



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „KURANA“ SKUNDO**

2021 m. rugsėjo d. Nr. S- (7-102/2021)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensko, narių Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, išnagrinėjo UAB „Kurana“ (toliau – Pareiškėja) 2021-07-07 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2021-06-16 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-146 (toliau – Sprendimas, Inspekcijos sprendimas). Pareiškėjos atstovai P. L., R. R., V. R., L. U., E. D., Inspekcijos atstovas A. S. Komisijos 2021-08-31 posėdyje nuotoliniu būdu dalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja 2021-07-07 skunde nurodo vykdanči itin specifiską veiklą – bioetanolio, biodujų, elektros energijos, šilumos energijos ir kitų panašių produktų gamybą. Sprendimas priimtas dėl vieno iš Pareiškėjos gaminamo produkto – bioetanolio.

Pasak skundo, pagal 2018-11-30 etanolio pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 19-05K su AB „Orlen Lietuva“ (toliau – Sutartis) Pareiškėja įsipareigojo AB „Orlen Lietuva“ laikotarpiu nuo 2020-01-01 iki 2020-12-31 parduoti 29 000 m³ dehidratuoto denatūruoto etanolio (1G DDE, toliau – Produktas) ir AB „Orlen Lietuva“ perduoti denatūruotą dehidratuotą etanolį, kuris yra išgautas iš žemės ūkio produktų laikantis galiojančiuose teisės aktuose nustatytų gamybos reikalavimų ir atitinkantis Sutartyje nustatytus kokybės parametrus, o AB „Orlen Lietuva“ įsipareigojo nupirkti ir priimti pristatytą Produktą bei sumokėti už jį sutartą kainą. Produkto kiekis buvo nustatomas AB „Orlen Lietuva“ teritorijoje esančiomis automobilių elektroninėmis svarstyklėmis, pristatant Produktą adresu: **Mažeikių g. 75, Juodeikių k., Mažeikių r.**

Tuo tarpu Pareiškėja, pasak skundo, parduodamo Produkto kiekį nustato naudodama sudėtingą procesą, kuris yra itin tikslus ir per daugelį Pareiškėjos veiklos metų išstobulintas. Bioetanolio denatūravimo benzinu procesą pilnai valdo specializuotas dozavimo kompiuteris *AccuLoad III*, kuris bioetanolio ir benzino maišymą atlieka sekančiu būdu: abu komponentai, reikalingi receptui, yra paduodami vienu metu per bioetanolio ir benzino dozavimo sistemas, turinčias atskirus skaitiklius, siurblius ir reguliavimo vožtuvus. Tolygaus maišymo proceso palaikymui naudojami diskretiniai arba analoginiai vožtuvai, kurie užtikrina, kad maišymo procesas bus vykdomas iki visiško autocisternos užpildymo. Produkto (denatūruoto bioetanolio) komponentų santykis yra nurodytas recepte. Kai operatorius įveda kiekį, reikalingą pakrauti pilną autocisterną, kompiuteris *AccuLoad III* automatiškai suskaičiuoja kiekvieno produkto faktinį tūrį, kuris turi būti išduotas. Produktai yra išduodami vienu metu, kiekvienas per atskirą skaitiklį. Srauto greičiai yra sureguliuoti optimaliam sumaišymo tikslumui. Supylus į autocisterną operatoriaus suvestą etilo alkoholio ir benzino kiekį, sistema automatiškai uždaro vožtuvus ir išjungia siurblius. Operatorius pylimo užbaigimą patvirtina nuspausdamas

kompiuteris *AccuLoad III* mygtuką spausdinti. Kompiuteris *AccuLoad III* atspausdina ataskaitą apie visą pylimo (denatūravimo) procesą.

Inspekcija patikrinimo metu nustatė, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja neteisingai taikydamą maksimaliai leistinas etilo alkoholio perpylimo ir gabenimo nuostolių normas, sumažino denatūruoto dehidratuoto etilo alkoholio (toliau – DDEA arba Bioetanolis) trūkumo kiekį bei neapskaičiavo 6 778 Eur akcizų mokesčio remiantis Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro 2000-01-25 įsakymu Nr. 22 „Dėl etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų gamybos, išpilstymo, saugojimo, realizavimo ir transportavimo maksimaliai leistinų nuostolių normų“ (2003-06-27 įsakymo Nr. 3D-257 redakcija, toliau – Nuostolių normos). Inspekcija nustatė, kad AB „Orlen Lietuva“ teikdama elektroninį pranešimą apie akcizais apmokestinamų prekių gavimą (toliau – e-ROR) Akcizų informacinėje sistemoje (toliau – AIS) 21 kartą pateikė duomenis apie gautos atgabentos akcizais apmokestinamos prekės DDEA trūkumą. Remiantis mokesčio patikrinimo duomenimis ir pateiktais tikrinamojo laikotarpio AB „Orlen Lietuva“ DDEA priėmimo aktais matyti, kad AB „Orlen Lietuva“, priimdama iš Pareiškėjos DDEA, svėrė pakrautas ir tuščias transporto priemones, svėrimo duomenis palygindavo su lydinčiais Pareiškėjos parengtais krovinių dokumentais ir gautus svėrimo neatitikimus fiksuodavo DDEA priėmimo aktuose.

Taigi, pasak skundo, Inspekcija, vertindama bei apskaičiuodama Pareiškėjos mokesčines prievoles, remiasi ne Pareiškėjos pateiktas dokumentais, tačiau kito mokesčių mokėtojo AB „Orlen Lietuva“ pateikiama informacija.

Pareiškėjos įsitikinimu, etilo alkoholiui taikomos natūralios netekties nuostolių normos neturėtų būti taikomos denatūruoto dehidratuoto etilo alkoholiui. Nuostolių normų 1 punkte aiškiai nurodoma, kad įsakymo normos yra privalomos visiems etilo alkoholį ir alkoholinius gėrimus (išskyrus alų) gaminančioms įmonėms. Vadinasi, šis įsakymas yra taikomas tik įmonėms, kurios atitinka abi šias dvi sąlygas: gamina etilo alkoholį ir gamina alkoholinius gėrimus (išskyrus alų).

Skunde pabrėžiama, kad Pareiškėja alkoholinių gėrimų negamino, negamina ir gaminti neplanuoja. Todėl neatitinka įsakyme nustatytų sąlygų ir jos atžvilgiu šis įsakymas neturėtų būti taikomas. Pareiškėjos gaminamas Produktas apskritai net negali būti naudojamas alkoholinių gėrimų gamyboje, nes yra maišytas su benzinu ir netinka žmonių vartojimui bei yra kenksmingas. Pareiškėjos produktas gali būti naudojamas tik kaip kuro priedas, todėl būtent Pareiškėjos gaminamo Produkto pagrindinis pirkėjas ir yra AB „Orlen Lietuva“, naftos perdavimo bendrovė. Pareiškėja savo gaminamo Produkto neparduoda alkoholinių gėrimų gamintojams.

Tokią poziciją, pasak skundo, patvirtina ir pati Inspekcija. AB „Orlen Lietuva“, priimdama Pareiškėjos parduodamą produktą, jį apskaito ne alkoholio apskaitos, tačiau kuro apskaitos metodais. Tai yra suprantama, nes AB „Orlen Lietuva“ prekiauja tik kuru ir su tuo susijusiais produktais, todėl Produkto kaip alkoholio apskaityti negali ir neturi tam reikiamos įrangos. Inspekcija, priimdama AB „Orlen Lietuva“ duomenis, patvirtina, kad Produktas yra naudojamas kaip kuro priedas ir nėra su alkoholiniais gėrimais susijęs produktas. Tačiau AB „Orlen Lietuva“ Produktą apskaičius kuro apskaitos metodais, Inspekcija Pareiškėjai akcizą apskaičiuojamas jau remiantis su alkoholio prekyba susijusiais teisės aktais. Tokia situacija, Pareiškėjos nuomone, yra nelogiška, nes Inspekcija turėtų pasirinkti arba remtis AB „Orlen Lietuva“ duomenimis ir Produktą apskaityti kuro apskaitos metodais bei apskaičiuoti kurui taikoma akcizą, arba remtis Pareiškėjos duomenimis (kuri taiko alkoholio apskaitos metodus) ir Produktą apskaityti kaip alkoholį bei apskaičiuoti alkoholiui taikomą akcizą.

Šiuo atveju Inspekcija pasirinko kurui taikomą apskaitos metodą, nors pats akcizas apskaičiuotas remiantis išimtinai tik alkoholiui ir jo produktams taikomais teisės aktais. Inspekcija remiasi AB „Orlen Lietuva“ teikiamais duomenimis, kurie surenkami kuro apskaitos metodais, o akcizą apskaičiuoja kaip alkoholiui. Toks mokesčių administratoriaus elgesio modelis, Pareiškėjos nuomone, yra neteisėtas ir neteisingas, todėl Sprendimas turi būti panaikintas.

Skunde tvirtinama, kad remtis AB „Orlen Lietuva“ teikiamais duomenimis yra neteisinga ir netikslu. Pareiškėja Bioetanolį atkrauna pamatuotą tūrio matavimo skaitikliu, kurio tikslumas atitinka ir etilo alkoholiui taikomų matavimo priemonėms taikomus reikalavimus. Tuo tarpu AB „Orlen Lietuva“ automobilinėmis svarstyklėmis, kurių galima leistina paklaida nuo 40 iki 60 kg, sveriant du kartus tuščią ir pakrautą transporto priemonę, paklaidos gali susidaryti nuo 80 iki 120 kg arba nuo 0,3 iki 0,5 proc. Pareiškėjos taikomos metodas yra gerokai tikslesnis ir patikimesnis, neturintis beveik jokios paklaidos. Tuo tarpu AB „Orlen Lietuva“ naudojamas metodas turi didelę paklaidą, dėl kurios gali susidaryti ir šiuo konkrečiu atveju susidarė išvežamo ir pristatomo Bioetanolio skirtumas. Pareiškėja prie šio skundo nurodo pridėdami Pareiškėjos ir AB „Orlen Lietuva“ taikomų instrumentų patikros sertifikatus (Priedas Nr. 1), kuriuose aiškiai matoma leistina paklaida, o konkrečiai, AB „Orlen Lietuva“ taikomų instrumentų paklaida gali būti didesnė net penkis kartus, lyginant su Pareiškėjos taikomais instrumentais.

Pareiškėja skunde atkreipia dėmesį į tai, ką aukščiau nurodyta paklaida reiškia ilgame laikotarpyje. Sprendime Inspekcija atrinko kelis skirtingus momentus, kuriais remiantis buvo apskaičiuotas akcizas. Tačiau Pareiškėja Produktą itin dideliais kiekiais AB „Orlen Lietuva“ tiekia ištikus metus. Per 2020 mokesčius metus Pareiškėja Produkto pristatė daugiau, negu buvo išvežta iš Pareiškėjos. Šis skirtumas yra didelis – Pareiškėja per 2020 mokesčius metus pristatė 29,433.389 litrais daugiau, negu buvo išvežta iš Pareiškėjos. Šis skirtumas, Pareiškėjos įsitikinimu, susidarė būtent dėl AB „Orlen Lietuva“ instrumentų paklaidos. Nepaisant to, kad Pareiškėja Produkto pristatė daugiau negu išvežė, Inspekcija Pareiškėjai apskaičiavo akcizą dėl trūkstamo Produkto.

Pareiškėja skunde cituoja Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 67 straipsnio 2 dalį ir nurodo pateikusi Inspekcijai jos apskaičiavimus paneigiančius įrodymus – savo nuosavų skaitliukų paskaičiavimus, kurių apskaičiavimas gerokai tikslesnis, nei AB „Orlen Lietuva“ naudojamos įrangos – automobilių svarstyklių. Taip pat buvo pateikta apibendrinta informacija, kuri parodo, kad Pareiškėja apskritai pristatė daugiau Produkto negu jo išvežė, todėl, Pareiškėjos įsitikinimu, jos pateikti įrodymai yra pakankami jos pozicijai pagrįsti.

Pagal MAĮ 67 straipsnio 1 dalį mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Šioje situacijoje vienintelis Inspekcijos įrodymas yra AB „Orlen Lietuva“ teikiama netiksli informacija. Pasak skundo, Lietuvos Respublikos teisės aktai nenustato, kad etilo alkoholio pervežimo autotransporto priemonė gali būti naudojama alkoholio apskaitai. Tuo tarpu AB „Orlen Lietuva“ etilo alkoholių apskaito būtent sverdama autotransporto priemonės. Dėl skirtingų matavimo metodikų susidaro ženklūs skirtumai tarp Pareiškėjos išleisto ir AB „Orlen Lietuva“ priimto Bioetanolio kiekio, tačiau Inspekcija neatsižvelgė į skirtingas apskaičiavimo metodikas ir Pareiškėjos mokesčines prievoles apskaičiavo remdamasi kito mokesčių mokėtojo pateikiama informacija. Toks situacijos vertinimas, Pareiškėjos nuomone, prieštarauja Lietuvos Respublikos teisės aktams, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikai (LVAT 2020-09-09 nutartis adm. byloje Nr. eA-1526-556/2020) bei Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatyme (toliau – VAĮ) įtvirtintiems viešojo administravimo principams.

Dėl skirtingų matavimo metodikų, dėl kurių, pasak Pareiškėjos, galimi kiekio skirtumai, Inspekcija sprendime pažymėjo, jog Pareiškėja pagal su AB „Orlen Lietuva“ pasirašytos sutarties 4.1 punktą sutiko, jog faktinis pristatyto Produkto kiekis yra nustatomas AB „Orlen Lietuva“ teritorijoje esančiomis metrologiškai patikrintomis automobilių elektroninėmis svarstyklėmis. Pareiškėja skunde remiasi MAĮ 17 straipsnio 3 dalimi ir tvirtina, jog teisės aktuose nėra nurodoma, kad Inspekcija vadovautųsi dviejų privačių subjektų sudarytomis sutartimis. Sutarties 4.1 punktas, pasak Pareiškėjos, reiškia, kad AB „Orlen Lietuva“ teritorijoje esančiomis svarstyklėmis bus nustatytas faktinis Produkto kiekis tik šios Sutarties tikslais ir tik sprendžiant dviejų nepriklausomų verslo subjektų komercinius santykius. Tuo tarpu Inspekcija šį Sutarties punktą naudoja kaip argumentą, kad Pareiškėja sutiko, jog nuo

Sutarties sudarymo jos mokestinės prievolės bus apskaičiuojamos remiantis AB „Orlen Lietuva“ duomenimis. Tokia Inspekcijos pozicija yra ydinga ir prieštaraujanti MAĮ normoms.

Pareiškėja supranta, kad tokia nuostata jai nėra naudinga, tačiau su tokia nuostata Pareiškėja sutikti privalo. AB „Orlen Lietuva“ turi dominuojančią padėtį kuro ir biodegalų rinkoje visame Baltijos šalių regione, todėl, jeigu Pareiškėja nesutiktų su AB „Orlen Lietuva“ sąlygomis, ji apskirtai negalėtų realizuoti savo pagaminamo Bioetanolio. Todėl Inspekcijos argumentas, kad Pareiškėja sutiko su Sutarties nuostatomis ir tai reiškia, kad pagal jas turi būti apskaičiuojamos mokestinės prievolės, yra nepagrįstas, nes Sutartis turi įtakos tik Pareiškėjos ir AB „Orlen Lietuva“ tarpusavio santykiams, bet ne Pareiškėjos mokestinėms prievolėms.

Remiantis aukščiau išdėstytu ir MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2021-06-16 sprendimą Nr. (21.222Mr) FR0682-146.

Inspekcija Sprendimu patvirtino 2021-04-30 patikrinimo aktą Nr. (21.222) FR0680-147 (toliau – Patikrinimo aktas) ir jame papildomai apskaičiuotus 6 778 Eur akcizus, apskaičiavo 156,03 Eur akcizų delspinigius, skyrė 678 Eur akcizų baudą.

Sprendime nurodoma, jog Inspekcija, patikrinusi Pareiškėjos akcizų apskaičiavimo bei sumokėjimo teisingumą už laikotarpį nuo 2020-01-01 iki 2020-12-31, nustatė, kad Pareiškėja neteisingai taikė maksimaliai leistinas etilo alkoholio perpylimo ir gabenimo nuostolių normas, sumažino DDEA trūkumo kiekį 443,736 grynojo (100 proc.) alkoholio (toliau – LPA) bei neapskaičiavo akcizų mokesčio.

Inspekcija sprendime cituoja ginčo teisinius santykius reglamentuojančio Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo (toliau – AI) 2 straipsnio 1 dalies 1 punkto, 3 straipsnio 14 dalies, 9 straipsnio 1 dalies 2 punkto, 3 ir 5 dalių, 10 straipsnio 1 dalies, 11 straipsnio, 14 straipsnio 2 ir 3 dalių, Nuostolių normų 11 skyriaus 4, 8 punktų, 1.1 ir 1.2 punktų nuostatas. Nurodo, kad patikrinimo metu Pareiškėja pateikė su AB „Orlen Lietuva“ sudarytą 2018-11-30 Etanolio pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 19-05K (toliau – Sutartis), pagal kurios priedo – Komercinio susitarimo Nr. 19-05K-3 1 punktą Pareiškėja įsipareigojo AB „Orlen Lietuva“ laikotarpiu nuo 2020-01-01 iki 2020-12-31 „parduoti 29 000 m³ dehidratuoto denatūruoto etanolio (1G DDE) ir AB „Orlen Lietuva“ perduoti denatūruotą dehidratuotą etanolį, kuris yra išgautas iš žemės ūkio produktų laikantis galiojančiuose teisės aktuose nustatytų gamybos reikalavimų ir atitinkantis Sutarties 1 priede nustatytus kokybės parametrus (toliau – Produktas) nuosavybės teises. AB „Orlen Lietuva“ įsipareigojo nupirkti ir priimti pristatytą Produktą bei sumokėti už jį sutartą kainą“. Pagal Sutarties Komercinio susitarimo Nr. 19-05K-3 priedą – Preliminarų grafiką Pareiškėja įsipareigojo „Pirkėjui tiekti dehidratuotą denatūruotą etanolį lentelėje Nr. 1 nurodytais kiekiais“, laikotarpiu nuo 2020-01-01 iki 2020-12-31.

Sprendime nurodoma, jog pagal Sutarties 4.1 punktą faktinis pristatyto Produkto kiekis yra nustatomas AB „Orlen Lietuva“ teritorijoje esančiomis metrologiškai patikrintomis automobilių elektroninėmis svarstyklėmis, pristatant Produktą adresu: **Mažeikių g. 75, Juodeikių k., Mažeikių r.** Vadovaujantis Sutarties 4.2 punktu, kai Produktas pristatomas į kitą pirkėjo nurodytą vietą, kiekio nustatymo būdą savo nuožiūrą pasirenka AB „Orlen Lietuva“ ir apie tai Pareiškėją informuoja elektroniniu paštu. Vadovaujantis Sutarties 11 punktu, jei atitinkamame komerciniame susitarime šalys nesusitarė kitaip, Pareiškėja Produktą pirkėjui pristato DDP sąlygomis, t. y. pardavėjas yra atsakingas už prekių pristatymą į nurodytą vietą pirkėjo šalyje ir sumoka visas prekių pristatymo į vietą išlaidas, įskaitant importo muitus ir mokesčius. Pirkėjas yra atsakingas už iškrovimą. Šis terminas numato maksimalius įsipareigojimus pardavėjui ir minimalius įsipareigojimus pirkėjui (*Incoterms* 2010), Produktą pristatant į pirkėjo grafike nurodytas pristatymo vietas.

Pagal Pareiškėjos pateikto 2009-08-19 direktoriaus įsakymu Nr. 139 patvirtinto „UAB „Kurana“ nedenatūruoto dehidratuoto ir denatūruoto dehidratuoto etilo alkoholio gamybos bei atkrovimo apskaitos sistemos matavimo priemonių, bioetanolio talpų aprašo ir naudojimo aprašo“ (toliau – Aprašymas) 2.3 punktą „dehidratuoto etilo alkoholio atkrovimo su denatūravimu 95 markės benzinu apskaitos sistema sumontuota lauke uždengtoje atkrovimo aikštelėje, kuri aptverta metaline tvora“. Inspekcija Sprendime cituoja nurodytojo Pareiškėjos

Aprašymo nuostatas (4.2.2, 4.2.3, 4.2.5, 2.6 punktai). Pažymi, jog Aprašymo 6.1 punkte nurodyta, kad alkoholio produktų gamybos, perpylimo ir gabenimo nuostolių normos atitinka Etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų gamybos, išpilstymo, saugojimo, realizavimo ir transportavimo maksimaliai leistinų nuostolių normas, patvirtintas Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro 2000-01-25 įsakymu Nr. 22 „Dėl etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų gamybos, išpilstymo, saugojimo, realizavimo ir transportavimo maksimaliai leistinų nuostolių normų“.

Pagal Pareiškėjos pateikto 2009-08-19 direktoriaus įsakymu Nr. V-18 patvirtintos „UAB „Kurana“ etilo alkoholio gamybos, priėmimo, saugojimo, išdavimo, gabenimo apskaitos ir naudojimo tvarkos“ (toliau – Apskaitos tvarka) 3.1 punktą „Pareiškėja parduoda ir atkrauna tik teisės aktų nustatyta tvarka denatūruotą, dehidratuotą etilo alkoholį, kuris panaudojamas kaip priedas biodegalų mišinių gamybai bei chemijos pramonei (dažų skiediklių, ploviklių gamybai)“. Pagal Apskaitos tvarkos 3.5 punktą „atlikus kokybės tyrimus, išrašomas kokybės sertifikatas atkraitai etilo alkoholio partijai ir krovinio dokumentai – važtaraščiai, tarptautiniai krovinių transportavimo važtaraščiai – CMR bei kiti krovinių gabenimui reikalingi dokumentai (elektroniniai akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumentai (toliau – e-AD), akcizų apskaičiavimo dokumentai). Cisternos įpylimo / išpylimo dangčiai yra plombuojami plombomis taip, kad jų nenuėmus nebūtų galima jų atidaryti“.

Pagal Pareiškėjos patikrinimo metu pateiktus tikrinamo laikotarpio Dehidratuoto etilo alkoholio denatūravimo aktus nustatyta, kad dehidratuotas etilo alkoholis denatūruojamas pagal etilo alkoholio denatūravimo 10 formulę, nurodytą Etilo alkoholio denatūravimo formulių sąrašė, patvirtintame Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-05-15 įsakymu Nr. 135 „Dėl etilo alkoholio denatūravimo formulių sąrašo patvirtinimo“ (2004-01-27 įsakymo Nr. 1K-023 redakcija). Pagal šią formulę etilo alkoholis maišomas su bešviniu benzinu santykiu 100 litrai absoliučiojo alkoholio – 4 litrai benzino, gauto produkto panaudojimo sritis – biodegalų gamybai Lietuvos Respublikos biokuro, biodegalų ir bioalyvos įstatymo nustatyta tvarka.

Sprendime nurodoma, jog pagal tikrinamojo laikotarpio Akcizais apmokestinamų prekių apskaitos žurnalus (toliau – AAPAŽ) patikrinimo metu nustatyta, kad DDEA Pareiškėja priskiria 285 tarifinei grupei, t. y. visiškai denatūruotam etilo alkoholiui. Pagal Pareiškėjos buhalterinės apskaitos registrus ir 285 tarifinės grupės tikrinamojo laikotarpio AAPAŽ, kuris nustatyta tvarka registruotas Panevėžio AVMI, nustatyta, kad pagamintą DDEA Pareiškėja apskaito dviem būdais: litrais prie +20° C ir litrais grynojo (100 proc.) alkoholio prie +20° C, AAPAŽ atvaizduodama hektolitrus prie +20° C (HLT prie +20° C) ir hektolitrus grynojo (100 proc.) alkoholio prie +20° C (HPA prie +20° C). Iš viso tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja buhalterinės apskaitos registruose ir tikrinamo laikotarpio 285 tarifinės grupės AAPAŽ apskaitė 331274,159 HLT prie +20° C (319474,226 HPA prie +20° C) 285 tarifinės grupės DDEA.

Pagal tikrinamojo laikotarpio Pareiškėjos AB „Orlen Lietuva“ išrašytas DDEA PVM sąskaitas faktūras, Pareiškėjos buhalterinės apskaitos registrus, AIS duomenis nustatyta, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu pardavė AB „Orlen Lietuva“ 9881541,516 L prie +20° C (9465464,553 LTR grynojo (100 proc.) alkoholio – toliau LPA) DDEA iš viso už 20 548 561,77 Eur.

Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad patikrinimo metu išnagrinėjus į AIS išgabenant į AB „Orlen Lietuva“ akcizais apmokestinamas prekes, kurioms taikomas AMLAR pateiktus e-AD duomenis bei AB „Orlen Lietuva“ į AIS pateiktus pranešimus apie akcizais apmokestinamų prekių gavimą – e-ROR nustatyta, kad AB „Orlen Lietuva“ teikdama e-ROR AIS-o sistemoje 21 kartą pateikė duomenis apie gautos atgabentos akcizais apmokestinamos prekės – DDEA trūkumą (Patikrinimo akto 3 lentelė).

Pagal Pareiškėjos patikrinimui pateiktus tikrinamojo laikotarpio AB „Orlen Lietuva“ DDEA priėmimo aktus matyti, kad AB „Orlen Lietuva“, priimdama iš Pareiškėjos DDEA, svėrė pakrautas ir tuščias transporto priemones, svėrimo duomenis palygindavo su lydinčiais Pareiškėjos parengtais krovinio dokumentais ir gautus svėrimo neatitikimus fiksuodavo DDEA priėmimo aktuose:

- pagal 2020-02-19 krovinio važtaraštį Nr. KR04496 atgabentas DDEA turėjo sverti 23 798 kg, tačiau pasvėrus faktinis krovinio svoris buvo 23 712 kg, t. y. 86 kg mažiau, nei nurodyta krovinio važtaraštyje;
- pagal 2020-02-19 krovinio važtaraštį Nr. KR04497 atgabentas DDEA turėjo sverti 23 765 kg, tačiau pasvėrus faktinis krovinio svoris buvo 23 712 kg, t. y. 53 kg mažiau, nei nurodyta krovinio važtaraštyje;
- pagal 2020-02-19 krovinio važtaraštį Nr. KR04617 atgabentas DDEA turėjo sverti 25 938 kg, tačiau pasvėrus faktinis krovinio svoris buvo 25 735 kg, t. y. 203 kg mažiau, nei nurodyta krovinio važtaraštyje;
- pagal 2020-07-08 krovinio važtaraštį Nr. KR05077 atgabentas DDEA turėjo sverti 26 079 kg, tačiau pasvėrus faktinis krovinio svoris buvo 26 015 kg, t. y. 64 kg mažiau, nei nurodyta krovinio važtaraštyje;
- pagal 2020-10-20 krovinio važtaraštį Nr. KR05511 atgabentas DDEA turėjo sverti 26 267 kg, tačiau pasvėrus faktinis krovinio svoris buvo 26 235 kg, t. y. 32 kg mažiau, nei nurodyta krovinio važtaraštyje;
- pagal 2020-12-12 krovinio važtaraštį Nr. KR05511 svoris turėjo būti 26 280 kg, tačiau pasvėrus faktinis krovinio svoris buvo 26 255 kg, t. y. 25 kg mažiau nei nurodyta krovinio važtaraštyje.

Patikrinimo metu išnagrinėjus tikrinamojo laikotarpio Pareiškėjos AIS pateiktus e-AD, išrašytus krovinio važtaraščius, DDEA PVM sąskaitas faktūras ir AB „Orlen Lietuva“ parengtus e-ROR, nustatyti 6 atvejai, kai perpylimo ir gabenimo metu atsiradę trūkumai viršijo Nuostolių normose nurodytas leistinas etilo alkoholio perpylimo ir gabenimo nuostolių normas.

Dėl DDEA gabenimo 2020-03-24 AB „Orlen Lietuva“

Pagal Pareiškėjos 285 tarifinės grupės AAPAŽ 2020-03-24 17:04 val. Pareiškėja AAPAŽ pajamų stulpelyje apskaitė 329,19029 HLT (32919,029 LTR prie +20° C) denatūruoto etanolio KN kodas 2207 20 00 (įrašas AAPAŽ Nr. 167). Pareiškėja 2020-03-24 17:04 val. AAPAŽ išlaidų stulpelyje apskaitė 329,19029 HLT (32919,029 LTR prie +20° C) denatūruoto etanolio KN kodas 2207 20 00 (įrašas AAPAŽ Nr. 168).

Pagal 2020-03-24 Dehidratuoto etilo alkoholio denatūravimo aktą Nr. DE5887 dehidratuotas etilo alkoholis denatūruotas pagal etilo alkoholio denatūravimo 10 formulę, nurodytą Etilo alkoholio denatūravimo formulių sąrašė, patvirtintame Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-05-15 įsakymu Nr. 135 „Dėl etilo alkoholio denatūravimo formulių sąrašo patvirtinimo“: 100 LTR absoliutaus alkoholio – 4 LTR benzino. Iš viso denatūravime panaudota 31530,327 LPA dehidratuoto etilo alkoholio ir 1307,34 LTR (prie +15° C) 95 markės benzino ir gauta po denatūravimo operacijos 32919,029 LTR prie +20° C denatūruoto etilo alkoholio (31530,327 LPA).

Pareiškėja 2020-03-24 išrašė elektroninį akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumentą (toliau – e-AD) Nr. 20LT0000S1A0969S50539, pagal kurį iš AAP sandėlio Nr. LT0A09690415S į AB „Orlen Lietuva“ AAP sandėlį, esantį: Mažeikių g. 75, Juodeikių k., Židikų sen., Mažeikių r. sav., 2020-03-24 išgabeno 32919,029 LTR prie +20° C (31529,85 LPA) DDEA, gabento DDEA KN kodas 2207 20 00, tarifinės grupės aprašymas: 285 – visiškai denatūruotas etilo alkoholis.

Pagal 2020-03-24 krovinio važtaraštį Nr. KR04617, atitinkantį aukščiau minėtą e-AD, prekės pavadinimas – UN 1170 ETHANOL SOLUTION (ETHYL ALCOHOL SOLUTION) 3, II, (Denatūruotas etanolis / Denatured ethanol, t. y. DDEA). Krovinio transportavimą Pareiškėja atliko autocisterna Mercedes Benz, valst. Nr. KDB056 / ZT683.

Pagal 2020-03-24 kokybės pažymėjimą Nr. AD5887 Pareiškėja 2020-03-24 pagamino 3219029 LTR prie +20° C (31530,327 LPA) denatūruoto dehidratuoto etilo alkoholio (t. y. DDEA), kurio KN kodas 22072000, etanolio kiekis daugiau nei 98,7 proc. (prieš denatūravimą), etanolis denatūruotas pagal 10 formulę, 4 litrai benzino hektolitruvi absoliutaus alkoholio.

AB „Orlen Lietuva“ 2020-03-27 patvirtino e-ROR pagal e-AD Nr. 20LT0000S1A0969S50539 ir nurodė gauto DDEA trūkumą – 260,399 LTR prie +20° C (249,410 LPA).

Pagal 2020-04-01 DDEA priėmimo aktą Nr. 62 AB „Orlen Lietuva“ 2020-03-25 iš autocisternos *Mercedes Benz*, valst. Nr. KDB056 / ZT683 (e-AD Nr. 20LT0000S1A0969S50539, krovinio važtaraščio Nr. KR04617) pagal dokumentus turėjo priimti 32919,029 LTR prie +20° C, tačiau faktiškai pasvėrusi transporto priemonę priėmė 32658,630 LTR prie +20° C, t. y. 260,399 LTR prie +20° C mažiau DDEA.

Pareiškėja 2020-03-31 išrašė PVM sąskaitą faktūrą Nr. 03052, pagal kurią pardavė AB „Orlen Lietuva“ 32919,029 LTR prie +20°C prekės – UN 1170 ETHANOL SOLUTION (ETHYL ALCOHOL SOLUTION) 3, II, (Denatūruotas etanolis / Denatured ethanol, t. y. DDEA), iš viso už 17 800,96 Eur sumą. Pažymima, kad pagal 2020-03-31 PVM sąskaitą faktūrą Nr. 03052 Pareiškėja iš viso pardavė 517571,040 LTR DDEA iš viso už 279 876,54 Eur, minėtoje PVM sąskaitoje faktūroje įvertinti dekados tiekimo skirtumai (gavimo pertekliai ir trūkumai) tiekiant DDEA AB „Orlen Lietuva“. Pagal 2020-03-31 PVM sąskaitą faktūrą Nr. 03052 suminis dekados skirtumas sudarė 296,651 LTR, iš viso už 160,41 Eur.

Pareiškėja 2020-08-19 pateiktoje patikslintoje laikotarpio nuo 2020-03-01 iki 2020-03-31 Akcizų deklaracijoje (forma FR0630) apskaičiavo ir deklaravo 1 944 Eur akcizų mokestį už 96 LPA gabenimo metu prarastą DDEA, kuris buvo prarastas 2020-03-24 gabenant autocisterna *Mercedes Benz*, valst. Nr. KDB056 / ZT683, pagal e-AD Nr. 20LT0000S1A0969S50539.

Pareiškėja 2020-03-24 autocisterna *Mercedes Benz*, valst. Nr. KDB056 / ZT683, gabenimo ir perpylimo metu prarastam etilo alkoholiui neteisingai taikė maksimaliai leistinas etilo alkoholio perpylimo ir gabenimo nuostolių normas (maksimali leistina perpylimo ir gabenimo nuostolių norma nuo 32919,029 LTR prie +20° C (31529,846 LPA) yra 24,728 LPA, tačiau perpylimo ir gabenimo metu iš viso prarasta 249,410 LPA, t. y. 225,132 LPA daugiau, nei nustatyta Nuostolių normose.

Atsižvelgiant į išdėstytą, Sprendime tvirtinama, jog patikrinimo metu pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėja neteisingai apskaičiavo, deklaravo ir sumokėjo akcizų mokestį už 2020-03-24 perpylimo ir gabenimo metu prarastą etilo alkoholį, kurio prarastas kiekis (225,132 LPA) viršijo leistinas etilo alkoholio perpylimo ir gabenimo nuostolių normas.

Dėl DDEA gabenimų 2020-02-19, 2020-07-08, 2020-10-20, 2020-12-18 AB „Orlen Lietuva“

Pareiškėja 2020-02-19 autocisterna DAF, valst. Nr. KZP910 / HS170, gabentam gabenimo ir perpylimo metu prarastam etilo alkoholiui neteisingai taikė maksimaliai leistinas etilo alkoholio perpylimo ir gabenimo nuostolių normas (maksimali leistina perpylimo ir gabenimo nuostolių norma nuo 30207,257 LTR prie +20° C (28938,552 LPA) kiekio, patekusio į operaciją, yra 22,283 LPA, tačiau perpylimo ir gabenimo metu iš viso prarasta 111,020 LPA, t. y. 88,737 LPA daugiau, nei nustatyta Nuostolių normose.

Pareiškėja 2020-02-19 autocisterna DAF, valst. Nr. DAF JBP960 / MJ044, gabentam gabenimo ir perpylimo metu prarastam etilo alkoholiui neteisingai taikė maksimaliai leistinas etilo alkoholio perpylimo ir gabenimo nuostolių normas (maksimali leistina perpylimo ir gabenimo nuostolių norma nuo 30164,471 LTR prie +20° C (28894,547 LPA) kiekio, patekusio į operaciją, yra 22,249 LPA, tačiau perpylimo ir gabenimo metu iš viso prarasta 73,101 LPA, t. y. 47,775 LPA daugiau, nei nustatyta Nuostolių normose.

Pareiškėja 2020-07-08 autocisterna *Volvo*, valst. Nr. HOA513 / ZT372, gabentam gabenimo ir perpylimo metu prarastam etilo alkoholiui neteisingai taikė maksimaliai leistinas etilo alkoholio perpylimo ir gabenimo nuostolių normas (maksimali leistina perpylimo ir gabenimo nuostolių norma nuo 33060,977 LTR prie +20° C (31632,743 LPA) kiekio, patekusio į operaciją, yra 30,051 LPA, tačiau perpylimo ir gabenimo metu iš viso prarasta 88,857 LPA, t. y. 54,967 LPA daugiau, nei nustatyta Nuostolių normose.

Pareiškėja 2020-10-20 autocisterna *Volvo FH*, valst. Nr. HOE268 / ZT333, gabentam gabenimo ir perpylimo metu prarastam etilo alkoholiui neteisingai taikė maksimaliai leistinas etilo alkoholio perpylimo ir gabenimo nuostolių normas (maksimali leistina perpylimo ir gabenimo nuostolių norma nuo 33335,062 LTR prie +20° C (31948,323 LPA) kiekio, patekusio į operaciją, yra 30,351 LPA, tačiau perpylimo ir gabenimo metu iš viso prarasta 41,912 LPA, t. y. 9,818 LPA daugiau, nei nustatyta Nuostolių normose.

Pareiškėja 2020-12-18 autocisterna *Volvo FH*, valst. Nr. HOE266 / ZT683, gabentam gabenimo ir perpylimo metu prarastam etilo alkoholiui neteisingai taikė maksimaliai leistinas etilo alkoholio perpylimo ir gabenimo nuostolių normas (maksimali leistina perpylimo ir gabenimo nuostolių norma nuo 33362,276 LTR prie +20° C (31977,742 LPA) kiekio, patekusio į operaciją, yra 24,623 LPA, tačiau perpylimo ir gabenimo metu iš viso prarasta 43,746 LPA, t. y. 17,308 LPA daugiau, nei nustatyta Nuostolių normose.

Sprendime tvirtinama, kad Pareiškėja aukščiau nurodytųjų gabenimų metu prarastam etilo alkoholiui neteisingai taikė maksimaliai leistinas etilo alkoholio perpylimo ir gabenimo nuostolių normas, nustatytu laiku neapskaičiavo ir nedeklaravo akcizų mokesčio už 2020-02-19, 2020-07-08, 2020-10-19 ir 2020-12-18 perpylimo ir gabenimo metu prarastą etilo alkoholio kiekį, kurio prarastas kiekis (218,604 LPA) viršijo leistinas etilo alkoholio perpylimo ir gabenimo nuostolių normas. Patikrinimo metu atsižvelgiant į nustatytas faktines aplinkybes konstatuota, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja neteisingai taikydama maksimaliai leistinas etilo alkoholio perpylimo ir gabenimo nuostolių normas, sumažino DDEA trūkumo kiekį 443,736 LPA bei neapskaičiavo 6 778 Eur akcizų mokesčio.

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėja savo pastabas iš esmės motyvuoja tuo, kad yra skirtingai matuojamas Produkto kiekis pakrovimo metu pas Pareiškėją ir AB „Orlen Lietuva“ išsikrovimo metu, taip pat apeliuoja į tai, jog AB „Orlen Lietuva“ matavimo įranga nėra tokia tiksli, galėjo būti sugedusi ar matavimas atliktas netinkamai užvažiuavus automobiliui ant svarstyklių. Centrinis mokesčių administratorius su tokiais Pareiškėjos pastabomis nurodo nesutinkantis, nes vadovaujantis MAĮ 67 straipsnio 2 dalimi mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokių įrodymų, kurie suponotų priešingą išvadą, nei daro mokesčių administratorius.

Centrinis mokesčių administratorius taip pat pažymi, kad Pareiškėja, siekdama objektyviai ir per kuo trumpesnę laiką išspręsti ginčą, privalėjo laikytis ir MAĮ 40 straipsnyje numatytų mokesčių mokėtojo pareigų ir pateikti visus papildomus dokumentus bei įrodymus, galinčius turėti įtakos Pareiškėjos mokesstinės prievolės dydžiui. Tačiau Pareiškėja jokiais įrodymais nepagrindė savo teiginių apie netikslius AB „Orlen Lietuva“ naudojamus matavimo prietaisus, juo labiau, jog tie prietaisai buvo sugedę ar matavimai atlikti netinkamai.

Pasisakant dėl skirtingų matavimo metodikų, dėl kurių, pasak Pareiškėjos, galimi kiekio skirtumai, Sprendime pažymėta, jog Pareiškėja pagal su AB „Orlen Lietuva“ pasirašytos sutarties 4.1 punktą sutiko, jog faktinis pristatyto Produkto kiekis yra nustatomas AB „Orlen Lietuva“ teritorijoje esančiomis metrologiškai patikrintomis automobilių elektroninėmis svarstyklėmis. Duomenų, jog AB „Orlen Lietuva“ teritorijoje esančios svarstyklės neturėtų metrologinės patikros, byloje nėra, tokių duomenų nepateikė ir Pareiškėja.

Apibendrinant išdėstyta, Sprendime konstatuota, jog patikrinimo metu įvertinus nustatytas faktines aplinkybes buvo pagrįstai konstatuota, jog Pareiškėja neteisingai taikė maksimaliai leistinas etilo alkoholio perpylimo ir gabenimo nuostolių normas, sumažino denatūruoto dehidratuoto etilo alkoholio trūkumo kiekį 443,736 grynojo (100 proc.) alkoholio bei neapskaičiavo 6 778 Eur akcizų mokesčio.

Vadovaujantis AĮ 22 straipsnio 1 dalies, MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto, 97 straipsnio 2 dalies, 98 ir 99 straipsnių, 66 straipsnio 4 dalies nuostatomis, nuo Patikrinimo akte papildomai apskaičiuotų 6 778 Eur akcizų, akto tvirtinimo metu Pareiškėjai apskaičiuojami 156,03 Eur akcizų delspinigiai (delspinigių apskaičiavimas pridedamas). Inspekcija Sprendime cituoja MAĮ 140 straipsnio, 139 straipsnio 1 dalies nuostatas ir nurodo, jog patikrinimo akto

tvirtinimo metu atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja patikrinimo metu geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė paaiškinimus, nuo patikrinimo akte papildomai apskaičiuotos 6 778 Eur akcizų sumos jai skirtina 10 proc. dydžio 678 Eur (6 778 Eur x 10 proc.) akcizų bauda. Už pažeidimus, kuriuos padarė Pareiškėja, įstatymai nenumato galimybės neskirti baudos.

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

Pareiškėjos 2021-07-07 skundas atmestinas, ginčijamas Sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuotos ir nurodytos sumokėti akcizų mokestinės prievolės pagrįstumo ir teisėtumo mokesčių administratoriui Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu konstatavus, jog Pareiškėja tikrintaisiais 2000 m. 6 ginčo prekių – DDEA gabenimo AB „Orlen Lietuva“ atvejais nepagrįstai neapskaičiavo, nedeklaravo bei nesumokėjo į valstybės biudžetą akcizų už perpylimo ir gabenimo metu prarastą etilo alkoholio kiekį, viršijusį Nuostolių normose nustatytas leistinas etilo alkoholio perpylimo ir gabenimo nuostolių normas.

Komisija, atsižvelgdama į tai, jog byloje nustatytos faktinės aplinkybės yra detalios aprašytos Pareiškėjos atžvilgiu surašytuose Patikrinimo akte bei Sprendime bei ginčas dėl byloje nustatytų faktinių aplinkybių, taip pat ir dėl aritmetinio mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo nekyla, šiame sprendime pakartotinai jų neatkartoja, nes tai nėra tikslinga, tačiau pasisako dėl Pareiškėjos 2021-07-07 skunde nurodytų bei Pareiškėjos atstovų skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuotų nesutikimo su Inspekcijos Sprendime pateiktu nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu argumentų.

Ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėja, vykdydama su AB „Orlen Lietuva“ 2018-11-30 sudarytą Sutartį, tikrintuoju 2020-01-01–2020-12-31 laikotarpiu Sutartyje aptartomis sąlygomis tiekė AB „Orlen Lietuva“ akcizų objektu esančią ginčo prekę – DDEA. Pagal Pareiškėjos tikrinamuoju laikotarpiu AB „Orlen Lietuva“ išrašytas DDEA tiekimo PVM sąskaitas faktūras, buhalterinės apskaitos registrus, AIS duomenis mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu pardavė AB „Orlen Lietuva“ 9881541,516 LTR prie +20° C DDEA (9465464,553 LTR LPA), iš viso už 20 548 561,77 Eur. Mokesčių administratorius, patikrinimo metu išnaginėjęs Pareiškėjos išgabenant į AB „Orlen Lietuva“ akcizais apmokestinamas prekes, kurioms taikomas AMLAR, į AIS pateiktų e-AD duomenis bei sulyginęs juos su AB „Orlen Lietuva“ į AIS pateiktų elektroninių pranešimų apie akcizais apmokestinamų prekių gavimą – e-ROR duomenimis, nustatė, kad AB „Orlen Lietuva“ teikdama e-ROR AIS-o sistemoje 21 kartą pateikė duomenis apie iš Pareiškėjos gautos ir atgabentos akcizais apmokestinamos prekės – DDEA trūkumą (Patikrinimo akto 3 lentelė). Pagal Pareiškėjos patikrinimui pateiktus tikrinamojo laikotarpio AB „Orlen Lietuva“ DDEA priėmimo aktus mokesčių administratorius nustatė, kad AB „Orlen Lietuva“, priimdama iš Pareiškėjos DDEA, svėrė pakrautas ir tuščias transporto priemones, svėrimo duomenis palygindavo su lydinčiais Pareiškėjos parengtais krovinio dokumentais ir gautus svėrimo neatitikimus fiksuodavo DDEA priėmimo aktuose. Patikrinimo metu išnaginėjęs tikrinamojo laikotarpio Pareiškėjos AIS pateiktus e-AD, išrašytus krovinio važtaraščius, DDEA pardavimo PVM sąskaitas faktūras ir AB „Orlen Lietuva“ parengtus e-ROR mokesčių administratorius nustatė 6 atvejus, kai perpylimo ir gabenimo metu atsiradę DDEA trūkumai viršijo Nuostolių normose įtvirtintas maksimaliai leistinas etilo alkoholio perpylimo ir gabenimo nuostolių normas (Patikrinimo akto 5 lentelė). Pareiškėjai neteisingai taikius maksimaliai leistinas etilo alkoholio perpylimo ir gabenimo nuostolių normas ir dėl to neteisingai apskaičiavus, deklaravus ir sumokėjęs akcizus už 2020-03-24 perpylimo ir gabenimo metu prarastą etilo alkoholį, kurio prarastas kiekis 225,132 LPA viršijo leistinas etilo alkoholio perpylimo ir gabenimo nuostolių normas, taip pat neapskaičiavus ir nedeklaravus akcizų už perpylimo ir gabenimo metu (5 gabenimai, detalios aprašyti Patikrinimo akto 8–9 psl.) prarastą etilo alkoholį, kurio prarastas kiekis viršijo leistinas etilo alkoholio perpylimo ir gabenimo nuostolių normas, mokesčių

administratorius už leistiną normą viršijusį etilo alkoholio trūkumą – 443,736 LPA apskaičiavo ir nurodė Pareiškėjai sumokėti į biudžetą šiame ginče aptariamą 6 778,19 Eur akcizų bei su juo susijusių delspinigių ir baudos mokesstinę prievolę.

Pareiškėja, nesutikdama su mokesčių administratoriaus pozicija, 2021-07-07 skunde Komisijai nurodė bei jos atstovai skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentavo, jog atsižvelgiant į Pareiškėjos gaminamo produkto – DDEA arba Bioetanolio panaudojimo specifiškumą – jis negali būti naudojamas alkoholinių gėrimų gamyboje, nes yra maišytas su benzinu ir gali būti naudojamas tik kaip kuro priedas, ginčo atveju etilo alkoholio natūralios netekties normos neturėtų būti taikomos, tačiau turėtų būti taikomos biodegalų natūralios netekties normos. Pati Pareiškėja, jos tvirtinimu, taiko etilo alkoholiui taikomas apskaitos taisyklės tik dėl to, kad akcizinės prekės KN kodas 2207 10 buvo pasirinktas dar akcizinio sandėlio steigimo 2009 m. metu. Tuo tarpu AB „Orlen Lietuva“, priimdama Pareiškėjos tiekiamą produktą, apskaito jį ne alkoholio, tačiau kuro apskaitos metodais, dėl ko mokesčių administratorius, apskaičiuodamas akcizus už prarastą etilo alkoholio kiekį, Pareiškėjos nuomone, neturėjo pagrindo remtis AB „Orlen Lietuva“ teikiamais duomenimis. Šie Pareiškėjos kontrahento teikiami duomenys yra neteisingi ir netikslūs, nes Pareiškėja DDEA atkrauna pamatuotą tūrio matavimo skaitikliu, kurio tikslumas atitinka etilo alkoholio matavimo priemonėms taikomus reikalavimus. Tuo tarpu AB „Orlen Lietuva“ automobilinėmis svarstyklėmis, kurių galima leistina paklaida nuo 40 iki 60 kg, sveriant du kartus tuščią ir pakrautą transporto priemonę, paklaidos gali susidaryti nuo 80 iki 120 kg arba nuo 0,3 iki 0,5 proc. Pareiškėjos taikomas metodas yra gerokai tikslesnis ir patikimesnis, neturintis beveik jokios paklaidos. Tuo tarpu AB „Orlen Lietuva“ naudojamas metodas turi didelę paklaidą, dėl kurios šiuo konkrečiu atveju, Pareiškėjos tvirtinimu, susidarė išvežamo ir AB „Orlen Lietuva“ pristatyto DDEA kiekio skirtumas. Taigi, Pareiškėja įrodinėja poziciją, kad ginčo atveju akcizais apmokestintas DDEA kiekis nebuvo prarastas, DDEA natūralios netekties normos nebuvo pažeistos, o mokesčių administratoriaus konstatuotas pažeidimas yra skirtingų matavimų ir svėrimo metodikų naudojimo pasekmė.

Komisija pažymi, kad šiam mokesčiniam ginčui teisingai išspręsti reikšmingo AĮ 14 straipsnio, reglamentuojančio akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimo tarp Lietuvos Respublikoje esančių akcizais apmokestinamų prekių sandėlių taisyklės, 2 dalis nustato, kad išgabenant akcizais apmokestinamas prekes, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, iš vieno Lietuvos Respublikos akcizais apmokestinamų prekių sandėlio į kitą Lietuvos Respublikos akcizais apmokestinamų prekių sandėlį arba į akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininko, gaunančio akcizais apmokestinamas prekes, nurodytą tiesioginio pristatymo vietą, esančią Lietuvos Respublikoje, centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka turi būti parengtas elektroninio akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumento projektas vadovaujantis Reglamento (EB) Nr. 684/2009 nuostatomis, t. y. nustatyta tvarka turi būti parengtas e-AD. Pagal nurodytojo straipsnio 3 dalį gavęs akcizais apmokestinamas prekes, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo tokių prekių gabenimo pabaigos (dėl objektyvių aplinkybių šis terminas gali būti pratęstas) centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka turi parengti pranešimą apie akcizais apmokestinamų prekių gavimą (e-ROR). Laikoma, kad akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas pasibaigia, kai šias prekes priima šių prekių gavėjas. Jeigu gautas akcizais apmokestinamų prekių kiekis nesutampa su išgabenant šias prekes parengtame elektroniniame vežimo dokumente nurodytu kiekiu, akcizais apmokestinamų prekių gavėjas centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka privalo nurodyti pranešime apie gavimą gautų prekių kiekio neatitikimus.

Pagal AĮ 9 straipsnio 1 dalies 2 punktą prievolė mokėti akcizus Lietuvos Respublikoje atsiranda už Lietuvos Respublikoje gabenimo metu prarastas akcizais apmokestinamas prekes. Akcizais apmokestinamų prekių gabenimo pažeidimu nelaikoma ir akcizai neskaičiuojami už

prarastą prekių kiekį, neviršijantį Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytų natūralios netekties normų. Vadovaujantis AĮ 9 straipsnio 3 dalimi, prievolė mokėti akcizus už šio straipsnio 1 dalyje nurodytas prekes atsiranda tuo metu, kai susidaro šio straipsnio 1 dalyje nurodytos aplinkybės. O pagal šio straipsnio 5 dalį prievolė mokėti akcizus už dėl Lietuvos Respublikoje įvykusių ar nustatytų gabenimo pažeidimų prarastas akcizais apmokestinamas prekes tenka akcizais apmokestinamų prekių sandėlio, iš kurio jos išgabentos, savininkui, registruotam siuntėjui ar asmeniui, laidavusiam ar garantavusiam akcizų sumokėjimą.

Įvertinus ginčo teisinius santykius reglamentuojančių nurodytųjų AĮ nuostatų visumą, darytina išvada, jog akcizais yra apmokestinamas ir akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenamų Lietuvos Respublikoje tarp akcizais apmokestinamų prekių sandėlių, prarastas kiekis, jeigu jis viršija Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytas natūralios netekties normas, o prievolė mokėti akcizus už gabenimo metu prarastą leistinas nuostolių normas viršijusį prekių kiekį tenka akcizais apmokestinamų prekių sandėlio, iš kurio prekės buvo išgabentos, savininkui. Taip pat pažymėtina, jog pagal pacituotas AĮ nuostatas yra akivaizdu, jog išgabentų ir gautų akcizais apmokestinamų prekių kiekio neatitikimai akcizų apskaičiavimo tikslais yra nustatomi būtent pagal prekių gavėjo AIS sistemoje pateiktus e-ROR nurodytus prekių kiekio neatitikimus.

Vertindama šiame ginče nustatytų faktinių aplinkybių visumą aptartų AĮ teisės normų, kurioms būdingas imperatyvus teisinio reguliavimo metodas, kontekste, Komisija daro išvadą, jog mokesčių administratoriui mokesčio patikrinimo metu nustatčius iš Pareiškėjos akcizais apmokestinamų prekių sandėlio išgabentų ir AB „Orlen Lietuva“ gautų ginčo prekės DDEA kiekių trūkumus, Nuostolių normas viršiję prarastų prekių kiekiai pagrįstai buvo apmokestinti akcizais bei pagrįstai ši prievolė buvo apskaičiuota ir nurodyta sumokėti akcizais apmokestinamų prekių sandėlio, iš kurio prekės buvo išgabentos, savininkei, t. y. Pareiškėjai. Komisija taip pat pažymi, jog ginčo atveju mokesčių administratorius pagrįstai ginčo prekės DDEA natūralios netekties nuostolių normas bei šias normas viršijusį perpylimo ir gabenimo metu prarastų prekių kiekį apskaičiavo vadovaudamasis Patikrinimo akte ir Sprendime detaliam pacituotomis Nuostolių normų nuostatomis. Pareiškėja skunde Komisijai tvirtina, jog etilo alkoholiui taikomos natūralios netekties nuostolių normos neturėtų būti taikomos DDEA, nes Nuostolių normų 1 punkte aiškiai nurodoma, kad įsakymo normos yra privalomos visiems etilo alkoholį ir alkoholinius gėrimus (išskyrus alų) gaminančioms įmonėms. Pareiškėjos nuomone, šis įsakymas yra taikomas tik įmonėms, kurios atitinka abi šias dvi sąlygas: gamina etilo alkoholį ir gamina alkoholinius gėrimus (išskyrus alų). Pareiškėja alkoholinių gėrimų negamina, negamina ir gaminti neplanuoja, todėl neatitinka Žemės ūkio ministro įsakyme nustatytų sąlygų ir jos atžvilgiu šis įsakymas neturėtų būti taikomas. Dėl nurodytųjų Pareiškėjos argumentų pastebėtina, jog ji skunde remiasi nebegaliojančia originalia Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro 2000-01-25 įsakymo Nr. 22 redakcija (Pareiškėjos skundo 10 ir 11 punktuose pacituotos įsakymo nuostatos buvo panaikintos 2003-06-27 įsakymu Nr. 3D-257 nauja redakcija išdėsčius Nuostolių normas, ginčui aktualiu laikotarpiu galioja 2019-11-20 įsakymo Nr. 3D-633 redakcija), be to, iš Nuostolių normų 11 skyriaus nuostatų matyti, jog šiame teisės akte nustatytos perpylimo ir gabenimo nuostolių normos taikomos ir etilo alkoholiui, nepriklausomai nuo tolesnio jo panaudojimo (pastebėtina, jog etilo alkoholio, kuris naudojamas gaminant spiritinius gėrimus, nuostolių normas nustato Nuostolių normų 14 skyrius, o 17 skyrius reglamentuoja denatūruoto etilo alkoholio gamybos nuostolių normas). Aplinkybės, kad, kaip tvirtina Pareiškėja, ginčo prekė DDEA gali būti ir yra naudojama tik kaip kuro priedas, Pareiškėja savo gaminamo produkto neparduoda alkoholinių gėrimų gamintojams bei kad AB „Orlen Lietuva“, priimdama Pareiškėjos parduodamą produktą, apskaito jį ne alkoholio, tačiau kuro apskaitos metodais, ginčo atveju nepakeičia Pareiškėjos savo kontrahentui AB „Orlen Lietuva“ tiekto prekės pobūdžio AĮ nuostatų taikymo prasme, tai yra DDEA, kuris yra įmaišomas į kurą kaip jo priedas, tačiau ne kuras, kuris pagal AĮ nuostatas priskiriamas visai kitam akcizų objektui – energiniam produktui. Be to, AAPAŽ duomenimis, Pareiškėja DDEA priskiria 285 tarifinei grupei, t. y. visiškai denatūruotam etilo alkoholiui, o jos atstovai skundo

nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu patvirtino, jog pati Pareiškėja savo apskaitoje vadovaujasi aukščiau aptartomis Nuostolių normomis (Pareiškėjos direktoriaus 2009-08-19 įsakymu Nr. 139 patvirtintų UAB „Kurana“ nedenatūruoto dehidratuoto etilo alkoholio ir denatūruoto dehidratuoto etilo alkoholio gamybos apskaitos taisyklių 6.1 punktas). Atsižvelgiant į išdėstytą, ginčo atveju taikyti biodegalams taikomas natūralios netekties nuostolių normas, kaip kad siūlė Pareiškėjos atstovai skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu, nėra jokio teisinio pagrindo.

Pareiškėja skunde Komisijai aprašydama jos taikomą etanolio denatūravimo benzinu procesą, kurio metu, pasak Pareiškėjos, parduodamos ginčo prekės kiekis nustatomas labai tiksliai, taip pat AB „Orlen Lietuva“ priimant iš Pareiškėjos atgabentą DDEA taikomą svėrimo procedūrą, pateikdama Komisijai Pareiškėjos ir AB „Orlen Lietuva“ taikomų instrumentų (densimetrų) patikros sertifikatus, iš kurių matyti, kad AB „Orlen Lietuva“ taikomų instrumentų paklaida gali būti didesnė penkis kartus, lyginant su Pareiškėjos taikomais instrumentais, įrodinėja, jog DDEA natūralios netekties nuostolių normos ginčo atveju nebuvo pažeistos, o kiekių neatitikimai atsirado tik kaip skirtingų svėrimo metodikų pasekmė, jų rezultatas. Pasisakydama dėl nurodytųjų Pareiškėjos argumentų Komisija pažymi, jog jie nėra reikšmingi sprendžiant šį mokestinį ginčą, nes, kaip jau buvo minėta aukščiau, pagal sprendime aprašytas ginčo atveju taikomas AĮ normas tarp akcizinių sandėlių gabentų akcizais apmokestinamų prekių kiekio trūkumas nustatomas sulyginus prekių kiekį, nurodytą AIS išgabenant prekes pateiktame e-AD, su prekių gavėjo į AIS pateiktų pranešimų apie akcizais apmokestinamų prekių gavimą – e-ROR duomenimis. Ginčo atveju akcizų mokestinei prievolei pagal AĮ nuostatas atsirasti yra pakankamas gautų akcizais apmokestinamų prekių kiekio trūkumo pagal gavėjo AIS pateiktus e-ROR duomenis konstatavimas ir visiškai nėra reikšmingos aplinkybės, koku būdu pasvėrus, pamatavus gautų prekių kiekį šis trūkumas buvo nustatytas. Be to, ginčo atveju, kaip teisingai pastebėjo mokesčių administratorius, Pareiškėja su AB „Orlen Lietuva“ buvo sutarusi, koku būdu bus nustatomas faktinis pristatyto Produkto kiekis – AB „Orlen Lietuva“ teritorijoje esančiomis metrologiškai patikrintomis automobilių elektroninėmis svarstyklėmis (Sutarties 4.1 punktas). Duomenų apie tai, kad Pareiškėja būtų reiškusi pretenzijas savo kontrahentui dėl netinkamai (netiksliai) nustatyto DDEA kiekio ginčo byloje nėra. Pareiškėjos teigimu, Sutarties 4.1 punktas reiškia, kad AB „Orlen Lietuva“ teritorijoje esančiomis svarstyklėmis bus nustatytas faktinis Produkto kiekis tik šios Sutarties tikslais ir tik sprendžiant dviejų nepriklausomų verslo subjektų komercinius santykius (skundo 28 punktas). Tačiau pažymėtina, jog ginčo atveju akcizų apskaičiavimo tikslais nurodytoji Sutarties nuostata vertinta visų kitų byloje surinktų duomenų ir nustatytų faktinių aplinkybių kontekste, nes, kaip ne sykį savo praktikoje yra akcentavęs ir LVAT, mokesčių administratorius nesprenžia dėl civilinių sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pvz., sandorio vykdymo), o vertina pagal tokį sandorį susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokestiniais teisiniais aspektais (pvz., LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-556-301/2007). Be to, Komisijos vertinimu, Pareiškėja ginčo situacijoje yra nenuosekli, nes, kaip patvirtino jos atstovai skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu, 2020-01-01–2020-12-31 laikotarpiu tiekiant DDEA AB „Orlen Lietuva“ buvo nustatyti ne tik atgabento prekių kiekio trūkumai, bet ir perteklius (Pareiškėja skunde tvirtina per 2020 m. pristačiusi AB „Orlen Lietuva“ 29,433.389 litrais daugiau DDEA, negu buvo išvežta iš Pareiškėjos, skundo 17 punktas), kuris buvo nustatytas AB „Orlen Lietuva“ taikant tuos pačius kiekio nustatymo metodus ir priemones. Atsižvelgdama į nurodytųjų aplinkybių visumą, Komisija Pareiškėjos skunde dėstomus argumentus dėl galimų DDEA kiekio trūkumų atsiradimo aplinkybių vertina kaip gynybinę Pareiškėjos poziciją, kuri yra suformuota Pareiškėjai siekiant išvengti papildomai apskaičiuotos akcizų mokestinės prievolės vykdymo.

Komisija nurodo nesutinkanti su Pareiškėjos skunde dėstomais argumentais, jog mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestinę prievolę Pareiškėjai, rėmėsi vieninteliu įrodymu, t. y. kito mokesčių mokėtojo AB „Orlen Lietuva“ pateikta netiksli informacija ir tokiu būdu neįvykdė jam MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos įrodinėjimo pareigos pagrįsti mokesčių

mokėtojui apskaičiuotas mokesčių ir su jais susijusias sumas bei, priimdamas Sprendimą, nesilaikė VAI normose įtvirtinto reikalavimo pagrįsti jį nustatytais faktais ir teisės aktų normomis. Komisijos vertinimu, nagrinėjamo ginčo atveju Pareiškėjos padarytas AI normų pažeidimas buvo konstatuotas mokesčių administratoriui Pareiškėjos mokesčio patikinimo metu tinkamai įvertinus ginčo byloje surinktos informacijos ir duomenų visumą (AIS pateiktų e-AD, e-ROR duomenis, Pareiškėjos AAPAŽ duomenis, Sutarties nuostatas, DDEA pardavimo PVM sąskaitas faktūras, kokybės pažymėjimus, krovinių važtaraščius, DDEA priėmimo aktus, Pareiškėjos direktoriaus įsakymais patvirtintų UAB „Kurana“ etilo alkoholio gamybos, priėmimo, saugojimo, išdavimo, gabenimo apskaitos ir naudojimo tvarkos bei UAB „Kurana“ nedenatūruoto dehidratuoto ir denatūruoto dehidratuoto etilo alkoholio gamybos bei atkrovimo apskaitos sistemos matavimo priemonių, bioetanolio talpų aprašo ir naudojimo aprašymo nuostatas), tinkamai aiškinus ir taikius ginčo situacijai aktualias AI nuostatas. Todėl ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, nes yra teisėtas ir pagrįstas, panaikinti jį Pareiškėjos skunde nurodytais bei Pareiškėjos atstovų skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstytais motyvais bei argumentais nėra pagrindo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Patvirtinti Inspekcijos 2021-06-16 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222Mr) FR0682-146.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu dėl mokesčio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, sprendami mokesčio 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius