



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL V. K. ĮMONĖS 2017-03-03 SKUNDO**

2017 m. gegužės 9 d. Nr. S- 102 (7-51/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršeliienės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Linos Vosyliienės

Sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui
advokatui

A. K.

mokesčių administratoriaus atstovei

J. N.

2017-04-19 posėdyje išnagrinėjusi V. K. įmonės (toliau – Pareiškėja) 2017-03-03 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-02-21 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-76, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-02-21 sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-76 patvirtino 2016-12-29 patikrinimo aktą Nr. (21.60-10)-FR0680-755, kuriuo Pareiškėjai nurodyta sumokėti į biudžetą 1486 Eur akcizus, ir 26,86 Eur akcizų delspinigius.

Skundžiamame sprendime nurodoma, kad Inspekcija atliko Pareiškėjos akcizų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2016-08-30 iki 2016-09-09 ir 2016-12-29 surašė patikrinimo aktą Nr. (21.60-10)FR0680-755, kuriame apskaičiavo 1486 Eur akcizų.

Ginčas kilo dėl Pareiškėjos laikomo 4500 l dyzelino, kurio kokybės rodikliai (sieros kiekis) neatitiko Pareiškėjos pateiktuose kuro įsigijimo dokumentuose nurodyto dyzelinio kuro kokybės rodiklių.

Operatyvaus patikrinimo metu (2016-08-29 operatyvaus patikrinimo pavedimas Nr. FR1043-6295) 2016-08-30 Pareiškėjos vadovas, registruotoje kuro talpykloje, Nr. (*duomenys neskelbtini*), esančioje (*duomenys neskelbtini*), Šiaulių r. sav., atliko laikomo dyzelino inventorizaciją. Surašyta pažyma, kurioje užfiksuotas faktiškai rastas 4500 l dyzelino kiekis. Iš

talpyklos (Nr. (*duomenys neskelbtini*)) paimtas dyzelinio kuro mėginys bei išsiųstas į Muitinės laboratoriją KN kodo bei kuro kokybės rodiklių nustatymui. Tyrimo metu nustatyta, kad dyzelino mėginyje, paimtame iš Pareiškėjai priklausančios registruotos kuro talpyklos, esantis sieros kiekis sudarė 94,4 mg/kg. Pagal Lietuvos Respublikoje vartojamų naftos produktų, biodegalų ir skystojo kuro privalomųjų kokybės rodiklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos energetikos ministro, Lietuvos Respublikos aplinkos ministro, Lietuvos Respublikos susisiekimo ministro 2010-12-22 įsakymu Nr. 1-348/D1-1014/3-742 (Lietuvos Respublikos energetikos ministro, Lietuvos Respublikos aplinkos ministro, Lietuvos Respublikos susisiekimo ministro 2014-06-25 įsakymo Nr. 1-170/D1-562/3-257-(E) redakcija) 8 punkto nuostatą, Lietuvos Respublikos teritorijoje leidžiama naudoti tik tokį dyzeliną, kurio vienas iš privalomųjų kokybės rodiklių – maksimalus sieros kiekis neviršija 10 mg/kg dyzelino.

Vadovaujantis Prekybos naftos produktais taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos energetikos ministro 2010-12-14 įsakymu Nr. 1-346 (Lietuvos Respublikos energetikos ministro 2012-03-02 įsakymo Nr. 1-41 redakcija) (toliau – Taisyklės), 28 punkto nuostatomis, naftos produktų pardavėjai kiekvienai realizuojamai šių produktų siuntai, privalo išduoti teisės aktų nustatyta tvarka įformintus šių produktų įsigijimo ir (ar) gabenimo dokumentus ir kokybę patvirtinančius dokumentus. Naftos produktų gabenimo dokumente turi būti nurodytas tos siuntos kokybės pažymėjimo (sertifikato, paso) numeris.

Mokestinio patikrinimo metu išanalizuoti Akcizų informacinėje sistemoje judėjimo apskaitos duomenys, Pareiškėjos pateikti pirminiai apskaitos dokumentai, t. y. PVM sąskaita faktūra, akcizų apskaičiavimo dokumentas (toliau – DAA) Nr. S2A0918A90559, kokybės pažymėjimas Nr. 117694. Nustatyta, kad Pareiškėja tikrinamu laikotarpiu dyzeliną įsigijo iš UAB „S1“. Dyzelinas Pareiškėjai buvo gabenamas iš UAB „S1“ priklausančio akcizais apmokestinamų prekių sandėlio, identifikacinis Nr. (*duomenys neskelbtini*), krovinio pakrovimo vieta – (*duomenys neskelbtini*), Šiauliai. Kuro kokybės pažymėjimas Nr. 117694 buvo išduotas AB „O1“. Inspekcijos sprendime akcentuota, kad Pareiškėjos pateiktame kuro talpykloje Nr. (*duomenys neskelbtini*) laikyto dyzelino kokybės pažymėjime Nr. 117694 (2016-08-17) nurodytas dyzelino parametras – faktiškas sieros kiekis dyzeline – 5,5 mg/kg, tuo tarpu operatyvaus patikrinimo metu paimto dyzelinio kuro mėginyje nustatytas 94,4 mg/kg sieros kiekis (2016-10-04 Muitinės laboratorijos tyrimo protokolas Nr. 16MLT1393).

Inspekcijos sprendime aptariamoms Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 ir 69 straipsnių nuostatos bei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika taikant minėtas MAĮ nuostatas (2004-10-27 nutartis adm. byloje Nr. A1-355/2004, 2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A602-1718/2013, 2015-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-26-602/2015).

Nustačius, kad Pareiškėja savo talpyklose laikė dyzelinį kurą, neatitinkantį privalomųjų kokybės rodiklių reikalavimų, mokesčių administratorius konstatavo, jog tai nėra tas pats Pareiškėjos iš UAB „S1“ įsigytas ir jos buhalterinėje apskaitoje apskaitytas kuras. Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjos pateikti apskaitos dokumentai nepatvirtina tikrojo ūkinės operacijos turinio. Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Pareiškėja, pažeisdama „Naftos produktų, bioproduktų ir kitų degių skystų produktų gabenimo ir laikymo taisyklių“, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2010-12-27 įsakymu Nr. VA-117, 19 punkto reikalavimą, nepateikė teisės aktų nustatyta tvarka įformintų minėtoje kuro talpykloje Nr. (*duomenys neskelbtini*), adresu: (*duomenys neskelbtini*), Šiaulių r. sav., laikyto dyzelino įsigijimo ir/ar gabenimo bei kokybės parametrus atitinkančių dokumentų, todėl buvo padaryta išvada, kad Pareiškėja kuro talpykloje laikė ir faktiškai naudojo ne iš UAB „S1“ įsigytą kurą (4500 l), kuris pagal Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo (toliau – AĮ) 2, 9, 10, 11, 37 straipsnių nuostatas nebuvo apmokestintas akcizais. Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, Pareiškėjai buvo apskaičiuota 1486 Eur akcizų.

Atsakydama į Pareiškėjos pastabą dėl Pareiškėjos savininko V. K. patraukimo administracinėn atsakomybėn pagal Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso (toliau – ATPK) 171² str. 2 dalį ir nubaudimo 868 Eur bauda be dyzelinio kuro konfiskavimo, Inspekcija sprendime pažymėjo, kad baudžiamoji/administracinė atsakomybė ir

mokestinė atsakomybė yra dvi skirtingos atsakomybės rūšys, atsirandančios skirtingais pagrindais (žr. LVAT nutartį adm. byloje Nr. A438-2100/2012; 2014-12-08 nutartį adm. byloje Nr. A602-1514/2014; 2015-03-31 nutartį adm. byloje Nr. A249-438/2015; 2015-09-23 nutartį adm. byloje Nr. A434-438/2015 ir kt.), todėl net ir priėmus išteisinamąjį nuosprendį/nutraukus administracinę teiseną mokesčių mokėtojo atžvilgiu, ši aplinkybė neturi būti vertinama kaip šalinanti Pareiškėjos mokestinę atsakomybę.

Inspekcija sprendimu patvirtino Pareiškėjai patikrinimo aktu apskaičiuotus 1486 Eur akcizus, apskaičiavo 26,86 Eur akcizų delspinigių ir, atsižvelgdama į Europos Žmogaus Teisių Teismo praktiką (byla *Franz Fischer* prieš Austriją), LVAT 2011-11-18 nutartį administracinėje byloje Nr. A143-2619/2011, neskyrė akcizų baudos pagal MAĮ 139 str. 1 dalį.

Pareiškėja pateiktu skundu nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad ginčo dyzelinio kuro įsigijimo teisėtumą patvirtina Šiaulių apylinkės teismo 2016-12-02 nutarimas, kuriame teismas konstatavo, kad „<...> V. K. pateikė teismui visus reikalingus įrodymus, patvirtinančius, kad dyzelinas buvo įsigytas iš UAB „S1“, o ne įgytas nelegaliai <...>“.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos pozicija dėl administracinės ir mokestinės teisinės atsakomybės skirtumų, nes ginčo klausimas yra susijęs ne su teisės taikymo, bet su fakto klausimu. Pareiškėja teigia neturėjusi jokio nelegaliai įsigyto kuro. Ginčo dyzelinio kuro įsigijimo iš UAB „S1“ pagal Pareiškėjos Inspekcijai pateiktus dokumentus faktas yra konstatuotas aukščiau nurodytame Šiaulių apylinkės teismo nutarime. Būtent minėtos bendrovės (UAB „S1“) išduoti kuro apskaitos dokumentų duomenys neatitiko faktinės kuro cheminės sudėties, todėl ir klausimas dėl akcizų ar kitų mokesčių mokėjimo teisingumo turi būti keliamas ne Pareiškėjos, o UAB „S1“ atžvilgiu. Pareiškėja pabrėžia, kad įsiteisėjusiu teismo nutarimu nustatytas faktinių aplinkybių vertinimas yra privalomas. Abiejuose ginčiuose dalyvavo tos pačios šalys, buvo tiriamos tos pačios aplinkybės, todėl Inspekcija neturi pagrindo teigti, jog negalėdama dalyvauti atliekamame tyrime dėl kuro įsigijimo aplinkybių, negalėjo įtakoti tyrimo eigos bei jo rezultatų.

Skunde teigiama, kad abejonės Pareiškėjos, o ne UAB „S1“, sąžiningumu pažeidžia mokesčių mokėtojų lygybės prieš įstatymą principą. Atlikus UAB „S1“ parduodamo kuro cheminę ekspertizę galbūt paaiškėtų, jog kuro dokumentai neatitinka faktinės kuro cheminės sudėties, ir visi kaltinimai Pareiškėjai būtų niekiniai. Pareiškėja laikosi pozicijos, kad Inspekcija ne tik neteisėtai ignoruoja įsiteisėjusius teismo procesinius sprendimus, pažeidžia mokesčių mokėtojų lygybės prieš įstatymą principą, bet ir šališkai atlieka savo pareigas.

Išdėstytų argumentų pagrindu Pareiškėja prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos 2017-02-21 sprendimą Nr. (21.131-31-5) FR0682-76.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjos skundo motyvus, mokesčių administratoriaus pateiktą ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Inspekcijos sprendimas yra tvirtintinas, o Pareiškėjos skundas atmetinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 1486 Eur akcizus ir 26,86 Eur akcizų delspinigių, nustačius, kad Pareiškėjos kuro talpykloje Nr. (*duomenys neskelbtini*), esančioje (*duomenys neskelbtini*), Šiaulių r. sav. (toliau – kuro talpykla), 2016-08-30 rasto 4500 l dyzelino cheminė sudėtis (tiksliau – sieros kiekis) neatitiko jos buhalterinėje apskaitoje apskaityto kuro sudėties.

Operatyvaus patikrinimo metu 2016-08-30 paėmus kuro talpykloje esančio dyzelino mėginį ir jį ištyrus, Muitinės laboratorija (2016-10-04 protokolas Nr. 16MLT1393) nustatė, kad kuro mėginyje esantis sieros kiekis sudarė 94,4 mg/kg. Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje apskaitė ginčo kuro įsigijimą iš UAB „S1“. Palyginus Muitinės laboratorijos ir Pareiškėjos pateiktų kuro įsigijimo dokumentų duomenis, nustatyta, kad ištirtame dyzeline esantis sieros kiekis (94,4 mg/kg) 17 kartų viršijo kokybės pažymėjime nurodytą sieros kiekį (5,5 mg/kg), todėl buvo prieita išvados, jog Pareiškėjos kuro talpykloje (iš kurios paimtas kuro mėginys) esantis dyzelinis kuras nėra tas pats Pareiškėjos iš UAB „S1“ įsigytas ir jos buhalterinėje apskaitoje apskaitytas kuras. Pareiškėjai nepateikus ginčo dyzelino įsigijimo ir / ar gabenimo bei kokybės parametrus atitinkančių dokumentų, buvo konstatuota, kad Pareiškėja kuro talpykloje laikė ir faktiškai naudojo kurą

(4500 l), kuris nebuvo apmokestintas akcizais, vadovaujantis AĮ 2, 9, 10, 11 ir 37 straipsnių nuostatomis.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir nurodo, kad ginčo dyzelinio kuro įsigijimą būtent iš UAB „S1“ patvirtino Šiaulių apylinkės teismas, 2016-12-02 nutarime konstatavęs, kad „<...> V. K. pateikė teismui visus reikalingus įrodymus, patvirtinančius, kad dyzelinas buvo įsigytas iš UAB „S1“, o ne įgytas nelegaliai <...>“.

Komisija, vengdama pasikartojimų, plačiau faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išsamiai išdėstytos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neapartinėja. Kadangi bylos nagrinėjimo apimtis apsprendžiama pagal Pareiškėjos pareikštus konkrečius ir aiškius reikalavimus, sprendime pasisakoma dėl Pareiškėjos skunde Komisijai nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvų.

Aplinkybių ir faktų, kurie yra priskirtini neįrodinėtų aplinkybių ir faktų kategorijai, klausimus reglamentuoja Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnis. Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad faktai, nustatyti įsiteisėjusiu teismo sprendimu vienoje administracinėje ar civilinėje byloje, iš naujo neįrodinėjami nagrinėjant kitas administracines bylas, kuriose dalyvauja tie patys asmenys. LVAT 2015-03-31 nutartyje adm. byloje Nr. A249-438/2015 konstatavo, kad teismo sprendimo priimto administracinėje ar civilinėje byloje atveju, faktų ir aplinkybių, kurie buvo nustatyti šiuo sprendimu, iš naujo nagrinėjant kitą administracinę bylą, nereikia įrodinėti. Laikoma, kad kartą jau nustatyti faktai ir aplinkybės yra atitinkantys tiesą ir jais reikia vadovautis iš naujo nagrinėjant kitą administracinę bylą.

Byloje pateiktas Šiaulių apylinkės teismo 2016-12-02 nutarimas administracinio teisės pažeidimo byloje Nr. A2.8.-3995-882/2016 (toliau – Teismo nutarimas), kuriuo V. K. už administracinio teisės pažeidimo, numatyto ATPK 171² straipsnio 2 dalyje, padarymą buvo paskirta 868 Eur bauda be dyzelinio kuro konfiskavimo. Iš teismo nutarimo matyti, kad Pareiškėjos savininkas buvo nubaustas už *biokuro, bioalyvos, naftos produktų, laikomų kuro talpyklose, apskaitos tvarkos pažeidimą*, operatyvaus patikrinimo metu nustatant, kad „*kuro talpykloje laikomam dyzeliniam kurui nuo 2016-07-29 nebuvo pildomas (nedaromi įrašai tuoj po įvykusių operacijų) pavyzdinės formos naftos produktų, bioproductų, kitų degiųjų skystų produktų apskaitos žurnalas. Tvarkant transporto priemonių bakuose naudojamų degalų apskaitą, nebuvo kaupiami duomenys pagal kiekvieną transporto priemonę atskirai taip, kad būtų galima nustatyti į atitinkamos transporto priemonės bakus įpilto ir toje transporto priemonėje naudojamo ir / ar išpilto kuro kiekį. Teismas konstatavo, kad V. K. pažeidė Naftos produktų, bioproductų, kitų degiųjų skystų produktų ir gamtinių dujų apskaitos taisyklių 14, 37¹ ir 37² punktų nuostatas“.*

Sprendžiant klausimą dėl dyzelinio kuro konfiskavimo, teismo nutarime pažymėta, kad „<...> teismas atsižvelgdamas į visas nustatytas aplinkybes mano, kad administracinėn atsakomybėn traukiamam asmeniui paskirtos nuobaudos tikslai bus pasiekti neskiriant konfiskavimo. <...> Pagal ATPK 171² straipsnio 2 dalį asmeniui atsakomybė kyla už *biokuro, bioalyvos, naftos produktų, laikomų kuro talpyklose, apskaitos tvarkos pažeidimus*. Todėl administracinio teisės pažeidimo protokole nurodyta aplinkybė dėl sieros kiekio dyzeline, šalintina iš protokolo, kadangi administracinė atsakomybė asmeniui pagal minėtą straipsnį nekyla. Kaip matyti iš Šiaulių apskrities VMI atstovės G. P. paaiškinimų, kuras patikrinimo metu bus apmokestintas akcizu, už tai administracinės atsakomybės nėra, bet reikės sumokėti už šį kurą akcizą.“

Komisijos vertinimu, Šiaulių apylinkės teismas sprendė klausimą dėl Pareiškėjos savininko atsakomybės už biokuro, bioalyvos, naftos produktų, laikomų kuro talpyklose, apskaitos tvarkos pažeidimus, o ne Pareiškėjos kuro talpykloje laikyto 4500 l dyzelinio kuro kilmės klausimą. Komisija pabrėžia, kad teismas atkreipė dėmesį į sieros kiekio ginčo dyzeline neatitikimus, tačiau plačiau šio klausimo nenagrinėjo (išbraukė šį faktą iš protokolo), kadangi pagal ATPK 171² straipsnio 2 dalį atsakomybė už tokio kuro laikymą nekyla, be to, šis kuras bus apmokestintas akcizu.

Šiame mokestiniam ginče mokesčių administratorius, 2016-08-30 iš Pareiškėjai priklausančios kuro talpyklos paėmęs dyzelinio kuro mėginį, nustatė, kad Pareiškėjos kuro talpykloje laikyto 4500 l dyzelinio kuro kokybės parametras – faktiškas sieros kiekis dyzeline, kuris pagal Muitinės laboratorijos 2016-10-04 tyrimo protokolą Nr. 16MLT1393 siekė 94,4 mg/kg,

viršijo Pareiškėjos mokesčių administratoriui pateiktame dyzelino 2016-08-17 kokybės pažymėjime Nr. 117694 nurodytą faktišką kokybės rodiklį – 5,5 mg/kg sieros kiekį. Atkreiptinas dėmesys į tai, jog pagal Lietuvos Respublikos energetikos ministro 2010-12-14 įsakymu Nr. 1-346 (2012-03-02 įsakymo Nr. 1-41 redakcija) patvirtintų Prekybos naftos produktais taisyklių reikalavimus, Lietuvos Respublikoje parduodami naftos produktai turi atitikti standartų ir Lietuvos Respublikoje vartojamų naftos produktų, biodegalų ir skystojo kuro privalomųjų kokybės rodiklių reikalavimus (taisyklių 5 punktas, 2013-10-14 įsakymo Nr. 1-201 redakcija). Pagal Lietuvos Respublikos energetikos ministro, Lietuvos Respublikos aplinkos ministro ir Lietuvos Respublikos susisiekimo ministro 2010-12-22 įsakymu Nr. 1-348/D1-1014/3-742 (2014-06-25 įsakymo Nr. 1-170/D1-562/3-257-(E) redakcija) patvirtintų Lietuvos Respublikoje vartojamų naftos produktų, biodegalų ir skystojo kuro privalomųjų kokybės rodiklių 8 punktą Lietuvos Respublikos teritorijoje leidžiama naudoti tik tokį dyzeliną, kuriame maksimalus leistinas sieros kiekis yra 10 mg/kg. Pareiškėjos laikyto dyzelinio kuro sieros kiekis beveik 10 kartų viršijo pastarąjį rodiklį, vadinasi, tokiu dyzeliniu kuru negalėjo būti prekiaujama Lietuvos Respublikoje.

Pareiškėja neginčija mokesčių administratoriaus jos patikrinimo metu konstatuotų aplinkybių, kad iš jos kuro talpyklos paimtame dyzelinio kuro mėginyje esantis sieros kiekis viršijo tiek Lietuvos Respublikos teritorijoje leidžiamą naudoti dyzelino leistiną maksimalų sieros kiekį, tiek jos mokesčių administratoriui pateiktame 2016-08-17 kokybės pažymėjime Nr. 117694 nurodytą sieros kiekį, tačiau, neatsižvelgiant į šias aplinkybes, tvirtina, jog kuro talpykloje laikė pagal mokesčių administratoriui pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus iš UAB „S1“ įsigytą kurą, kuriam iš pardavėjo (UAB „S1“) gavo AB „O1“ 2016-08-17 kokybės pažymėjimą Nr. 117694. Pareiškėja teigia, kad mokesčių administratorius turėjo patikrinti UAB „S1“ parduodamo kuro cheminės sudėties atitikimą nurodytajai pardavimo dokumentuose.

Vertinant šiuos Pareiškėjos argumentus, pažymėtina, jog iš tiesų mokestinio ginčo byloje esantys Pareiškėjos pateikti dokumentai: 2016-08-10 PVM sąskaita-faktūra Nr. SC 1071203 (4991 I), 2016-08-10 DAA Nr. S2A0918A89933, 2016-05-27 Kokybės pažymėjimas Nr. 115990, 2016-08-25 PVM sąskaita-faktūra Nr. SC 1071750 (4992 I), 2016-08-25 DAA Nr. S2A0918A90559, 2016-08-17 Kokybės pažymėjimas Nr. 117694 (atkreiptinas dėmesys į tai, kad šie dokumentai buvo pateikti mokesčių administratoriui Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu, mokesčių administratorius juos išanalizavo ir įvertino), patvirtina aplinkybes, jog Pareiškėja tikrintuoju laikotarpiu įsigijo dyzelinio kuro iš UAB „S1“, tačiau, atsižvelgiant į dėl Muitinės laboratorijos tyrimo mokesčių administratoriaus padarytas išvadas dėl dyzelinio kuro kokybės parametrų neatitikties, nėra pakankami daryti išvadą, jog Pareiškėjos ginče minimoje kuro talpykloje 2016-08-30 laikyti 4500 l dyzelinio kuro yra tapatūs Pareiškėjos iš UAB „S1“ įsigytai prekei. Komisijos vertinimu, ginčo byloje nustatytas kokybės parametrų neatitikties tarp Pareiškėjos iš UAB „S1“ įsigyto ir jos talpyklose laikyto kuro faktas buvo pakankamas pagrindas mokesčių administratoriui konstatuoti Inspekcijos viršininko 2010-12-27 įsakymu Nr. VA-117 patvirtintų Naftos produktų, bioproductų ir kitų degių skystų produktų gabenimo ir laikymo taisyklių 19 punkto (2011-06-22 įsakymo Nr. VA-79 redakcija, ūkio subjektai, laikydami eksploatuojamose kuro talpyklose naftos produktus, privalo turėti teisės aktų nustatyta tvarka įformintus šių produktų įsigijimo ir / ar gabenimo dokumentus) pažeidimą bei daryti išvadą, kad Pareiškėja 2016-08-30 laikė jos apskaitoje neapskaitytus 4500 l dyzelinio kuro ir apmokestinti šį kuro kiekį akcizais.

Pažymėtina, jog Pareiškėja ginčo byloje nepateikė jokių įrodymų, kad, paaiškėjus aplinkybėms dėl jos kuro talpyklose laikyto dyzelinio kuro kokybės reikalavimų neatitikties, ji būtų atlikusi atitinkamus veiksmus, siekdama išsiaiškinti padidėjusio sieros kiekio atsiradimo aplinkybes, reiškusį pretenzijas dyzelinio kuro pardavėjai UAB „S1“, nes, anot Pareiškėjos, būtent iš šios bendrovės įsigytas kuras buvo laikomas Pareiškėjos kuro talpykloje. Be to, kaip minėta, Pareiškėja tinkamai nepildė naftos produktų, bioproductų, kitų degių skystų produktų apskaitos žurnalo, todėl neįmanoma nustatyti į transporto priemonių bakus įpildo ir tose transporto priemonėse naudojamo ir / ar išpildo kuro kiekio.

Akcizų objektas yra apibrėžtas AĮ 2 straipsnyje. AĮ 2 str. 1 dalyje nurodyta, kurios prekės yra apmokestinamos akcizais. Tai etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, apdorotas tabakas, energiniai

produktai bei elektros energija. Kiekviena iš šių prekių yra atskirai apibrėžta AĮ 3 straipsnyje. Pagal AĮ 3 str. 13 dalį energiniai produktai – produktai, nurodyti šio Įstatymo 1 priede. Taigi, jei produktas yra klasifikuojamas KN kodu, kuris įvardytas AĮ 1 priede, jis yra energinis produktas AĮ prasme, ir pagal AĮ 2 str. 1 dalį toks produktas yra apmokestinamas akcizu. Tačiau sistemiškai taikytina ir nuostata, įtvirtinta AĮ 2 str. 2 dalyje, pagal kurią kiti energiniai produktai, negu nurodyti šio Įstatymo 2 priede (t. y. tie, kurie nurodyti AĮ 1 priede, bet nenurodyti 2 priede), tampa akcizų objektu, jeigu jie parduodami arba naudojami kaip variklių degalai, jų priedai arba kaip šildymui skirtas kuras, tačiau jiems netaikomi šio Įstatymo reikalavimai dėl prekių kontrolės ir gabenimo (reikalavimas, kad jie būtų gaminami, perdurbami, maišomi, saugomi akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje, reikalavimas, kad jie būtų gabenami tokia pačia tvarka kaip ir šio Įstatymo 2 priede nurodyti produktai, ir t. t.).

Apibendrinant, darytina išvada, jog AĮ 1 priede yra nurodyti visi energetiniais produktais laikomi produktai, kurie apmokestinami akcizu. Tačiau ne visi šiame priede išvardinti produktai iškart tampa akcizų objektu, – į priedą yra įtraukti ir tie produktai, kurių akcizai turi būti mokami tik šiuos energetinius produktus panaudojus (pardavus) kaip variklių degalus, jų priedus ar šildymo kurą. Taigi, jei tam tikras produktas yra tik AĮ 1 priede, bet jis nėra nurodytas AĮ 2 priede, jis akcizų objektu tampa tik tuo atveju, jei jis panaudojamas kaip variklių degalai, jų priedai ar šildymui skirtas kuras.

Nagrinėjamu atveju Pareiškėjos kuro talpykloje laikytas dyzelinis kuras buvo klasifikuotas KN 27102011 kodu. Šiuo kodu klasifikuoti produktai yra energiniai produktai AĮ prasme, nes kodas, kuriuo ginčo prekė buvo suklasifikuota, nurodytas AĮ 1 priedo 1 dalyje. Minėtas KN kodas nėra minimas AĮ 2 priede. Pareiškėjos laikytas kuras tampa akcizų objektu pagal AĮ 2 str. 2 dalies nuostatas tada, kai jos parduodamos arba naudojamos kaip variklių degalai, jų priedai arba kaip šildymui skirtas kuras.

AĮ 9 str. 1 d. 4 punkte nurodyta, kad 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 9 str. 1 d. 5 punktą, prievolė mokėti akcizus atsiranda už šio įstatymo 2 straipsnio 2 dalyje nurodytus energinius produktus, kai jie Lietuvos Respublikoje parduodami arba panaudojami kaip variklių degalai, jų priedai arba kaip šildymui skirtas kuras, šio įstatymo 2 straipsnio 3 dalyje nurodytus produktus, kai jie Lietuvos Respublikoje parduodami arba panaudojami kaip variklių degalai arba jų priedai.

Pagal AĮ 10 str. 8 dalies nuostatas, bet kuris asmuo, kuriam prievolė mokėti akcizus atsiranda vadovaujantis šio įstatymo 9 straipsnio 1 dalies 4 ir (ar) 5, ir (ar) 8, ir (ar) 10, ir (ar) 11 punktais, privalo ne vėliau kaip kitą darbo dieną po prievolės atsiradimo dienos pateikti akcizų deklaraciją ir joje deklaruoti mokėtiną akcizų sumą. Akcizų deklaracija pateikiama vietos mokesčių administratoriui, kurio veiklos teritorijoje asmuo registruotas mokesčių mokėtoju. Mokėtina akcizų suma, turi būti sumokėta ne vėliau, nei iki Įstatyme nurodyto akcizų deklaracijos pateikimo termino pabaigos (AĮ 12 str. 1 dalis). Vadovaujantis AĮ 11 straipsniu, už akcizais apmokestinamas prekes, už kurias pagal šį įstatymą Lietuvos Respublikoje atsiranda prievolė mokėti akcizus, mokėtina akcizų suma apskaičiuojama taikant akcizų tarifus, galiojusius prievolės atsiradimo dieną. Tikrintu laikotarpiu dyzeliniam kurui (gazoliams) buvo taikomas AĮ 37 str. 1 dalyje nustatytas 330,17 € už 1000 litrų produkto akcizų tarifas.

Ginčo dėl to, kad Pareiškėjos kuro talpykloje laikytas dyzelinis kuras buvo skirtas naudoti kaip variklių degalai nėra, todėl ginčo kuras yra akcizų objektas pagal AĮ 2 str. 2 dalį. Komisija pabrėžia, kad nagrinėjamu atveju nenustatyta, iš kokių šaltinių Pareiškėja įsigijo ginčo kurą, taip pat nepateikti dokumentai, pagrindžiantys akcizų sumokėjimą už ginčo dyzelinį kurą jį įsigyjant. Nesant įrodymų, kad už ginčo kurą akcizai buvo sumokėti jį parduodant Pareiškėjai, pareiga sumokėti akcizus už ginčo dyzelinį kurą tenka Pareiškėjai.

MAĮ 67 str. 1 ir 2 dalyse įrodinėjimo pareiga (*onus probandi*) yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo, tai yra mokesčių administratorius privalo tam tikrais duomenimis pagrįsti mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas (1 dalis), o mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus apskaičiuoto mokesčio

ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pateikti duomenis, kurie pagrįstų, kodėl mokestis ir su juo susijusios sumos yra apskaičiuotos neteisingai (2 dalis). Nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokesť ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė.

Nagrinėjamu atveju nustatyta, kad 1) Pareiškėja kuro talpykloje laikė dyzelinį kurą, neatitinkantį privalomųjų kokybės rodiklių reikalavimų (taip pat 2016-08-17 Kokybės pažymėjime Nr. 117694 nurodytų rodiklių), t. y. kurą, kuriuo neleidžiama prekiauti Lietuvos Respublikoje; 2) netinkamai tvarkė dyzelinio kuro apskaitą (nuo 2016-07-29 nepildė naftos produktų, bioproduktų, kitų degiųjų skystų produktų apskaitos žurnalo), dėl ko neįmanoma nustatyti tikslaus įsigyto ir sunaudoto kuro kiekio; 3) Pareiškėja nepateikė dokumentų, pagrindžiančių būtent ginčo dyzelinio kuro, kurio sieros kiekis sudarė 94,4 mg/kg, įsigijimą. Įvertinus ginčo medžiagą, konstatuotina, kad Inspekcija objektyviais duomenimis pagrindė Pareiškėjai nustatytą mokestinę prievolę.

Mokesčių administratoriui nustačius, kad Pareiškėjai priklausančioje kuro talpykloje laikytas dyzelinis kuras nėra tas pats Pareiškėjos iš UAB „S1“ įsigytas ir jos buhalterinėje apskaitoje apskaitytas kuras, būtent Pareiškėjai pagal MAĮ 67 str. 2 dalies nuostatas atsirado prievolė pateikti mokesčių administratoriaus išvadas paneigiančius duomenis, tačiau Pareiškėja to nepadarė.

Komisija, remdamasi tuo, kas išdėstyta, atsižvelgdama į ginčo santykių teisinį reglamentavimą ir byloje surinktų įrodymų visumą, konstatuoja, jog Inspekcija tinkamai taikė ginčo teisinius santykius reglamentuojančias teisės normas ir pagrįstai nurodė Pareiškėjai sumokėti į biudžetą akcizus. Todėl skundžiamas Inspekcijos sprendimas yra teisėtas ir pagrįstas, panaikinti jį skunde nurodytais motyvais nėra teisinio pagrindo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, 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 2017-02-21 sprendimą Nr. (21.131-31-5) FR0682-76.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 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 straipsnio 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 mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene