiais, parodymus pakankamai ir objektyviais pripažįsta tik tais atvejais, kaip jie patvirtinti kitais byloje pateiktais faktiniais duomenimis (LVAT 2013-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A-556-404/2013), todėl ir šie Pareiškėjos darbuotojo duoti parodymai vertintini kritiškai kaip nepatvirtinti kitais objektyviais į bylą pateiktas faktiniais duomenimis.

Iš bylos medžiagos matyti, jog, nesutikdama su mokesčių administratoriaus ginčo byloje konstatuota aplinkybe, jog Pareiškėja pardavė UAB „LX“ nepažymėtą šildymui skirtą kurą, Pareiškėja laikosi pozicijos, jog mokesčių administratoriaus ginčo situaciją vertina formaliai ir subjektyviai, nes žymėjimo medžiagų, remiantis Muitinės laboratorijos 2016-01-14 tyrimo protokolu Nr. 16MLT0102, buvo nerasta būtent po beveik mėnesį UAB „LX“ talpykloje laikytame ir gražintame kure, t. y. mėginys buvo imtas iš gražintos autocisternos, nenupylus į Pareiškėjos rezervuarą. Taigi, pasak Pareiškėjos, nėra aišku, ar gražintas iš UAB „LX“ kuras buvo identiškas žymėtam kurui, Pareiškėjos pristatytam į UAB „LX“. Tai, kad Pareiškėja priėmė gražintą UAB „LX“ kurą, nepatvirtina fakto, kad buvo gražintas būtent Pareiškėjos į UAB „LX“ pristatytas žymėtas kuras. Pareiškėja teigia siekusi geranoriškai išspręsti situaciją su pirkėju ir todėl priėmusi gražintą kurą. Iš UAB „LX“ gražinto kuro kokybinių rodiklių pagrindu, Pareiškėjos nuomone, laikytinas Muitinės laboratorijos 2016-01-14 tyrimo protokolas Nr. 16MLT0102. Tokią Pareiškėjos poziciją Komisija vertina kritiškai, nes, visų pirma, kaip teisingai nurodė mokesčių administratorius, Pareiškėja, užpildydama ir pasirašydama prekių gražinimo aktą Nr. 1/AIS (2015-12-01), AIS įformindama iš UAB „LX“ gražinamą produktą, FR0630 formos akcizų deklaracijoje už 2015 m. gruodžio mėn. apskaičiuodama 613 Eur gražintiną akcizų sumą pripažino, jog jai yra gražintas tas pats produktas, kuris buvo pateiktas UAB „LX“ pagal PVM sąskaitą faktūrą PARD Nr. 0397, Akcizų apskaičiavimo dokumentą Nr. S2A0991V147, krovinio važtaraštį LAMB Nr. 004. Be to, iš byloje esančioje 2016-01-20 operatyvaus patikrinimo pažymoje Nr. (21.70-10) FR1042-307 pateiktos informacijos matyti, jog Pareiškėja dar 2015-11-18 atsiuntė Inspekcijai pranešimą Nr. GAA-3754, kad UAB „LX“ 2015-11-06 atgabento kuro atsisakė (vadinasi, kuras galėjo būti gražintas jau po dviejų savaičių, tačiau dėl nepaaiškintų priežasčių buvo laikomas UAB „LX“ dar beveik dvi savaites), jog Pareiškėja, turėdama vieną gražinto kuro mėginį, neatliko jo laboratorinių tyrimų (tuo tarpu skunde ir ginčo nagrinėjimo metu įrodinėja, jog gražinto kuro kokybiniai rodikliai yra nustatyti Muitinės laboratorijos tyrimo protokole ir dėl jų neatitikimo Pareiškėjos kokybės pažymėjime Nr. LAMB004 nurodytiems kokybės parametrams, tai nėra tas pats kuras), jog nelaukdama Muitinės laboratorijos tyrimų rezultatų Pareiškėja tą pačią dieną, t. y. 2015-12-01 27976 l šio kuro pagal 2015-12-01 PVM sąskaitą faktūrą PARD Nr. 0399 pardavė vėl UAB „LX“. Pareiškėja taip pat tvirtina, jog nėra aišku, kur ir kokiomis sąlygomis UAB „LX“ laikė iš jos įsigyto ir vėliau gražinto kuro kiekį (galėjo susimaišyti su šios įmonės kuro talpykloje esančiu neišnaudoto kuro likučiu), tačiau nepaaiškina aplinkybės, kaip kure, kuris Pareiškėjos teigimu buvo žymimas naudojant didesnę žymeklio kiekį nei yra reikalinga pagal jo naudojimo instrukciją, ne tik nebuvo rastas mažesnis žymeklio kiekis, negu yra reikalaujama pagal Žymėjimo taisykles, bet šios medžiagos iš viso nebuvo aptikta. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad Pareiškėjos Komisijai pateiktuose 5561–GOM LT10HY techniniuose duomenyse nurodyta, kad kambario temperatūroje esant apie 20°C laboratoriniai tyrimai parodė gerą GOM LT10HY stabilumą per trijų mėn. laikotarpį, taip pat geras nusėdimo stabilumas buvo pademonstruotas po trijų mėn. esant minus 25°C, esant žemoms ir kintamoms sandėliavimo temperatūroms, kai kuriais atvejais gali susiformuoti nuosėdos ir tai gali būti išspręsta kaitinant. Vadinasi, ginčo byloje aptariama žymėjimo medžiaga, nepriklausomai nuo kuro laikymo sąlygų, negalėjo iš kuro išnykti, jeigu iš tikrųjų, kaip kad įrodinėja Pareiškėja, UAB „LX“ išvežtas šildymui skirtas kuras buvo tinkamai pažymėtas.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, kad mokesčių administratorius teisingai vertino byloje surinktų įrodymų visumą ir tinkamai taikė ginčo teisinius santykius reglamentuojančias teisės normas. Ginčijamas Inspekcijos sprendimas yra teisėtas ir pagrįstas, panaikinti jį skunde nurodytais motyvais nėra teisinio pagrindo.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-12-14 sprendimą Nr. FR0682-699.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliėnė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė