



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL G. I. 2016-10-18 SKUNDO**

2016 m. gruodžio 23 d. Nr. S-277 (7-236/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršelienės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas

sekretoriaujant
dalyvaujant šalims

Jūratei Dalmantaitei
mokesčių mokėtojui G. I. ir jo atstovui advokato
padėjėjui T. J. , mokesčių administratoriaus
atstovui Tomui Karosui

2016 m. lapkričio 29 d. išnagrinėjusi G. I. (toliau – Pareiškėjas) 2016-10-18 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-09-27 sprendimo Nr. (21.63-10)-FR0682-589, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Inspekcijos 2016-08-17 patikrinimo aktą Nr. (21.60-10) FR0680-534, kuriuo Pareiškėjui apskaičiuota deklaruotina ir mokėtina 2447 Eur akcizų mokesčio suma, bei apskaičiavo Pareiškėjui 346,75 Eur akcizų mokesčio delspinigius.

Šioje byloje buvo atliktas Pareiškėjo akcizų apskaičiavimo ir sumokėjimo į biudžetą teisingumo patikrinimas už laikotarpį nuo 2015-04-29 iki 2015-04-30.

Patikrinimo metu nustatyta, jog Vilniaus miesto apylinkės teismas (toliau – Teismas) 2016-01-22 baudžiamuoju įsakymu baudžiamojoje byloje Nr. 1-686-271/2016 nustatė, kad Pareiškėjas, neturėdamas tikslo realizuoti, nenustatytu laiku ir aplinkybėmis įgijęs, tiksliai nenustatytu laiku, bet ne vėliau kaip iki 2015-04-29 apie 20.30 val., automobilio VW *Sharan* (valst. Nr. ERS 727) bagažinėje neteisėtai laikė ir gabeno į sandėliuką, esantį adresu: P. g. 47, V., 40 vnt. 5 l talpos plastmasinių indų su denatūruotu etilo alkoholiu, kurio turinė etilo alkoholio koncentracija sudarė 92,6–92,9 proc., kol automobilio bagažinėje ir prie sandėliuko durų surado ir paėmė policijos pareigūnai. Tokiais savo veiksmais padarė baudžiamąjį teisės pažeidimą, numatytą Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 201 str. 3 dalyje (*Neteisėtas naminių stiprių alkoholinių gėrimų, nedenatūruoto ar denatūruoto etilo*

alkoholio, jų skiedinių (mišinių) ir aparatų jiems gaminti gaminimas, laikymas, gabenimas ar realizavimas).

Sprendime nurodyta, jog Pareiškėjas, 2015-04-29 gabendamas ir laikydamas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka banderolėmis nepaženklintą denatūruotą etilo alkoholio skiedinį, pažeidė 2001-10-30 Akcizų įstatymo Nr. IX-569 (toliau – AĮ) nuostatas.

Pagal AĮ 2 str. 1 d. 1 punktą etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai yra akcizais apmokestinamos prekės, todėl pagal AĮ 9 str. 1 d. 8 punktą prievolė mokėti akcizus Lietuvos Respublikoje atsiranda už laikomas banderolėmis nepaženklintas akcizais apmokestinamas prekes. Pagal AĮ 10 str. 8 dalį bet kuris asmuo, kuriam prievolė mokėti akcizus atsiranda pagal šio Įstatymo 9 str. 1 d. 8 punkto nuostatą, privalo ne vėliau kaip kitą darbo dieną po prievolės atsiradimo pateikti akcizų deklaraciją ir joje deklaruoti mokėtiną akcizų sumą. Pagal AĮ 12 straipsnio 1 dalį mokėtina akcizo suma turi būti sumokėta ne vėliau, nei iki Įstatyme nurodyto akcizų deklaracijos pateikimo termino pabaigos.

Pareiškėjas aukščiau minėtų prievolių neįvykdė, nes akcizų deklaracijos nepateikė ir mokėtino akcizų mokesčio už neteisėtai laikytą Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka banderolėmis nepaženklintą alkoholį nesumokėjo.

Vadovaujantis AĮ 11 straipsniu, kuriame numatyta, jog už akcizais apmokestinamas prekes, už kurias pagal šį Įstatymą Lietuvos Respublikoje atsiranda prievolė mokėti akcizus, mokėtina akcizų suma apskaičiuojama taikant akcizų tarifus, galiojusius prievolės atsiradimo dieną. Etilo alkoholiui, pagal AĮ 26 straipsnio nuostatas, taikomas 1320,67 Eur už gryno etilo alkoholio hektolitrą akcizo tarifas. Apskaičiuojant mokėtiną akcizų sumą už šiame straipsnyje nurodytus produktus, gryno etilo alkoholio hektolitru (toliau – LPA) laikoma 100 litrų etilo alkoholio, kurio faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra 100 procentų tūrio.

Vadovaujantis aukščiau nurodytomis AĮ nuostatomis, Pareiškėjui už neteisėtai laikytus Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka banderolėmis nepaženklintus 200 litrų denatūruoto etilo alkoholio skiedinio apskaičiuota deklaruotina ir mokėtina 2447 Eur akcizų mokesčio suma.

Vadovaujantis 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 96 str. 1 d. 2 punkto ir 97 str. 2 dalies nuostatomis, Pareiškėjui apskaičiuoti 346,75 Eur akcizų delspinigiai.

Pareiškėjas su skundžiamu sprendimu nesutinka ir prašo Komisijos jį panaikinti.

Pareiškėjas, remdamasis AĮ 27 straipsnio (*specialūs atvejai, kai etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai atleidžiami nuo akcizų*) 1 d. 1 punktu (*nuo akcizų atleidžiamas etilo alkoholis, pripažintas denatūruotu etilo alkoholiu, kuriam netaikomi akcizai*) ir AĮ 28 straipsniu (*Denatūruotas etilo alkoholis, kuriam akcizai netaikomi*), nurodė, jog minėtos AĮ nuostatos nustato atvejus ir sąlygas, kada etilo alkoholis atleidžiamas nuo akcizų.

Pareiškėjo automobilyje rastuose plastmasiniuose induose esantis etilo alkoholis buvo tirtas Lietuvos teismo ekspertizės centre. 2015-08-10 specialisto išvadoje Nr. 11-1513(15) konstatuota, jog pateiktuose buteliuose esantis skystis yra denatūruotas etilo alkoholis (komponentai yra rektifikuotas etilo alkoholis ir denatūruojantys priedai – izopropilo ir tertbutilo alkoholiai). Tačiau Pareiškėjas akcentuoja tai, kad Inspekcija, tiek atlikdama patikrinimą, tiek sprenddama dėl patikrinimo pagrįstumo, visiškai nesiaiškino, ar pas Pareiškėją rastas etilo alkoholis apskritai gali būti apmokestinamas akcizais, t. y. ar rastas etilo alkoholis neatitinka 2008-08-28 Komisijos reglamentu (EB) Nr. 849/2008 ES valstybėms narėms priskirtų etilo alkoholio visiško denatūravimo formulių reikalavimų. Pavyzdžiui, būtent izopropilas priskiriamas prie daugeliui ES valstybių narių (pavyzdžiui, Latvija) priskirtų etilo alkoholio visiško denatūravimo formulių reikalavimų. Todėl vien ši aplinkybė leidžia teigti, kad pagal AĮ 28 straipsnį pas Pareiškėją rastam etilo alkoholiui akcizai negali būti taikomi.

Nurodytų argumentų pagrindu Pareiškėjas teigia, jog sprendimas priimtas tinkamai neįvertinus visų svarbių aplinkybių, susijusių su atvejais, kai etilo alkoholis yra atleidžiamas nuo akcizų, todėl skundžiamas sprendimas turi būti panaikintas.

Iš bylos medžiagos matyti, kad skundžiamas sprendimas tvirtintinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl Pareiškėjo apmokestinimo 2447 Eur akcizais bei 346,75 Eur akcizų delspinigiais už neteisėtai laikytą Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka banderolėmis nepaženklintą denatūruotą etilo alkoholį (200 litrų, kurio tūrinė etilo alkoholio koncentracija sudarė 92,6–92,9 proc.) pagrįstumo.

Ginčo teisinių santykių atsiradimo metu (2015-04-29–2013-04-30) galiojusio Akcizų įstatymo 2 straipsnio 1 dalies 1 punktą etilo alkoholį ir alkoholinius gėrimus priskiria akcizų objektui. Etilo alkoholis, kaip akcizais apmokestinama prekė, apibrėžta to paties įstatymo 3 straipsnio 14 dalyje, kurioje nustatyta, kad etilo alkoholiu laikomi visi šie produktai: 1) KN 2207 ir 2208 pozicijose klasifikuojami produktai, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra didesnė kaip 1,2 procento; 2) KN 2204, 2205 ir 2206 pozicijose klasifikuojami produktai, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra didesnė kaip 22 procentai; 3) etilo alkoholio turintys produktai, nepaisant, ar tai mišinys, ar ne. Analogiškos nuostatos yra įtvirtintos ir Europos Tarybos direktyvos 92/83/EEB 20 straipsnio pirmojoje įtraukoje.

Nagrinėjamoje byloje neginčijamai nustatyta (Teismo 2016-01-22 baudžiamojo įsakymo baudžiamojoje byloje Nr. I-686-271/2016 1–3 psl.), jog Pareiškėjas, neturėdamas tikslo realizuoti, neteisėtai laikė denatūruotą etilo alkoholį (200 litrų, kurio tūrinė etilo alkoholio koncentracija sudarė 92,6–92,9 proc.) ir tokiais savo veiksmais padarė baudžiamąjį nusizengimą, numatytą BK 201 str. 3 dalyje (*Neteisėtas naminių stiprių alkoholinių gėrimų, nedenatūruoto ar denatūruoto etilo alkoholio, jų skiedinių (mišinių) ir aparatų jiems gaminti gaminimas, laikymas, gabenimas ar realizavimas*). Pareiškėjas savo kaltę pripažino. Todėl darytina išvada, jog mokesčių administratorius, remdamasis įsiteisėjusiu Teismo 2016-01-22 baudžiamuoju įsakymu baudžiamojoje byloje Nr. I-686-271/2016, pagrįstai ir teisėtai pripažino Pareiškėjo įsigytą ir laikytą produktą – denatūruotą etilo alkoholio skiedinį, akcizų objektu.

Pabrėžtina, jog Komisija šiame ginčo nagrinėjimo etape negali kitaip vertinti bylos faktinių aplinkybių, kurios yra patvirtintos galutiniu, įsiteisėjusiu ir privalomu vykdyti Teismo baudžiamuoju įsakymu. Taigi neginčijamai nustačius minėtas aplinkybes, vadovaujantis AĮ 2 str. 1 d. 1 punktu, 3 str. 14 dalimi, 9 str. 1 d. 8 punktu, 9 str. 9 dalimi (*prievolė mokėti akcizus tenka asmeniui, laikančiam šio straipsnio 1 dalies 8 punkte nurodytas akcizais apmokestinamas prekes*), 10 str. 8 dalimi ir 26 straipsniu, kurių turinys yra detalizuotas Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, Pareiškėjui pagrįstai yra nustatyta prievolė sumokėti alkoholio akcizą.

Pareiškėjas iš esmės neginčija byloje nustatytų faktinių aplinkybių bei centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo argumentų, jog pagal aukščiau nurodytas AĮ nuostatas jam pagrįstai yra nustatyta prievolė sumokėti alkoholio akcizą, tačiau akcentuoja tai, kad skundžiamas sprendimas priimtas neįvertinus vienos svarbios aplinkybės – teismo ekspertizės metu nustačius, kad pas Pareiškėją rastas skystis yra denatūruotas etilo alkoholis, mokesčių administratorius visiškai nesiaiškino, ar šis skystis atitinka AĮ 28 str. nuostatas, pagal kurias denatūruotam etilo alkoholiui akcizai yra netaikomi. Pareiškėjas nurodė, jog pas jį rastas etilo alkoholis galimai atitinka 2008-08-28 Komisijos reglamentu (EB) Nr. 849/2008 ES valstybėms narėms priskirtų etilo alkoholio visiško denatūravimo formulių reikalavimus, nes pas Pareiškėją rasto etilo alkoholio komponentai yra rektifikuotas etilo alkoholis ir denatūruojantys priedai – izopropilo ir tertbutilo alkoholiai. Pavyzdžiui, būtent izopropilas priskiriamas prie daugeliui ES valstybių narių (pavyzdžiui, Latvija) priskirtų etilo alkoholio visiško denatūravimo formulių reikalavimų.

Komisija, vertindama šiuos Pareiškėjo argumentus, visų pirma pažymi, jog AĮ 27 straipsnyje yra reglamentuojami *specialūs atvejai, kai etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai atleidžiami nuo akcizų*. Vienas iš tokių atvejų, kai etilo alkoholis yra atleidžiamas nuo akcizų, yra įtvirtintas šio straipsnio 1 dalies 1 punkte: „etilo alkoholis, pripažintas denatūruotu etilo alkoholiu, kuriam netaikomi akcizai“. Pagal AĮ 28 straipsnio (*denatūruotas etilo alkoholis, kuriam netaikomi akcizai*) 1 dalį akcizai netaikomi šiam etilo alkoholiui: 1) denatūruotam pagal atitinkamos valstybės narės reikalavimus ir panaudotam ne maistui skirtų produktų gamyboje etilo alkoholiui, kuriam akcizai turi būti netaikomi pagal 1992-10-19 Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 str. 1 d. b punktą. Lietuvos Respublikoje tokius denatūravimo reikalavimus nustato Vyriausybė ar jos įgaliota institucija; 2) etilo alkoholiui, kuris pripažintas denatūruotu etilo alkoholiu pagal 1993-11-22 Europos Komisijos reglamentą 3199/93/EB dėl visiško etilo alkoholio denatūravimo procedūrų tarpusavio pripažinimo atleidimo nuo akcizų tikslais“. Minėtos AĮ nuostatos, kuriomis siekia pasinaudoti Pareiškėjas, yra susijusios su akcizų lengvatos (atleidimo nuo akcizų) taikymu. Antra, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) mokestinių ginčų nagrinėjimo praktikoje laikosi nuoseklios pozicijos dėl mokestinių lengvatų taikymo: mokesčio lengvatos sąlygos negali būti aiškinamos plečiamai; pripažinti, jog mokesčių mokėtojas pagrįstai pasinaudojo atitinkama mokesčio lengvata, galima tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojo veiksmai mokestine prasme visiškai atitinka lengvatos taikymo sąlygas; mokesčių mokėtojas, siekdamas pasinaudoti atitinkama mokesčio lengvata, turi pagrįsti ir pateikti įrodymus, kad jis pagrįstai ja pasinaudojo (LVAT 2013-11-07 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-1883/2013). Taigi, būtent Pareiškėjas, siekdamas pasinaudoti atleidimo nuo akcizų nuostatomis, turi pagrįsti savo poziciją ir pateikti įrodymus, jog pas jį rastas etilo alkoholis atitinka AĮ 28 str. 1 dalies 2 punkto nuostatas, t. y. kad pas jį rastas etilo alkoholis yra pripažintas denatūruotu etilo alkoholiu pagal 1993-11-22 Europos Komisijos reglamentą Nr. 3199/93/EB dėl visiško etilo alkoholio denatūravimo procedūrų tarpusavio pripažinimo atleidimo nuo akcizų tikslais. Komisija pažymi, jog, kaip nurodyta šio reglamento Nr. 3199/93 preambulėje, Europos Komisija, atsižvelgdama į tai, kad Direktyvos 92/83/EEB 27 straipsnio 1 dalies a punkte reikalaujama, kad valstybės narės neapmokestintų akcizais spirito, kuris buvo visiškai denatūruotas pagal bet kurios valstybės narės reikalavimus, jeigu apie tokius reikalavimus buvo tinkamai pranešta ir jiems buvo pritarta pagal minėto straipsnio 3 ir 4 dalyse nustatytas sąlygas, patvirtino denatūratų, naudojamus kiekvienoje valstybėje narėje visiškai etilo alkoholio denatūravimui pagal Direktyvos 92/83/EEB 27 straipsnio 1 dalies a punktą, kurie yra nurodyti reglamento 1 priede (1 straipsnis). Šiame priede yra nurodyti visiškai alkoholio denatūravimui leidžiamų naudoti produktų sąrašas ir visose valstybėse narėse taikoma denatūravimo procedūra bei tam tikrose valstybėse narėse taikomos papildomos denatūravimo procedūros. 1 priedo 1 dalyje nurodyta, jog visose valstybėse narėse taikoma denatūravimo procedūra: Hektolitruvi absoliutaus etanolio: - 3 litrai izopropilo alkoholio (IPA), - 3 litrai metiltilketono (MEK), - 1 gramas denatonio benzoato. Teikdamos produktą vidaus rinkai valstybės narės gali įdėti dažų, kad produktas įgytų būdingą spalvą ir būtų lengvai atpažįstamas. 1 priedo 2 dalyje nurodyta, jog tam tikrose valstybėse narėse taikomos papildomos denatūravimo procedūros. Pavyzdžiui, Lietuvos atveju: Hektolitruvi absoliutaus etanolio: - 3 litrai acetono, - 2 gramai denatonio benzoato. Latvijos atveju: 1. Bet kuris toliau nurodytos sudėties mišinys hektolitruvi absoliutaus etanolio: a) mažiausiai: - 9 litrai izopropilo alkoholio, - 1 litras acetono, - 0,4 gramo metileno mėlynojo arba timolio mėlynojo arba kristalinio violetinio; b) mažiausiai: - 3 litrai metilizobutilketono, - 2 litrai metiltilketono (MEK); c) mažiausiai: - 3 litrai acetono, - 2 gramai denatonio benzoato; d) mažiausiai 10 litrų etilacetato. 2. 1 hektolitruvi dehidruoto etilo alkoholio (kurio sudėtyje yra ne daugiau kaip 0,5 % vandens): ne mažiau kaip 5 litrai ir ne daugiau kaip 7 litrai benzino; etc. Reglamento 2 straipsnyje yra nurodyta, jog šis reglamentas yra privalomas visas ir tiesiogiai taikomas visose valstybėse narėse.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, aiškindamas Direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 straipsnio 1 dalies a punkte

nustatytos lengvatos taikymo sąlygas, yra nurodęs, jog: „iš šios nuostatos teksto matyti, kad atleidimo nuo akcizo taikymas ar atsisakymas jį taikyti priklauso nuo denatūravimo metodo. Jeigu jis buvo patvirtintas Sąjungos lygiu, alkoholis neapmokestinamas akcizu taikant minėtos nuostatos a punktą. [...] Be to, jeigu denatūravimo metodas neatitinka nė vieno iš Sąjungos normomis ar nacionalinės teisės sistemomis patvirtintų metodų, produktas negali būti atleistas nuo mokesčio (2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimo byloje C-503/10 (*Evroetil AD*) 59 punktas ir jame nurodyta praktika).

Pareiškėjas byloje savo argumentus dėl AĮ 28 str. 1 d. 2 punkto nuostatų taikymo grindžia tuo, kad ištyrus pas Pareiškėją rastą etilo alkoholį jame buvo rasti denatūruojantys priedai – izopropilo ir tertbutilo alkoholiai. Dėl šių Pareiškėjo argumentų Komisija pažymi, jog vien tai, kad Lietuvos teismo ekspertizės centro specialistas, ikiteisminio tyrimo metu ištyręs pas Pareiškėją rasto neteisėtai laikyto skysčio sudėtį ir, nustatęs jo komponentus – rektifikuotą etilo alkoholį bei denatūruojančius priedus – izopropilo ir tertbutilo alkoholius, padarė išvadą, jog tirtas skystis yra denatūruotas etilo alkoholis, kurio tūrinė etilo alkoholio koncentracija sudarė 92,6–92,9 proc., jokių būdu nepatvirtina, kad šis etilo alkoholis buvo denatūruotas pagal kažkurios iš reglamento Nr. 3199/93/EB 1 priede nurodytos valstybės narės nustatytą denatūravimo procedūrą. Jokių kitų įrodymų, patvirtinančių, kad pas Pareiškėją rastas etilo alkoholis yra pripažintas denatūruotu etilo alkoholiu pagal reglamentą Nr. 3199/93/EB, Pareiškėjas byloje nepateikė. Taigi, Pareiškėjui neįrodžius, kad pas Pareiškėją rastas etilo alkoholis yra denatūruotas etilo alkoholis, kuriam akcizai netaikomi, jam akcizų lengvata netaikytina.

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:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2016-09-27 sprendimą Nr. (21.63-10) FR0682-589.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius