



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „V1“ 2013-09-30 SKUNDO**

2013 m. lapkričio 28 d. Nr. S-185 (7-195/2013)
Vilnius

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

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams

mokesčių administratoriaus atstovui

Stepono Vytauto Jurnos
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Linos Vosylienės
Jūratei Dalmantaitei
T. P. , K. K. ,
A. M.
Tomui Karosui

2013 metų spalio 22 dienos posėdyje išnagrinėjusi UAB „V1“ (toliau – Bendrovė) 2013-09-30 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2013-08-21 sprendimo Nr. (19.42-10)-369-57, n u s t a t ė:

Inspekcija, išnagrinėjusi 2013-07-22 gautą Bendrovės prašymą dėl akcizo gražinimo ir atsižvelgusi į Inspekcijos 2013-08-21 išvadą Nr. (19.41-10)-368-38 dėl prašymo gražinti akcizus, nusprendė prašymo netenkinti, t. y. negražinti (neįskaityti einamiesiems mokesčiams mokėti) 83873 Lt akcizo.

Inspekcija nurodė, kad vadovaujantis Lietuvos Respublikos Akcizų įstatymo 19 str. 1 d. 5 p. ir 4 d., sumokėti akcizai gražinami už akcizais apmokestinamas prekes, jeigu jos tiekiamos kaip atsargos laivams ir (arba) orlaiviams, vežantiems keleivius ir (arba) krovinius tarptautiniais maršrutais. Atsargų laivams ir orlaiviams bei degalų, skirtų naudoti orlaivių gamybai, remontui, bandymams, eksploatavimui ir aptarnavimui, tiekimo taisyklių patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-05-30 nutarimu Nr. 792 „Dėl atsargų laivams ir orlaiviams bei degalų, skirtų naudoti orlaivių gamybai, remontui, bandymams, eksploatavimui ir aptarnavimui, tiekimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Atsargų tiekimo taisyklės) 10 p. numatyta, kad asmuo privalo turėti dokumentus (PVM sąskaitas faktūras, atsargų pakrovimo į orlaivį (laivą) važtaraštį, muitinės deklaraciją (jeigu forminamos muitinės procedūros) ar kitus), įrodančius, kad prekės patiekto tiems tikslams, kuriais tiekiamoms prekėms taikomos akcizų lengvatos. Vadovaujantis Atsargų tiekimo taisyklių 13 p., atsargų tiekimą įforminančioje PVM sąskaitoje faktūroje (sąskaitoje faktūroje), kai ji teisės aktų nustatyta tvarka privalo būti išrašyta, greta privalomųjų rekvizitų turi būti nurodytas šių taisyklių 11 p. nurodyto atsargų pakrovimo į orlaivį (laivą) važtaraščio numeris.

Inspekcijos nuomone, Bendrovės įvykdytas kuro tiekimas akcizų tikslais į statomo laivo atsargas turėjo būti įformintas atskiru išrašytu apskaitos dokumentu (PVM sąskaita faktūra),

neatsižvelgiant į tai, kad nebuvo gautas atskiras atlygis už šį kurą. Atsargų krovimui į laivą privaloma išrašyti atsargų pakrovimo į orlaivį (laivą) važtaraštį, kurio rekvizitai išvardinti Atsargų tiekimo taisyklių 11 p. Vadovaujantis Atsargų tiekimo taisyklių 3 p., asmuo, tiekiantis atsargas, kiekvienai teisės aktų nustatyta licencijuojamai komercinei ūkinei veiklos sričiai privalo turėti galiojančią licenciją.

Remiantis išdėstytu, konstatuota, kad Bendrovės pateiktas prašymas bei prie jo pridedami dokumentai neatitinka minėtų Atsargų tiekimo taisyklių reikalavimų.

Bendrovė nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir prašo jį pakeisti, priimant sprendimą grąžinti jai 83873 Lt akcizo.

Bendrovė nurodo, kad jos veikla yra įvairių tipų laivų „iki rakto“ statyba. 2009-10-07 ji sudarė laivo statybos sutartį su Estijos įmone E2 OÜ. Įvykdžius šią sutartį, 2013-06-06 Bendrovė E2 priėmimo-perdavimo protokolu perdavė nuosavybės teisę, visas teises ir interesus į kroviniams gabenti skirtą jūrų laivą „E1“ (IMO 9583859; pirminis nebaigto laivo pavadinimas – Korpusas Nr. 45 („Hull No 45“), taip pat dokumentuose įvardijamas kaip MPV Nr. 45 arba MPV45), kurį Bendrovė pastatė. Kaip nurodyta Perdavimo protokole, Bendrovė Klientui perdavė laivą kartu su atsargomis ir įranga, esančia laive. Perdavimo protokole yra nurodyta galutinė pardavimo kaina – 8486677,20 EUR.

Kartu su Perdavimo protokolu Bendrovė įformino Galutinę sąskaitą (tai yra PVM sąskaitos faktūros projektas, nelaikytinas PVM sąskaita faktūra) klientui, sudarytą 2013-06-06, kurioje atskirai nurodė kliento mokėtiną kainą pagal Laivo statybos sutartį, taip pat už papildomas paslaugas / prekes – tame tarpe už papildomai pateiktas atsargas.

Papildomai pateiktų atsargų detalizavimą Bendrovė pateikė klientui atskirame dokumente – Protokole apie tinkamas naudoti likusias atsargas (toliau – Atsargų protokolas). Atsargų protokole Bendrovė be kitų atsargų išskyrė E2 perduotus 73030 litrų degalų. Atsargų protokolą pasirašė E2 atstovas, patvirtindamas, kad prekės, tame tarpe ir degalai, buvo priimti.

2013 m. birželio 6 d. Bendrovė išrašė E2 PVM sąskaitą faktūrą LTVLS Nr. 9000 0002510 (toliau – Pardavimo PVM sąskaita faktūra), kurioje nurodė bendrą visų tiekimų galutinę kainą – 8486677,20 EUR arba 29302799,04 Lt. Šioje Pardavimo PVM sąskaitoje faktūroje yra pažymėta nuoroda į Perdavimo protokolą, taigi Perdavimo protokolas yra laikytinas Pardavimo PVM sąskaitos faktūros specifikacija, kurioje pateikiama detalesnė informacija apie tiekimą.

Atsargų protokole nurodytus degalus Bendrovė savo klientui E2 parūpino iš UAB „G1“ pagal pridedamas tris šios įmonės išrašytas PVM sąskaitas faktūras (2013 m. balandžio 30 d. Nr. GIN0032863, GIN0032864, GIN0032865). Šias PVM sąskaitas faktūras UAB „G1“ išrašė Bendrovės kaip pirkėjo vardu, Bendrovei tarpininkaujant degalų pirkimo sandoryje savo vardu, nors ir E2 sąskaita.

Degalus UAB „G1“ pristatė tiesiai į laivą „E1“, krovinio pristatymas ir iškrovimas laive yra įformintas kiekviename PVM sąskaitoje faktūroje nurodytuose prie skundo pridedamuose krovinio važtaraščiuose (2013 m. balandžio 30 d. Nr. KV3 0409442 (PVM sąskaita faktūra Nr. GIN0032863), Nr. KV3 0409443 (PVM sąskaita faktūra Nr. GIN0032864) ir KV3 0409444 (PVM sąskaita faktūra Nr. GIN0032865)). Visuose krovinio važtaraščiuose yra pažymėta: krovinio iškrovimo vieta – laivas MPV45, tai yra laivas „E1“, krantinė Nr. 65, Klaipėda (laivo buvimo vieta). UAB „G1“ degalus pakrovė tiesiai į laivą.

Degalus (C klasės dyzeliną; KN kodas 27102011) UAB „G1“ apmokestino akcizais pagal akcizų apskaičiavimo dokumentus (2013 m. birželio 30 d. Nr. S2A0957V9789, Nr. S2A0957V9790 ir Nr. S2A0957V9791). Nuoroda į visus šiuos dokumentus pagal jų numerius yra pateikiama pridedamose UAB „G1“ išrašytose PVM sąskaitose faktūrose. Iš viso už pagal visas tris PVM sąskaitas faktūras pateiktus degalus buvo apskaičiuota 91884 Lt akcizo. Dalis UAB „G1“ parduotų degalų buvo panaudota laivo bandymams. Kadangi Akcizų įstatymas nenumato akcizų lengvatos

degalams, skirtiems laivo bandymams, Bendrovė neprašo grąžinti akcizo, sumokėto už šiuos degalus.

Vis dėlto likusią dalį degalų laivas „E1“ išsigabeno kaip atsargas. Faktą, kad laivas išsigabeno kaip atsargas 62 tonas degalų, patvirtina Perdavimo protokolas, Atsargų protokolas, TJO laivo atsargų deklaracija, Krovinio deklaracija.

Kadangi PVM sąskaitą faktūrą už degalus (įtrauktus į bendrą pardavimo kainą) E2 išrašė Bendrovė, o ne UAB „G1“, remdamasi Akcizų įstatymo 19 str. 1 d. 5 p. ir 4 d., Bendrovė pateikė Inspekcijai Prašymą grąžinti jai akcizą, sumokėtą už tą degalų kiekį, kurį E2 panaudojo kaip laivo atsargas.

Bendrovė skunde pažymi, kad Inspekcija neginčija fakto, jog Bendrovės E2 parduotų degalų aplinkybės atitinka Akcizų įstatymo nuostatas, pagal kurias sumokėti akcizai grąžinami už prekes, jeigu jos tiekiamos kaip atsargos laivams ir (arba) orlaiviams, vežantiems keleivius ir (arba) krovinius tarptautiniais maršrutais. Inspekcija neginčija fakto, kad Bendrovė mokestine prasme degalus pardavė E2 ir degalai buvo parduoti kaip atsargos laivui, vežančiam keleivius ir (arba) krovinius tarptautiniais maršrutais. Taigi Inspekcija neginčija įvykusios ūkinės operacijos turinio.

Tačiau Inspekcija Sprendime nurodo, kokių formaliųjų reikalavimų, keliamų Atsargų tiekimo taisyklėse, kuriose nustatytas Akcizų įstatymo 19 str. 1 d. 5 p. ir 4 d. įgyvendinimas, Bendrovė neatitinka. Visi šie reikalavimai, Bendrovės nuomone, laikytini formaliais, nes jie yra nustatyti dėl atsargų laivams pardavimo įforminimo, krovinio gabenimo įforminimo ir pan., tačiau ne dėl pačios akcizų lengvatos taikymo esmės, kuri yra nustatyta Akcizų įstatymo 19 str. 1 d. 5 p.

Dėl PVM sąskaitos faktūros už nuo akcizų atleistus degalus išrašymo ir jos rekvizitų. Bendrovės teigimu, Inspekcijos teiginys, kad nepaisant to, kad Bendrovė už degalus negavo atskiro atlygio iš kliento, privalėjo išrašyti atskirą PVM sąskaitą faktūrą už degalų tiekimą, yra visiškai nepagrįstas, nes Atsargų tiekimo taisyklėse tokio reikalavimo nėra. Atsargų tiekimo taisyklių 10 p. yra nustatyta, kad asmuo, pritaikęs Akcizų įstatymo 19 str. 1 d. 5 p. nuostatas, privalo turėti dokumentus (PVM sąskaitas faktūras, atsargų pakrovimo į orlaivį laivą) važtaraštį, muitinės deklaraciją (jeigu forminamos muitinės procedūros) ar kitus), įrodančius, kad prekės patiektos tiems tikslams, kuriais tiekiamoms prekėms taikomos akcizų lengvatos <...>. Taisyklių 13 p. yra nustatyta, kad atsargų tiekimą įforminančioje PVM sąskaitoje faktūroje (sąskaitoje faktūroje), kai ji teisės aktu nustatyta tvarka privalo būti išrašyta, greta privalomųjų rekvizitų turi būti nurodytas šių taisyklių 11 p. nurodyto atsargų pakrovimo į orlaivį laivą) važtaraščio numeris. Jokioje kitoje Atsargų tiekimo taisyklių dalyje nėra jokių papildomų reikalavimų dėl PVM sąskaitų faktūrų išrašymo. Anot skundo, PVM sąskaitų faktūrų išrašymą reglamentuoja Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (toliau – PVM įstatymas), tuo tarpu Atsargų teikimo taisyklėse yra nurodyti tik papildomi, specifiniai su akcizų lengvatos taikymu susiję reikalavimai dėl papildomų PVM sąskaitose faktūrose naudotinių rekvizitų – važtaraščio numerio.

Bendrovė nurodo, kad išrašė vieną PVM sąskaitą faktūrą už visas patiektas prekes E2, nurodydama pastatyto laivo pavadinimą ir bendrą už visus pardavimus mokėtiną kainą, o detaliau parduodamos konkrečios prekės ir jų kaina yra paaiškinta papildomuose dokumentuose – Perdavimo protokole ir Atsargų protokole. Abu šie dokumentai yra priedai prie Pardavimo PVM sąskaitos faktūros, kurią Bendrovė išrašė E2, tame tarpe, ir už degalus, kurie buvo panaudoti kaip laivo „E1“ atsargos. Tokį PVM sąskaitos faktūros išrašymą leidžia PVM įstatymas. Prekių tiekimo / paslaugų teikimo įforminimą reglamentuoja PVM įstatymo 79 straipsnis, PVM sąskaitos faktūros rekvizitus nustato 80 straipsnis ir nė viename iš šių straipsnių nėra reikalavimo degalų tiekimą įforminti atskira PVM sąskaita faktūra. Kaip minėta aukščiau, išrašyti atskirą PVM sąskaitą faktūrą už degalų, tiekiamų kaip atsargos laivams, pardavimą nėra reikalaujama ir Atsargų tiekimo taisyklėse. Todėl teiginys, kad Bendrovė privalėjo išrašyti atskirą PVM sąskaitą faktūrą už degalų tiekimą, Bendrovės nuomone, yra visiškai nepagrįstas.

Bendrovė sutinka su tuo, kad ji PVM sąskaitoje faktūroje nenurodė krovinio važtaraščių, pagal kuriuos buvo atgabenti ir pakrauti į laivą degalai, sunaudoti kaip laivo atsargos, numerių. Tačiau dėl šio formalaus trūkumo iš Bendrovės (ir tuo pačiu iš laivo „E1“ valdytojo E2), jos nuomone, negali būti atimta teisė pasinaudoti akcizų lengvata degalams, pateiktiems kaip atsargos į laivą, jeigu pateiktų dokumentų visuma leidžia teigti, kad degalų tiekimas atitinka akcizų lengvatos taikymo aplinkybes, nepriklausomai nuo keleto formalių trūkumų.

Skunde nurodoma, kad pagal MAĮ 10 str. nuostatas mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai, skunde Bendrovė pateikia esmines šio principo taikymo nuostatas, suformuotas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikos. Atsižvelgdama į tai, Bendrovė nurodo, kad jos atveju iš visų dokumentų visumos yra akivaizdu, kad E2 parduotas kuras buvo užpildytas į laivą kaip jo kuras, kuris buvo išgabentas kaip atsargos. Kadangi Bendrovė pati kuro negabeno į laivą ir jo nepakrovė, ji negalėjo ir neprivalėjo išrašyti važtaraščio. Bendrovė kartu su pirkimo dokumentais yra Inspekcijai pateikusi UAB „G1“ važtaraščius, kuriais patvirtinamas degalų pristatymas tiesiai į laivą. Neprivalėdama pagal PVM įstatymą, kuris reglamentuoja PVM sąskaitų faktūrų išrašymą, atskirai išskirti degalų tiekimo į laivą, Bendrovė visus pardavimus E2 įformino viena PVM sąskaita faktūra, pridėdama jos specifikacijas (Perdavimo protokolą, Atsargų protokolą). Bendrovė nenurodė krovinio važtaraščių, kuriais degalai buvo atgabenti tiesiai į laivą, numerių PVM sąskaitoje faktūroje, tačiau šio formalaus rekvizito nenurodymas PVM sąskaitoje faktūroje negali paneigti pačios ūkinės operacijos turinio bei jos tikslo, ir tai yra pagrindžiama visais kitais dokumentais, kuriuos Bendrovė pridėda kaip priedus prie skundo.

Bendrovė nurodo, kad vadovaudamasi Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymo 18 str., reglamentuojančiu klaidų taisyką ir 2002 m. gegužės 29 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimo Nr. 780 „Dėl mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių“ patvirtinimo 30 dalimi, ji pataisė tekstą PVM sąskaitoje faktūroje, įrašydama, kad buvo patiekti tame tarpe degalai, bei įrašydama UAB „G1“ krovinių važtaraščių, kuriais patvirtinamas degalų atgabenimo ir pakrovimo į laivą faktas, numerius. Pataisyta Bendrovės PVM sąskaita faktūra laikytina atitinkančia ir formaliuosius Atsargų tiekimo taisyklių 13 p. reikalavimus.

Atsižvelgdama į išdėstytas aplinkybes, Bendrovė mano, kad Inspekcija neturi pagrindo Atsargų tiekimo taisyklių 13 p. nurodyti kaip vieną iš pagrindų, pagrindžiančių, kad Bendrovė neatitinka reikalavimų dėl nuo akcizų atleidžiamų degalų, parduotų kaip atsargos laivams.

Dėl atsargų krovimo į laivą važtaraščio. Bendrovė nurodo, kad ji neužsiima prekyba degalais, neturi jokių degalų atsargų, E2 pavedimu degalus užsakė iš UAB „G1“, kuri degalus patiekė ir pristatė į laivą. Degalų pristatymo į laivą faktą UAB „G1“ įformino krovinio važtaraščiais, kuriuose yra dauguma Atsargų tiekimo taisyklėse nustatytų rekvizitų.

UAB „G1“ sudarytų krovinio važtaraščių trūkstami rekvizitai yra aiškiai užfiksuoti kituose dokumentuose, kuriuos galima tiesiogiai susieti vienus su kitais pagal juose esančias nuorodas, dokumentų numerius. Atsargas į laivą kraunančio asmens (UAB „G1“) PVM mokėtojo kodas yra nurodytas PVM sąskaitose faktūrose už degalus, kuriuose yra nurodyti krovinio važtaraščių numeriai, o juose – tų pačių PVM sąskaitų faktūrų numeriai. Kuro prekės kodas pagal Kombinuotąją nomenklatūrą yra nurodytas akcizų apskaičiavimo dokumentuose, kuriuose pateikiamos nuorodos į konkrečias PVM sąskaitas faktūras.

Bendrovės nuomone, Laivo registracijos numerio, jo vėliavos valstybės, naudojimo tikslo, kuro skaitiklio duomenų nenurodymas krovinio važtaraštyje, kai šie duomenys yra užfiksuoti kituose dokumentuose, kurių UAB „G1“ kuro pakrovimo metu į laivą galėjo neturėti, neturėtų būti vertinamas kaip esminis trūkumas, užkertantis kelią pasinaudoti akcizų lengvata. Ši informacija yra užfiksuota kituose dokumentuose, kurie gali būti aiškiai ir tiesiogiai susieti su UAB „G1“ kuro krovinio važtaraščiais, įrodančiais kuro pakrovimą į laivą. Pažymėta, kad nei Akcizų įstatymas, nei

Atsargų tiekimo taisyklės nenustato, kad atsargų krovimą į laivą privalo atlikti pats atsargų pardavėjas savo jėgomis ir jis negali naudotis kitos įmonės atliekama krovimo paslauga. Todėl Bendrovė turi teisę naudoti UAB „G1“ įformintus krovinio važtaraščius, pagrįsdama kuro pakrovimą į laivą. Kadangi ne Bendrovė, o krovimą atlikusi įmonė įformino važtaraščius, Bendrovė neturėtų būti laikoma atsakinga už tam tikrus formalius jų trūkumus. Taip pat šiuo atveju, Bendrovės nuomone, turėtų būti vadovaujantis ir aukščiau išdėstytomis MAĮ 10 straipsnio nuostatomis.

Be to, remiantis LVAT praktika, MAĮ 8 str. įtvirtintas mokesčių teisingumo principas yra neatsiejamas nuo MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintos mokesčių administratoriaus pareigos, administruojant mokesčius, vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Mokesčių administratorius savo veikloje privalo vadovautis ne tik formaliomis mokesčių teisės aktuose nustatytomis taisyklėmis, bet ir minėtais kriterijais (2005-05-03 nutartis adm. b. Nr. A5-518/2005; taip pat 2007-11-29 nutartis adm. b. Nr. A17-1086/2007; 2005-09-14 sprendimas adm. b. Nr. A5-1075/2005). Vertindama Bendrovės kartu su Prašymu pateiktus dokumentus, iš kurių visumos yra aiški įvykusi ūkinė operacija, Inspekcija, Bendrovės nuomone, privalėjo vadovautis minėtais protingumo ir teisingumo kriterijais, remiantis kuriais dėl formaliųjų rekvizitų, kuriuos nustato formalios teisės aktais patvirtintos taisyklės, nebuvimo negalima paneigti Bendrovės teisės į akcizų lengvatą, kuri yra suteikiama, įvykdžius Akcizų įstatyme nustatytą ūkinę operaciją – patiekus kurą kaip atsargas į laivą, t. y. išpildžius esminę sąlygą akcizų lengvatos taikymui.

Dėl licencijos. Bendrovė pažymi, kad, vadovaujantis teisės aktais, ji neprivalo turėti jokių su nefasuotų naftos produktų prekyba susijusių licencijų ar leidimų. Didmenine prekyba laikoma veikla, kai pardavėjas išipareigoja perduoti savo pagamintus, sumaišytus ar įsigytus nefasuotus produktus pirkėjui (Leidimų verstis prekyba naftos produktais veikla išdavimo taisyklių, patvirtintų 2012 m. vasario 2 d. Energetikos ministro įsakymu Nr. 1-19 (Žin., 2012, Nr. 16-711), 14 p.; Prekybos naftos produktais taisyklių, patvirtintų 2010 m. gruodžio 14 d. Energetikos ministro įsakymu Nr. 1-346 (Žin., 2010, Nr. 14b-7625; 2012, Nr. 29-1334), 2 p.). Bendrovė nesiverčia nefasuotų naftos produktų didmenine prekyba, ji neturi tam reikiamų techninių pajėgumų, nEildo tam reikalingos infrastruktūros, taip pat nevykdo pačių naftos produktų prekybos (perpardavimo) veiksmų.

Minėtu atveju, kai naftos produktai buvo perduoti E2, Bendrovė neatliko nė vieno didmeninei prekybai kvalifikuoti būtino veiksmo – pati negamino, nemaišė ir nuosavybės teise neįsigijo šių naftos produktų. Naftos produktų užsakymas buvo vykdomas E2 pavedimu ir naudai – degalai buvo skirti išimtinai pagal Laivo statybos sutartį statomam laivui „E1“ ir į jį tiesiogiai pristatyti (tą patvirtina krovinio važtaraščiai, kuriuose nurodyta krovinio iškrovimo vieta – laivas Nr. 45, t. y. laivas „E1“). Civilinės teisės požiūriu Bendrovė faktiškai niekada neperėmė degalų valdymo, naudojimo ir disponavimo jais teisės. Šiame santykiyje Bendrovė veikė kaip neatsiskleidęs (netiesioginis) E2 atstovas Civilinio kodekso 2.133 str. 3 d. prasme, E2 įsigyjant laivui „E1“ reikalingus degalus iš teisės aktų reikalaujamą leidimą verstis didmenine nefasuotų naftos produktų prekyba turinčio asmens – UAB „G1“ (licencijos Nr. 9650 D). Pagal PVM įstatymo 2 str. 17 d. neatsiskleidęs tarpininkas – apmokestinamasis asmuo, kuris tarpininkauja prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sandoryje savo vardu, nors ir kito sąskaita. Pagal PVM įstatymo 11 str. 2 dalį, kai sandoryje dalyvauja neatsiskleidęs tarpininkas, laikoma, kad pirmiausia prekės buvo patiektos arba paslaugos suteiktos neatsiskleidusiam tarpininkui, o vėliau paties tarpininko, net ir tuo atveju, kai pačios prekės perduodamos arba paslaugos faktiškai suteikiamos galutiniam jų pirkėjui (klientui) tiesiogiai.

Kadangi Bendrovė veikė savo vardu, tačiau kliento sąskaita, klientui įsigyjant degalus, vadovaujantis PVM įstatymo 11 str. 2 d., PVM tikslais turi būti laikoma, kad įvyko du pardavimai – pirmiausia UAB „G1“ degalus pardavė Bendrovei, o vėliau Bendrovė juos pardavė E2. Būtent dėl šios priežasties UAB „G1“ pardavimas buvo įformintas PVM sąskaita faktūra, išrašyta Bendrovei kaip pirkėjui, o Bendrovės degalų pardavimas buvo įformintas PVM sąskaita faktūra, išrašyta

tikrajam degalų pirkėjui – E2 . Kaip jau minėta, degalai buvo pristatyti tiesiogiai Bendrovės klientui – E2 . Taigi nors mokesčių tikslais laikytina, kad įvyko du pardavimai – tarp UAB „G1“ ir Bendrovės bei tarp Bendrovės ir E2 , tačiau civilinės teisės požiūriu Bendrovė veikė tik kaip E2 atstovas ir nebuvo įgijusi degalų nuosavybės teise, todėl energetikos teisės prasme ji nevykdė prekybos nefasuotais naftos produktais, kuriai reikalingas atitinkamas leidimas.

Dėl dokumentų patikslinimo ir jų pateikimo kartu su skundu Bendrovė nurodo, kad, atsižvelgiant į MAĮ 126 str., nustatantį mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo bendradarbiavimą mokestinio patikrinimo metu, Inspekcija, nustačiusi, kad Bendrovės pateiktuose dokumentuose trūksta formaliųjų rekvizitų, turėjo suteikti galimybę Bendrovei tuos dokumentus papildyti, juo labiau, kad teisės aktai nedraudžia tų dokumentų papildymo po jų sudarymo. Inspekcija, nesuteikusi tokios galimybės Bendrovei, nepagrįstai priėmė neigiamą sprendimą dėl akcizo grąžinimo.

Bendrovė kaip priedą prie skundo Komisijai pateikė papildytą PVM sąskaitą faktūrą, kuri buvo papildyta tik formaliaisiais rekvizitais, nekeičiančiais ūkinės operacijos esmės. Bendrovė mano, kad pateikdama patikslintą dokumentą Komisijai, nepažeidžia MAĮ 155 str. 6 d. ir turi teisę kartu su skundu jį pateikti, kadangi jis nėra naujai sudarytas ir jau buvo pateiktas Inspekcijai. Kadangi Inspekcija nesuteikė Bendrovei galimybės patikslinti PVM sąskaitą faktūrą, papildant formaliaisiais rekvizitais, ji negalėjo būti pateikta anksčiau, prieš priimant sprendimą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Bendrovės skundas tenkintinas, Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Iš bylos medžiagos matyti, kad ginčas tarp šalių vyksta dėl Inspekcijos sprendimo, kuriuo atsisakyta Bendrovei grąžinti 83873 Lt akcizą už kurą, kurį Bendrovė deklaravo panaudojusi paskirčiai, numatyta Lietuvos Respublikos 2001-10-30 Akcizų įstatymo Nr. IX-569 (toliau – AJ) 19 str. 1 d. 5 punkte, t. y. patiekusi kurą kaip atsargas laivams ir (arba) orlaiviams, vežantiems keleivius ir (arba) krovinius tarptautiniais maršrutais.

Iš byloje pateiktos informacijos (ginčo dėl jos turinio tarp šalių nėra) matyti, kad Bendrovės veikla yra įvairių tipų laivų „iki rakto“ statyba. Bendrovė 2009-10-07 sudarė laivo statybos sutartį su Estijos įmone E2 OÜ, kurią įvykdžiusi, 2013-06-06 priėmimo-perdavimo protokolu Klientui perdavė nuosavybės teisę, visas teises ir interesus į kroviniams gabenti skirtą jūrų laivą „E1“. Perdavimo protokole nurodoma, kad Bendrovė Klientui perduoda laivą kartu su atsargomis ir įranga, esančia laive, taip pat galutinę pardavimo kainą – 8486677,20 EUR. Kartu su Perdavimo protokolu Bendrovė įformino 2013-06-06 galutinę sąskaitą, kurioje atskirai nurodė kliento mokėtiną kainą pagal Laivo statybos sutartį, taip pat už papildomas paslaugas / prekes – tame tarpe už papildomai patiektas atsargas. Pagal pateiktus dokumentus matyti, kad papildomai patiektų atsargų detalizavimą Bendrovė pateikė klientui atskirame dokumente – Protokole apie tinkamas naudoti likusias atsargas, kuriame be kitų atsargų išskyrė E2 perduotus 73030 litrų degalų. Atsargų protokolą pasirašė E2 atstovas, patvirtindamas, kad prekės, tame tarpe ir degalai, buvo priimti. Bendrovė 2013-06-06 išrašė E2 PVM sąskaitą faktūrą LTVLS Nr. 9000 0002510, kurioje nurodė bendrą visų tiekimų galutinę kainą – 8486677,20 EUR arba 29302799,04 Lt (pardavimo PVM sąskaitoje faktūroje yra pažymėta nuoroda į Perdavimo protokolą). Atsargų protokole nurodytus degalus Bendrovė savo klientui E2 įsigijo iš UAB „G1“ pagal 2013-04-30 šios įmonės išrašytas PVM sąskaitas faktūras Nr. GIN0032863, GIN0032864, GIN0032865. Degalus UAB „G1“ pristatė tiesiai į laivą, krovinio pristatymas ir iškrovimas laive buvo įformintas kiekvienoje PVM sąskaitoje faktūroje nurodytuose prie skundo Komisijai pridėtuose krovinio važtaraščiuose (2013 m. balandžio 30 d. Nr. KV3 0409442 (PVM sąskaita faktūra Nr. GIN0032863), Nr. KV3 0409443 (PVM sąskaita faktūra Nr. GIN0032864) ir KV3 0409444 (PVM sąskaita faktūra Nr. GIN0032865). Krovinio važtaraščiuose

yra pažymėta: krovinio iškrovimo vieta – laivas MPV45, tai yra laivas „E1“, krantinė Nr. 65, Klaipėda (laivo buvimo vieta). UAB „G1“ degalus pakrovė tiesiai į laivą. Degalus (C klasės dyzeliną; KN kodas 27102011) UAB „G1“ apmokestino akcizais pagal akcizų apskaičiavimo dokumentus; viso už pagal visas tris PVM sąskaitas faktūras patiektus degalus buvo apskaičiuota 91884 Lt akcizo. Dalis UAB „G1“ parduotų degalų buvo panaudota laivo bandymams. Likusią dalį degalų laivas „E1“ išsigabeno kaip atsargas, išplaukdamas iš Lietuvos Respublikos.

Kadangi PVM sąskaitą faktūrą už degalus (įtrauktus į bendrą pardavimo kainą) E2 išrašė Bendrovė, o ne UAB „G1“, remdamasi Akcizų įstatymo 19 str. 1 d. 5 p. ir 4 d., Bendrovė pateikė Inspekcijai Prašymą grąžinti jai akcizą, sumokėtą už tą degalų kiekį, kurį Bendrovė patiekė kaip atsargas ir E2 išsigabeno iš Lietuvos Respublikos teritorijos.

Inspekcija, išnagrinėjusi Bendrovės prašymą dėl akcizo grąžinimo, savo 2013-08-21 sprendimu Nr. (19.42-10)-369-57 jo netenkino ir negrąžino (neįskaitė einamiesiems mokesčiams mokėti) 83873 Lt akcizo.

Iš Inspekcijos sprendimo ir Inspekcijos atstovo pasisakymo Komisijos posėdyje matyti, kad mokesčių administratorius neiginėja ir sutinka su tuo, kad kuras iš tikrųjų buvo patiektas kaip atsargos laivams, kaip tai suprantama pagal AĮ 19 str. 1 d. 5 punktą. Taip pat mokesčių administratoriaus atstovo teigimu, jeigu kuro tiekimas „dokumentiškai“ būtų įformintas kitaip (ar dokumentai būtų pakeisti (patikslinti), akcizo grąžinamas būtų galimas. Mokesčių administratoriaus pozicija dėl akcizų negrąžinimo yra grindžiama iš esmės dviem pagrindiniais motyvais:

Pirma, mokesčių administratoriaus teigimu, kuro kaip atsargų tiekimą gali vykdyti tik didmeninės prekybos kuru licenciją (leidimą) įsigijęs ūkio subjektas, o kadangi Bendrovė tokios licencijos (leidimo) neturėjo, tai ji negalėjo patiekti kuro apskritai ir neturi galimybės pretenduoti į akcizo grąžinimą.

Antra, anot mokesčių administratoriaus, remiantis Atsargų tiekimo taisyklių nuostatomis, vykdant kuro kaip atsargų tiekimą, jis turi būti įforminamas atskira PVM sąskaita faktūra ir atsargų pakrovimo į laivą važtaraščiu, o ginčo atveju tokių apskaitos dokumentų Bendrovė nebuvo įforminusi, kas taip pat paneigia jos teisę į akcizų grąžinimą.

Atsižvelgiant į tai, kad tarp šalių nėra ginčo dėl patiekto kuro panaudojimo paskirties, ginčo nagrinėjimo metu Komisija spręs klausimą, ar mokesčių administratoriaus nurodomos aplinkybės, yra pakankamas pagrindas negrąžinti Bendrovei akcizo už kaip atsargas laivams, gabenantiems keleivius ir (ar) krovinius tarptautiniais maršrutais, patiektą kurą.

Komisija, pasisakydama dėl ginčo esmės, pirmiausia atkreipia dėmesį į tai, kad akcizas yra netiesioginis vienkartinis mokestis už tam tikras prekes. Akcizas yra mokamas vieną kartą atlikus tam tikrus veiksmus, kurie apibrėžti AĮ, kurių pagrindu atsiranda prievolė mokėti šį mokestį, jis skaičiuojamas tik už konkrečius mokesčio objektus. Akcizų objektas yra apibrėžtas AĮ 2 straipsnyje. AĮ 2 str. 1 dalyje nurodyta, kurios prekės yra apmokestinamos akcizais. Tai etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, apdorotas tabakas, energiniai produktai bei elektros energija. Kiekviena iš šių prekių yra atskirai apibrėžta AĮ 3 straipsnyje. Tačiau atitinkamos AĮ nuostatos reglamentuoja akcizų lengvatos taikymą produktams, kurie laikytini akcizo objektu.

MAĮ įtvirtina bendrą mokestinės lengvatos sąvoką, nustatydamas, kad mokestinė lengvata yra mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis (MAĮ 2 str. 8 dalis), o MAĮ 4 str. 1 dalis nustato, kad mokesčio lengvatą ar lengvatas nustato tik mokesčių įstatymai, reglamentuojantys tų mokesčių apskaičiavimo tvarką.

AĮ 19 straipsnyje yra nustatyti atvejai, kai nuo akcizų yra atleidžiamos prekės, už kurias pagal šio įstatymo 9 straipsnio nuostatas atsiranda prievolė mokėti akcizus, vienas galimų prekių atleidimo nuo akcizų atvejų yra numatytas 1 d. 5 punkte, kai prekės tiekiamos kaip atsargos laivams ir (arba) orlaiviams, vežantiems keleivius ir (arba) krovinius tarptautiniais maršrutais. Pagal tai, kaip yra apibrėžiama ši mokestinė lengvata ir su kokiomis aplinkybėmis ji sietina, darytina išvada, kad ji

priskirtina objektyvinių lengvatų grupei, t. y. ja gali pasinaudoti asmuo, prekes, kurios įprastai yra apmokestinamos akcizu, panaudojęs tam tikrai AĮ apibrėžtai paskirčiai.

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-05-30 nutarimu Nr. 792 „Dėl atsargų laivams ir orlaiviams bei degalų, skirtų naudoti orlaivių gamybai, remontui, bandymams, eksploatavimui ir aptarnavimui, tiekimo taisyklių patvirtinimo“ yra patvirtintos Atsargų tiekimo taisyklės nustato lengvatų įgyvendinimo tvarką. Minėtų taisyklių paskirtis – užtikrinti akcizo lengvatų taikymo kontrolės mechanizmą, kuris sudarytų sąlygas mokesčių administratoriui kontroliuoti prekių panaudojimą tikslams, kuriems taikytinos akcizų lengvatos. Iš mokesčių administratoriaus pozicijos matyti, kad akcizo negražinimą Bendrovei mokesčių administratorius grindžia išimtinai Atsargų tiekimo taisyklių nuostatų nesilaikymu, nurodant, kad prekių (kuro atsargų) tiekimas nėra įformintas atskira PVM sąskaita faktūra, taip pat atsargų pakrovimo važtaraščiu, be to, Bendrovė neturi kuro tiekimo licencijos (leidimo), todėl ji negali kuro tiekti laivui, taip pat ir pretenduoti į akcizo gražinimą.

Kaip jau aptarta anksčiau, AĮ yra nustatyti 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), tuo tarpu Atsargų tiekimo taisyklėse įtvirtinti reikalavimai kuro (atsargų) tiekimui ir jo dokumentiniam įforminimui yra skirti tam, kad būtų užtikrintas lengvatų taikymo įgyvendinimas ir kontrolė, siekiant identifikuoti vykdytų ūkinių operacijų turinį ir nustatyti tiekiamų atsargų panaudojimo paskirtį, užtikrinant mokesčių administratoriaus galimybes įsitikinti prekių panaudojimo paskirtimi. Tokiu būdu iš dokumentų, kuriais turi (gali) būti įforminamas atsargų tiekimas, ir juose esančių rekvizitų visumos lengvatos taikymą kontroliuojantis subjektas turi nustatyti atsargų (tam tikro kuro kiekio) judėjimą, patekimą į laivą, laivo, kuriam tiekiamas kuras, paskirtį. Atitinkamų apskaitos dokumentų ar jų rekvizitų numatymas Atsargų tiekimo taisyklėse nėra savitiksliis ir šių taisyklių nuostatos negali būti taikomos ir aiškinamos formaliai, t. y. nukrypimas nuo formalaus dokumentiškai reglamentuoto tiekimo įforminimo negali būti pagrindu atsisakyti taikyti mokesčių mokėtojai mokestines lengvatas, jeigu visuma dokumentų ir aplinkybių patvirtina prekių panaudojimo paskirtį, su kuria AĮ sieja mokestinių lengvatų taikymą. Kaip ir tai, kad mokėtojas turi visus Atsargų tiekimo taisyklėse nurodytus formaliuosius dokumentus nesudaro pagrindo jam pasinaudoti mokestine lengvata, jeigu yra nustatomos aplinkybės, kad iš tikrųjų tiekimas nebuvo atliktas AĮ numatytiems tikslams, nepaisant turimų formalių dokumentų. Komisijos vertinimu, kitoks Atsargų tiekimo taisyklių nuostatų aiškinimas ir taikymas prieštarautų mokestiniuose teisiniuose santykiuose įtvirtintam turinio viršenybės principui, pagal kurį mokestiniuose teisiniuose santykiuose pirmenybė teikiama tikrajam ūkinės operacijos turiniui, o ne formai, taip pat prieštarautų MAĮ įtvirtintam principui, kad lengvatą ir jos taikymo sąlygas apibrėžia mokesčių įstatymai.

Dėl atsargų (kuro) tiekimo dokumentinio įforminimo. Atsakant į Inspekcijos sprendimo motyvus dėl prekių (kuro) tiekimo dokumentinio įforminimo pažeidimų, pirmiausia pažymėtina, kad iš Atsargų tiekimo taisyklėse įtvirtintų nuostatų (10 punkto 2 dalis) matyti, kad yra pateikiamas pavyzdinis, tačiau negalutinis dokumentų sąrašas, kuriais mokesčių mokėtojas gali įrodinėti prekių panaudojimą AĮ nustatyta paskirtimi. Tokiu būdu „asmuo < > privalo turėti dokumentus (PVM sąskaitas faktūras), atsargų pakrovimo į orlaivį (laivą) važtaraštį, muitinės deklaraciją (jeigu įforminamos muitinės procedūros) ar kitus, rodančius, kad prekės patiekto tiems tikslams, kuriais tiekiamoms prekėms taikomos akcizų lengvatos < >“. Tarp dokumentų, kuriais mokėtojas gali įrodinėti atsargų panaudojimą AĮ numatyta lengvatos paskirtimi, yra nurodyti ir prekių tiekimą įforminantys dokumentai (PVM sąskaitos faktūros), jų gabenimą, pakrovimą patvirtinantys dokumentai (atsargų pakrovimo važtaraštis), tai pat ir kiti nekonkretizuoti dokumentai, įrodantys prekių (atsargų) panaudojimo paskirtį. Atsargų tiekimo taisyklės kelia reikalavimus ne pačiam tiekimo įforminimui (kaip nurodoma sprendime, kuro tiekimas turi būti įformintas atskira PVM sąskaita faktūra), o dokumentams, pagrindžiantiems atsargų panaudojimo paskirtį, todėl Inspekcijos

sprendimo pozicija, kad kuro tiekimas turėjo būti įformintas atskira PVM sąskaita faktūra, kaip tai numato Atsargų tiekimo taisyklių 10 punktas, negali būti pripažintas pagrįstu. Komisijos vertinimu, toks reikalavimas nėra nustatytas nei Atsargų tiekimo taisyklėse, nei kituose teisės aktuose, reglamentuojančiuose tiek apskaitos dokumentų išrašymą, tiek prekių tiekimo įforminimą.

Taip pat Atsargų tiekimo taisyklių 11.1-11.9 punktuose nurodoma, kad atsargų krovimui į laivą privalu išrašyti atsargų pakrovimo į laivą važtaraštį, kuriame būtų nurodyti atitinkami rekvizitai. Nurodomų rekvizitų paskirtis yra padėti identifikuoti ūkinės operacijos turinį, siekiant kontroliuoti ar iš tikrųjų atsargos (atitinkamas jų kiekis) yra tiekiamos laivui (orlaiviui) tokiais paskirčiais, su kuriais AĮ sieja lengvatos taikymą, pvz. asmens, kraunančio atsargas pavadinimas (11.1 p.), laivo, kuriam tiekiamos atsargos, naudojimo paskirtis. Ginčo byloje yra pateikti 2013-04-30 UAB „G1“ krovinio gabenimo važtaraščiai Nr. KV3 0409442, Nr. KV3 0409443, Nr. KV3 0409444, iš kurių matyti, kad atsargos (dyzelinas) buvo tiekiamas Klaipėdos krantinėje esančiam laivui MPV 45, faktinis atsargų tiekėjas, patiekęs dyzeliną tiesiai į laivą (kuris atsargų tiekimo metu buvo Bendrovės dispozicijoje), yra UAB „G1“ (mokesčių mokėtojas, kuriam kuro, kaip atsargų laivams tiekimas yra įprastinė veikla). Tokiu būdu nors ir pateiktuose krovinio važtaraščiuose nėra visų Atsargų tiekimo taisyklėse nurodomų rekvizitų, kurie turėtų būti nurodyti atsargų pakrovimo į laivą važtaraštyje, tačiau nepaisant šių trūkumų, Komisijos vertinimu, dokumentuose esanti informacija yra pakankama ir identifikuojanti tiek pakrautų atsargų kiekį, tiek jų pakrovimo vietą, tiek objektą, į kurį atsargos pakrautos, tuo labiau, kad pats mokesčių administratorius, nepaisant tam tikrų rekvizitų trūkumo, sutinka su faktinėmis aplinkybėmis, kad atsargos, už kurias sumokėtą akcizą prašomą gražinti, buvo patiektos paskirčiais, su kuriuo AĮ sieja akcizo lengvatos taikymą.

Bendraja prasme mokėtojas turi pareigą apskaitą tvarkyti tokiu būdu, kad ji būtų palyginama, objektyvi ir prieinama vidaus ir išorės vartotojams, o apskaitos dokumentas, turintis atitinkamus rekvizitus, turi patvirtinti įvykusių ūkinę operaciją ir jos turinį, o sprendžiant apmokestinimo klausimus įstatymų leidėjas mokesčių teisės aktuose prioritetą yra suteikęs tikrajam ūkinių operacijų turiniui, o formaliajam apskaitos dokumentų įforminimui (MAĮ 10 str., 69 str. 1-2 dalys). Todėl kadangi ginčo byloje esantys apskaitos dokumentai patvirtina Bendrovės Estijos įmonei (laivui) patiekto kuro ūkinės operacijos turinį, kuris kaip atsargos Estijos ūkio subjektui buvo patiektas kartu su pastatytu laivu, kuris gabena krovinius tarptautiniais maršrutais, *pats mokesčių administratorius apskritai nekelia klausimo dėl įvykusių ūkinių operacijų kitokio turinio ar kuro panaudojimo ne pagal paskirtį*, darytina išvada, kad tam tikri formalaus pobūdžio dokumentų trūkumai, kurie netrukdo nustatyti tikrojo ūkinės operacijos turinio, negali būti pagrindu atsisakyti taikyti mokėtojui taikyti mokesčines lengvatas. Papildomai pažymėtina ir tai, kad, kaip jau paminėta anksčiau, akcizo mokestis yra objektyvi, įstatymų nustatytais atvejais atsirandanti prievolė sumokėti mokestį už tam tikras prekes, todėl atitinkami apskaitos dokumentų trūkumai, įforminant atsargų tiekimą paskirčiais, kuriais taikoma lengvata, nėra pagrindas ši mokestį skaičiuoti ar atsisakyti jį gražinti, nes šis mokestis neturi būti taikomas kaip sankcija už atitinkamų dokumentų įforminimo taisyklių pažeidimą.

Dėl tam tikros veiklos leidimo (licencijos) turėjimo (neturėjimo). Iš byloje esančių duomenų matyti, kad ginčo atveju buhalterinės apskaitos dokumentais buvo įformintos dvi ūkinės operacijos: pirmuoju atveju UAB „G1“ Bendrovei, kuri pagal sutartį su Užsakovu vykdė laivo statybos darbus, patiekė kurą, kuro tiekimas buvo įformintas UAB „G1“ PVM sąskaitomis faktūromis, gabenimas ir pakrovimas buvo įformintas UAB „G1“ išrašytais krovinio gabenimo važtaraščiais. Pabaigus statybos darbus, laivas kartu su jame esančiomis atsargomis (dalis kuro atsargų buvo panaudotos bandymams) pagal Bendrovės išrašytus dokumentus buvo perleistas Estijos įmonei (Užsakovui), buvo išrašytas priėmimo-perdavimo aktas, PVM sąskaita faktūra. Kaip jau aptarta anksčiau, mokesčių administratorius viena iš sąlygų akcizo gražinimui nurodo reikalavimą, kad asmuo, tiekiantis atsargas, kiekvienai teisės aktų nustatyta licencijuojamai veiklos sričiai privalo turėti galiojančią veiklos licenciją (sprendime daroma nuoroda į Atsargų tiekimo taisyklių 3 punktą). Taip pat, mokesčių administratoriaus teigimu, toks reikalavimas Bendrovei yra numatytas ir Lietuvos

Respublikos energetikos ministro 2012-02-12 įsakymu Nr. 1-19 patvirtintų Leidimų verstis naftos produktais veikla išdavimo taisyklių 17.2 punkte, kuriame numatytas leidimas verstis didmenine prekyba nefasuotais naftos produktais, kurie tiekiami kaip kuro atsargos laivams (Inspekcijos Administravimo departamento 2013-10-04 raštas Nr. (19.24-10)-94). Tokiu būdu, mokesčių administratoriaus teigimu, tokiam tiekimui, kai kartu su pastatytu laivu užsakovui Bendrovė perleido ir laive esančios kuro atsargas, kurios buvo įsigytos ir į laivą patiektos ūkio subjekto, turinčio atitinkamos veiklos leidimą (licenciją), įforminti taip pat yra būtinas atitinkamos veiklos leidimas. Priešingu atveju, anot mokesčių administratoriaus, mokėtojas, įvykdęs tiekimą (toks koks vyko ginčo atveju) negali pretenduoti į akcizo grąžinimą.

Pasisakydama dėl šio mokesčių administratoriaus motyvo, Komisija sutinka su tuo, kad energetinių produktų prekyba, gamyba yra valstybės reguliuojama veiklos sritis, todėl ūkio subjektams, vykdančioms tokio pobūdžio veiklą, yra taikomi papildomi veiklos reikalavimai. Tai susiję tiek su tuo, kad tokia veikla pagal savo pobūdį gali būti ypatingai rizikinga ir pavojinga veikla, kuriai būtina valstybės institucijų priežiūra, tiek su tuo, kad energetinių produktų tiekimas įprastai apmokestinamas kaip akcizų objektas, todėl valstybės institucijos yra suinteresuotos ypatinga šios veiklos kontrole. Leidimai užsiimti tokio pobūdžio veikla paprastai yra išduodami asmenims, turintiems technologinius, finansinius ir vadybinius pajėgumus, leidžiančius tinkamai įvykdyti reguliuojamos veiklos sąlygas, kurie ir vykdo tokių produktų gamybą, tiekimą.

Komisijos vertinimu, aptartos tokios veiklos teisinio reglamentavimo reikalavimai ir mokesčių administratoriaus motyvai ginčo atveju nesudaro pagrindo atsisakyti Bendrovei leisti pasinaudoti akcizo lengvata dėl šių aplinkybių. Pirma, AĮ 19 str. 1 d. 5 punkte nustatytos lengvatos taikymas nėra siejamas su mokesčių mokėtojo specifine padėtimi (šiuo atveju mokėtojo turinčio atitinkamą leidimą (licenciją) verstis prekyba naftos produktais, statusu), lengvatos taikymas siejamas su tuo, kad kuras būtų patiektas tam tikrai AĮ nustatytai paskirčiai.

Mokesčių administratoriui yra priskirtina mokesčių administravimo kontrolės funkcija, todėl tai, ar mokėtojo veikla galimai pažeidė tam tikrus bendruosius specifinius veiklos reikalavimus, negali būti pagrindu atsisakyti taikyti mokesstinę lengvatą, jeigu specifiniai reikalavimai nėra numatyti kaip lengvatos taikymo sąlyga mokesčių įstatyme. Antra, nors Komisijos vertinimu, AĮ nėra numatyti specifiniai reikalavimai (licencijos, leidimo turėjimas) kaip lengvatos taikymo sąlyga, tačiau, įvertinus tiek Energetikos ministro 2012-02-02 įsakymu Nr. 1-19 patvirtintų Leidimų verstis prekybos naftos produktais veikla išdavimo taisyklių, tiek Prekybos naftos produktais taisyklių, patvirtintų 2010-12-14 Energetikos ministro įsakymu Nr. 1-346, nuostatas, darytina išvada, kad ginčo situacija nesudaro pagrindo teigti, jog Bendrovė vykdė veiklą, kuriai būtinas didmeninės prekybos naftos produktais, kurie tiekiami kaip kuro atsargos laivams, leidimas. Kaip jau aptarta anksčiau, tokio pobūdžio veiklos leidimas tai yra konstatavimas situacijos, kad ūkio subjektas, kuriam toks leidimas suteikiamas ir kuris įprastai bei nuolat užsiima tokia veikla, turi technologinius, finansinius ir kitokius pajėgumus tokios veiklos vykdymui, kas gali užtikrinti tokios veiklos saugumą, kontrolę ar pan. Ginčo atveju akivaizdu, kad realiai visus kuro kaip atsargų tiekimo į laivą veiksmus (atgabenimo, pakrovimo) atliko, kuro, kaip atsargų tiekimo laivams, veikla užsiimanti įmonė (UAB „G1“). Todėl tai, kad dėl Bendrovės pagal laivo statybos sutartį vykdytos veiklos ypatybių kuro tiekimas pagal apskaitos dokumentus buvo įformintas ne tiesiogiai būsimajam laivo savininkui Estijos įmonei E2, o Bendrovei, kuri vėliau įsigytas atsargas kartu su pastatytu laivu ir kitomis atsargomis perleido Užsakovui, nesudaro pagrindo šių veiksmų traktuoti kaip didmeninės prekybos kuru kaip laivo atsargomis, kaip tai suprantama pagal norminių aktų reikalavimus. Todėl mokesčių administratoriaus keliamas reikalavimas dėl Bendrovės veiklos licencijavimo, nesant tarp šalių ginčo dėl to, kad kuras, už kurį sumokėtą akcizą Bendrovė prašo grąžinti, yra panaudotas AĮ 19 str. 1 d. 5 punkte nurodytai paskirčiai, vertintinas kaip nepagrįstas, neatitinkantis teisės aktų reikalavimų ir ginčo atveju prieštaraujantis protingumo, teisingumo bei gero administravimo principams.

Komisija, apibendrindama anksčiau nurodytus motyvus, konstatuoja, kad Inspekcija nepagrįstai atsisakė Bendrovei grąžinti 83873 Lt, todėl Inspekcijos sprendimas naikintinas.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2013-08-21 sprendimą Nr. (19.42-10)-369-57.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 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 str. 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, sprenddami 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 pirmininkas

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Lina Vosyliienė