



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „J1“ 2017-08-04 SKUNDO**

2017 m. spalio 26 d. Nr. S-223 (7-182/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

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

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovei
mokesčių administratoriaus atstovui

R. R.
L. K.

2017 m. rugsėjo 12 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „J1“ (toliau – Pareiškėjas) 2017-08-04 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-07-25 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-297, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-07-25 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-297 patvirtino 2017-05-19 patikrinimo aktą Nr. (21.60-10) FR0680-228 ir jame papildomai apskaičiuotus 20120,77 Eur akcizus, apskaičiavo 7732,41 Eur akcizų delspinigių, skyrė 2011,99 Eur akcizų baudą.

Sprendime nurodoma, jog Inspekcijos Akcizų administravimo departamento Kontrolės ir stebėsenos skyrius atliko Pareiškėjo akcizų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo į biudžetą teisingumo pakartotinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2013-10-01 iki 2013-12-31. Pakartotinio patikrinimo metu nustatė, kad Pareiškėjas, pažeisdamas Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo (toliau – AI) 37 str. 1 dalies, 38 str. 1 dalies nuostatas, neteisėtai pritaikė mažesnę, lengvatinę akcizų tarifą ir dėl to neteisėtai sumažino mokėtiną akcizų sumą. Mokestinio patikrinimo rezultatai įforminti 2017-05-19 patikrinimo aktu Nr. (21.60-10) FR0680-228 (toliau – Patikrinimo aktas), kuriame, įvertinus nustatytus pažeidimus, Pareiškėjui papildomai apskaičiuota mokėtina akcizų suma – 20120,77 Eur.

Nurodoma, jog atlikus pirminį Pareiškėjo akcizų už laikotarpį nuo 2013-10-01 iki 2013-12-31 apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą, buvo surašytas 2014-12-17 patikrinimo aktas Nr. (21.60-10)-377-141, kuriame papildomai apskaičiuoti mokėtini 28500,93 Eur akcizai. Pareiškėjas, nesutikdamas su 2014-12-17 patikrinimo aktu Nr. (21.60-10)-

377-141, pateikė 2015-01-19 rašytines pastabas, kurias įvertinusi Inspekcija 2015-02-20 sprendimu Nr. FR0682-114 patvirtino minėtą 2014-12-17 patikrinimo aktą ir jame papildomai apskaičiuotus akcizus, papildomai apskaičiavo 3394,50 Eur akcizų delspinigių ir skyrė 2850,09 Eur akcizų baudą. Mokestinių ginčų komisiją prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2015-05-25 sprendimu Nr. S-88 (7-61/2015) patvirtino minėtą Inspekcijos 2015-02-20 sprendimą. Pareiškėjas pateikė skundą Vilniaus apygardos administraciniam teismui, kuris 2015-10-27 sprendimu adm. byloje Nr. I-9713-580/2015 skundą iš dalies tenkino – panaikino Inspekcijos 2015-02-20 sprendimą Nr. FR0682-114 ir Komisijos 2015-05-25 sprendimą Nr. S-88 (7-61/2015) bei klausimą dėl 2014-12-17 patikrinimo akto Nr. (21.60-10)-377-141 tvirtinimo perdavė iš naujo nagrinėti Inspekcijai. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT), išnagrinėjęs Inspekcijos apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2015-10-27 sprendimo, 2016-10-20 nutartimi adm. byloje Nr. A-2117-662/2016 jį atmetė ir Vilniaus apygardos administracinio teismo 2015-10-27 sprendimą paliko nepakeistą.

LVAT 2016-10-20 nutartyje adm. byloje Nr. A-2117-662/2016 pažymėjo, jog nagrinėjamu atveju pirmiausia kyla klausimas dėl Pareiškėjo prievolės skaičiuoti akcizus už ginčo mazutą (65600 kg) atsiradimo momento. Teismo vertinimu, Inspekcijos 2015-02-20 sprendime Nr. FR0682-114 iš esmės nurodyta, kad Pareiškėjo pareiga skaičiuoti akcizus atsirado išleidus šiuos produktus iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo (toliau – AMLAR), kuri (išleidimą) šis viešojo administravimo subjektas siejo su įrašų Inspekcijos akcizų informacinėje sistemoje (toliau – AIS) atlikimu.

LVAT nurodė, jog nagrinėtoje byloje nustatyta, kad 2013-10-25 Pareiškėjas AIS išrašė akcizų apskaičiavimo dokumentą (toliau – DAA) ir registravo 65600 kg mazutui taikyto AMLAR panaikinimą. Po šio veiksmo aptariamai produktai nebuvo išgabenti iš Pareiškėjui priklausančio akcizais apmokestinamų prekių sandėlio (toliau – AAP sandėlis), bet tą pačią dieną buvo sumaišyti su 27320 kg pirolizinės dervos, klasifikuojamos KN 2706 00 00 90 pozicijoje. Vėliau šis (sumaišytas) produktas buvo pilstomas į įvairias talpas (galimai maišomas su kitais produktais) ir galiausiai buvo išgabentas galutiniam jų vartotojui. Remdamasis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) 2016-06-02 sprendime byloje *Polihim*, C-355/14, pateiktu 2008-12-16 Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB, nuostatų aiškinimu, LVAT sprendė, kad, išskyrus atskirai mokesčių įstatymuose numatytus atskirus (specialius) atvejus, kurie nagrinėjamu atveju nėra taikomi, AĮ 9 str. 1 d. 1 punktas turi būti aiškinamas taip, kad AAP sandėlyje esančioms akcizais apmokestinamoms prekėms (toliau – AAP) AMLAR laikomas panaikintu Lietuvos Respublikoje jų fizinio (faktinio) išgabavimo iš šio sandėlio momentu.

LVAT nuomone, nagrinėjamu atveju tai reiškia, kad aptariamam mazutui (65600 kg) jo maišymo AAP sandėlyje su kitais produktais (*inter alia* minėta pirolizine derva) metu nebuvo panaikintas AMLAR minėtų nacionalinių ir Europos Sąjungos teisės aktų nuostatų taikymo prasme. Šio vertinimo nustatytomis aplinkybėmis negali paneigti Pareiškėjo atlikti įrašai AIS. LVAT 2016-10-20 nutartyje adm. byloje Nr. A-2117-662/2016 nurodė, kad pripažinimas, jog aptariamasis režimas ginčo produktams nebuvo panaikintas, lemia išvadą, kad Inspekcijos pateiktas reikšmingų aplinkybių vertinimas (įskaitant produktų maišymą; sudedamųjų dalių, *inter alia* minėtos pirolizinės dervos, apmokestinimą) bei ginčo teisinių santykių kvalifikavimas nėra pakankamai pagrįsti. Be to, teismas pažymėjo, jog byloje surinkti duomenys sudaro prielaidas manyti, kad aplinkybė, jog mokesčių administratorius neteisingai nustatė apmokestinimo momentą, lėmė, jog galimai nebuvo tinkamai identifikuotas ir galutinis vartojimui išleistas produktas (akcizų objektas), ypač atsižvelgiant į tai, kad mokesčių administratorius atskirai (kaip atskirus objektus) vertino mazutą ir į jį įmaišytą pirolizinę dervą.

Inspekcija, įvertinusi LVAT 2016-10-20 nutartyje adm. byloje Nr. A-2117-662/2016 išdėstytus argumentus ir nustatytus pažeidimus, vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 132 str. 2 d. 4 punktu, 2016-11-21 sprendimu Nr. 69-118 pavedė pakartotinai patikrinti Pareiškėją.

Sprendime nurodoma, jog pakartotinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas prieš importo procedūrą pagal 2013-09-20 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. ECL-04/130920-1 ir 2013-10-04 PVM sąskaitą faktūrą, serija ECO, Nr. 5 00090, iš UAB „E1“ (kodas (duomenys neskelbtini) 2013-10-04 įsigijo 65600 kg medienos apsaugos antiseptiko. Prie įsigijimo dokumentų pridėtas medienos apsaugai skirto antiseptiko gamintojo Baltarusijos bendrovės *OAO „LI“* 2013-10-02 produkto kokybės pasas Nr. 139, kuriame nurodyti kai kurie kokybės rodikliai, tačiau nenurodytas prekės KN kodas, kuris yra reikalingas prekei identifikuoti, mokėtiniems mokesčiams nustatyti bei apskaičiuoti, atliekant importo procedūrą ir įforminant importo deklaraciją. Nustatyta, kad tą pačią dieną, t. y. 2013-10-04 Pareiškėjas pagal 2013-10-01 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 2013/10/01-1 ir 2013-10-04 PVM sąskaitą faktūrą, serija PARD, Nr. 0175, pardavė UAB „A1“ (kodas (duomenys neskelbtini) prekę, kuri minėtoje sutartyje įvardyta kaip medienos apsaugos antiseptikas, visiškai atitinkantis Mazutui M-100, KN 27101964, keliamus reikalavimus, o PVM sąskaitoje faktūroje – kaip Mazutas M-100, KN kodas 27101964.

Nurodoma, jog pakartotinio patikrinimo metu (2017-03-09) Pareiškėjo buvo paprašyta paaiškinti, kokių pagrindų PVM sąskaitoje faktūroje vietoje medienos apsaugai skirto antiseptiko prekės pavadinimas buvo pakeistas į „Mazutas M-100“ ir kokių būdu buvo nustatytas nurodytas prekės KN kodas 27101964, taip pat buvo paprašyta pateikti apmokėjimo dokumentus už įsigytą ir parduotą produktą.

Pareiškėjas 2017-03-13 paaiškinime Nr. 2J-170314-3 nurodė, kad pardavimo sąskaita PARD Nr. 0175 buvo išrašyta netiksliai. Atsižvelgiant į tai, kad naftos produktų specifikaciją nurodo kokybės sertifikatas, o ne pardavimo sąskaita, reikėtų vadovautis parduoto produkto kokybės sertifikatu. Pareiškėjas taip pat nurodė, kad už pirktą ir parduotą prekę apmokėjimas pinigais nebuvo atliekamas, o UAB „J1“ atsiskaitymai su UAB „E1“ ir UAB „A1“ 2013 m. spalio–gruodžio mėn. buvo atliekami darant tarpusavio užskaitas. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad Pareiškėjo su UAB „E1“ ir UAB „A1“ sudarytose pirkimo ir pardavimo sutartyse įsipareigojama už pateiktą prekę apmokėti per 3 (tris) dienas nuo PVM sąskaitos faktūros išrašymo dienos.

Inspekcija nurodo, jog Vilniaus teritorinėje muitinėje (toliau – Vilniaus TM) UAB „A1“ 2013-10-09 įformino elektroninę importo deklaraciją Nr. 13LTVG2000IM03C2E4, kurioje nurodė, kad importuojamos AAP – 65600 kg „Mazutas M-100“, nurodytas KN kodas – 27101964, nacionalinis papildomas kodas – X306. Pateiktame 2013-10-02 produkto kokybės pase Nr. 139 nurodytas produkto pavadinimas „medienos apsaugos antiseptikas“, prekės KN kodas nenurodytas. Atsižvelgiant į nurodytas aplinkybes, kilus abejonių dėl deklaruojamo prekių KN kodo teisingumo, Vilniaus TM atliko supaprastintą mokestinį patikrinimą, kurio metu (2013-10-10) buvo paimti minėtoje elektroninėje importo deklaracijoje deklaruotos prekės „Mazutas M-100“ mėginiai tiksliai prekės KN kodui nustatyti. Muitinės laboratorija, ištyrusi prekės mėginį, surašė 2013-10-23 tyrimo protokolą Nr. 3T2008, kuriame nurodyta, kad deklaruota prekė yra juodas, nepermatomas, turintis labai aštrų specifinį kvapą skystis, kurio cheminė sudėtis būdinga mineralinėms alyvoms ir panašioms alyvoms, kurių sudėtyje dominuoja aromatiniai angliavandeniliai ir junginiai, t. y. aromatinės sudėtinės dalys; produkto sudėtyje taip pat yra alifatinių, nafteninių angliavandenilių, sieros, azoto organinių junginių bei kitų priemaišų; be biodyzelino priedo.

Išnagrinėjusi Muitinės laboratorijos gautą tyrimo rezultatą bei muitinio įforminimo metu pateiktus dokumentus, Vilniaus TM nustatė, kad 2013-10-09 elektroninėje importo deklaracijoje Nr. 13LTVG2000IM03C2E4 deklaruota prekė yra šildymui skirti gazoliai, kuri klasifikuotina TARIC 2707 99 19 00 kodu bei nurodė, jog tikslintinas prekės aprašymas į „Neapdorotos alyvos – Mazutas M-100“.

Vilniaus TM atlikto patikrinimo rezultatai buvo įforminti 2013-11-18 supaprastinto patikrinimo ataskaita Nr. 3VM192006S/10000256968 (toliau – Ataskaita), kurioje, be kita ko, nurodyta, kad, vadovaujantis AĮ 2 straipsniu ir 3 str. 13 dalimi, prekės, klasifikuojamos TARIC 2707 99 19 00 kodu, priskiriamos energiniams produktams ir yra akcizų objektas. Taip pat nurodyta, kad tirtas produktas nebuvo pažymėtas teisės aktų nustatyta tvarka. Atsižvelgdama į supaprastinto patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, Vilniaus TM konstatavo, kad minėtai

2013-10-09 elektroninėje importo deklaracijoje Nr. 13LTVG2000IM03C2E4 deklaruotai prekei, klasifikuojamai TARIC 2707 99 19 00 kodu, taikytinas AĮ 37 str. 1 dalyje nustatytas 1140 litų už 1000 litų produkto akcizų tarifas. Vilniaus TM priimta Ataskaita nusprendė taisyti 2013-10-09 elektroninėje importo deklaracijoje Nr. 13LTVG2000IM03C2E4 deklaruotų prekių kodus į KN kodą 27079919 ir į nacionalinį papildomą kodą X304, taisyti prekės aprašymą į „Neapdorotos alyvos – Mazutas M-100“ bei taikyti 1140 litų už 1000 litų produkto akcizų tarifą. Minėti duomenys ištaisyti įforminus dokumento taisymo / papildymo pažymą Nr. 13LTVM0000SPR06710.

Sprendime pažymima, kad pagal Nacionalinių papildomų Lietuvos Respublikos integruoto tarifo kodų sąrašą, patvirtintą Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) generalinio direktoriaus 2007-03-29 įsakymu Nr. 1B-240 „Dėl Nacionalinių papildomų Lietuvos Respublikos integruoto tarifo kodų sąrašo patvirtinimo“, nacionaliniu papildomu Lietuvos Respublikos integruoto tarifo kodu X304 yra klasifikuojami gazoliai arba produktai, kurie pagal AĮ apmokestinami akcizų tarifu, nurodytu AĮ 37 str. 1 dalyje, t. y. 1140 litų už 1000 litų produkto.

2013-10-09 elektroninėje importo deklaracijoje Nr. 13LTVG2000IM03C2E4 nurodyta, kad deklaruotos prekės („Mazutas M-100“) siuntėjas yra UAB „J1“, o gavėjas – UAB „A1“, kuris akcizų importo vietoje nemoka (mokėjimas atidėtas). Minėtoje deklaracijoje nurodytas nacionalinio muitinės procedūros požymio kodas 010 – prekės atleidžiamos nuo akcizų / neatsiranda prievolės mokėti akcizus (jeigu jos yra akcizų objektas), bet apmokestinamos PVM (žr. Nacionalinių muitinės procedūrų požymių kodų sąrašą, patvirtintą Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2012-10-31 įsakymu Nr. 1B-8372 „Dėl Nacionalinių muitinės procedūrų požymių kodų sąrašo patvirtinimo“).

Pažymima, kad Pareiškėjas 2013-10-15 AIS įformino AAP („Mazutas M-100“, KN kodas – 27101964) elektroninį AAP vežimo dokumentą (toliau – e-AD) ARC Nr. 13LT000000I70430KV286, kuriame, kaip to reikalauja Akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2010-08-02 įsakymu Nr. VA-88 „Dėl Akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimo taisyklių patvirtinimo“, 10 punktas, nurodė prekės tarifinės grupės kodą – 470 (skystasis kuras (mazutas), atitinkantis nustatytus požymius, orimulsija) pagal AĮ nurodytų akcizais apmokestinamų prekių tarifinių grupių kodų klasifikatorių, patvirtintą Inspekcijos viršininko 2002-06-14 įsakymu Nr. 156 „Dėl akcizais apmokestinamų prekių apskaitos“. AAP sandėlio savininko UAB „J1“ įgaliotas asmuo apskaitininkė V. R. 2013-10-16, 11:52, AIS patvirtino prekių gavimą. Tą pačią dieną Pareiškėjas jam priklausančiame AAP sandėlyje (SEED Nr. LT0A09910430S, (duomenys neskelbtini) esantį mazutą (65600 kg), kuriam taikomas AMLAR, pagal 2013-08-01 pirkimo ir pardavimo sutartį Nr. A-01/08/13 ir 2013-10-16 PVM sąskaitą faktūrą, serija AMB, Nr. 0011, nupirko iš UAB „A1“.

Sprendime taip pat pažymima, kad tas pats asmuo J. D. atstovavo UAB „A1“ ir UAB „J1“ įforminant AAP importą, paimant produkto mėginį tyrimui atlikti ir atgabenant prekes AMLAR į Pareiškėjo AAP sandėlį. Tikrinamojo laikotarpio metu abiems bendrovėms vadovavo tas pats vadovas – V. P. , šiuo laikotarpiu abi bendrovės veiklą vykdė tuo pačiu adresu – (duomenys neskelbtini).

Vilniaus TM atliekamo supaprastinto patikrinimo metu nustatė, jog žinodamas, kad 2013-10-10 buvo paimti deklaruotos prekės „Mazutas M-100“ mėginiai tiksliam prekės KN kodui nustatyti, Pareiškėjas 2013-10-25 AIS išrašė DAA Nr. S6A0991V36, kuriame nurodė prekės KN kodą – 27101964, AAP aprašymą – Mazutas M-100, AAP kiekį – 65600 kg, tarifinės grupės kodą – 470, apskaičiuotą akcizų sumą – 3411,20 Lt. Taigi Pareiškėjas apskaičiavo mokėtiną akcizų sumą, taikant AĮ 38 str. 1 dalyje nustatytą 52 litų už toną produkto lengvatinį akcizų tarifą. Minėtą AAP kiekį ir apskaičiuotą akcizų sumą Pareiškėjas įtraukė į 2013-11-27 pateiktoje Akcizų deklaracijoje FR0630 už 2013 m. spalio mėn. mokesstinį laikotarpį bendrą mokėtiną akcizų sumą ir sumokėjo.

Sprendime teigiama, jog vadovaujantis Akcizų apskaičiavimo dokumentų išrašymo ir unikalų akcizų apskaičiavimo dokumento numerio suteikimo taisyklėmis, patvirtintomis Inspekcijos viršininko 2003-03-07 įsakymu Nr. V-67 „Dėl Akcizų apskaičiavimo dokumentų išrašymo ir unikalų akcizų apskaičiavimo dokumento numerio suteikimo taisyklių patvirtinimo“, DAA unikalų numerio pirmi du simboliai žymi operacijos kodą pagal Operacijų, susijusių su akcizais apmokestinamomis prekėmis, klasifikatorių, patvirtintą Inspekcijos viršininko 2002-06-14 įsakymu Nr. 156 „Dėl akcizais apmokestinamų prekių apskaitos“. Taigi, nagrinėjamu atveju minėto DAA unikaliame Nr. S6A0991V36 nurodytas su AAP atliktos operacijos kodas S6 – AAP išleidimas į laisvą apyvartą panaikinus AMLAR ir išrašius akcizų apskaičiavimo dokumentą, tačiau neišgabenant AAP.

Nurodoma, kad Pareiškėjas, gavęs iš Vilniaus TM informaciją dėl iš importo vietos gautų ir taikant AMLAR į AAP sandėlį padėtų prekių neteisingai nurodyto AAP KN kodo ir pritaikyto akcizų tarifo ir Inspekcijos 2014-04-16 operatyvaus patikrinimo pažymą Nr. 389-87/1, kuria jam pasiūlyta deklaruoti ir sumokėti mokėtiną akcizų sumą, minėtų pažeidimų nepašalino, t. y. nepatiksino už 2013 m. spalio mėn. pateiktos Akcizų deklaracijos ir likusios mokėtinos akcizų sumos į biudžetą nesumokėjo.

Sprendime nurodoma, jog, siekiant nustatyti ginčo prekės apmokestinimo akcizais momentą, pakartotinio patikrinimo metu buvo išanalizuoti Pareiškėjo pateikti dokumentai, susiję su minėto produkto galimu maišymu ir apskaita.

Pirminio patikrinimo metu Pareiškėjas laikėsi pozicijos, kad ginčo mazutas (65600 kg) buvo sumaišytas jo AAP sandėlyje su kitais produktais (įskaitant pirolizinę dervą). Tikrinamuoju laikotarpiu galiojusių Vietos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos informavimo apie akcizais apmokestinamų prekių, už kurias akcizai sumokėti, maišymą (naudojimą, perdirbimą), taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-04-29 įsakymu Nr. VA-79 „Dėl Vietos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos informavimo apie akcizais apmokestinamų prekių, už kurias akcizai sumokėti, maišymą (naudojimą, perdirbimą), taisyklių patvirtinimo“, 3 punktas nustatė, kad asmuo ne vėliau kaip prieš 3 dienas, prieš pradėdamas gaminti naudojant, perdirbant ar maišant (toliau – operacijos) vieną ar kelias AAP, už kurias akcizai sumokėti, kai po tokių operacijų gaunama galutinė prekė atitinka AĮ 4 str. 6 dalyje nustatytas sąlygas, privalo apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai, kurios aptarnaujamoje teritorijoje bus atliekamos šios operacijos, pateikti tinkamai užpildytą Pranešimo apie akcizais apmokestinamų prekių, už kurias akcizai sumokėti, maišymą (naudojimą, perdirbimą), FR0670 formą (toliau – FR0670 forma).

Taigi, prieš pradėdamas maišyti ginčo mazutą, Pareiškėjas privalėjo mokesčių administratorių apie tai informuoti, pateikdamas FR0670 formą. Inspekcijos duomenimis, Pareiškėjas minėtos formos tikrinamuoju laikotarpiu nebuvo pateikęs. Pakartotinio patikrinimo metu Pareiškėjas pateikė 2017-03-16 paaiškinimą Nr. 2J-170316-2, kuriame nurodė, jog tikrinamuoju laikotarpiu FR0670 pranešimų neteikė.

Vadovaujantis AĮ 6 str. 2 dalimi, AAP sandėlio savininkas privalo Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka tvarkyti visų operacijų, atliekamų sandėlyje ar tiesioginio pristatymo vietoje, AAP apskaitą ir laikytis Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytų apskaitos reikalavimų. AAP sandėlių savininkų visų operacijų, atliekamų sandėlyje ar tiesioginio pristatymo vietoje, AAP apskaitos tvarką, registruotų gavėjų, laikinai registruotų gavėjų iš kitos valstybės narės gautų AAP apskaitos tvarką, registruotų siuntėjų AAP apskaitos tvarką ir AAP apskaitos žurnalo (toliau – žurnalas) pildymo tvarką nustato Akcizais apmokestinamų prekių sandėlių savininkų, registruotų gavėjų, laikinai registruotų gavėjų ir registruotų siuntėjų akcizais apmokestinamų prekių apskaitos taisyklės, patvirtintos Inspekcijos viršininko 2002-06-14 įsakymu Nr. 156 „Dėl akcizais apmokestinamų prekių apskaitos“, kurių 21 punkte nustatyta, kad visos operacijos su AAP (atgabėnimas, išgabėnimas, sunaudojimas, pagaminimas ar prekių praradimas) atliekamos sandėlyje turi būti registruojamos žurnale, kurio forma patvirtinta šiuo įsakymu.

Nurodoma, jog pakartotinio patikrinimo metu buvo atlikta Pareiškėjo pateikto naftos produktų apskaitos rezervuare Nr. 380235002 žurnalo analizė, nes ginčo produktas iš importo vietos, taikant AMLAR, buvo atgabentas į šį rezervuarą. Visi Pareiškėjo žurnalai, įskaitant ir

minėtą, yra pildomi rankiniu būdu kompiuterinės skaičiuoklės *Microsoft Excel* pagalba ir saugomi elektroninėje laikmenoje. Kadangi pildomas ne popierinis žurnalas, tikrinta, ar pateikti duomenys nėra taisomi ar keičiami, to nefiksuoiant.

Pirmasis rezervuaro Nr. 380235002 žurnalo išrašas iš Pareiškėjo elektroninės laikmenos buvo gautas atliekant operatyvų patikrinimą. Pateiktą žurnalo išrašą už laikotarpį nuo 2013-07-31 iki 2013-10-31 yra patvirtinusi Pareiškėjo buhalterė V. F., patvirtinimo data – 2014-03-29. Žurnalo apačioje nurodytos su naftos produktais atliekamų operacijų kodų reikšmės. Pirmoje žurnalo lentelės eilutėje nurodyta atliktos operacijos data – 2013-07-31; stulpelyje „Operacijos kodas“ nurodyta „IN“, kurio reikšmė „AAP prekių likučių koregavimas, atsižvelgiant į inventorizavimo duomenis“; stulpelyje „Naftos produktų likutis, T=15⁰C“ yra 0 kg. Šio žurnalo duomenimis, iki 2013-10-16 rezervuare Nr. 380235002 naftos produktų nebuvo gauta ir iš jo nebuvo išgabenta. Stulpelyje „Į kuro talpyklą atvežta naftos produktų, T=15⁰C“ nurodytas 65600 kg produktas, kurio KN kodas – 27101964; atliktos operacijos data – 2013-10-16; stulpelyje „Naftos produktų priėmimo akto numeris ir data“ nurodyta „vag. 74943622“ (geležinkelio cisternos, kurioje buvo atgabentas produktas, numeris). Stulpelyje „Iš kuro talpyklos išvežta naftos produktų, T=15⁰C“ nurodytas 65600 kg produktas, kurio KN kodas – 27101964; atliktos operacijos data – 2013-10-25; stulpelyje „Operacijos kodas“ nurodyta „PR“, kurio reikšmė „AAP, už kurias akcizai nesumokėti, praradimas“. Po minėtos operacijos stulpelyje „Naftos produktų likutis, T=15⁰C“ nurodyta 0 kg, o stulpelyje „Naftos produktų priėmimo akto numeris ir data“ nurodyta „S6A0991V36“ – 2013-10-25 AIS išrašyto unikalaus DAA numeris. Kitos operacijos data – 2013-10-31; stulpelyje „Operacijos kodas“ nurodyta „IN“, kurio reikšmė, kaip minėta, „AAP prekių likučių koregavimas, atsižvelgiant į inventorizavimo duomenis“; stulpelyje „Naftos produktų likutis, T=15⁰C“ nurodyta 0 kg. Taigi, laikotarpiu nuo 2013-07-31 iki 2013-10-31 nurodyta, kad su naftos produktais iš viso buvo atliktos 4 operacijos, tačiau nėra nurodyta, kad būtų atliktos maišymo operacijos su 65600 kg mazuto kiekiu. Už visus minėtame žurnale padarytus įrašus nurodytas atsakingas asmuo – V. R. . Kaip minėta, Pareiškėjas tikrinamu laikotarpiu taip pat neteikė FR0670 formos, kuria informuotų mokesčių administratorių apie numatomą minėto produkto maišymo operaciją. Įvertinus aptartas aplinkybes, sprendime daroma išvada, kad ginčo mazutas (65600 kg) Pareiškėjo AAP sandėlyje nebuvo sumaišytas su kitais produktais, o buvo prarastas.

Antrasis to paties rezervuaro žurnalo išrašas, Inspekcijos teigimu, buvo gautas atliekant pirmąjį Pareiškėjo mokesstinį patikrinimą. Žurnalo išrašą iš Pareiškėjo elektroninės laikmenos yra patvirtinęs bendrovės direktoriaus pavaduotojas J. P. . Šiame apskaitos žurnale nurodyta, kad per laikotarpį nuo 2013-09-30 iki 2013-10-31 buvo atlikta ne 4, o 18 operacijų su AAP. Prekių likutis 2013-09-30 buvo 0 kg, t. y. sutampa su pirmojo žurnalo išrašu, tačiau pagal antrą operaciją nurodyta, kad 65600 kg naftos produktų kiekis AAP sandėlyje buvo gautas ne 2013-10-16, o 2013-10-25, kai pagal pirmąjį žurnalo išrašą nurodyta, kad 2013-10-25 prekės buvo prarastos. Antrojo žurnalo išrašė nurodyta, kad per laikotarpį nuo 2013-10-25 iki 2013-10-31 talpoje buvo atliktos įvairios operacijos („SM“, „IS“) su naftos produktais, pvz., 2013-10-25 atvežta ir supilta 27320 kg neįvardintų naftos produktų, kurių KN kodas – 2706000090, nenurodant, nei iš kur, nei pagal kokį dokumentą jie gauti, operacijos kodas – „PR“. Inspekcija pažymi, kad pirmajame žurnalo išrašė tokia operacija nenurodyta, taip pat nenurodytos ir kitos operacijos su AAP („SM“, „IS“). Po visų operacijų 2013-10-31 rezervuare nurodytas naftos produktų likutis – 1150 kg, o pagal pirmąjį žurnalo išrašą – 0 kg.

Sprendime pažymima, kad ginčo produktas (65600 kg mazuto) iš importo vietos pagal e-AD ARC Nr. 13LT000000170430KV286 buvo gautas ne 2013-10-25 (kaip nurodyta antrajame žurnale), o 2013-10-16, prekių gavimą, kaip minėta, AIS 2013-10-16, 11:52 patvirtino Pareiškėjo apskaitininkė V. R., kuriai suteikta prisijungimo teisė prie AIS.

Įvertinus nurodytas aplinkybes, taip pat tai, kad mokesstinio patikrinimo metu Pareiškėjo pateiktame antrajame žurnale (jo išrašė) nurodyti duomenys neatitinka elektroniniuose gabenimo dokumentuose užfiksuotų aplinkybių, Inspekcijos sprendime daroma išvada, kad šis žurnalas elektroninėje laikmenoje buvo taisytas (koreguotas) ir neatspindi faktiškai Pareiškėjo atliktų operacijų su AAP. Iš aptartų aplinkybių, pasak Inspekcijos, matyti, kad taisymai žurnale buvo

atlikti po operatyvaus patikrinimo, t. y. po žurnalo pirmojo išrašo pateikimo operatyviam patikrinimui (2014-03-29 išrašo patvirtinimo data). Atsižvelgiant į tai, Inspekcija nurodo neturinti pagrindo vadovautis antrajame žurnale nurodytais įrašais apie naftos produktų apskaitą, todėl remiasi operatyvaus patikrinimo metu pateiktais AAP apskaitos duomenimis (MAĮ 10 straipsnis).

Nurodoma, jog Pareiškėjo pateiktame pirmajame žurnale užfiksuota, kad 65600 kg produkto, kurio KN kodas – 27101964, 2013-10-25 buvo prarastas (stulpelyje „Operacijos kodas“ nurodyta „PR“, kurio reikšmė „AAP, už kurias akcizai nesumokėti, praradimas“). AĮ 9 str. 1 d. 2 punkte nurodyta, kad prievolė mokėti akcizus Lietuvos Respublikoje atsiranda už AAP, prarastas Lietuvos Respublikos AAP sandėlyje, už Lietuvos Respublikoje gabenimo metu prarastas prekes. Vadovaujantis to paties straipsnio 5 dalimi, prievolė mokėti akcizus už AAP sandėlyje prarastas ar sunaudotas prekes tenka AAP sandėlio, kuriame jos prarastos ar sunaudotos, savininkui. AAP sandėlio savininko, registruoto gavėjo ir registruoto siuntėjo mokesstinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo, kuriam pasibaigus, iki kito mėnesio 15 dienos AAP sandėlio savininkas, registruotas gavėjas ir registruotas siuntėjas privalo vietos mokesčių administratoriui, kurio veiklos teritorijoje yra AAP sandėlis, registruotas gavėjas ar registruotas siuntėjas yra registruotas mokesčių mokėtoju, pateikti akcizų deklaraciją ir jos priedus (AĮ 10 str. 1 dalis). Vadovaujantis AĮ 12 str. 1 dalimi, 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 AAP sandėlis, surenkamąją sąskaitą.

AĮ 11 straipsnyje nustatyta, kad už AAP, už kurias pagal šį įstatymą Lietuvos Respublikoje atsiranda prievolė mokėti akcizus, mokėtina akcizų suma apskaičiuojama taikant akcizų tarifus, galiojusius prievolės atsiradimo dieną. Tuo atveju, kai AAP prarandamos ir jų praradimo dienos nustatyti neįmanoma, mokėtina akcizų suma apskaičiuojama taikant akcizų tarifus, galiojusius prekių praradimo nustatymo dieną.

Nagrinėjamu atveju, pasak Inspekcijos, Pareiškėjo mokėtina akcizų suma apskaičiuotina taikant akcizų tarifus, galiojusius 2013-10-25. Vilniaus TM Ataskaitoje konstatavo, kad ginčo prekė klasifikuojama TARIC 2707 99 19 00 kodu ir nebuvo pažymėta teisės aktų nustatyta tvarka, todėl taikytinas AĮ 37 str. 1 dalyje nustatytas 1140 litų už 1000 litrų produkto akcizų tarifas.

Pareiškėjas, siekdamas paneigti ginčo prekėms Vilniaus TM nustatytą KN kodą, kad joms būtų taikomas lengvatinis akcizų tarifas, kartu su rašytinėmis pastabomis pateikė Lenkijos bendrovės *I. R. Sp. z o.o.* laboratorijos 2013-12-03 kokybės ataskaitą Nr. 01/116/UBE/IRE/2013 (kopiją su vertimu į lietuvių kalbą), kaip įrodymą, paneigiantį Muitinės laboratorijos 2013-10-23 tyrimo protokole Nr. 3T2008 išdėstytas išvadas.

Tyrimų metu galiojusį 1992-10-12 Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, ir 1993-07-02 Komisijos reglamento (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2913/92, nustatančio Bendrijos muitinės kodeksą, įgyvendinimo nuostatas, taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklių (toliau – Taisyklės) 6 punkte buvo nustatyta, kad taikant Kombinuotąją nomenklatūrą, Europos Bendrijos integruoto tarifo (TARIC) nomenklatūrą ir kitas pagal Kombinuotąją nomenklatūrą ir jos pagrindu sudarytas prekių nomenklatūras Lietuvos Respublikoje, kai prekių klasifikavimui ir ekspertizei būtini laboratoriniai tyrimai, remiamasi tik Muitinės laboratorijos arba nešališkos, kompetentingos institucijos akredituotos (sertifikuotos) tyrimų laboratorijos, įgaliotos tirti atitinkamas prekes, išvadomis. Taigi Taisyklių 6 punktas nustato įrodymų leistinumo kriterijus tais atvejais, kai prekių klasifikavimui pagal TARIC nomenklatūrą yra reikalingas laboratorinis tyrimas, t. y. specialiomis žiniomis pagrįsta išvada. Atsižvelgiant į šias teisės nuostatas, išvadą, kuri gali būti pagrindas prekės kodo pagal TARIC nomenklatūrą nustatymui, gali pateikti tik Muitinės laboratorija arba nešališkos, kompetentingos institucijos akredituota (sertifikuota) tyrimų laboratorija, įgaliota tirti atitinkamas prekes (LVAT 2013-10-07 nutartis adm. byloje Nr. A442-1156/2013, 2015-06-29 nutartis adm. byloje Nr. A-1269-442/2015, 2015-12-16 nutartis adm. byloje Nr. A-1853-442/2015).

Pareiškėjas taip pat pateikė Lenkijos akreditacijos centro minėtai Lenkijos bendrovės laboratorijai išduoto sertifikato kopiją (su vertimu į lietuvių kalbą), tačiau nepateikė duomenų apie

akreditavimo sritį, todėl, pasak Inspekcijos, neaišku, ar ši laboratorija turėjo teisę naudoti jos 2013-12-03 kokybės ataskaitoje nurodytus metodus, atlikdama ginčo produkto mėginio tyrimą.

Sprendime pažymima, kad nagrinėjamu atveju buvo pažeista mėginio pavyzdžio perdavimo tirti tvarka, reglamentuota Skystų energinių produktų, etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų mėginių paėmimo taisyklėse, patvirtintose Inspekcijos viršininko 2011-01-14 įsakymu Nr. VA-5 „Dėl Skystų energinių produktų, etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų mėginių paėmimo taisyklių patvirtinimo ir kai kurių įsakymų pripažinimo netekusiais galios“. Minėtų taisyklių 27 punkte nurodyta, kad mėginio pavyzdys į akredituotą laboratoriją turi būti pristatytas ne vėliau kaip per 10 darbo dienų nuo jo paėmimo; vadovaujantis šių taisyklių 29 punktu, mėginio pavyzdį akredituotai laboratorijai turi siųsti Inspekcija, o ne mokesčių mokėtojas ar dar kitas asmuo; Inspekcija, siųsdama mėginio pavyzdį akredituotai laboratorijai, turi pridėti lydraštį (kartu su mėginio paėmimo tirti aktu, plombavimo aktu, kokybės sertifikatais (jei jie yra), kuriame nurodoma, kokiems tikslams turi būti atlikti laboratoriniai tyrimai, kokie rodikliai turi būti nustatyti (pvz., produkto KN kodas); pagal 31 punktą akredituota laboratorija turi užregistruoti mėginio priėmimo faktą. Vilniaus TM mėginio ėmimo protokolas Nr. 13VG201096 surašytas 2013-10-10. Iš Lenkijos bendrovės *I. R. Sp. z o.o.* laboratorijos 2013-12-03 kokybės ataskaitos Nr. 01/116/UBE/IRE/2013 matyti, kad mėginį šiai laboratorijai pristatė UAB „A1“, tačiau nėra aišku kada, nes nėra pateikta duomenų apie mėginio priėmimo fakto užregistravimą šioje laboratorijoje, nurodyta tik bandymo data – 2013-12-03.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad, lyginant Muitinės laboratorijos ir Lenkijos bendrovės *I. R. Sp. z o.o.* laboratorijos atliktų tyrimų rezultatus, matyti, jog skiriasi tirta produkto tankis, esant 15°C temperatūrai, ir distiliato kiekis, esant 250°C temperatūrai.

Atsižvelgiant į nurodytas aplinkybes sprendime konstatuojama, kad nėra pakankamų duomenų, jog Lenkijos bendrovės *I. R. Sp. z o.o.* laboratorijos 2013-12-03 kokybės ataskaita Nr. 01/116/UBE/IRE/2013 buvo parengta būtent tam pačiam produktui, kuris buvo pateiktas Muitinės laboratorijai, todėl šios bendrovės laboratorijos tyrimo rezultatai (kokybės ataskaitoje nurodytas nustatytas produkto KN kodas – 2707 99 99) vertinami kritiškai.

Pareiškėjas, vadovaudamasis AĮ 38 str. 2 dalimi ir 37 str. 2 dalimi, nurodo, kad šildymui skirtoms prekėms, pažymėtoms AĮ 44 straipsnyje nustatyta tvarka, taikomas 21,14 euro (73 litų) už 1000 litrų produkto akcizų tarifas. Remdamasis LVAT praktika, Pareiškėjas nurodo, kad prekė, klasifikuota KN kodu 2707 99 99 00, privalėjo būti pripažinta kaip žymima. Atkreipia dėmesį į tai, kad 2013-10-25 prekė, klasifikuojama KN 27079999, nebuvo įtraukta į žymėjimo tvarką, kuri leido pasinaudoti akcizų lengvata. Atsižvelgdamas į tai, kad ginčo prekė yra skirta šildymui, Pareiškėjas teigia, kad jai turėtų būti taikomi lengvatiniai akcizai, nors ji ir nėra pažymėta. Žymėjimo tvarkoje šio kodo nurodyta nebuvo, todėl prievolės žymėti Pareiškėjas neturėjo. Remiantis LVAT praktika, teisinio reguliavimo spraga, t. y. poįstatyminis aktas negali riboti teisės į lengvatą, nustatytą įstatymu.

Nors Pareiškėjas teisingai nurodo, kad 2013-10-25 galiojusioje Kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, žymėjimo tvarkoje, patvirtintoje Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2002-06-03 įsakymu Nr. 193 „Dėl kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, žymėjimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Žymėjimo tvarka), prekė, klasifikuojama KN kodu 27079999, nebuvo nurodyta, tačiau atsižvelgiant į tai, kad Lenkijos bendrovės *I. R. Sp. z o.o.* laboratorijos 2013-12-03 kokybės ataskaitoje Nr. 01/116/UBE/IRE/2013 nurodyti duomenys vertinami kritiškai, Inspekcija šia Pareiškėjo nurodyta teismų praktika nurodo nesivadovaujanti.

Sprendime atkreipiamas dėmesys į tai, kad Pareiškėjo nurodytose LVAT nutartyse, t. y. 2014-12-11 nutartyje adm. byloje Nr. A261-852/2014 ir 2015-04-09 nutartyje adm. byloje Nr. A-1465-442/2015 konstatuota, jog prekė, klasifikuota KN kodu – 2707 99 99 00, nėra numatyta Žymėjimo tvarkos 1 priedo 2.1 punkte, kaip žymėtinas kuras, nors pagal anksčiau pateiktą energinių produktų vertinimą prekė, klasifikuota KN kodu 2707 99 99 00, privalėjo būti pripažinta kaip žymima. Tokią situaciją LVAT vertino kaip teisinio reguliavimo spragą, ribojančią pareiškėjo teisę pasinaudoti akcizų lengvata, numatyta AĮ 37 str. 2 dalyje. LVAT minėtose nutartyse pažymėjo, kad dėl teisinio reguliavimo spragos pareiškėjas negalėjo pažymėti minėtos prekės, nes

tokia tvarka nebuvo nustatyta, ir formaliai neteko teisės į lengvatą, tačiau poįstatyminis aktas negali riboti teisės į lengvatą, nustatytą įstatymu.

MAĮ 2 str. 9 dalyje mokesčio lengvata apibrėžiama kaip mokesčių mokėtojai ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis. LVAT savo praktikoje yra pabrėžęs, kad mokesčio lengvatos sąlygos negali būti aiškinamos plečiamai, todėl 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. A575-1883/2013). Nagrinėjamu atveju Pareiškėjas nepagrindė, jog ginčo produktui taikytinas pastabose nurodytas lengvatinis akcizų tarifas – 73 litai už 1000 litrų produkto.

Pažymima, kad 2013-10-25 galiojusios Žymėjimo tvarkos 1 priede prekė, klasifikuojama KN kodu – 2707 99 19, kurį nustatė Vilniaus TM ir kuriuo šiuo atveju turi būti vadovujamasi, buvo aiškiai nurodyta. Taigi, priešingai nei minėtose LVAT išnagrinėtose bylose, Pareiškėjo teisė pasinaudoti akcizų lengvata nebuvo apribota.

Inspekcija sprendime cituoja LVAT 2014-11-03 nutartį adm. byloje Nr. A602-879/2014 ir nurodo, jog šiuo atveju ginčo produktas nebuvo pažymėtas teisės aktų nustatyta tvarka (dėl to ginčo nėra), todėl turi būti taikomas AĮ 37 str. 1 dalyje nustatytas 1140 litų už 1000 litrų produkto akcizų tarifas.

Sprendime nurodoma, jog pagal Muitinės laboratorijos tyrimo rezultatus perskaičiavus 65600 kg AAP kiekį į litrus (65600 kg / 1026 kg/m³ (tankis 15⁰C temperatūroje) x 1000), gaunama 63938 litrų. Pritaikius 1140 Lt už 1000 litrų produkto akcizų tarifą, priskaičiuota mokėtina 72889 Lt akcizų suma. Pareiškėjas už nurodytą AAP kiekį, pritaikęs 52 Lt už toną produkto akcizų tarifą, yra pateikęs už 2013 m. spalio mėn. Akcizų deklaraciją FR0630 ir sumokėjęs 3411 Lt. Neapskaičiuota, nedeklaruota ir į biudžetą nesumokėta akcizų suma sudaro: 69478 Lt (72889 Lt – 3411 Lt). Įvertinus Patikrinimo akte nurodytą 5 Lt akcizų permoką, gauta mokėtina į biudžetą akcizų suma – 69473 Lt (20120,77 Eur).

Taip pat nurodoma, kad AAP sandėlio savininkas, priimdamas AAP taikant AMLAR į sandėlį, prisiima ir atsakomybę už teisingą šių prekių apskaitą, atitikimą tarifinei grupei, tinkamą akcizų tarifo pritaikymą bei savalaikį akcizų deklaravimą ir sumokėjimą, kai AAP išleidžiamos į laisvą apyvartą panaikinus AMLAR ar jas praradus. Atsižvelgiant į tai, netgi tuo atveju, jei būtų laikoma, kad ginčo AAP buvo ne prarastos, o 2013-10-25 išleistos į laisvą apyvartą, kaip nurodyta Pareiškėjo 2017-06-20 rašytinėse pastabose, situacijos teisiniam vertinimui ši aplinkybė neturėtų reikšmės, nes, vadovaujantis AĮ 9 str. 1 d. 1 punkto ir 4 dalies nuostatomis, prievolė mokėti nedeklaruotą ir nesumokėtą 69473 Lt (20120,77 Eur) akcizų sumą vis tiek tektų AAP sandėlio savininkui – UAB „J1“.

Inspekcija sprendime vadovujasi AĮ 22 str. 1 dalies, MAĮ 96 str. 1 d. 2 punkto, 97 str. 2 dalies nuostatomis ir nurodo, jog mokesčių mokėtojai neįvykdžius savo pagrindinės prievolės laiku sumokėti akcizus, atsiranda nauja prievolė – sumokėti delspinigius už pradelstą laikotarpį. Vadovaujantis AĮ 10 str. 1 dalies nuostatomis, Pareiškėjas privalėjo kitą darbo dieną po prievolės atsiradimo (2013-11-15) pateikti akcizų deklaraciją ir sumokėti akcizą. Pareiškėjai nesumokėjęs 69473 Lt akcizų, vadovaujantis MAĮ 96 str. 1 d. 2 punktu ir 97 str. 2 dalimi, už laikotarpį nuo 2013-11-16 iki 2017-05-19 apskaičiuota 26698 Lt (7732,41 Eur) akcizų delspinigių. Sprendime vadovujamasi baudų už mokesčių įstatymų pažeidimus skyrimą reglamentuojančio MAĮ 139 str. 1 dalimi ir nurodoma, jog atsižvelgiant į Patikrinimo akte išdėstytą pažeidimo pobūdį, į tai, jog Pareiškėjas pakartotinio mokesčio patikrinimo metu teikė paaiškinimus ir bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi bei nenustačius baudą didinančių aplinkybių, Pareiškėjui nuo papildomai apskaičiuotos 69473 Lt akcizų sumos skirtina 10 proc., t. y. 6947 Lt (2011,99 Eur) akcizų bauda.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos 2017-07-25 sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-297 ir 2017-08-04 skunde nurodo, jog mokesčių administratorius, siekdamas nustatyti apmokestinimo akcizais momentą, atliko pateiktų dokumentų analizę. Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Pareiškėjas, prieš pradėdamas maišymą, nepateikė FR0670 formos, kuri turėjo būti pateikta remiantis tuo metu galiojusių teisiniu reglamentavimu. Be to, mokesčių administratorius nurodė, kad operatyvaus patikrinimo metu buvo teiktas vienas rezervuaro Nr. 380235002 žurnalas, o pirminio patikrinimo metu kitas šio rezervuaro žurnalas. To pasėkoje, atsižvelgęs į e-AD ARC Nr. 13LT000000I70430KV286, pagal kurį produktas gautas ne 2013-10-25, kaip kad nurodyta pirminio patikrinimo metu teiktame rezervuaro Nr. 380235002 žurnale, bet 2013-10-16, mokesčių administratorius rėmėsi operatyvaus patikrinimo metu teikto rezervuaro Nr. 380235002 žurnalo duomenimis. Pagal pastaruosius, 65600 kg mazuto buvo prarasta 2013-10-25.

Pareiškėjo teigimu, rezervuaro Nr. 380235002 žurnale nurodytos ginčo prekės atvežimo į AAP sandėlių datos neatitikimas su e-AD ARC Nr. 13LT000000I70430KV286 data negali būti pagrindas nesiremti žurnalu, teiktu pirminio patikrinimo metu. Juolab kad antrąjį žurnalą patvirtino direktoriaus pavaduotojas. Vertinant susiklosčiusią situaciją (mokesčių administratoriaus poziciją dėl žurnalų), pasak Pareiškėjo, darytina išvada, jog mokesčių administratorius pirminio patikrinimo metu buvo subjektyvus ir, siekdamas apmokestinti didesnę prekių kiekį, nevertino žurnalų, bet tiesiog pasirėmė jam palankesniu. Atkreipiamas dėmesys į tai, jog operatyvaus patikrinimo metu gautus duomenis mokesčių administratorius jau turėjo pirminio patikrinimo metu. Atsižvelgiant į tai, nėra pagrindo apmokestinti Pareiškėją remiantis AĮ 9 str. 1 d. 2 punktu, t. y. už AAP sandėlyje prarastas prekes.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad ginčo prekės kokybės ataskaita Nr. 01/116/UBE/IRE/2013 (toliau – Kokybės ataskaita), kurioje nurodyta ginčo prekės KN kodas 27079999, yra vertintina kritiškai, nes nepateikta laboratorijos akreditacijos sritis, pažeistos Mėginių ėmimo taisyklės, skiriasi Kokybės ataskaitoje ir Muitinės laboratorijos ataskaitoje nurodyti tankis ir distiliato kiekis, todėl nėra aišku, ar tai ginčo prekės mėginio tyrimo rezultatai.

Skunde Pareiškėjas nurodo kreipęsis į laboratoriją dėl akreditacijos srities ir kai tik pastaroji informacija bus gauta, Pareiškėjas ją pateiks. Atkreipiamas dėmesys į tai, jog jei laboratorija, kuri neginčytinai akredituota pagal tą patį standartą kaip ir Muitinės laboratorija, nebūtų akredituota pagal reikiamą sritį, ji ir negalėtų atlikti reikiamų tyrimų bei nustatyti KN kodo.

Mėginių ėmimo taisyklių 27, 29 ir 31 punktai nėra pažeisti, kaip kad teigia mokesčių administratorius, nes, pasak Pareiškėjo, šios taisyklės reglamentuoja mokesčių administratoriaus teises ir pareigas imant mėginius. Remiantis Mėginių ėmimo taisyklių 8 punktu, mėginį sudaro 3 mėginio pavyzdžiai, iš kurių vienas pavyzdys turi būti pristatomas į akredituotą laboratoriją, o antras ir trečias paliekami mokesčių mokėtojui ar jo įgaliotam asmeniui. Taigi, vienas mėginys visais atvejais paliekamas mokesčių mokėtojui. Nagrinėjamu atveju mėginys imtas Lietuvos Respublikos muitinės, o ne mokesčių administratoriaus, todėl, pasak Pareiškėjo, vadovautis skundžiamame sprendime nurodytomis Mėginių ėmimo taisyklėmis nėra pagrindo.

Skunde nurodoma, jog vien faktas, kad Kokybės ataskaitoje ir Muitinės laboratorijos tyrimo protokole du parametrai nesutampa, nėra pagrindas vertinti Kokybės ataskaitą kritiškai ir ja nesiremti. Juolab kad joje nurodytas sąsajumas su ginčo preke, t. y. mėginio numeris, suteiktas muitinės įstaigos. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, nėra pagrindo nesiremti Kokybės ataskaita.

Pareiškėjas skunde pažymi, kad mokesčių administratorius nurodė, jog nors Pareiškėjas ir teisingai nurodo, kad 2013-10-25 galiojusioje Žymėjimo tvarkoje prekė, klasifikuojama KN kodu 27079999, nebuvo nurodyta, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad Lenkijos bendrovės *I. R. Sp. z o.o.* laboratorijos 2013-12-03 kokybės ataskaitoje Nr. 01/116/UBE/IRE/2013 nurodyti duomenys vertinami kritiškai, Inspekcija šia Pareiškėjo nurodyta teismų praktika nesivadovauja. Tačiau Kokybės ataskaita neturėtų būti vertinama kritiškai, todėl mokesčių administratorius, Pareiškėjo nuomone, turėjo remtis toliau nurodyta praktika.

Patikrinimo akte, remiantis Lietuvos Respublikos muitinės pateikta informacija, nurodyta, kad prekės aprašymas tikslintinas į „Neapdorotos alyvos – Mazutas M-100“, taip pat nurodyta, kad prekės skirtos šildymui. Taigi, nėra ginčo, kad Mazutas M-100 yra skirtas šildymui. AĮ 37 str. 2

dalyje bei 38 str. 2 dalyje numatyta, kad prekėms, skirtoms šildymui ir pažymėtoms AĮ 44 straipsnio tvarka, taikomas 21,14 Eur už 1000 litrų produkto akcizų tarifas (65600 kg mazuto) išleidimo į laisvą apyvartą metu taip pat galiojo šios nuostatos). Remiantis LVAT praktika (adm. byla Nr. A-1465-442/2015 (2015-04-09); adm. byla Nr. A261-852/2014), prekė, klasifikuota KN kodu 2707 99 99 00, privalėjo būti pripažinta kaip žymima. Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad šiuo metu prekė, klasifikuojama KN 27079999 kodu, yra įtraukta į Žymėjimo tvarką, tačiau nagrinėjimu atveju išleidimo į laisvą apyvartą metu, t. y. 2013-10-25, prekė nebuvo įtraukta į Žymėjimo tvarką (2002-06-03 įsakymu Nr. 193 patvirtintų Kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, žymėjimo taisyklių 1 priedo 2.1 punktas (atitinkama redakcija), kuris leido pasinaudoti akcizų lengvata).

Skunde tvirtinama, jog, atsižvelgiant į tai, kad prekės (65600 kg mazuto) yra skirtos šildymui (tai nurodoma pačiame Patikrinimo akte), prekei, klasifikuojamai KN 27079999 kodu, turėtų būti taikomas lengvatinis akcizas, nors ji ir nėra pažymėta, nes Žymėjimo tvarkoje šio kodo nurodyta nebuvo, todėl prievolės žymėti Pareiškėjas ir neturėjo. Visgi, remiantis aukščiau nurodyta LVAT praktika, teisinio reguliavimo spraga, t. y. poįstatyminis aktas negali riboti teisės į lengvatą, nustatytą įstatymu.

Remiantis MAĮ 6 straipsniu, 8 str. 3 dalimi, 10 straipsniu, skunde nurodoma, jog mokesčių administratorius privalo vadovautis protingumo ir teisingumo, turinio viršenybės prieš formą principais, kas reiškia, jog mokesčių administratorius neturi tik formaliai vertinti situaciją ir formaliai 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 Pareiškėjui palankios aplinkybės. Pabrėžiama, jog mokesčių administratorius kaip viešojo administravimo subjektas privalo remtis viešojo administravimo principu – objektyvumu, kuris reiškia, kad visos teisiškai svarbios aplinkybės privalo būti išnagrinėtos objektyviai.

Skunde tvirtinama, jog atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, prekėms (65600 kg mazuto) turi būti taikytinas lengvatinis akcizų tarifas – 21,14 Eur už 1000 litrų produkto.

Remiantis išdėstytomis aplinkybėmis, protingumo, sąžiningumo ir teisingumo, viešojo administravimo principais bei vadovaujantis MAĮ 155 str. 4 dalimi, skunde prašoma panaikinti Inspekcijos 2017-07-25 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-297.

Komisija konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas tenkintinas, ginčijamas Inspekcijos 2017-07-25 sprendimas Nr. (21.131-31-5) FR0682-297 naikintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuotų akcizų bei šio mokesčio delpinigių ir baudos pagrįstumo mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėjas nepagrįstai ginče aptariamą akcizinę prekę – 65600 kg mazuto apmokestino lengvatiniu akcizų tarifu ir dėl to neteisėtai sumažino į valstybės biudžetą mokėtinus akcizus.

Nagrinėjant šį mokestinį ginčą svarbu pažymėti, jog skundžiamas Inspekcijos 2017-07-25 sprendimas Nr. (21.131-31-5) FR0682-297 buvo priimtas atlikus pakartotinį Pareiškėjo 2013-10-01–2013-12-31 laikotarpio akcizų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo į biudžetą teisingumo patikrinimą, nes Vilniaus apygardos administracinis teismas 2015-10-27 sprendimu panaikino ankstesnį Inspekcijos 2015-02-20 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. FR0682-114 (taip pat ir Komisijos 2015-05-25 sprendimą Nr. S-88 (7-61/2015) ir 2014-12-17 patikrinimo akto Nr. (21.60-10)-377-141 tvirtinimo klausimą perdavė centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. LVAT 2016-10-20 nutartimi adm. byloje Nr. A-2117-662/2016 nurodytąjį Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimą paliko nepakeistu.

Kaip matyti iš minėto LVAT sprendimo, teisėjų kolegija, išnagrinėjusi Pareiškėjo inicijuoto mokestinio ginčo klausimą dėl jam apskaičiuotų akcizų ir su juo susijusių sumų pagrįstumo, konstatavo, kad nagrinėjamu atveju pirmiausia yra kilęs klausimas dėl Pareiškėjo prievolės skaičiuoti akcizus už ginčo mazutą (65600 kg) atsiradimo momento. Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjo pareiga skaičiuoti akcizą atsirado išleidus šiuos produktus iš akcizų mokėjimo laikino

atidėjimo režimo, kurį (išleidimą) šis viešojo administravimo subjektas siejo su įrašų Akcizų informacinėje sistemoje (AIS) atlikimu. Nustatyta, kad 2013-10-25 Pareiškėjas Akcizų informacinėje sistemoje (AIS) išrašė akcizų apskaičiavimo dokumentą ir registravo 65600 kg mazutui taikyto akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo panaikinimą. Po šio veiksmo aptariamai produktai nebuvo išgabenti iš Pareiškėjui priklausančio akcizais apmokestinamų prekių sandėlio, bet tą pačią dieną buvo sumaišyti su 27320 kg pirolizinės dervos, klasifikuojamos KN 2706 00 00 90 pozicijoje. Vėliau šis (sumaišytas) produktas buvo pilstomas į įvairias talpas (galimai maišomas su kitais produktais) ir galiausiai buvo išgabentas galutiniam jų vartotojui.

LVAT teisėjų kolegija minėtoje nutartyje, atsižvelgusi į ESTT praktiką aiškinant 2008-12-16 Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB (toliau – ir Akcizų direktyva) nuostatas, konstatavo, kad, išskyrus atskirai mokesčių įstatymuose numatytus atskirus (specialius) atvejus, kurie nagrinėjami atveju nėra taikomi, AĮ 9 str. 1 d. 1 punktas (2010-04-01 įstatymo Nr. XI-722 redakcija), numatantis, kad „*prievolė mokėti akcizus Lietuvos Respublikoje atsiranda už akcizais apmokestinamas prekes, kurioms Lietuvos Respublikoje panaikintas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas (t. y. už iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio išgabentas prekes, kurioms netaikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas <...>)*“. Šio punkto nuostatos taikomos ir toms akcizais apmokestinamoms prekėms, kurioms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas panaikinamas pažeidžiant teisės aktų nustatytus reikalavimus“, turi būti aiškinamas taip, kad akcizų apmokestinamajame sandėlyje esančioms akcizais apmokestinamoms prekėms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas laikomas panaikintu Lietuvos Respublikoje jų fizinio (faktinio) išgabavimo iš šio sandėlio momentu. Tai, LVAT teisėjų kolegijos vertinimu, nagrinėjami atveju reiškia, kad aptariamam mazutui (65600 kg) jo maišymo akcizų apmokestinamajame sandėlyje su kitais produktais (*inter alia* minėta pirolizine derva) metu nebuvo panaikintas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas minėtų nacionalinių ir Europos Sąjungos teisės aktų nuostatų taikymo prasme. Šio vertinimo tokiais aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, negali paneigti pareiškėjo atlikti įrašai Akcizų informacinėje sistemoje (AIS, MAĮ 10 straipsnis).

LVAT pažymėjo, kad, kaip matyti iš tikrinamo Inspekcijos sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo turinio, vertinimas, jog ginčo mazutui, jam esant akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje, buvo panaikintas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, buvo esminė aplinkybė, nulėmusi sprendimą apskaičiuoti pareiškėjo mokėtinus ginčo mokesčius ir su jais susijusias sumas. Apeliaciniame skunde dėstomus argumentus dėl pirmosios instancijos teismo sprendimo nepagrįstumo (neteisėtumo) atsakovas taip pat iš esmės grindžia vertinimu, jog ginčo produktai buvo maišomi išleidus juos vartoti. Pripažinimas, jog aptariamasis režimas ginčo produktams visgi nebuvo panaikintas, lemia išvadą, kad atsakovo pateiktas reikšmingų aplinkybių vertinimas (įskaitant produktų maišymą; sudedamųjų dalių, *inter alia* minėtos pirolizinės dervos, apmokestinimą) bei ginčo teisinių santykių kvalifikavimas nėra pakankamai pagrįsti. LVAT taip pat pažymėjo, kad, kaip iš esmės teisingai nurodė pirmosios instancijos teismas, byloje surinkti duomenys sudaro prielaidas manyti, kad aplinkybė, jog mokesčių administratorius neteisingai nustatė apmokestinimo momentą, lėmė, jog galimai nebuvo tinkamai identifikuotas ir galutinis vartojimui išleistas produktas (akcizo objektas), ypač atsižvelgiant į tai, jog mokesčių administratorius atskirai (kaip atskirus objektus) vertino mazutą ir į jį įmaišytą pirolizinę dervą.

Atsižvelgdamas į tai, kad būtent mokesčių administratoriui tenka pareiga pagrįsti apskaičiuotus mokėtinus mokesčius ir su jais susijusias sumas (MAĮ 67 str. 1 dalis), LVAT konstatavo, kad pirmosios instancijos teismas pagrįstai panaikino atsakovo ir Komisijos sprendimus bei perdavė klausimą dėl Pareiškėjo mokesčių prievolių centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Komisija nurodo, jog minėta LVAT 2016-10-20 nutartis adm. byloje Nr. A-2117-662/2016 yra neskundžiama. 1999-01-14 Administracinių bylų teisenos įstatymo Nr. VIII-1029 (2016-06-02 įstatymo Nr. XII-2399 redakcija, toliau – ABTĮ) 15 str. 1 dalyje nurodyta, jog vienodą administracinių teismų praktiką aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus formuoja LVAT. Į LVAT sprendimuose ir nutartyse pateikiamus įstatymų ir kitų teisės aktų taikymo

išaiškinimus atsižvelgia valstybės ir kitos institucijos, kiti asmenys, taikydami tuos pačius įstatymus ir kitus teisės aktus (ABTĮ 15 str. 3 dalis). Pagal ABTĮ 16 str. 1 dalį įsiteisėjęs teismo sprendimas, nutarimas ir nutartis yra privalomi visoms valstybės institucijoms, pareigūnams ir tarnautojams, įmonėms, įstaigoms, organizacijoms, kitiems fiziniams bei juridiniams asmenims ir turi būti vykdomas visoje Lietuvos Respublikos teritorijoje. ABTĮ 57 str. 2 dalis numato, jog faktai, nustatyti įsiteisėjusiu teismo sprendimu vienoje administracinėje ar civilinėje byloje, iš naujo neįrodinėjami nagrinėjant kitas administracines bylas, kuriose dalyvauja tie patys asmenys. Kaip yra nurodęs LVAT savo praktikoje, vadovaujantis šia nuostata, prejudicinę galią teismo procese turi ir neįrodinėtinomis aplinkybėmis (faktais) pripažįstamos tos aplinkybės (faktai), kurie buvo nustatyti įsiteisėjusiu, t. y. *res judicata* galią įgijusiu teismo sprendimu. Būtent įsiteisėjęs teismo sprendimas, kaip teisės taikymo aktas, pasižymi išskirtine teisine galia ir yra privalomas visiems asmenims ir visoms valdžios institucijoms (Teismų įstatymo 9 straipsnis). Tokio sprendimo priėmimas ir atitinkamų faktų (aplinkybių) konstatavimas jame reiškia, kad šalių ginčas yra išspręstas galutinai, visiems laikams ir teismo nustatytos aplinkybės (faktai) nebegali būti revizuojami kokių nors kitų institucijų (LVAT 2012-01-16 nutartis adm. byloje Nr. A438-54-12).

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, jog Inspekcija, iš naujo spręsdama Pareiškėjo apmokestinimo akcizais klausimą, privalėjo atsižvelgti į minėtoje LVAT nutartyje pateiktą AĮ 9 str. 1 d. 1 punkte įtvirtintos teisės normos išaiškinimą, taip pat nebegalėjo kvestionuoti faktų, nustatytų įsiteisėjusiu teismo sprendimu, tačiau, Komisijos nuomone, šių reikalavimų priimant šiame ginčo etape skundžiamą sprendimą mokesčių administratorius nesilaikė.

Iš Pareiškėjo atžvilgiu Inspekcijos surašyto 2017-05-19 patikrinimo akto Nr. (21.60-10) FR0680-228 turinio matyti, jog mokesčių administratorius pakartotinio patikrinimo metu konstatavo, kad Pareiškėjas ginče aptariamam mazutui – 65600 kg nustatyta tvarka 2013-10-25 AIS išrašė DAA Nr. S6A0991V36, kuriame nurodė prekės KN kodą – 27101964, AAP aprašymą – Mazutas M-100, AAP kiekį – 65600 kg, tarifinės grupės kodą – 470, apskaičiuotų akcizų sumą – 3411,20 Lt. Taigi Pareiškėjas apskaičiavo mokėtiną akcizų sumą, taikant AĮ 38 str. 1 dalyje nustatytą 52 litų už toną produkto lengvatinį akcizų tarifą. Minėtą AAP kiekį ir apskaičiuotą akcizų sumą Pareiškėjas įtraukė į 2013-11-27 pateiktoje Akcizų deklaracijoje FR0630 už 2013 m. spalio mėn. mokestinį laikotarpį bendrą mokėtiną akcizų sumą ir sumokėjo. Vadovaujantis Akcizų apskaičiavimo dokumentų išrašymo ir unikalios akcizų apskaičiavimo dokumento numerio suteikimo taisyklėmis, patvirtintomis Inspekcijos viršininko 2003-03-07 įsakymu Nr. V-67 „Dėl Akcizų apskaičiavimo dokumentų išrašymo ir unikalios akcizų apskaičiavimo dokumento numerio suteikimo taisyklių patvirtinimo“, DAA unikalios numerio pirmi du simboliai žymi operacijos kodą pagal Operacijų, susijusių su akcizais apmokestinamomis prekėmis, klasifikatorių, patvirtintą Inspekcijos viršininko 2002-06-14 įsakymu Nr. 156 „Dėl akcizais apmokestinamų prekių apskaitos“. Nagrinėjamu atveju minėto DAA unikaliame Nr. S6A0991V36 nurodytas su AAP atliktos operacijos kodas S6 – AAP išleidimas į laisvą apyvartą panaikinus AMLAR ir išrašius akcizų apskaičiavimo dokumentą, tačiau neišgabenant AAP. Mokesčių administratorius, įvertinęs šias aplinkybes, sprendė, jog Pareiškėjas, AIS 2013-10-25 išrašęs Akcizų apskaičiavimo dokumentą, 65600 kg mazuto kiekiui panaikino AMLAR ir išleido jį į laisvą apyvartą ir todėl jam, vadovaujantis AĮ 9 str. 1 d. 1 punkto ir 4 dalies nuostatomis, atsirado prievolė sumokėti akcizus už šį mazuto keikį taikant ne lengvatinį, bet standartinį AĮ 37 str. 1 dalyje nurodytą akcizų tarifą – 1140 Lt už 1000 l produkto.

Iš išdėstytų aplinkybių yra akivaizdu, jog mokesčių administratorius apskaičiavo akcizus Pareiškėjui remdamasis AĮ 9 str. 1 d. 1 punkte įtvirtintu pagrindu – už akcizais apmokestinamas prekes, kurioms Lietuvos Respublikoje panaikintas AMLAR, o, kaip jau buvo minėta, LVAT, aiškindamas šią teisės normą, jos taikymą siejo būtent su *AAP fizinio (faktinio) išgabenimo iš AAP sandėlio momentu*. Tačiau mokesčių administratorius Pareiškėjo pakartotinio mokesstinio patikrinimo metu aplinkybių, susijusių su ginčo prekių fiziniu išgabenimu iš AAP sandėlio, netyrė ir nesiaiškino, taigi, faktiškai ignoravo LVAT 2016-10-20 nutartyje pateiktą minėtos teisės normos išaiškinimą ir jam pavestus atlikti veiksmus. Inspekcija pakartotinio mokesstinio patikrinimo metu

nenustatė, kad ginčo prekės buvo išgabentos iš AAP sandėlio. Priešingai, mokestinio ginčo byloje esantys įrodymai patvirtina, kad Pareiškėjui įforminus su AAP atliktą operaciją, kurios kodas – S6, faktiškai ginčo prekės iš AAP sandėlio nebuvo išgabentos, jos kaip buvo talpoje Nr. 380235002, taip ir liko, buvo maišomos su pirolizine derva jų faktiškai neišgabenant iš AAP sandėlio. Be to, Inspekcija, nenustačiusi apmokestinimo akcizais momento pagal AĮ 9 str. 1 d. 1 punktą, patikrinimo akto tvirtinimo metu nepagrįstai pakeitė nustatytų aplinkybių kvalifikavimą ir Pareiškėjo apmokestinimo akcizais pagrįstumą siekė įrodyti kitu, anksčiau nekvestionuotu teisiniu pagrindu – dėl ginčo prekių praradimo.

Iš ginčijamo Inspekcijos sprendimo, kuriuo buvo patvirtintas 2017-05-19 patikrinimo aktas Nr. (21.60-10) FR0680-228 ir jame papildomai apskaičiuota akcizų suma – 20120,77 Eur, matyti, jog centrinis mokesčių administratorius Pareiškėjo patikrinimo akto tvirtinimo metu, pacitavęs LVAT 2016-10-20 nutartį, nurodęs tas pačias patikrinimo metu nustatytas faktines aplinkybes, iš esmės pakeitė šių aplinkybių teisinę kvalifikaciją, nurodydamas, jog prievolė mokėti akcizus Pareiškėjui atsirado AĮ 9 str. 1 d. 2 punkte įtvirtintu pagrindu – už AAP, prarastas Lietuvos Respublikos AAP sandėlyje. Tokią išvadą Inspekcija padarė atsižvelgusi į vienintelį įrodymą – Pareiškėjo operatyvaus patikrinimo metu pateikto Naftos produktų apskaitos talpoje Nr. 380235002 žurnalo kopijos išrašu, kuriame užfiksuotas įrašas, kad 65600 kg produkto, kurio KN kodas – 2710 19 64, 2013-10-25 buvo prarasta (stulpelyje „Operacijos kodas“ nurodyta „PR“, kurio reikšmė „AAP, už kurias akcizai nesumokėti, praradimas“). Pažymėtina, jog pats mokesčių administratorius patikrinimo akto nustatomojoje dalyje (akto 4–5 psl.) detalios aprašė aplinkybes, patvirtinančias, jog Pareiškėjas netinkamai tvarkė AAP, laikomų AAP sandėlyje AMLAR režime, apskaitą – pildė rezervuaruose laikomų naftos produktų apskaitos žurnalus, nors pagal Inspekcijos viršininko 2002-06-14 įsakymu Nr. 156 patvirtintų „Akcizais apmokestinamų prekių sandėlių savininkų, registruotų gavėjų, laikinai registruotų gavėjų ir registruotų siuntėjų akcizais apmokestinamų prekių apskaitos taisyklių“ 22 punktą šiose taisyklėse nustatyta tvarka privalėjo pildyti „Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalą“ (Pareiškėjas tokį žurnalą Alytaus AVMI užregistravo 2015-02-19). Taigi, Inspekcija, remdamasi Pareiškėjo pateiktu įrodymu, kurio patikimumas kelia abejonių dėl paties mokesčių administratoriaus nustatytų Pareiškėjo apskaitos tvarkymo trūkumų bei nurodžiusi, kad netgi tuo atveju, jei būtų laikoma, kad ginčo AAP buvo ne prarastos, o buvo išleistos į laisvą apyvartą, situacijos teisiniam vertinimui ši aplinkybė neturėtų reikšmės, nes, vadovaujantis AĮ 9 str. 1 d. 1 punkto ir 4 dalies nuostatomis, prievolė mokėti nedeklaruotą ir nesumokėtą 69473 Lt (20120,77 Eur) akcizų sumą vis tiek tektų AAP sandėlio savininkui Pareiškėjui, konstatavo ginčo produkto praradimą ir nurodė Pareiškėjui sumokėti akcizus už AAP sandėlyje prarastas prekes.

Pasisakant šiuo mokestinio ginčo aspektu atkreiptinas dėmesys į tai, kad pakartotinio Pareiškėjo patikrinimo metu mokesčių administratorius atliko pateikto naftos produktų apskaitos talpoje Nr. 380235002 žurnalo analizę, lygino šio žurnalo išrašus, gautus Pareiškėjo operatyvaus patikrinimo (2014-03-17 operatyvaus patikrinimo pavedimas Nr. 389-87) bei pirminio mokestinio patikrinimo (2014-12-17 patikrinimo aktas Nr. (21.60-10)-377-141) metu, lygino šiuose žurnaluose išrašuose padarytus įrašus (akto 14–15 psl.) ir, konstatuodamas šiam ginčui reikšmingas aplinkybes, rėmėsi ne žurnalo išrašu, kuris buvo gautas ir vertintas pirminio mokestinio patikrinimo metu, bet išrašu, gautu anksčiau – operatyvaus patikrinimo metu. Pareiškėjas skunde dėsto argumentus dėl to, jog, jo nuomone, mokesčių administratorius pirminio patikrinimo metu buvo subjektyvus ir, siekdamas apmokestinti didesnę prekių kiekį, nevertino žurnalų, bet tiesiog pasirėmė jam palankesniu, be to, operatyvaus patikrinimo metu gautus duomenis mokesčių administratorius jau turėjo pirminio patikrinimo metu. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjo nuomone, nėra pagrindo apmokestinti jį remiantis AĮ 9 str. 1 d. 2 punktu, t. y. už prarastas prekes AAP sandėlyje (kaip minėta, ši aplinkybė konstatuota remiantis Pareiškėjo operatyvaus patikrinimo metu pateikto žurnalo išrašu). Iš bylos medžiagos spręstina, jog mokesčių administratoriui atliekant pirminį mokestinį patikrinimą buvo žinomas Pareiškėjo operatyvaus patikrinimo metu pateiktas talpos Nr. 380235002 žurnalo išrašas, tačiau dėl nežinomų priežasčių mokesčių administratorius jo neanalizavo, nesivadovavo šiame žurnale fiksuotais duomenimis, nenustatinėjo 65600 kg mazuto

praradimo ir juo labiau tokios faktinės aplinkybės nekonstatavo. Priešingai, mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėja 2013-10-25 į 65600 kg mazuto įmaišė (įpylė) 27320 kg pirolizinės dervos, kuri nėra akcizų objektas ir visam Pareiškėjo po sumaišymo papildomai gautam mazuto kiekiui (27320 kg) taikė pagrindinei sumaišyto produkto daliai (65600 kg) nustatytą TARIC 2707991900 kodą ir 1140 Lt akcizų už 1000 l produkto tarifą bei apskaičiavo mokėtiną 28935 Lt akcizų sumą nuo 27320 kg produkto. Toks mokesčių administratoriaus skirtingas Pareiškėjo apmokestinimui reikšmingų faktinių aplinkybių traktavimas, skirtingas jų teisinis kvalifikavimas, atsižvelgiant į LVAT praktiką, kurioje pažymėta, kad mokestinio ginčo nagrinėjimo procese negali būti jokių staigmenų; mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos sprendimas negali būti grindžiamas išvadomis, apie kurių galimumą proceso dalyviams nebuvo žinoma ir proceso metu dėl jų nebuvo ginčijamasi, nebuvo įrodinėjamas jų pagrįstumas ar nepagrįstumas (LVAT 2013-01-02 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2805-12), Komisijos vertinimu, negali būti laikomas pagrįstu, ypač atsižvelgiant į tai, jog šiam ginčui reikšmingos faktinės aplinkybės (ginčo prekės – 65600 kg mazuto buvimas talpoje Nr. 380235002 ir jos panaudojimas tolimesniam maišymui, faktiškai neišgabenant iš AAP sandėlio) jau buvo nustatytos įsiteisėjusiu prejudicinę galią turinčiu teismo sprendimu.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, bei vadovaudamasi MAĮ 67 str. 1 dalies nuostatomis, konstatuoja, jog nagrinėjamo ginčo atveju Inspekcijos 2017-07-25 sprendimas Nr. (21.131-31-5) FR0682-297, kuriuo yra patvirtintas 2017-05-19 patikrinimo aktas Nr. (21.60-10) FR0680-228, yra naikintinas.

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:

Panaikinti Inspekcijos 2017-07-25 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-297.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 str. 2 dalį apskūsti 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 Galiauskaiė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliėnė