



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS „IL“ SKUNDO**

2020 m. birželio 4 d. Nr. S- 99 (7-3/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensio, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „IL“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2019-12-29 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2019-12-05 sprendimo Nr. (21.222) FR0682-294 (toliau – Sprendimas). Komisijos 2020-04-08 posėdyje Pareiškėją atstovavo (Duomenys neskelbiami), Inspekcijos atstovas (Duomenys neskelbiami) .

Komisija n u s t a t ė :

Inspekcija atliko Bendrovės 2018-08-01 – 2018-09-30 laikotarpio akcizų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir surašė 2019-10-04 patikrinimo aktą Nr. (21.222) FR0680-345 (toliau – patikrinimo aktas). Patikrinimo metu nustatyta, jog Bendrovė, pažeisdama Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo (toliau – AĮ) 2 straipsnio 1 dalies 5 punkto, 3 straipsnio 13 dalies, 9 straipsnio 1 dalies 5 punkto ir 10 straipsnio 8 dalies nuostatas, neapskaičiavo akcizų už laikytą dyzeliną. Nustatyta, kad Bendrovei priklausančioje kuro talpykloje laikyto 23997 litrų (23884 litrai esant 15°C) dyzelino kokybės rodikliai neatitiko dyzelino įsigijimo dokumentuose nurodytų kokybės rodiklių, dėl ko konstatuota, jog Bendrovė laikė ne apskaitos dokumentuose nurodytą dyzeliną, nuo kurio nebuvo sumokėti akcizai. Vadovaudamasi AĮ 11 straipsniu ir 37 straipsnio 1 dalimi, Inspekcija patikrinimo metu Bendrovei apskaičiavo 8287,75 Eur (23884 litrai x 0,347 Eur) akcizų. Sprendimu Inspekcija, vadovaudamasi AĮ ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) nuostatomis, patikrinimo akte apskaičiuotą akcizų sumą patvirtino, apskaičiavo ir atleido Bendrovę nuo apskaičiuotų 6,93 Eur akcizų delspinigių ir skyrė 829 Eur akcizų baudą.

Pareiškėja pažymi, kad Muitinės laboratorija 2018-11-09 pateikė tyrimo protokolą Nr. 18MLT1670 (2018-10-30), kuriame nurodyta, kad „Tyrimui pateiktas mėginys yra naftos produktas, atitinkantis „gazolių“ apibūdinimą (KN27 skirsnio 2e) papildomoji pastaba) — dyzelinas su biodyzelinu. Šio produkto KN kodas yra 2710 20 17“. Tyrimo protokole nurodyta, kad pateiktame mėginyje rasta 104 mg/kg sieros (0,01% masės), t. y. daugiau nei NESTE OYJ išduotame 2018-09-12 kokybės pažymėjime Nr. T2-1365529, kuriame nurodytas sieros kiekis – ne didesnis kaip 3 mg/kg.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos daroma prielaida apie neva nepateiktus dokumentus Talpykloje Nr. 4 laikyto kuro įsigijimą ir/ar gabenimą, kadangi visi dokumentai, patvirtinantys kuro įsigijimą (bei gabenimą), mokesčių administratoriui buvo pateikti. Inventorizacijos metu deklaruoto ir faktiškai esančio kuro kiekių likučiai sutapo, visi kiti produkto cheminiai parametrai (tankis, cetaninis indeksas, RRME kiekis, klampumas) taip pat atitiko tiekėjų deklaruotus kokybės

pažymėjimuose, išskyrus vienintelį – sieros kiekį, kas duoda pagrindą išvadai apie galimą klaidą atliekant mėginio tyrimą Muitinės laboratorijoje. Taip pat, Pareiškėjos teigimu, atliekat tyrimą bei surašant Patikrinimo aktą nebuvo tirtos ir įvertintos Pareiškėjos nurodytos papildomos aplinkybės dėl dyzelino skirto laivams gabenimo transporto priemone (Duomenys neskelbiami) bei buvo pažeista mėginių perdavimo Muitinės laboratorijai tvarka, imperatyviai reglamentuota Taisyklių 11 punkte, kas sudaro formalų pagrindą nesiremti Muitinės laboratorijos tyrimo išvada.

Dėl pažeistos mėginių perdavimo Muitinės laboratorijai tvarkos

Pareiškėja nurodo, kad MAĮ 33 straipsnio 5 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, turi teisę paimti produkcijos (prekių) mėginius ar pavyzdžius bei naudotis kitomis mokesčių ir kitų įstatymų suteiktomis teisėmis. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2011 m. sausio 14 d. viršininko įsakymu Nr. VA-5 patvirtintų Produktų mėginių paėmimo ir perdavimo tirti taisyklių (toliau – Produktų mėginių paėmimo ir perdavimo tirti Taisyklės) 2 punkte nurodyta, jog Taisyklės parengtos, vadovaujantis MAĮ 33 straipsnio 5 punktu.

Nagrinėjamu atveju Inspekcija, atlikdama Pareiškėjos operatyvų patikrinimą, iš Bendrovėje esančios talpyklos Nr. 4, 2018-09-18 paėmė tris dyzelino mėginius ir vieną jų, pirmąjį, 2018-10-09 perdavė tirti Muitinės laboratorijai.

Produktų mėginių paėmimo ir perdavimo tirti Taisyklių 11 punkte nustatyta, jog Inspekcija pirmąjį mėginį į laboratoriją turi pristatyti ne vėliau kaip per 10 darbo dienų nuo jo paėmimo dienos. Pareiškėja nurodo, kad Inspekcija mėginį laboratorijai tirti perdavė po 15 darbo dienų nuo mėginio paėmimo, kas laikytina aiškiu Produktų mėginių ir perdavimo tirti taisyklių pažeidimu. Analizuojant taisyklių 11 punktą, galima teigti, jog 10 dienų terminas yra naikinamasis, kuriam pasibaigus, išnyksta ir galimybė tirti paimtą mėginį bei remtis tyrimo rezultatais.

Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad mėginys Muitinės laboratorijai Inspekcijos buvo perduotas tyrimui 2018-09-21 raštu Nr. (19.20-10) RAA-2079, tačiau Muitinės laboratorijoje buvo gautas tik 2018-10-09, t. y. tik po 18 dienų. Pareiškėja pabrėžia, kad Taisyklės apibrėžia konkrečią mėginių paėmimo ir perdavimo tirti tvarką, kuri yra privalomojo pobūdžio, todėl tyrimo, kuris buvo atliktas nesilaikant reglamentuotos tvarkos, rezultatai, negali būti vertinami, nes jie yra niekiniai. Formaliaja prasme duomenys gauti pažeidžiant nustatytą jų gavimo tvarką, kaip kad nagrinėjamu atveju: pavėluotai pateiktas mėginys tyrimo laboratorijai daro negalimu tokių duomenų pripažinimą įrodymu ir eliminuoja galimybę šiais duomenimis remtis priimant sprendimą.

Pareiškėjos nuomone, vertintina ir tai, jog Muitinės laboratorijos išvada, kuria nustatytas neva didesnis sieros kiekis pavėluotai tirti perduotame mėginyje, yra vienintelis informacijos šaltinis, kuriuo grindžiamas Patikrinimo aktas.

Dėl kitų cheminių naftos produkto parametrų atitikimo

Pareiškėja nurodo, kad Talpykloje Nr. 4 laikyto dyzelinio kuro cheminiai parametrai (tankis, cetaninis indeksas, RRME kiekis, klampumas), kurie buvo nustatyta Muitinės laboratorijos tyrimo protokolu, nėra pakitę ir atitinka naftos produktų įsigijimo dokumentuose nurodytas charakteristikas, todėl nelogiška būtų daryti prielaidą apie neva talpykloje laikytą kurą įgytą/gabentą be dokumentų, kai tokio įgijimo ir laikymo galimybė objektyviai neįmanoma. Beje, inventorizacijos metu nenustatytas ir naftos produktų talpyklos dokumentinis bei faktinis likučio kiekiu skirtumas. Bendrovės tvirtinimu, Muitinės laboratorijos tyrimo protokole užfiksuotas mėginio (dyzelinio kuro) charakteristikos skiriasi vieninteliu kiekybiniu parametru – sieros kiekiu.

Jei remtumėmės prielaida, kad dyzelinis kuras, laikytas Talpykloje Nr. 4, buvo įsigytas ne iš tiekėjų nurodytų įsigijimo dokumentuose (o būtent tai dėstoma Skundžiamame sprendime), tai reikštų, kad Bendrovė tariamai įgijo kuro iš kito tiekėjo, įdėjo įvairių priedų (biodyzelino, RRME ir kt.) būtent tokiomis proporcijomis, kad jos identiškai atitiktų 2018-09-12 kokybės pažymėjime Nr. (Duomenys neskelbiami) nurodytus kiekybinius ir kokybinius rodiklius, tačiau liko per didelis sieros kiekis. Toks scenarijus yra objektyviai neįmanomas ir nerealus.

Bendrovė pažymi, jog sieros kiekio skirtumo tarp deklaruoto ir nustatyto Muitinės laboratorijos, nesukuria ir negali sukelti jokių mokestinių lengvatų Bendrovei. Nagrinėjamu atveju, tiek dyzelinas su biodyzelinu (KN kodu 2710 20 17), tiek dyzelinas su RRME (KN kodu 2710 20 11) apmokestinami tuo pačiu ir tokio paties dydžio mokesčių akcizo tarifu (347 Eur/1000 l), todėl bet kokios prielaidos apie tarifai padarytą pažeidimą, atmestinos.

Dėl naftos produktų gabenimo į talpyklą kita autocisterna ((Duomenys neskelbiami))

Pareiškėjos teigimu, Inspekcija neištyrė faktinių aplinkybių apie kuro gabenimą į talpyklą 2018 m. rugpjūčio ir rugsėjo mėnesiais. Bendrovė nurodo, kad savo paaiškinimuose, kuriuos teikė Inspekcijai, buvo nurodžiusi, kad didesnis sieros kiekis galėjo atsirasti dėl anksčiau vežto laivams skirto dyzelinio kuro, kuris pasižymi didesniu sieros kiekiu (dyzelinas skirtas laivams sieros kiekis – iki 1000 mg/kg), tačiau šis argumentas nebuvo įvertintas. Bendrovės teigimu, ji buvo aiškiai nurodžiusi, kad į Talpyklą Nr. 4, dyzelinis kuras buvo vežtas ne tik minėta autocisterna, bet ir autocisterna (Duomenys neskelbiami), todėl turėjo būti atliktas šios aplinkybės vertinimas.

Pareiškėja pateikia jos pačios atliktą analizę dėl dyzelino gabenimo į Talpyklą Nr. 4 autocisterna (Duomenys neskelbiami) imant už pagrindą Inspekcijos sudarytas lenteles, kur buvo vertinami gabenimai autocisterna Renault (Skundo 5 – 7 psl.).

Skundžiamame sprendime nurodoma, jog laikotarpiu nuo 2018-09-01 iki 2019-09-12 nustatyta, kad autocisterna Renault buvo atlikti penki įsigytų naftos produktų gabenimai: 2018 m. rugsėjo 4, 6, 7, 10, 12 dienomis, tačiau kaip matyti nebuvo vertinti kita autocisterna ((Duomenys neskelbiami)) gabenti kuro kiekiai ir rūšis, taip pat nevertinti ankstesni (rugsėjo mėn.) laikotarpių gabenimai padidinto sieringumo dyzelino.

Dėl Muitinės laboratorijos tyrimų patikimumo

Bendrovė nesutinka su Muitinės laboratorijos tyrimu ir mano, kad jis yra neteisingas bei nepatikimas. Tokios išvados daromos atsižvelgiant į anksčiau praktikoje buvusius atvejus, kai paaiškėjo, kad Muitinės laboratorijos atlikti tyrimai yra aiškiai neteisingi.

Bendrovės nuomone, reikalingas antrojo mėginio tyrimas nepriklausomoje akredituotoje laboratorijoje. Pareiškėja pažymi, kad vadovaujantis Viešojo administravimo įstatymo 3 straipsnio 1 dalies 2 punkte įtvirtintu objektyvumo principu, reiškiančiu, kad viešojo administravimo subjekto sprendimai ir kiti oficialūs mokesčių administratoriaus veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs, t. y. viešojo administravimo subjekto sprendimai turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos išaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės ginčui teisingai išspręsti, ir kritiškai, nešališkai vertinant visus reikšmingus bylai įrodymus, viešojo administravimo subjektas, vertindamas byloje surinktus įrodymus, turi patikrinti kiekvieno jų tikrumą, realumą, pakankamumą ir tarpusavio ryšį. Atsižvelgdama į visumą aukščiau išdėstytų aplinkybių, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimą.

Inspekcija sprendime nurodė, kad „<.> Prekybos naftos produktais taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos energetikos ministro 2010 m. gruodžio 14 d. įsakymu Nr. 1-346, 28 punkte (Lietuvos Respublikos energetikos ministro 2013 m. spalio 14 d. įsakymo Nr. 1-201 redakcija) nustatyta, kad didmenine prekyba besiverčiantys naftos produktų pardavėjai kiekvienai realizuojamai šių produktų siuntai privalo išduoti teisės aktų nustatyta tvarka įformintus šių produktų įsigijimo ir (ar) gabenimo dokumentus ir kokybę patvirtinančius dokumentus (išskyrus Prekybos taisyklių 29 punkte nurodytus atvejus).

Inspekcija pažymėjo, kad Naftos produktų, bioproduktų ir kitų degiųjų skystų produktų gabenimo ir laikymo taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2010 m. gruodžio 27 d. įsakymu Nr. VA-117, 19 punkte (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2011 m. birželio 22 d. įsakymo Nr. VA-79 redakcija) nustatyta, kad ūkio subjektai, laikydami eksploatuojamose kuro talpyklose (kuro objektuose) naftos produktus, bioproduktus ar kitus degiuosius skystus produktus, privalo turėti šių Taisyklių 12 punkte nurodytus dokumentus ar jų kopijas, patvirtintas ūkio subjekto antspaudu (jeigu antspaudą turi) ir vadovo parašu.

Inspekcija, atsižvelgdama į nurodytą teisinį reguliavimą, pažymėjo, kad ūkio subjektas, laikantis eksploatuojamose kuro talpyklose naftos produktus, privalo turėti šių produktų įsigijimo ir (ar) gabenimo dokumentus ir kokybę patvirtinančius dokumentus bei juos pateikti tikrinimo metu. Taigi ūkio subjekto eksploatuojamose kuro talpyklose laikomą kurą identifikuoja minėtuose dokumentuose įrašytų duomenų visuma, taip pat ir kokybę patvirtinančiuose dokumentuose nurodyti duomenys.“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2018 m. sausio 10 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-1960-442/2017).

Inspekcija nurodė, kad Bendrovė 2018-09-12 iš tiekėjo UAB „Neste Lietuva“ įsigijo 19005 litrų (18924 litrų esant 15°C) C klasės dyzelino su RRME (2018-09-12 PVM sąskaita faktūra Nr. 155537, Patikrinimo akto 8 priedas), kurį atsigabeno iš AB „NN“ registruoto AAPS Nr. LT0A08890366S, esančio adresu (Duomenys neskelbiami), autocisterna (Duomenys neskelbiami) (2018-09-12 akcizų apskaičiavimo dokumentas (toliau – DAA) Nr. S2A0889S482180, Patikrinimo akto 9 priedas). DAA nurodyta, kad gabentas Dyzelinas su RRME, klasifikuojamas kombinuotosios nomenklatūros (toliau – KN) kodu – 2710 20 11. Prekės savininko – (Duomenys neskelbiami)– išduotame 2018-09-12 kokybės pažymėjime Nr. (Duomenys neskelbiami) (Patikrinimo akto 10 priedas) nurodyta, kad dyzeline su RRME (toliau – kuras) sieros kiekis buvo ne didesnis kaip 3 mg/kg.

Inspekcija pažymėjo, kad į Bendrovės talpyklą Nr. 4 (Tauragės AVMI reg. Nr. 770358007) laikotarpiu nuo 2018-09-01 iki 2018-09-12 buvo atgabenta 20008 litrų (19924 litrai esant 15°C) dyzelino su RRME: 2018 m. rugsėjo 4 d. – 3000 litrų (2982 litrai esant 15°C), 2018 m. rugsėjo 10 d. – 6003 litrų (5984 litrai esant 15°C), 2018 m. rugsėjo 12 d. – 11005 litrų (10958 litrai esant 15°C). Visais šiais atvejais iš UAB „Neste Lietuva“ įsigytas kuras iš AB „NN“ AAPS į talpyklą Nr. 4 (Tauragės AVMI reg. Nr. 770358007) buvo gabenamas autocisterna (Duomenys neskelbiami) (autocisterna padalinta į 5 sekcijas, bendra autocisternos talpa – 33000 litrai).

Inspekcija nurodė, kad atliekant Bendrovės operatyvų patikrinimą pagal 2018-09-11 operatyvaus patikrinimo pavedimą Nr. (21.76-10) 1FR1043-2685, 2018-09-18 buvo inventorizuotas produkto, esančio Bendrovės registruotoje stacionarioje požeminėje talpykloje Nr.4 (Tauragės AVMI reg. Nr. 770358007) adresu (Duomenys neskelbiami), kiekis bei iš minėtos talpyklos tyrimui paimti trys vienodi mėginiai. Išmatavus metrolazde produkto lygį talpykloje, nustatytas produkto kiekis, atitinkantis „Kuro talpykloje laikomų naftos produktų, bioproduktų ir kitų degiųjų skystų produktų apskaitos“ žurnale (toliau – kuro apskaitos žurnalas) nurodytą produkto kiekį ir lygus 23997 litrų (23884 litrai esant 15°C).

Muitinės laboratorija 2018-11-09 pateikė iš Bendrovės talpyklos 2018-09-18 paimto kuro mėginio tyrimo protokolą Nr. 18MLT1670 (2018-10-30) (Patikrinimo akto 11 priedas), kuriame nurodyta, kad „Tyrimui pateiktas mėginys yra naftos produktas, atitinkantis „gazolių“ apibūdinimą (KN27 skirsnio 2 e) papildomoji pastaba) – dyzelinas su biodyzelinu. Šio produkto KN kodas yra 2710 20 17“. Tyrimo protokole nurodyta, kad pateiktame mėginyje rasta 104 mg/kg sieros (0,01 % masės), t. y. ženkliai viršija (Duomenys neskelbiami)– išduotame 2018-09-12 kokybės pažymėjime Nr. T2-136529 nurodytą sieros kiekį – ne didesnis kaip 3 mg/kg.

Bendrovė 2018-11-19 pateikė raštą Nr. 019/11/18 (Patikrinimo akto 12 priedas) „Dėl kuro parametrų, nurodytų pardavėjo kokybės pažymėjime ir muitinės tyrimo protokole, neatitikimo“, kuriuo informavo, kad viena iš priežasčių, dėl kurių galimai atsirado neatitikimas dėl kuro parametrų, tai kad įsigytas dyzelinas buvo gabenamas ta pačia autocisterna, kuria prieš tai buvo gabenamas laivų atsargoms skirtas dyzelinas, kurio sudėtyje yra didelis sieros kiekis (KN 2710 19 47).

Inspekcija nurodė, kad pagal pateiktus autocisternos Renault Premium, valst. Nr. (Duomenys neskelbiami)kelionės lapus už laikotarpį nuo 2018-09-01 iki 2018-09-12 (Patikrinimo akto 13 priedas), nustatyta, kad autocisterna buvo atlikti penki įsigytų naftos produktų gabenimai:

2018 metų rugsėjo 4, 6, 7, 10 ir 12 dienomis. Iš Bendrovės pateiktų kuro įsigijimo ir gabenimo

dokumentų (Patikrinimo akto 1-5 lentelės, 4 psl.) matyti, kad laikotarpiu nuo 2018-09-01 iki 2018-09-18 autocisterna (Duomenys neskelbiami), valst. Nr. (Duomenys neskelbiami) nebuvo gabenta dyzelino, skirto laivų atsargoms, kurio sudėtyje yra didelis sieros kiekis.

Pagal akcizų informacinėje sistemoje (toliau – AIS) sukauptą akcizais apmokestinamų prekių judėjimo duomenų bazę, nustatyta, kad dyzelinas, skirtas laivų atsargoms, kurio sudėtyje yra didelis sieros kiekis (KN 2710 19 47), paskutinį kartą autocisterna (Duomenys neskelbiami), valst.

Nr. (Duomenys neskelbiami), iki 2018-09-18 dyzelino su RRME mėginio paėmimo iš Talpyklos (Tauragės AVMI reg. Nr. 770358007) buvo gabenamas 2018-08-07 (akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumento Nr. (Duomenys neskelbiami)).

Inspekcija, įvertinusi patikrinimui pateiktus dokumentus bei AIS duomenų bazėje sukauptą informaciją, konstatavo, kad Bendrovės 2018-11-19 rašte Nr. 019/11/18 „Dėl kuro parametrų, nurodytų pardavėjo kokybės pažymėjime ir muitinės tyrimo protokole, neatitikimo“ išdėstyta informacija dėl kuro kokybės rodiklių neatitikimo, nepasitvirtino, t. y. pagal pateiktus dokumentus (autocisternos (Duomenys neskelbiami), valst. Nr. (Duomenys neskelbiami) kelionės lapus, gautas PVM sąskaitas faktūras, akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentus, akcizų apskaičiavimo dokumentus, kokybės pažymėjimus, kuro talpykloje laikomų naftos produktų, bioproduktų ir kitų degiųjų skystų produktų apskaitos žurnalą) neatitinka tikrovės.

Inspekcija įvertino Bendrovės teiginį, kad kuras į Talpyklą buvo gabenamas ne vien autocisterna (Duomenys neskelbiami), bet ir autocisterna (Duomenys neskelbiami) ir pažymėjo, kad iš Kuro talpykloje laikomų naftos produktų, bioproduktų ir kitų degiųjų skystų produktų apskaitos žurnalo

Nr. 7707038 matyti, kad laikotarpiu nuo 2018-09-01 iki 2018-09-12 kuras į Talpyklą autocisterna (Duomenys neskelbiami) vežamas nebuvo, todėl minėta Bendrovės pastaba atmestina.

Inspekcija išdėstė MAĮ 67 straipsnio 1 dalies nuostatas ir LVAT praktiką ir nurodė, kad Bendrovė su pastabomis nepateikė jokių faktinių duomenų, pagrindžiančių tai, jog dyzelinas, kuriame nustatytas sieros kiekis yra didesnis nei nurodytas šio kuro įsigijimo dokumentuose, buvo įsigytas būtent iš UAB „M“. Taip pat nepateikė jokių faktinių duomenų, dėl ko atsirado skirtumas tarp kuro talpykloje laikytame dyzeline faktiškai nustatyto sieros kiekio ir sieros kiekio, nurodyto dyzelino įsigijimo dokumentuose. Pareiškėjo nurodomi argumentai, kad dyzelinas buvo gabenamas ta pačia autocisterna, kuria prieš tai buvo gabenamas laivų atsargoms skirtas dyzelinas, kurio sudėtyje yra didelis sieros kiekis, nepasitvirtino.

Inspekcijos nuomone, patikrinimo metu surinkti faktiniai duomenys suponuoja pagrindą išvadai, jog minėtas dyzelinas nėra tas naftos produktas, kuris buvo įsigytas iš UAB „M“, o Bendrovė šio dyzelino įsigijimo dokumentų nepateikė, todėl toks naftos produktas (gazolis) turi būti apmokestinamas akcizais. Tai atitinka ir LVAT poziciją 2018 m. sausio 10 d. sprendime administracinėje byloje Nr. A-1960-442/2017, LVAT 2019-03-28 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-514-968/2019. Inspekcija, vadovaudamasi AĮ 21 straipsnio 3 dalimi bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 66 straipsnio 2 dalimi, už 2018-09-18 Talpykloje laikytą dyzeliną su RRME Bendrovei apskaičiavo 8287,75 Eur (23884 litrai x 0,347 Eur) akcizų.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Pareiškėjos skundas atmestinas, o skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas nagrinėjamoje byloje kilo dėl apskaičiuotų akcizų, Inspekcijai konstatavus, jog Bendrovė laikė ne apskaitos dokumentuose nurodytą dyzeliną, nuo kurio nebuvo sumokėti akcizai. Bendrovės 2018-08-01 – 2018-09-30 laikotarpio akcizų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimo metu nustatyta, jog Bendrovė, pažeisdama AĮ 2 straipsnio 1 dalies 5 punkto, 3 straipsnio 13 dalies, 9 straipsnio 1 dalies 5 punkto ir 10 straipsnio 8 dalies

nuostatas, neapskaičiavo akcizų už laikytą dyzeliną. Nustatyta, kad Bendrovei priklausančioje kuro talpykloje laikyto 23997 litrų (23884 litrai esant 15°C) dyzelino kokybės sieros rodiklis neatitiko dyzelino įsigijimo dokumentuose nurodyto kokybės rodiklio, dėl ko, vadovaudamasi AĮ 11 straipsniu ir 37 straipsnio 1 dalimi, Inspekcija patikrinimo metu Bendrovei apskaičiavo 8287,75 Eur (23884 litrai x 0,347 Eur) akcizų. Sprendimu Inspekcija patikrinimo akte apskaičiuotą akcizų sumą patvirtino ir atleido Bendrovę nuo apskaičiuotų 6,93 Eur akcizų delspinigių ir skyrė 829 Eur akcizų baudą.

Dėl Muitinės laboratorijos tyrimų patikimumo

Bendrovė, nesutikdama su Muitinės laboratorijos atlikto tyrimo dėl sieros kiekio nustatymo rezultatais, pirmiausia iškėlė klausimą dėl būtinumo atlikti antrojo mėginio tyrimą nepriklausomoje ir akredituotoje laboratorijoje. Bendrovė pažymėjo, kad inventorizacijos metu deklaruoto ir faktiškai esančio kuro kiekių likučiai sutapo, visi kiti produkto cheminiai parametrai (tankis, cetaninis indeksas, RRME kiekis, klampumas) taip pat atitiko tiekėjų deklaruotus kokybės pažymėjimuose, išskyrus vienintelį – sieros kiekį, kas duoda pagrindą išvadai apie galimą klaidą atliekant mėginio tyrimą Muitinės laboratorijoje. Pareiškėja skunde pažymėjo, kad Muitinės laboratorija 2018-11-09 pateikė tyrimo protokolą Nr. 18MLT1670 (2018-10-30), kuriame nurodyta, kad pateiktame mėginyje rasta 104 mg/kg sieros (0,01% masės), t. y. daugiau nei M išduotame 2018-09-12 kokybės pažymėjime Nr. T2-1365529, kuriame nurodytas sieros kiekis – ne didesnis kaip 3 mg/kg. Komisija, atsižvelgdama į Pareiškėjos prašymą, sustabdė Pareiškėjos 2019-12-29 skundo nagrinėjimą, kad atlikti dyzelino antrojo mėginio (esančio pas Pareiškėją) tyrimą Lietuvos ar užsienio laboratorijoje ar kitoje nešališkoje akredituotoje įstaigoje, įgaliotoje tirti dyzelino mėginius (2020-01-28 posėdžio protokolas Nr. PP-18 (7-3/2020)). Pagal Estijos aplinkos tyrimų centro atliktą tyrimą (2020-03-18 ataskaita Nr. KE200002. 1), naudojant du metodus, buvo nustatyta, kad sieros kiekis mėginyje sudaro 103 mg/kg ir 107 mg/kg, t. y. iš esmės patvirtino Lietuvos Muitinės laboratorijos tyrimo rezultatus.

Komisijos vertinimu, mokesčių administratoriaus nustatyta ir pakartotinio tyrimo metu patvirtinta aplinkybė dėl sieros kiekio, neginčytinai įrodo, kad Pareiškėjai priklausančioje kuro talpykloje 2019 m. rugsėjo 18 d. rasto dyzelino cheminė sudėtis skiriasi nuo Pareiškėjos mokesčių administratoriui pateiktuose dyzelino įsigijimo dokumentuose nurodytų kokybės parametrų (sieros).

Toliau Komisija pasisako dėl kitų Pareiškėjos skunde ir posėdžio metu (įskaitant raštu pateiktus paaiškinimus) pateiktų argumentų.

Dėl galimų sieros kiekio pasikeitimo aplinkybių gabenant Scania autocisterna

Pareiškėjos teigimu, nebuvo tirtos ir įvertintos Pareiškėjos nurodytos papildomos aplinkybės dėl dyzelino skirto laivams gabenimo 2018 m. rugpjūčio ir rugsėjo mėnesiais transporto priemone (Duomenys neskelbiami). Pareiškėja pažymi, kad didesnis sieros kiekis Talpykloje Nr. 4 galėjo atsirasti dėl anksčiau vežto laivams skirto dyzelinio kuro likučio, kuris pasižymi didesniu sieros kiekiu (dyzelinas skirtas laivams sieros kiekis – iki 1000 mg/kg). Tai laikytina viena iš aplinkybių, patvirtinančių Pareiškėjos paaiškinimus ir jų tikrumą apie tai, kas galėjo įtakoti sieros kiekio padidėjimą talpykloje. Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjos atstovas pabrėžė, kad inventorizacijos 2019-09-18 metu buvo nustatytas 24 000 l (23997 l) kiekis, o per rugsėjo mėnesį buvo įpilta 20 008 l kiekis, todėl likusi dalis turėjo būti atgabenta rugpjūčio mėnesį.

Inspekcija, įvertinusi Bendrovės teiginį, kad kuras į Talpyklą buvo gabenamas ne vien autocisterna (Duomenys neskelbiami), bet ir autocisterna (Duomenys neskelbiami) ir pažymėjo, kad iš Kuro talpykloje laikomų naftos produktų, bioproduktų ir kitų degių skystų produktų apskaitos

žurnalo Nr. 7707038 matyti, kad laikotarpiu nuo 2018-09-01 iki 2018-09-12 kuras į Talpyklą autocisterna Scania R114 vežamas nebuvo, todėl minėta Bendrovės pastaba atmestina. Inspekcija, įvertinusi patikrinimui pateiktus dokumentus bei AIS duomenų bazėje sukauptą informaciją, konstatavo, kad Bendrovės išdėstyta informacija dėl kuro kokybės rodiklių neatitikimo, nepasitvirtino, t. y. pagal

pateiktus dokumentus neatitinka tikrovės. Inspekcija, aiškindama Renault Premium autocisternos gabenimus, nurodė, kad pagal pateiktus autocisternos FR255 kelionės lapus už laikotarpį nuo 2018-09-01 iki 2018-09-12, nustatyta, kad autocisterna buvo atlikti penki įsigytų naftos produktų gabenimai, iš kurių matyti, kad autocisterna Renault Premium nebuvo gabenta dyzelino, skirto laivų atsargoms, kurio sudėtyje yra didelis sieros kiekis, paskutinį kartą toks dyzelinas autocisterna Renault Premium buvo gabenamas 2018-08-07.

Komisija pažymi, kad vadovaujantis MAĮ 67 straipsnio 2 dalimi, byloje nagrinėjamu atveju būtent Bendrovė, nesutikdama su mokesčių administratoriaus sprendimu, privalo įrodyti, kad akcizai apskaičiuoti nepagrįstai, pateikdama konkrečius duomenis, jog talpoje buvo tas pats kuras, nuo kurio yra sumokėtas akcizų mokestis bei įrodyti sieros kiekio žymų pasikeitimą įtakojusias objektyvias aplinkybes. Pagal LVAT praktiką, kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtoju apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą, o apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo priėmimo mokesčių mokėtojo naudai. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo pareigos nuginčyti mokesčių administratoriaus surinktus įrodymus, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtoju apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtoju atsiranda mokestinė prievolė (žr., pvz., 2010 m. lapkričio 8 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-556-1527/2010, 2012 m. gegužės 24 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-442-1601/2012, 2017 m. rugsėjo 14 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-982-438/2017).

Komisijos vertinimu, Pareiškėjos nurodomi argumentai, kad dyzelinas buvo gabenamas ta pačia autocisterna, kuria prieš tai buvo gabenamas laivų atsargoms skirtas dyzelinas, kurio sudėtyje yra didelis sieros kiekis, savaime nepatvirtina ženkliaus sieros pokyčio priežasčių ir nepatvirtina dokumentus atitinkančio kuro tapatumo. Pareiškėjos pozicija nėra paremta jokiais teoriniais, empiriniais ar kitais patikimais tyrimo metodais bei neatitinka faktinių aplinkybių visumos. Pagal Inspekcijos informaciją per rugsėjo mėnesį į talpyklą buvo įpilta 20 000 litrų, t. y. 83 procentai inventorizacijos metu nustatytų degalų kiekio ir kuras į talpyklą Nr. 4 buvo gabenamas tik (Duomenys neskelbiami) autocisterna, kuri rugsėjo mėnesį nebuvo naudojama didelio sieros kiekio degalams vežti (paskutinį kartą toks kuras buvo gabentas tik rugpjūčio pradžioje), todėl rugsėjo mėnesį objektyviai nesusidarė skirtingo sieringumo kuro susimaišymo galimybė. Tai, kad į šią talpyklą rugpjūčio pabaigoje pateko su (Duomenys neskelbiami) 14 autocisterna (kurioje Pareiškėjo teigimu buvo likęs anksčiau išpildo didelio sieringumo kuro likutis) atgabentas kuras (toks paskutinis įpylimas buvo rugpjūčio 29 dieną), atsižvelgiant į tai, kad esminė dalis supilta rugsėjo mėnesį (kai kuras negalėjo „prasiskiesti“ didelio sieringumo kuru), Komisijos nuomone, taip pat neleidžia daryti išvados, kad kure susidarė 35 kartus už dokumentuose nurodytą normą didesnis sieros kiekis.

Bendrovė Komisijai pateikė UAB „Js“ 2020-04-15 pranešimą Nr. 12J-20200415-1, kuriame dėstoma, kad autocisternoje, kurioje vežtas jūrinis gazolis ar kiti panašūs naftos produktai, tokie naftos produktai po išpylimo gali likti autocisternos vamzdynuose. Siera gali nusėsti ant autocisternos sienelių, kas gali įtakoti sieros kiekį po to vežtuose naftos produktuose. Sutiktina, kad autocisternoje, kurioje buvo vežtas jūrinis gazolis, po išpylimo gali likti nedidelis likutis kuro, tačiau ši aplinkybė, Komisijos vertinimu, neatskleidžia tokio ženkliaus sieros parametro pasikeitimo apimties pagrįstumo. Komisija pastebi, kad UAB „Js“ pranešime išdėstytas teiginys apie tai, kad siera gali nusėsti ant autocisternos sienelių, objektyviai yra neįmanomas. Dyzelino sudėtyje esanti siera yra ne elemento sieros (neorganinis junginys) pavidalo, o organinių junginių, į kurių struktūrą įeina siera, pavidalo. Šie organiniai junginiai yra ištirpę dyzeline ir iš jo „išsėsti“ negali. Tam, kad paverstum šiuos organinius junginius siera ir pašalintum iš dyzelino, turi būti

atliekamos specialios cheminės reakcijos taikant specialią įrangą (šaltinis: <https://en.wikipedia.org/wiki/Hydrodesulfurization>).

Dėl kitų cheminių naftos produkto parametrų atitikimo

Bendrovės tvirtinimu, Muitinės laboratorijos tyrimo protokole užfiksuotas mėginio (dyzelinio kuro) charakteristikos skiriasi vieninteliu kiekybiniu parametru – sieros kiekiu. Pareiškėja nurodo, kad Talpykloje Nr. 4 laikyto dyzelinio kuro cheminiai parametrai (tankis, cetaninis indeksas, RRME kiekis, klampumas), kurie buvo nustatyta Muitinės laboratorijos tyrimo protokolu, nėra pakitę ir atitinka naftos produktų įsigijimo dokumentuose nurodytas charakteristikas, todėl nelogiška būtų daryti prielaidą apie talpykloje laikytą kurą įgytą/gabentą be dokumentų, kai tokio įgijimo ir laikymo galimybė objektyviai neįmanoma. Beje, inventorizacijos metu nenustatytas ir naftos produktų talpyklos dokumentinis bei faktinis likučio kiekių skirtumas, t. y. sutampa kuro kiekio likučiai. Taigi, jei remtumėmės prielaida, kad dyzelinis kuras, laikytas Talpykloje Nr. 4, buvo įsigytas ne iš tiekėjų nurodytų įsigijimo dokumentuose (o būtent tai dėstoma Skundžiamame sprendime), tai reikštų, kad Bendrovė tariamai įgijo kuro iš kito tiekėjo, įdėjo įvairių priedų (biodyzelino, RRME ir kt.) būtent tokiomis proporcijomis, kad jos identiškai atitiktų 2018-09-12 kokybės pažymėjime Nr. T2-136529 nurodytus kiekybinius ir kokybinius rodiklius, tačiau liko per didelis sieros kiekis. Toks scenarijus yra objektyviai neįmanomas ir nerealus.

Komisijos nuomone, kitų parametrų vienodi rodikliai, esant aptartam sieros rodiklio skirtumui, neleidžia paneigti išvados, jog toks dyzelinas, kuriame sieros kiekis ženkliai viršija dyzelino įsigijimo dokumentuose nurodytą sieros kiekį, nėra pagal apskaitos dokumentus įsigytas kuras. Kuro parametrai tarpusavyje nėra susiję, t. y. nėra tiesinės priklausomybės tarp sieros parametro padidėjimo ir likusių parametrų pokyčio. Komisija pastebi, kad kiti nei siera cheminiai parametrai (tankis, klampa, cetaninis indeksas, RRME kiekis), kurie buvo nustatyti Muitinės laboratorijoje, nevisiškai sutampa su M išduotame Kokybės pažymėjime nurodytais kokybės rodikliais, t. y. visi rodikliai nežymiai skiriasi, pvz., tankis – 834,8 ir 840,6; klampa – 3,717 ir 3,903; cetaninis indeksas – 58,5 ir 60,4 ir t. t., todėl Pareiškėjos teiginys, kad kiti cheminiai parametrai atitinka naftos produktų įsigijimo dokumentuose nurodytas charakteristikas, nėra tikslus. Parametrų dydis bet koku atveju turi atitikti dyzelino ar kitos kuro rūšies standartus arba kokybės rodiklius, todėl, esant tai pačiai automobiliams skirtai kuro rūšiai, didelio skirtumo tarp tų pačių rodiklių ir negali būti. Papildomai pastebėtina, kad nagrinėjamas Pareiškėjos argumentas prieštarauja Pareiškėjos pozicijai dėl skirtingo sieringumo kuro maišymosi, nes jei, kaip teigia Pareiškėja, dėl maišymosi ženkliai pasikeitė sieros rodiklis, atsižvelgiant į tai, kad laivams skirto kuro kokybės rodikliai skirtingi, turėjo pasikeisti ir kiti rodikliai.

Dėl pažeistos mėginių perdavimo Muitinės laboratorijai tvarkos

Pareiškėjos teigimu, surašant Patikrinimo aktą buvo pažeista mėginių perdavimo Muitinės laboratorijai tvarka, reglamentuota Produktų mėginių paėmimo ir perdavimo tirti Taisyklių 11 punkte, kas sudaro formalų pagrindą nesiremti Muitinės laboratorijos tyrimo išvada. Inspekcija pirmąjį mėginį į laboratoriją tirti perdavė po 15 darbo dienų, nors turėjo pristatyti per 10 darbo dienų nuo jo paėmimo dienos. Duomenys, kuriais grindžiamas patikrinimo aktas, neatitinka įrodymui keliamo leistinumo reikalavimo, nes mėginio pavėluotas perdavimas Muitinės laboratorijai laikytinas esminiu pažeidimu.

Pasisakydama dėl šių argumentų, Komisija pažymi, kad Administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – ABTĮ) 89 straipsnio 1 dalies 3 punktą nustato, jog skundžiamas aktas (ar jo dalis) turi būti panaikintas, jeigu jis yra neteisėtas dėl to, kad jį priimančiam buvo pažeistos pagrindinės procedūros, ypač taisyklės, turėjusios užtikrinti objektyvų visų aplinkybių įvertinimą bei sprendimo pagrįstumą. LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, jog ABTĮ 89 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostata reiškia, kad ne kiekvienas formalios procedūros pažeidimas yra

pagrindas pripažinti 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 (žr. LVAT 2005 m. balandžio 22 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A-14-416-2005). Byloje nagrinėjamu atveju įstatymas ir kiti teisės aktai tiesiogiai nenustato mėginio perdavimo procedūros pažeidimo pasekmės. Sutiktina su Inspekcijos pozicija, kad pavėluotas mėginio pristatymas į laboratoriją neturėjo jokios įtakos mėginio parametru pasikeitimui ir objektyvaus rezultato nustatymui. Tai, kad mėginio parametrams nėra svarbus laiko faktorius, patvirtina ir Pareiškėjos prašymu Komisijos iniciatyva po 1,5 metų atliktas tuos pačius tyrimo rezultatus patvirtinantis pakartotinis mėginio tyrimas.

Dėl mokesstinės naudos nebuvimo

Bendrovė pažymi, jog už dyzelinį kurą, kuris buvo laikomas Talpykloje Nr. 4 akcizo mokesčių yra sumokėjusi, dėl skirtingo sieros kiekio Bendrovė jokios mokesstinės naudos negavo, nes tiek dyzelinas su biodyzelinu (KN kodu 2710 20 17), tiek dyzelinas su RRME (KN kodu 2710 20 11) apmokestinami tuo pačiu ir tokio paties dydžio mokesčių akcizo tarifu. Komisija pažymi, kad byloje nagrinėjamu atveju šis argumentas reikšmės neturi, nes akcizai yra apskaičiuoti ne dėl to, kad kitas akcizų dydis turėjo būti taikomas, o Inspekcijai konstatavus, kad Bendrovė turėjo neapskaičytą kurą nuo kurio nesumokėti akcizai.

Apibendrinant bylos aplinkybes, Komisijos vertinimu, pakartotinio tyrimo metu patvirtinus Muitinės laboratorijos išvadas, jog sieros kiekis dyzeliniame kure ženkliai viršijo galimą sieros normą, o Pareiškėjai nepateikus jokių faktinių duomenų, pagrindžiančių tai, jog dyzelinas, kuriame nustatytas sieros kiekis yra didesnis nei nurodytas šio kuro įsigijimo dokumentuose, buvo įsigytas būtent iš UAB „M“ ir dėl ko atsirado skirtumas tarp kuro talpykloje laikytame dyzeline faktiškai nustatyto sieros kiekio ir sieros kiekio, nurodyto kuro įsigijimo dokumentuose, Inspekcija pagrįstai pripažino, jog toks dyzelinas turi būti apmokestintas akcizais kaip be dokumentų įsigytas kuras.

Komisija konstatuoja, kad Inspekcija tinkamai įvertino byloje nustatytas aplinkybes ir priėmė pagrįstą ir teisėtą sprendimą, kurio skundo argumentais nėra pagrindo keisti ar naikinti.

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 :

1. Atnaujinti Pareiškėjos skundo dėl Inspekcijos 2019-12-05 sprendimo Nr. (21.222) FR0682-294 nagrinėjimą.
2. Patvirtinti Inspekcijos 2019-12-05 sprendimą Nr. (21.222) FR0682-294.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokesčių ginčą (arba mokesčio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė