



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „G1“ 2013-05-07 SKUNDO**

2013 m. liepos 10 d. Nr. S-116 (7-107/2013)  
Vilnius

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

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams

mokesčių administratoriaus atstovei

Stepono Vytauto Jurnos  
Lauros Milašiūtės  
Rasos Stravinskaitės – pranešėja  
Linos Vosylienės  
Editos Veršeliienės  
Jūratei Dalmantaitei  
R. A.  
advokatei Rūtai Sriubaitei  
Zitai Bareišienei

2013 metų birželio 11 dienos posėdyje išnagrinėjusi mokesčių mokėtojo UAB „G1“ (toliau – Bendrovė) 2013-05-07 skundą dėl Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) 2013-04-16 sprendimo Nr. 1A-130, n u s t a t ė:

Muitinės departamentas, išnagrinėjęs Bendrovės skundą, patvirtino Klaipėdos teritorinės muitinės (toliau – Klaipėdos TM) 2013-02-08 supaprastinto patikrinimo ataskaitą Nr. 3LM190100S, kuria pakeistas Bendrovės deklaruotų prekių kodas ir dėl šios priežasties papildomai apskaičiuotas 260750 Lt akcizas, 54757 Lt pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM), 4224 Lt akcizo delspinigiai, 887 Lt PVM delspinigiai ir paskirta 157754 Lt bauda.

Nustatyta, kad Bendrovė įsigijo dyzelinio kuro laivams, kurio sudėtyje siera sudaro 0,0007 proc. masės, ir 2012-11-30 elektroninėje importo deklaracijoje (toliau – EID) Nr. 12LTLU9000IM0299F2 ginčo prekę deklaravo 27101943 90 TARIC kodu, kaip degalus, skirtus tiekti laivų navigacijai (laivų degalams taikoma akcizų lengvata pagal Akcizų įstatymo 43 str. 1 d. 2 p.). Muitinio įforminimo metu, vadovaujantis Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2010-06-29 įsakymu Nr. 1B-443 patvirtintomis Prekių mėginių (pavyzdžių) administravimo taisyklėmis, buvo paimtas ginčo prekės mėginys (2012-11-28 Mėginio ėmimo protokolas Nr. 12LU901167). Imant mėginį dalyvavo ir Pareiškėjos atstovas T. R., kuris jokių pretenzijų dėl mėginio paėmimo, dydžio ir įpakavimo neturėjo (taip pasirašyta protokole). Muitinės laboratorija, ištyrusi mėginį, nustatė, kad tyrimui pateiktas mėginys yra naftos produktas, atitinkantis „gazolių“ apibūdinimą (KN 27 skirsnio 2 e) papildoma pastaba) – dyzelinas be biodyzelinio priedo, sieros kiekis sudaro 0,1 proc. masės ir dyzelino žymėjimas neatitinka Kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, žymėjimo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2002-06-03 įsakymu Nr. 193 (toliau – Taisyklės), nuostatų (2013-01-14 Muitinės laboratorijos tyrimo protokolas Nr. 3T0067). Atsižvelgusi į tyrimo rezultatus,

Muitinės laboratorija rekomendavo ginčo prekę klasifikuoti 2710194790 TARIC kodu. Klaipėdos TM, vadovaudamasi 2011-09-27 Komisijos reglamentu (ES) Nr. 1006/2011, iš dalies keičiančiu Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo maito tarifo I priedą, bendrosiomis Kombinuotos nomenklatūros (toliau ir – KN) aiškinimo taisyklėmis, skyrių, skirsnių ir subpozicijų pastabomis, pozicijų ir subpozicijų pavadinimais, Suderintos prekių aprašymo ir kodavimo sistemos paaiškinimais (HSENS, 2012) bei atsižvelgdama į 2013-01-14 Muitinės laboratorijos tyrimo protokole Nr. 3T0067 pateiktą išvadą, Prekės klasifikavimo aktu Nr. 13L0070 Bendrovės importuotą ginčo prekę suklasifikavo 2710194790 TARIC kodu.

Muitinės departamentas pažymėjo, kad Vyriausybės 2004-10-27 nutarimo Nr. 1332 6 punkte nurodyta, jog 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, išvadamis. Muitinės laboratorija yra muitinės specialioji įstaiga, kuriai yra pavesta tirti prekių pavyzdžius ir mėginius, siekiant nustatyti prekių klasifikaciją pagal muitinės vartojamas nomenklatūras. Tai reiškia, kad Muitinės laboratorijos tyrimo išvados buvo įpareigojančios Klaipėdos TM, taigi prekės klasifikavimo kodas buvo pakeistas pagrįstai. Be to, Bendrovė nepateikė laboratorinio tyrimo lygmeniui atitinkančių įrodymų, kurie vienareikšmiškai paneigtų Prekės klasifikavimo akte Nr. 13L0070 akte nurodytų išvadų pagrįstumą arba bent sukeltų abejonių dėl šių išvadų pagrįstumo. Muitinės departamentas pabrėžė, kad nežymėtas kuras pateikiamas išleidimo į laisvą apyvartą muitinės procedūrai, privalo būti deklaruojamas nurodant papildomą nacionalinį kodą X304, o ne kaip šiuo atveju buvo padaryta (kuras deklaruotas kaip žymėtas), kadangi nuo akcizų atleidžiami laivų degalai (variklių kuras) privalo būti pažymėti laikantis Taisyklių reikalavimų. Nežymėtam kurui netaikomas lengvatinis akcizo tarifas. Pagal 2007-03-29 Muitinės departamento generalinio direktoriaus įsakymu Nr. 1B-240 patvirtintą Nacionalinių papildomų Lietuvos Respublikos integruoto tarifo kodų sąrašą papildomu X304 kodu žymimi gazoliai arba produktai, kurie pagal Akcizų įstatymą apmokestinami akcizo tarifu.

Sprendime taip pat nurodyta, kad pagal 2001-10-30 akcizų įstatymo Nr. IX-569 (toliau – Akcizų įstatymas) nuostatas akcizų objektu yra energiniai produktai. Nuo akcizų atleidžiami tik tie laivų degalai, kurie pagal KN yra klasifikuojami kaip gazoliai: 2710 19 43 – 2710 19 48, gazolių ir biogazolių mišiniai 2710 20 11 – 2710 20 19, 3826 00 10, skystas kuras (mazutas) – 2710 19 62 – 2710 19 68 ir 2710 19 99 bei skystojo kuro ir bioalyvų mišiniai – 2710 20 31–2710 20 39 ir 2710 20 90 subpozicijose. Laivų degalams tiekiami (naudojami) gazoliai, gazolių ir biogazolių mišiniai privalo būti pažymėti laikantis Taisyklėse numatytos žymėjimo tvarkos. Nagrinėjamu atveju buvo importuotas nežymėtas kuras, kuriam pagal Akcizų įstatymą netaikoma mokestinė lengvata, todėl Bendrovei taikytas Akcizų įstatymo 37 str. 1 d. nustatytas 1043 Lt už 1000 litrų akcizo tarifas, nurodant nacionalinį papildomą prekės kodą X304.

Bendrovė nesutinka su Muitinės departamento 2013-04-16 sprendimu Nr. 1A-130 ir prašo Komisijos jį panaikinti.

Nurodo, kad Bendrovė iš B1 įsigijo Baltarusijos kilmės dyzelinio kuro laivams, kurio sudėtyje siera sudaro 0,0007 proc. masės. Atliekant importo procedūrą, žinodama, kad degalai bus tiekiami laivų navigacijai ir siekiant gauti degalus, kuriems taikoma akcizų lengvata (laivų degalams pagal Akcizų įstatymo 43 str. 1 d. 2 p.), dyzelinį kurą Bendrovė turėjo pažymėti kaip nustatyta Kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, žymėjimo taisyklėse, patvirtintose LR Ūkio ministro 2002-06-03 įsakymu Nr. 193. Dyzelinis kuras buvo tanklaivyje OMEGA, E tipo muitinės sandėlyje. Bendrovė muitinei 2012-11-28 pateikė prašymą kuro žymėjimui su kuro žymėjimo normomis (prašymo kopija pridedama, toliau – Prašymas žymėti kurą). Prašyme nurodyta visa reikalinga informacija – žymėjimo medžiaga, koncentracija svorio vienetai, spalva

ir kt. Leidimas buvo suteiktas. Tai reiškia, kad buvo leista į 250 m<sup>3</sup> kiekį (250000 litrų) degalų supilti 10500 ml žymėjimo medžiagos. Žymėjime dalyvavo Teritorinės muitinės inspektorius M. K. . Stebint inspektoriui, dažai buvo supilti į dyzelinį kurą ir keliais judesiais buvo išmaišyti svirtimi. Atlikus žymėjimą, muitinės pareigūnas Prašyme žymėti patvirtino, kad apskaičiuotas kiekis 10 500 ml žymėjimo medžiagos buvo supiltas į kuro talpyklas. Tą pačią dieną, 2012-11-28, Bendrovė muitinei pateikė prašymą pakrauti laivų atsargas – žymėtą dyzelinį kurą, tokį patį degalų kiekį (toliau – Prašymas pakrauti). Leidimas gautas, tai patvirtinta ant Prašymo pakrauti esantis žymuo. Žymėtas dyzelinis kuras buvo pakrautas į m/v „GEFION R“ 2012-11-28 dieną. Tačiau muitinė, siekdama užtikrinti akcizų tarifų taikymą, tą pačią dieną, 2012-11-28, nusprendė paimti žymėto kuro mėginį. Mėginio paėmimo priežastis nurodyta Mėginio paėmimo protokole (2012-11-28 Nr.12LU901167, kopija pridedama).

Po poros dienų 2012-11-30 buvo įforminta elektroninė importo deklaracija (EID) Nr. 12LTLU9000IM0299F2, 33 langelyje nurodant 2710194390 TARIC kodą, 37 langelyje nurodant 010 nacionalinį muitinės procedūros požymio kodą, kuris nurodo, kad taikoma akcizų lengvata ir neatsiranda prievolės mokėti akcizus (jeigu jos yra akcizų objektas), bet apmokestinamos PVM.

2013-02-14, t. y. praėjus pusantro mėnesio, Bendrovė gavo muitinės Ataskaitą, kurioje nurodyta, jog atsižvelgiant į tai, jog prekei suklasifikuoti būtinos specialios žinios ir tyrimai, paimtas mėginys prekės kodo patikslinimui ir žymėjimo reikalavimų atitikimo nustatymui buvo išsiųstas į Muitinės laboratoriją ir kad laboratorija Teritorinei muitinei yra atsiuntusi Muitinės laboratorijos tyrimo protokolą Nr. 3T0067 (2012-01-14). Šio protokolo pagrindu, nesigilinant į faktines aplinkybes, muitinė surašė Ataskaitą, kurioje nusprendė, kad dyzelinis kuras turi būti klasifikuojamas kitu TARIC kodu ir laikomas nežymėtu. Bendrovė nėra gavusi Muitinės laboratorijos tyrimo protokolo, todėl apie jo turinį gali spręsti tik iš Ataskaitos teiginių.

Kartu Bendrovė gavo Dokumento taisymo / pildymo pažymą Nr. 13LTLM0000SPR00517, kuria taisoma (EID) Nr. 12LTLU9000IM0299F2. Kodas iš 2710194390 keičiamas į TARIC kodą 2710194790, nurodant nacionalinį papildomą prekės kodą X304 (juo žymimi gazoliai arba produktai, kurie pagal Akcizų įstatymą apmokestinami akcizo tarifu). Kodo pakeitimo priežastis, nurodyta Ataskaitoje, yra ta, jog Muitinės laboratorija nustatė, kad naftos produkte, atitinkančiame „gazolių“ apibūdinimą – dyzeline be biodyzelino priedo, sieros kiekis sudaro 0,1 proc. masės. Tačiau TARIC pakeitimas nelemia energetinio produkto apmokestinimo akcizu. Kaip ir nurodyta Muitinės departamento sprendime, nuo akcizų atleidžiami tie laivų degalai, kurie pagal KN yra klasifikuojami kaip gazoliai: 27101943 - 27101948 subpozicijose, taigi ginčo degalai, naujai klasifikuotu kodu, patenka į atleidžiamų nuo akcizų degalų grupę.

Taigi priežastis, dėl kurios buvo apskaičiuota nepriemoka, yra ta, jog degalai, nors ir pažymėti, nelaikomi pažymėtais nustatyta tvarka. Ataskaitoje nurodyta, kad tokia išvada padaryta atsižvelgiant į teisinį reglamentavimą ir į tai, kad Muitinės laboratorijos pateiktame Tyrimo protokole Nr. 3T0067 nurodytas tirtas dyzelino žymiklio Solvent Yellow 124 kiekis 4,39 mg/kg yra mažesnis ir neatitinka Taisyklių 2 priede žymėjimo medžiagos dozavimo minimalios koncentracijos t. y. 7,11 mg/kg.

Skunde Muitinės departamentui Bendrovė buvo išdėsčiusi nesutikimo su Ataskaita argumentus, tarp kurių buvo ir paaiškinimas apie mėginio paėmimo faktines aplinkybes bei mažesnės žymiklio koncentracijos mėginyje priežastis. Muitinės departamentas nurodo, jog iš Mėginio ėmimo protokolo Nr. 12LU901167 matyti, kad imant mėginį dalyvavo ir Bendrovės atstovas T. R. , kuris jokių pretenzijų dėl mėginio paėmimo, dydžio ir įpakavimo neturėjo. Pažymėta, kad jeigu būtų pažeistos mėginio ėmimo procedūros, jos atstovas T. R. privalėjo į mėginio ėmimo protokolą įrašyti pastabas. Tačiau Bendrovė pabrėžia, kad nei Teritorinė muitinė, nei Muitinės laboratorija, nei Muitinės departamentas netyrė faktinių aplinkybių, kaip buvo paimtas mėginys, t. y. ar mėginio paėmimas atitiko nustatytus reikalavimus. Šioje byloje faktinės mėginio paėmimo aplinkybės turi esminės reikšmės – mėginys paimtas pažeidžiant teisės aktuose nustatytus reikalavimus, todėl Muitinės laboratorijos išvados negalėjo būti pagrindas išvadai, jog kuras pažymėtas neteisingai.

Bendrovės teigimu, pažymėto kuro, kuris yra laivo talpyklose, žymėjimo medžiagos dozavimo koncentracija gali būti mažesnė nei siektinas Taisyklėse nustatytas dydis arba, pirma, dėl žymėjimo medžiagos neteisingo apskaičiavimo ir neteisingai apskaičiuoto kiekio supylimo į talpyklas, arba, antra, dėl teisingai apskaičiuoto kiekio ne viso kiekio supylimo į talpyklas, arba, trečia, dėl mėginio neteisingo paėmimo. Aplinkybė, kad į talpyklas, kuriose buvo teisingai pažymėtas kuras, galėjo būti papildomai įpilta kuro, yra neįmanoma, nes visos talpyklos buvo uždarytos / užsuktos ir viso mėginio ėmimo proceso metu tai matė Muitinės inspektorius.

Bendrovės nuomone, pirmos dvi aplinkybės yra neįmanomos, nes iš byloje esančių duomenų akivaizdu, kad žymėjimo medžiagos kiekis buvo apskaičiuotas teisingai ir visas kiekis buvo teisingai supiltas į kuro talpyklas. Apskaičiuojant dažų kiekį ir žymėjime (supilant dažus į talpyklas) dalyvavęs muitinės inspektorius M. K. pateikė paaiškinimą (kopija pridedama) apie tai, kaip vyko procesas. Kuro talpyklos yra laive „Omega“. Atvykus į laivą, buvo išmatuotas kuras talpyklose (iš viso buvo penkios talpyklos), matavimus atliko Bendrovės darbuotojas su inspektoriaus priežiūra. Bendras kuro kiekis atitiko Prašyme žymėti kurą nurodytą kiekį. Kartu su inspektoriais pagal gradavimo lenteles (pavyzdys pridedamas) buvo nustatytas ir paruoštas dažymui žymėjimo medžiagos kiekis. Kadangi skirtingose talpyklose buvo nevienodas kuro kiekis, žymėjimo medžiagos kiekis į kiekvieną talpyklą paskaičiuotas proporcingai. Žymėjimo medžiaga buvo supilta į kiekvieną talpyklą. Iš viso buvo supilta 10500 ml žymėjimo medžiagos. Esant 250000 litrų kuro ir 10500 ml žymėjimo medžiagos, jos koncentracija kure negali būti mažesnė kaip 7,11 mg /kg. Kadangi žymėjimo medžiagos dozavimo minimali koncentracija pagal faktinį kuro / žymėjimo medžiagos santykį negalėjo būti mažesnė nei nustatyta minimali reikšmė, šiame etape nebuvo prielaidų (priežasčių), dėl kurių žymėjimo medžiagos dozavimo minimali koncentracija būtų mažesnė (kaip nustatė Muitinės laboratorija, 4,39 mg/kg). Tai patvirtina ir inspektorius M. K. . Tačiau mėginys buvo paimtas netinkamai, dėl to mėginyje žymėjimo medžiagos koncentracija ir galėjo būti mažesnė nei nustatyta minimali reikšmė (trečia aplinkybė). Ataskaitoje nurodyta, kad kuras paimtas vadovaujantis Muitinės departamento direktoriaus 2010-06-29 įsakymu Nr. IB-443 patvirtintomis Prekių mėginių (pavyzdžių) administravimo taisyklėmis (toliau - Mėginių administravimo taisyklės). Mėginys, Bendrovės nuomone, buvo paimtas pažeidžiant šias taisykles.

Mėginių administravimo taisyklių 13 punkte nustatyta, kad „mėginį paėmęs muitinės pareigūnas užpildo mėginio ėmimo protokolą“, o 15 punkte nurodyta, kad „protokole pasirašo asmuo, kurio prekių mėginys imamas, ir muitinės pareigūnas, paėmęs prekių mėginį, vadovaujantis Taisyklių 6 punkto trečiaja pastraipa paskirti dalyvauti imant mėginį muitinės pareigūnai. Protokolą taip pat pasirašo muitinės posto arba pamainos viršininkas, teritorinės muitinės struktūrinio padalinio viršininkas ar kitas atsakingas asmuo“. Nors Mėginio ėmimo protokole (2012-11-28 Nr. 12LU901167) nurodyta, kad mėginį paėmė muitinės pareigūnas A. Č., tačiau iš tiesų jis nedalyvavo imant mėginį. Mėginį paėmė inspektorius M. K. . Šis faktas yra patvirtinamas jo paaiškinime. Tačiau M. K. nesurašė Mėginio paėmimo protokolo, o paėmęs mėginį iš karto išvyko atgal į Muitinės postą. Protokolas taip pat nepasirašytas muitinės posto, pamainos ar struktūrinio padalinio viršininko arba kito atsakingo asmens, nors Mėginio ėmimo protokole (2012-11-28 Nr. 12LU901167) kaip turinti pasirašyti yra nurodyta V. K. . Taigi Mėginio ėmimo protokole pasirašęs asmuo A. Č. ir turinti pasirašyti V. K. , nedalyvavę imant mėginį, negali patvirtinti ar paneigti mėginio paėmimo faktinių aplinkybių, kurių patvirtinimui ir yra skirtas toks dokumentas kaip protokolas. Todėl ir pats Mėginio ėmimo protokolas negali būti laikomas įrodymu, kad mėginys buvo paimtas tinkamai.

Faktinės mėginio paėmimo aplinkybės yra tokios, kad žymėjimo medžiagos buvo supiltos į talpyklas, kurių gylis yra du ir daugiau kartų didesnis už svirties, kuria žymėjimo medžiaga įmaišyta į kurą, ilgį. Pažymėtina, jog tam, kad būtų pasiekta vienoda koncentracija visame talpykloje esančio kuro tūryje, žymėjimo medžiagos ir žymimo kuro susimaišymas užtrunka tam tikrą laiką (tuo labiau, kai yra tokie kuro gylio ir svirties ilgio neatitikimai). Laiko trukmė taip pat priklauso ir nuo kuro temperatūros – kuo žemesnė kuro temperatūra, tuo žymėjimo

medžiagos pasiskirstymo kure laikas yra ilgesnis. Mėginys paimtas per kuro išdavimo sistemos vamzdyje esančią mėginių ėmimo žarnelę. Talpos yra prijungtos prie vieno (vienintelio visoms talpoms) bunkeravimo vamzdžio, kurio trumpiausias ilgis, skaičiuojant nuo vamzdyje esančios kuro paėmimo žarnelės iki artimiausios talpyklos, yra apie 15 metrų. Todėl tam, kad žymėjimo medžiagos koncentracija vamzdyje ties mėginių ėmimo žarnele atitiktų tikrąjį kuro ir žymėjimo medžiagos santykį (pagal apskaičiuotus kiekius), žymėjimo medžiaga turi pilnai susimaišyti su kuru talpykloje ir iš jos pasiekti tą vamzdžio vietą, kurioje yra mėginio ėmimo žarnelė, taigi kuras turėjo būti bunkeriuojamas tam tikrą laiką. Mėginys buvo imamas iš karto po sumaišymo su svirtimi ir pradėjus bunkeriuoti, tai patvirtina ir M. K. paaiškinimas. Taigi imant mėginį į šias esmines aplinkybes nebuvo atsižvelgta. Tuo buvo pažeistas Mėginių administravimo taisyklių 10 punkto reikalavimas – „įvertinęs prekių siuntos savitumus, muitinės pareigūnas pasirenka mėginio dydį (kiekį, svorį), mėginio ėmimo vietas, būdą ir priemones“. Neteisingai paimtas mėginys negali būti įrodymas, kad kuras buvo pažymėtas netinkamai.

Bendrovė pabrėžė, kad mėginių administravimo taisyklės detalčiai nereglamentuoja mėginio paėmimo proceso. Tačiau pasirinkimo tinkamumo reikalavimas (10 punktas) turi užtikrinti, kad paimtas mėginys teisingai atspindėtų visumą, šiuo atveju, tikrinamo kuro savybes, įskaitant žymėjimo medžiagos koncentraciją. Kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, žymėjimo tvarka skirta kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, žymėjimo (fiskalinio) reikalavimams nustatyti, kad jis išsiskirtų iš kuro, kuriam netaikomos akcizų lengvatos ir kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, panaudojimui pagal paskirtį užtikrinti (Taisyklių 1 punktas). Fiskalinės kontrolės priemonės (taigi ir kuro žymėjimas) skirtos užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui, siekiant užkirsti kelią apgaulingam jo naudojimui (žr., pvz., Tarybos direktyvą 2003/96/EB pakeičiančią Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą, Tarybos direktyvą 95/60/EB dėl gazolių ir žibalo žymėjimo mokesčių tikslams, Komisijos 2003-12-17 sprendimą iš dalies keičiantį Sprendimą 2001/574/EB, nustatantį bendrą mokestinę žymą gazoliams ir žibalui). Šiais tikslais LR Ūkio ministro ir LR Vidaus reikalų ministro 2003-10-31 įsakymu Nr. 4-406/IV-392 patvirtinta Kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, kontrolės tvarka (toliau – Kuro kontrolės tvarka). Joje nustatyta, kad kuro žymėjimą pagal kompetenciją kontroliuoja Muitinės departamentas ir teritorinės muitinės (7.2 papunktis) ir kad Muitinės departamento pareigūnai, vadovaudamiesi Muitinės departamento prie Finansų ministerijos nustatyta tvarka, tikrina, kaip laikomasi kuro žymėjimo reikalavimų importuojant kurą. Importuojamo kuro ėminiai imami dalyvaujant kuro importuotojui (deklarantui) arba jo įgaliotajam atstovui (9 punktas). Taigi Kuro kontrolės tvarka yra bendrasis dokumentas, kuriuo turi vadovautis visos kontroliuojančios institucijos, įskaitant muitinę, kai ji kontroliuoja kuro žymėjimą. Muitinės departamentas, vadovaudamasis pavedimu, nustatė Mėginių administravimo taisykles, tačiau jose negalėjo kitaip reglamentuoti tų teisinių santykių, kurie reglamentuoti aukštesnės galios teisės aktu – Kuro kontrolės tvarka. Būtent šioje tvarkoje yra nustatyta, kaip turi būti paimamas mėginys (VI dalis) ir žymėto kuro patikrai reikalingos priemonės (VIII dalis).

Kuro kontrolės tvarkoje nurodyta, kad ėminio paėmimo būdas priklauso nuo talpyklos (degalų bako), kuriame yra kuras, konstrukcijos ir konkrečių paėmimo sąlygų (25 punktas) – jei kuras yra talpyklose, jo ėminiai paimami specialiu paėmimo prietaisu pagal LST EN ISO 3170:1999 arba LST EN ISO 3171:1999 reikalavimus (25.1 papunktis). Jei kuro, esančio saugykloje ar muitinėje, ėminys imamas iš talpyklos, didesnės talpos rezervuaro ar cisternos, vadovaujamas LST EN ISO 3170:2000 standartu (32.1 papunktis, reglamentuojant žymėto kuro patikrai reikalingas technines priemones (32 punktas)). Šiuo metu galioja standartą LST EN ISO 3170:1999 pakeitęs LST EN ISO 3170 : 2004. Standarte „Skystieji naftos produktai. Rankinis ėminių ėmimas" kaip tik ir nurodyta jog siekiant užtikrinti tyrimui paimto mėginio reprezentatyvumą, būtina laikytis tam tikrų taisyklių, ir tai priklauso nuo skysčio charakteristikų, talpyklos, iš kurios imamas mėginys ir tyrimo (testo), kurį numatoma atlikti (4.1 straipsnis). Reprezentatyvus mėginys yra toks, kurio fizinės ar cheminės savybės yra identiškos viso kiekio, kurio mėginys imamas, volumetrinių charakteristikų vidurkiui (apibrėžimų 3.19 str.). Analizei

paprastai imamas mėginys iš aukščiausio lygio (apibrėžiamo kaip viršutinė 1/6 tūrio dalis), vidurinio lygio (apibrėžiama kaip pusės tūrio lygis) ir žemutinio lygio (apibrėžiamo kaip 5/6 tūrio lygis, skaičiuojant nuo viršaus) arba aukščiausio, vidurinio ir kuro paėmimo lygio (4.2 straipsnis kartu su apibrėžimais). Jeigu imama iš kelių talpyklų (o taip ir turėjo būti, siekiant, kad mėginys būtų reprezentatyvus), procedūra turi būti atlikta kiekvienoje talpykloje. Kai kuro gylis yra mažesnis nei 4,5 metrai, minimalus mėginių ėmimo kiekis (pagal lygius) gali būti mažesnis (7.1 str.). Mėginiai neturėtų būti imami iš vietų, kuriose esanti medžiaga (bendrąją prasme, šiuo atveju - dyzelino) dėl specifinės alokacijos negali būti reprezentatyvi (7.1.1.3 papunktis). Jeigu paaiškėja, kad mėginiai nėra homogeniški, reikia laikytis tokiai situacijai skirtų taisyklių (4.2 straipsnis). Akivaizdu, kad mėginys buvo paimtas iš to paties lygio ir net ne talpos ar tuo labiau – visų talpų, kur dyzelino charakteristikos neatspindi talpyklose esančio kuro charakteristikų. Jeigu mėginys iš karto po dažymo medžiagos įmaišymo būtų paimtas taip, kaip nustatyta standarte, būtų akivaizdu, kad žemiausiame talpos lygyje esantis kuras nėra toks pat, kaip viršuje, kur ką tik įmaišius dažymo medžiagą, jos koncentracija buvo žymiai didesnė, taigi ir kuro spalva intensyvesnė. Mėginiams iš vamzdynų imti yra taikomas kitas standartas, ISO 3171 (jis taip pat yra nurodytas ir Kuro kontrolės tvarkoje). Jokios specialios priemonės – prietaisai – nebuvo naudojami, kadangi muitinės pareigūnas jų neturėjo. Tai patvirtinama ir M. K. paaiškinime.

Iš aptartų pažeidimų akivaizdu, kad neteisingai paimtas mėginys negali būti įrodymas, jog kuras buvo pažymėtas netinkamai. Nesant tinkamai paimto mėginio, nėra pagrindo konstatuoti, jog Prašyme žymėti kurą nurodytas kuro kiekis buvo pažymėtas neteisingai. Kadangi Muitinės laboratorija ištyrė netinkamai paimtą (ir todėl nereprezentatyvų) mėginį, nėra pagrindo vadovaujantis Muitinės laboratorijos tyrimo protokolu Nr.3T0067 (2012-01-14) daryti išvadą, kad EID Nr. 12LTLU9000IM0299F2 deklaruotame kure dyzelino žymiklio Solvent Yellow 124 „kiekis 4,39 mg/kg yra mažesnis ir neatitinka Taisyklių 2 priede žymėjimo medžiagos dozavimo minimalios koncentracijos t. y. 7,11 mg/kg“.

Taip pat, Bendrovės nuomone, muitinė neteisėtai taikė Akcizų įstatymo 37 str. 1 d. nuostatas. Pirmiausiai pažymėta, jog Žymėjimo taisyklių originalios redakcijos 10 punkte buvo nustatyta, jog tais atvejais, kai kuras pažymėtas mažesnės koncentracijos medžiagomis, kuras akcizu apmokestinamas bendra tvarka. Ši nuostata buvo panaikinta ir aktualioje Žymėjimo taisyklių redakcijoje nenurodoma, kad nežymėtu laikomas kuras yra apmokestinimas taip, lyg jam nebūtų taikoma lengvata. Iš tiesų, Akcizų įstatymas lengvatos taikymą sieja ne su žymėjimo sąlyga, bet su panaudojimo tikslu sąlyga. Įstatymo 43 str. 1 d. 2 p. nustatyta, kad nuo akcizų atleidžiami laivų degalai, tiekiami laivų navigacijos tikslais (palyginimui – Akcizų įstatymo 37 str. 2 d. nuostatos, kur nustatytas skirtingas tarifas siejant jį ir su žymėjimo sąlyga). Ginčo, kad EID Nr. 12LTLU9000IM0299F2 deklaruotas kuras ir buvo tiekiamas tuo tikslu, nėra (papildomai pridėdame 2012-11-28 atsargų pakrovimo į laivą važtaraštį). Todėl lengvata turėtų būti taikoma. Kuro žymėjimo tikslas, kaip minėta, yra kad jis išsiskirtų iš kuro, kuriam netaikomos akcizų lengvatos ir kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, panaudojimui pagal paskirtį užtikrinti (Taisyklių 1 punktas). Akcizų įstatymo 44 str. nustatyta, jog energetiniai produktai, kuriems taikoma akcizų lengvatos, žymimi nustatytais atvejais (1 d. 2 p.), o už žymėjimo tvarkos nesilaikymą įstatymų nustatyta tvarka taikomos sankcijos (44 str. 3 d.). Akcizų įstatymo 44 str. 3 dalyje nurodytos įstatymų nustatytos sankcijos yra administracinė atsakomybė. Administracinių teisės pažeidimų kodekso 171-1 str. numatyta atsakomybė už naftos produktų, biokuro, bioalyvos ir kitų degių skystų produktų žymėjimo pažeidimą arba veiksmus, kuriais siekiama panaikinti, pakeisti ar kitaip nuslėpti požymius, žyminčius kurą, kuriam taikomos akcizų lengvatos (1 d.). Akcizų lengvatos netaikymas nėra įstatymų nustatyta sankcija už žymėjimo tvarkos pažeidimą, kadangi lengvatos netaikymas, t. y. akcizo taikymas bendrąja tvarka, apskritai nėra sankcija, be to, ne žymėjimo sąlyga nulemia akcizų lengvatos taikymo galimybę.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Bendrovės skundas tenkintinas, Muitinės departamento 2013-04-16 sprendimas Nr. 1A-130 naikintinas.

Ginčas byloje vyksta dėl to, ar pagrįstai mokesčių administratorius Bendrovės importuotai prekei (degalams, skirtiems laivų navigacijai) netaikė Akcizų įstatyme nustatytos akcizų lengvatos, remdamasis tuo, kad kuras nebuvo tinkamai (pakankamai) pažymėtas.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Bendrovė įsigijo dyzelinio kuro laivams ir 2012-11-30 EID Nr. 12LTLU9000IM0299F2 deklaravo jį 27101943 90 TARIC kodu, kaip degalus, skirtus tiekti laivų navigacijai. Muitinio įforminimo metu buvo paimtas ginčo prekių mėginys (2012-11-28 Mėginio ėmimo protokolas Nr. 12LU901167), kurį ištyrus Muitinės laboratorijoje nustatyta, jog žymiklio kiekis jame sudaro 4,39 mg/kg ir neatitinka Ūkio ministro 2002-06-03 įsakymu Nr. 193 patvirtintoje tvarkoje nustatytos minimalios koncentracijos, t. y. 7,11 mg/kg (Muitinės laboratorijos 2013-01-14 tyrimo protokolas Nr. 3T0067). Atsižvelgiant į tai, Bendrovės importuoto kuro kodas pakeistas, nurodant nacionalinį papildomą kodą X304, kuriuo žymimi produktai apmokestinami Akcizų įstatyme nustatytu tarifu.

Bendrovė su Muitinės departamento sprendimu nesutinka, pateikia išsamius argumentus, susijusius su tuo, kad degalų mėginys buvo paimtas netinkamai, todėl yra nereprezentatyvus. Taip pat nurodo, kad esminė akcizo lengvatos taikymo sąlyga yra kuro panaudojimas atitinkamais tikslais, o kontrolei skirtų procesinių normų pažeidimas negali būti pagrindas skaičiuoti mokesťį.

Komisija pažymi, kad akcizas yra visos Europos Sąjungos mastu harmonizuotas mokesťis, kurio principai bei apmokestinimo mechanizmas reglamentuoti ES teisės aktų lygmeniu, t. y. akcizas visose ES valstybėse narėse iš principo veikia vienodai. Tarybos 1992-10-19 direktyvos „Dėl akcizo už mineralines alyvas struktūrų derinimo“ (toliau – Direktyva) 92/81/EEB 8 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta, kad be Direktyvoje 92/12/EEB pateiktų bendrų nuostatų, atleidžiančių nuo akcizo juo apmokestinamus produktus, ir nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės savo pačių nustatytais sąlygomis, siekdamos užtikrinti tokių išimčių taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui, atleidžia nuo akcizo mokesčio mineralines alyvas, tiekiamas kaip degalai laivybos Bendrijos vandenyse tikslais (įskaitant žvejybą), išskyrus privačius pramoginius laivus. Minėta nuostata perkelta ir į Akcizų įstatymo (AI) 43 straipsnio 1 dalies 2 punktą, kuriame nustatyta, kad nuo akcizų atleidžiami laivų degalai, kurie tiekiami laivų navigacijos Europos Sąjungos vandenyse tikslams. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, kuriam priskirta oficialaus ES teisės normų aiškinimo funkcija, 2007-03-01 sprendime byloje C-391/05 (24-25 p.) nurodė, jog „kalbant apie nagrinėjamą nuostatą reikia pastebėti, kad privalomu alyvos, naudojamos kaip degalai navigacijos Bendrijos vandenyse tikslais, atleidimu nuo mokesčių siekiama palengvinti prekybą Bendrijos viduje, ypač laisvą prekių judėjimą ir paslaugų, kurias galima teikti šiuose vandenyse, teikimą. Šiuo atleidimu nuo mokesčių Bendrijos įstatymų leidėjas norėjo paskatinti tam tikrų mokesčių sąlygų, kuriomis veikia transporto ir kitų paslaugų įmonės, naudojančios šiuos vandenis, suvienodinimą“. Taigi ES mastu nustatyta lengvata buvo siekiama palengvinti prekybą ES viduje, suvienodinti sąlygas įmonėms, veikiančioms šioje srityje. Komisijos vertinimu, sprendžiant mokesťinius ginčus dėl akcizo lengvatos taikymo, ypatingai svarbu kiekvienu atveju atsižvelgti į lengvatos tikslus, kad galutiniame rezultate nebūtų iškreipta jos esmė.

Visgi svarbu akcentuoti ir tai, kad esant nustatytai apmokestinimo akcizu išimčiai, didelis dėmesys turi būti teikiamas jos taikymo kontrolei, nes netinkamai pažymėjus kurą, akcizo kontrolė Europos Sąjungoje pasunkėja. Kaip jau minėta, kontrolės mechanizmus ES yra patikėjusi nustatyti kiekvienai valstybei narei, tačiau akivaizdu, kad nustatant kontrolės priemones, o ypatingai kontroliuojant nustatytų reikalavimų laikymąsi, nustatant vienokius ar kitokius neatitikimus, visada turi būti paisoma proporciumo principo, kuris yra vienas iš ES teisės principų. Tai reiškia, kad kontrolės priemonės ir jų taikymas turi būti adekvatūs ir neiškreipti pačios lengvatos esmės, iš esmės nepakeisti lengvatos taikymo sąlygų, taip

užtikrinant ūkio subjektų, naudojančių degalus nurodytais tikslais, veikimo sąlygų vienodumą. Lietuvos Respublikoje, remiantis Akcizų įstatymo 43 straipsnio 2 dalimi, lengvatų taikymo tvarką ir apribojimus nustato Vyriausybė ar jos įgaliota institucija. Ūkio ministro 2002-06-03 įsakymu Nr. 193 patvirtintoje tvarkoje nurodyta, kad siekiant, jog kuras išsiskirtų iš kuro, kuriam netaikomos akcizų lengvatos, ir jo panaudojimui pagal paskirtį užtikrinti, degalai yra dažomi ir žymimi, o šio teisės akto priede nurodyta minimali žymiklio koncentracija (7,11 mg/kg). Taigi Lietuvos Respublikoje nustatyti kontrolės ir piktnaudžiavimo prevencijos priemonė – kuro žymėjimas.

Komisijos vertinimu, iš aukščiau išdėstytų motyvų matyti, kad egzistuoja reikalavimai ir sąlygos, kurie yra esminiai akcizo lengvatos taikymui ir kurių nebuvimas yra absoliutus pagrindas neatleisti nuo akcizo mokesčio mokėjimo (šiuo atveju – kuro panaudojimo tikslas). Taip pat teisės aktuose yra įtvirtinti reikalavimai, susiję su šių lengvatų taikymo pažeidimų prevencija ir kontrole, kurie nuo akcizų atleidžiamus degalus importuojantiems asmenims taip pat yra privalomi, tačiau kurių pažeidimas negali būti laikomas absoliučiu pagrindu neatleisti nuo akcizo mokėjimo. Tokiu atveju turi būti tiriamos prekės panaudojimo aplinkybės, t. y. ar padarytas žymėjimo pažeidimas turi esminės įtakos akcizo lengvatos taikymui. Šioje vietoje labai svarbu akcentuoti tai, kad pats akcizo mokestis yra objektyvi, įstatymų nustatytais atvejais atsirandanti prievolė sumokėti mokestį už tam tikras prekes. Todėl net ir nustačius kontrolės procedūrų pažeidimus, šis mokestis neturi būti taikomas kaip sankcija už atitinkamų taisyklių pažeidimą, nes šiam tikslui įstatymuose yra nustatyta administracinė atsakomybė. Mokestis turi būti skaičiuojamas tada, kai objektyviai egzistuoja įstatyminis apmokestinimo akcizų pagrindas (pavyzdžiui, kuras, nors ir žymėtas, naudojamas ne tais tikslais, kurių turi būti laikomasi siekiant taikyti akcizo lengvatą, taip akivaizdžiai pažeidžiant lengvatos taikymo esmę).

Taigi, atsižvelgiant į išdėstytus argumentus, pirmiausia analizuotinos mokestinio ginčo aplinkybės, susijusios su kuro panaudojimu ir tai patvirtinančiais įrodymais. Pažymėtina, kad byloje yra pateiktas 2012-11-28 atsargų pakrovimo į laivą važtaraštis Nr. OM-1784, pagal kurį 250 tūkst. litrų degalų buvo pakrauti į laivą Gefion R. Šis važtaraštis patvirtintas muitinės spaudu. Tuo pačiu įforminta 2012-11-30 muitinės deklaracija Nr. 2LT1633513230103526, kuriuo atliktas prekių išleidimas vidaus vartojimui po muitinės sandėliavimo (procedūra 4071). Pabrėžtina, kad nagrinėjamu atveju Muitinės departamentas nenurodo nė vieno argumento, kuris leistų suabejoti ginčo degalų panaudojimą patvirtinančio važtaraščio bei pačios muitinės deklaracijos tikrumu. Muitinės departamentas, išreikšdamas abejones ginčui aktualių procedūrų trūkumais, neteigia ir neįrodo, kad degalai buvo panaudoti ne pagal paskirtį. Todėl Komisija daro išvadą, kad ginčo dėl kuro panaudojimo navigacijos vidaus vandenyse tikslais tarp šalių nėra ir šis faktas yra patvirtintas tinkamais įrodymais.

Tarp šalių taip pat nėra ginčo dėl to, kad nors atlikus kuro mėginio tyrimą buvo nustatyta kita, nei nurodyta dokumentuose, sieros koncentracija (0,1 proc. vietoj nurodytos 0,0007 proc.), ir dėl to pakeistas prekės TARIC kodas iš 27101943 į 2710194790, tačiau abu šie TARIC kodai įtraukti į sąrašą Akcizų įstatymo priede išvardintų produktų, kuriems gali būti taikoma akcizo lengvata.

Toliau analizuotini kiti su akcizo lengvatos taikymu susiję reikalavimai, t. y. ginčui aktualios kuro tinkamo žymėjimo aplinkybės.

Pirmiausia aptartinos šalių nurodomos su mėginio ėmimo procesu ir jo įforminimu susijusios aplinkybės, t. y. Bendrovės nurodomi protokolo netikslumai ir Muitinės departamento pabrėžiama Bendrovės atstovo parašo, kad jis pretenzijų dėl mėginio ėmimo neturi, reikšmė.

Bendrovė skunde nurodo, kad 2012-11-28 Mėginio ėmimo protokolas Nr. 12LU901167 nėra iki galo užpildytas – nenurodyta mėginio paėmimo vieta, laikas. Taip pat Bendrovė teigia, kad mėginį iš tiesų paėmė ne pareigūnas, nurodytas protokole (A. Č.), o inspektorius M. K. (pateiktas jo notariškai patvirtintas paaiškinimas). Muitinės departamentas papildomos informacijos, kuri galėtų patvirtinti ar paneigti Bendrovės nurodomus prieštaravimus, nepateikė.



Komisija pažymi, kad ne visada procedūriniai pažeidimai gali turėti esminės įtakos ginčo sprendimui iš esmės. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 89 str. 1 d. 3 punkte yra įtvirtinta principinė procedūrinių pažeidimų įtakos viešojo administravimo akto teisėtumo vertinimui taisyklė: skundžiamas aktas turi būti panaikintas, jeigu jis yra neteisėtas dėl to, kad jį priimant buvo pažeistos pagrindinės procedūros, ypač taisyklės, turėjusios užtikrinti objektyvų visų aplinkybių įvertinimą bei sprendimo pagrįstumą. Ši įstatyminė nuostata reiškia, kad ne kiekvienas formalios procedūros pažeidimas yra pagrindas pripažinti priimtą administracinį aktą neteisėtu, jeigu įstatymas tiesiogiai nenustato tokios procedūros pažeidimo pasekmės; kriterijus, pagal kurį turi būti vertinama procedūros pažeidimo įtaka priimto administracinio akto teisėtumui, yra tikimybė, kad dėl šio pažeidimo buvo priimtas nepagrįstas sprendimas. Nagrinėjamu atveju, Komisijos nuomone, nors ir būtų nustatyta, kad iš tiesų ginčo mėginio ėmimo protokolą pasirašė ne tas asmuo, abejotina, ar tai turėtų lemiamos reikšmės Muitinės laboratorijos tyrimo protokolo teisingumui.

Dėl Muitinės departamento sprendime išdėstytų teiginių, kad Bendrovės atstovo parašas, jog jis pretenzijų dėl mėginio ėmimo neturi, pagrindžia mėginio paėmimo atitikimą teisės aktų reikalavimams, pažymėtina, jog jie taip pat nepagrįsti. Komisijos vertinimu, tokio pobūdžio asmens patvirtinimas negali paneigti teisės aktuose nustatytų reikalavimų objektyvaus egzistavimo. Pirmiausia turi būti analizuojamos teisės aktų nuostatos, jomis priskirta kompetencija ir atsakomybė bei objektyvios faktinės aplinkybės, ir remiantis tikruoju turiniu (o ne formaliais patvirtinimais) daromos galutinės išvados.

Byloje nustatyta, kad su Bendrovės įsigyta ir vėliau vidaus vartojimui išleista preke (kuru laivams) buvo atliktos dvi atskiros procedūros. Visų pirma kuras buvo pažymėtas. Vėliau muitinės pareigūnas paėmė jau pažymėto kuro mėginį. Akivaizdu, kad šios dvi procedūros yra atskiros, jas reglamentuoja skirtingos teisės normos.

Žymėjimo procedūra ir reikalavimai jai nustatyti jau minėtose Ūkio ministro įsakymu patvirtintose Kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, žymėjimo taisyklėse, kurių 15 punkte nurodyta, jog įmonė, žyminti kurą, užtikrina, kad kuras yra pažymėtas pagal visus nustatytus reikalavimus. Būtent žymintis asmuo turi pasirinkti reikiamą žymiklio kiekį, maišymo vietą ir būdą, kad būtų tenkinamos teisės aktuose nustatytos sąlygos. Muitinės departamentas teisingai nurodo, kad nors ši procedūra ir yra muitinės kontroliuojama, tačiau iš esmės muitinės funkcija apsiriboja apgaulės operacijos metu rizikos įvertinimu, o ne aktyviu dalyvavimu žymėjimo veiksmuose (Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 72 priedo preambulė). Tačiau nors ir pasyviai, tačiau procedūra visgi buvo muitinės kontroliuojama. 2012-11-28 Bendrovė pateikė prašymą Klaipėdos TM Malkų įlankos jūrų uosto posto pamainos inspektoriui, kurioje nurodytas degalų žymėjimo vieta, kiekis, dėtinose žymėjimo medžiagos apskaičiavimo pagrindimas. Taigi muitinė, kaip akcizų lengvatų taikymo pagrįstumą kontroliuojanti institucija, turėjo galimybę (nors ir neprivalėjo) savo turimomis priemonėmis tikrinti visą Bendrovės pateiktą informaciją, susijusią su numatomu atlikti žymėjimu. Pažymėtina, kad mokestinio ginčo metu pretenzijų dėl neteisingai apskaičiuoto piltino žymiklio kiekio ar kitų galimų procedūros pažeidimų muitinė nepareiškė.

Prekių mėginio ėmimo taisyklės yra nustatytos Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2010-06-29 įsakymu Nr. 1B-443 „Dėl prekių mėginių (pavyzdžių) administravimo taisyklių patvirtinimo“. Šių taisyklių 6 punkte nurodyta, kad Muitinės pareigūnas, nusprendęs imti mėginį, apie tai informuoja asmenį, kurio prekės tikrinamos (...), kuris turi teikti pagalbą, reikalingą prekių tikrinimui ir mėginio ėmimui lengvinti. Muitinės pareigūnas gali pareikalauti iš asmens pateikti trūkstantus dokumentus ar duomenis, būtinus prekių tarifinio klasifikavimo teisingumui patikrinti, taip pat iškrauti ar perkrauti prekes, atidaryti tarą, pakviesti specialistus, padedančius paimti mėginį, ir teikti kitą pagalbą muitinei mėginių ėmimui palengvinti. Šių taisyklių 10 punkte nurodyta, kad įvertinęs prekių siuntos savitumus, muitinės pareigūnas pasirenka mėginio dydį (kiekį, svorį), mėginio ėmimo vietas, būdą ir priemones. Šio teisės akto 11 punkte nurodoma, koks turi būti minimalus imamo mėginio dydis, tačiau daugiau konkrečių

mėginio ėmimo reikalavimų nenurodyta. Pažymėtina, kad šiuo mėginio ėmimo atveju buvo tikrinamas akcizų tarifų taikymo teisingumas, todėl jam taikoma ir Ūkio ministro ir Vidaus reikalų ministro 2003-10-31 įsakymu Nr. 4-406/1V-392 patvirtinta „Kuro, kuriam taikomos akcizo lengvatos, kontrolės tvarka“, kurios 1 punkte nurodyta, kad ji (...) reglamentuoja institucijų, kontroliuojančių kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, naudojimą, funkcijas. Pagal šios tvarkos 9 punktą, kontrolės funkcija yra priskirta ir Muitinės departamento pareigūnams. Remiantis tvarkos 32.1 punktu, mėginys turi būti imamas laikantis LST EN ISO 3170:2004 („Skystieji naftos produktai. Rankinis ėminių ėmimas“) reikalavimų (mėginys turi būti imamas iš visų talpyklų, iš skirtingų lygio, turi būti užtikrintas nudažytos imamos tirti medžiagos homogeniškumas ir pan.). Sistemiskai aiškinant šių teisės aktų nuostatas, darytina išvada, kad muitinės pareigūnas yra aktyvus muitinės mėginio ėmimo subjektas. Būtent jis sprendžia dėl konkrečių mėginio ėmimo būdų, jis yra atsakingas už šią procedūrą ir jo pareiga yra užtikrinti paimto mėginio reprezentatyvumą.

Muitinės departamento atstovė Komisijos posėdžio metu paklausta dėl muitinės pareigūno kompetencijos imant prekių mėginį, nurodė, kad įmonė yra atsakinga už tai, kad mėginys, kad ir kur paimtas, būtų pažymėtas tinkamai. Komisijos nuomone, Muitinės departamentas nepagrįstai neatsiejamai kartu vertina atskiras kuro žymėjimo ir mėginio ėmimo procedūras. Kaip jau minėta, už teisingą kuro žymėjimą iš tiesų atsakinga yra Bendrovė, tačiau muitinės pareigūnas turi pareigą įvertinti mėginio ėmimo aplinkybes, nurodyti, jo nuomone, tinkamą mėginio ėmimo vietą, ir, jei reikia, pareikalauti įmonės pateikti tam reikalingas priemones. Akivaizdu, kad muitinės pareigūnas turi būti suinteresuotas ne pažeidimo nustatymu, o kaip įmanoma objektyvesnio, reprezentatyvaus mėginio paėmimu ir tuo tikslu jam teisės aktai suteikia plačius įgaliojimus. Nors Muitinės departamentas ir teisingai nurodo, kad tinkamai pažymėtas turi būti visas kuras, tačiau tai nesuteikia teisės reikalauti iš Bendrovės fiziškai neįgyvendinamų dalykų. Natūralu, kad žymiklis, įpiltas į didelę talpą, nepasiskirto iš karto tuo momentu, tam įtakos turi ir talpos forma, jos gylis, oro temperatūra ir pan. Tenkinant kuro žymėjimo reikalavimus, svarbu, kad į atitinkamą kuro kiekį būtų įpiltas teisingai apskaičiuotas žymiklio kiekis ir kad jis galutiniame rezultate būtų vienodai pasiskirstęs. Būtent muitinės pareigūnas turi įvertinti minėto pobūdžio aplinkybes ir stengtis kiek įmanoma labiau užtikrinti, kad paimtas mėginys būtų reprezentatyvus.

Nagrinėjamu atveju iš byloje pateikto mėginio ėmimo protokolo nėra aišku, kada ir kur buvo paimtas mėginys, todėl tikslinga atsižvelgti į Bendrovės pateiktus paaiškinimus. Bendrovės skunde nurodyta, kad kuro mėginys buvo imamas tik iš vienos talpyklos (nors žymiklis buvo pilamas į penkias), įpiltas žymiklis buvo išmaišytas trumpesne kartimi, nei talpos gylis, mėginys imtas iš karto, įpylus žymiklį, todėl, atsižvelgiant ir į tai, kad oro temperatūra buvo žema (lapkričio 28 diena), mėginio ėmimo momentu žymiklis galėjo būti nepakankamai išsimaišęs. Kaip minėta, nors mėginio ėmimo protokole šios Bendrovės nurodomos mėginio ėmimo aplinkybės neatsispindi, tačiau, nesant galimybių šių aplinkybių patikrinti, o muitinei nepateikus Bendrovės nurodytas aplinkybes paneigiančių paaiškinimų, jos laikytinos kaip papildomas įrodymas, kad Bendrovė veiksmuose nebuvo tyčios, o mėginys galimai buvo nereprezentatyvus.

Atsižvelgiant į išdėstytus motyvus ir faktines aplinkybes, į faktą, kad prekės buvo panaudotos įstatyme nurodytu tikslu, į tai, kad žymėjimo procedūra buvo atliekama dalyvaujant muitinės pareigūnui ir žymiklio netinkamo apskaičiavimo fakto nenustatyta, į Bendrovės nuoseklius ir neprieštaringus paaiškinimus, leidžiančius pagrįstai suabejoti mėginio reprezentatyvumu, taip pat atsižvelgiant į akcizo lengvatos taikymo tikslus ir principus, MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintus protingumo ir teisingumo principus, konstatuotina, jog netaikyti akcizo lengvatos šiuo atveju nėra pagrįsta.

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

Panaikinti Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2013-04-16 sprendimą Nr. 1A-130.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1 dalį mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl mokestinio ginčo taip pat turi teisę ir 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 teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Lina Vosylienė

Edita Veršelienė