

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Konstitucinės ir administracinės teisės katedra**

Birutės Dermeikytės,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų atšakos studentės

Magistro darbas

Akcizų reglamentavimas Europos Sąjungoje

Vadovas: asist. Jonas Saladžius

Recenzentas: lekt. dr. Aistė Medelienė

Vilnius 2008

TURINYS

1. ĮŽANGA.....	2
2. AKCIZŲ SAMPRATA.....	5
3. PREKIŲ APMOKESTINIMO AKCIZAIS TVARKA.....	8
3.1. Akcizų taikymo Bendrijoje teritorija.....	8
3.2. Akcizų mokėjimo vieta.....	9
3.3. Prievolė mokėti akcizą.....	11
3.4. Mokesčio mokėtojai	14
3.5. Lydintysis dokumentas.....	17
3.6. Bendrieji atleidimo nuo akcizo pagrindai.....	19
4. AKCIZAIS APMOKESTINAMI OBJEKTAI.....	20
4.1. Akcizas alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams.....	20
4.2. Akcizas tabako gaminiams.....	32
4.3. Akcizas energetiniams produktams.....	40
4.3.1. Bioenergetiniai produktai.....	49
4.4. Akcizas elektros energijai.....	54
4.5. Akcizas akmens anglims, koksui ir lignitui.....	57
5. IŠVADOS.....	59
6. Santrauka.....	61
7. Summary.....	62
8. Literatūros sąrašas.....	63

IŽANGA

Akcizų reglamentavimas Europos Sąjungoje yra vienas iš Europos bendrijos vidaus rinkai sukurti reikalingų veiksnių. Iki pat Maastrichto sutarties, pasirašytos 1992 metais, akcizų reguliavimas buvo paliktas valstybių narių nacionaliniu klausimu, tačiau kuriant Muitų sąjungą, skirtingas šio klausimo reguliavimas tapo rimta kliūtimi įgyvendinant vieną iš Europos bendrijos laisvių – laisvą prekių judėjimą. Be to, tam, kad egzistuotų sąžiningos konkurencijos principu pagrįsta Bendrijos vidaus rinka, būtina sudaryti vienodas sąlygas mokesčio atžvilgiu visoms valstybėms narėms, neleidžiant teikti akcizų lengvatų nacionalinių subjektų naudai. Tam pasiekti būtina suderinti akcizų mokesčio struktūrą, tarifus, išspręsti įvairius mokesčio taikymo klausimus. Į Europos Sąjungą įstojus naujoms valstybėms, tarp jų ir Lietuvai, akcizų harmonizavimas tapo itin aktualus dėl kontrabandos grėsmės, kylančios iš valstybių narių, kurių akcizų tarifai ženkliai mažesni nei senosiose narėse, pusės ir tuo pačiu nelygiaverčių sąlygų prekybai. Kita vertus, Europos Sąjungos teisės aktų įgyvendinimas aktualus ir pačioms naujosioms narėms, susiduriančioms su prievole apmokestinti naujus objektus ir padidinti tarifus, kas sukelia ekonominių sunkumų bei vartotojų nepasitenkinimą. Kad šis neigiamas efektas nebūtų pernelyg ryškus, buvo nustatytas tam tikras pereinamasis laikotarpis, atsižvelgiant į kiekvienos valstybės narės prašymą ir realią galimybių situaciją. Temos aktualumą lemia ir kitas apmokestinimo akcizais aspektas: augant gamybos poreikiams, sparčiai eikvojami neatsinaujinantys energetiniai produktai, ypač naftos išteklių, į aplinką išskiriant didelius kiekius jį teršiančių ar vadinamąjį „šiltnamio“ efektą stiprinančių medžiagų. Sprendžiant šią globalinę problemą dalyvauti privalo visos valstybės narės, o viena iš priemonių yra tam tikrų energetinių produktų apmokestinimas akcizais, kartu atsižvelgiant į šių laikų technologines galimybes skatinti kurti ir naudoti alternatyvius produktus. Taigi akcizais naudojamosi kaip vienu iš fiskalinių būdų reguliuojant akcizų objektų vartojimą ir įgyvendinant aplinkos apsaugos politikos tikslus.

Šio darbo objektas yra Europos Sąjungos teisės aktų ir juos įgyvendinančių vienos iš valstybių narių – Lietuvos – teisės aktų reglamentuojamas akcizų mokestis.

Darbe keliamas tikslas išnagrinėti:

- kaip Europos Sąjungoje reglamentuojami bendrieji akcizų mokesčio taikymo klausimai, neišvengiamai kylantys Europos bendrijos vidaus rinkoje, užtikrinant, jog dėl skirtingo valstybių narių reglamentavimo nebus reikalaujama mokėti akcizus daugiau nei vienoje narėje arba nebus apmokestinimo apskritai išvengta;

- kokie objektai laikomi akcizų objektais Europos Sąjungoje ir Lietuvoje ir kaip keitėsi toks reguliavimas; išanalizuoti su kiekvieno objekto apmokestinimu susijusius klausimus ir atsakyti į klausimą, kokia tvarka, nustatyta nacionaliniais teisės aktais, galima disponuoti šiais objektais bei ar tai atitinka Europos Sąjungos teisės aktų nuostatas;

- kaip yra susiję kontrabandos rodikliai su akcizais, nustatytais vienam iš akcizų objektų – tabako gaminiams;

- kaip vykdoma Bendrijos aplinkos apsaugos politika naudojantis akcizų pagalba.

Du pirmieji įvardyti darbo tikslai susiję su bendra akcizų reglamentavimo Europos Sąjungoje analize apskritai ir tai, kaip toks reglamentavimas įtvirtinamas valstybėje narėje nacionaliniuose teisės aktuose. Kitais tikslais iš šios bendros analizės siekiama išskirti du probleminius klausimus, aktualius ne tik mokestine prasme.

Šiame darbe bus apsiribojama tik vienos iš Europos Sąjungos valstybių narių, Lietuvos, akcizų reglamentavimo nagrinėjimu: analizuojama, kokius reikalavimus nustato atitinkamos direktyvos ar reglamentai, kokia kryptimi vykdoma politika, ir kaip visa tai įgyvendinama Lietuvos teisės sistemoje. Taip pat nebus nagrinėjami grynai procedūriniai klausimai, t.y. kokia tvarka pateikiami atitinkami dokumentai, kaip pildomos deklaracijos ar prašymai sumokėtam akcizui nustatyta tvarka susigražinti, nesigilinama į klausimus, susijusius su akcizais apmokestinamų prekių importu į vidaus rinkos teritoriją iš trečiųjų šalių.

Darbe naudojami įvairūs teisės aiškinimo metodai: lingvistinis, siekiant apibūdinti tam tikrus akcizų objektus ar jų elementus, istorinis, vertinant akcizų reglamentavimą ankstesniuose teisės aktuose, teleologinis metodas padeda atskleisti konkrečių objektų apmokestinimo akcizais paskirtį, sisteminis leidžia įvertinti, kodėl tam tikruose teisės aktuose įtvirtinami akcizų reglamentavimo klausimai, atsižvelgiant į bendrą šio objekto reguliavimą, o naudojantis lyginamuoju metodu nagrinėjami tie patys akcizų taikymo aspektai, įtvirtinti nacionaliniuose ir Europos bendrijos teisės aktuose.

Nors nagrinėjama tema buvo atlikta mokslinių tyrimų, tačiau praktika nėra itin gausi, be to, kituose darbuose buvo gilinamasi į akcizų, kaip vieno iš mokesčių, reikšmę ir funkcijas, tuo tarpu šiame darbe analizuojama, kaip Bendrijos reglamentuojamas apmokestinimas akcizais įgyvendinamas Lietuvoje, ypač daug dėmesio skiriant konkretiems objektams bei susiejant visa tai su iškeltais probleminiais klausimais.

Atliekant tyrimą, buvo remtasi Europos Sąjungos ir Lietuvos teisės aktais, Europos Teisingumo Teismo ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo jurisprudencija, specialiąja literatūra bei įvairia papildoma medžiaga. Nagrinėjant, kaip akcizai

reglamentuojami Europos Sąjungoje, svarbiausia laikytina direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole, įtvirtinanti pagrindinius mokesčio taikymo aspektus, bei kitos direktyvos, nustatančios atskirų mokesčio objektų struktūrą ir tarifus. Analizuojant akcizų reglamentavimo atitikimą Lietuvoje, pagrindinis teisės aktas yra Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas bei jį įgyvendinantys poįstatyminiai teisės aktai. Specialioji literatūra ir papildoma medžiaga leidžia labiau išsiginčyti į tiriamą dalyką atskirose srityse. Kalbant apie jurisprudenciją, Europos Teisingumo Teismas daugiausia nagrinėjo klausimus dėl konkrečių akcizų objektų, o vos keliose bylose, spręstose Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, buvo remtasi Europos bendrijos praktika.

1. AKCIZŲ SAMPRATA

Vienas iš valstybės mokesčių sistemą sudarančių mokesčių yra akcizas – netiesioginis vienkartinis mokestis už tam tikras prekes. Netiesioginiu mokesčiu jis laikomas todėl, kad sudaro dalį apmokestinamos prekės kainos, tad į valstybės biudžetą patenka kaip tam tikra mokesčio mokėtojo gautų pajamų atskaita. Akcizas yra mokamas vieną kartą atlikus tam tikrus veiksmus, kurių pagrindu atsiranda prievolė mokėti šį mokestį. Jis nepriklauso nuo to, ar veikla tęstinė, ar ne: mokestis skaičiuojamas tik už konkrečius mokesčio objektus, todėl kaskart gali būti skirtingas. Akcizas mokamas tik už tam tikras teisės aktu nustatytas prekes, kurios istoriškai laikytos daugiau „prabangos“ prekėmis, todėl pateisinančios valstybės užkrautą papildomą mokesčių našta. Vėliau tokia samprata pasikeitė, atsižvelgiant į tai, kad sunku įvertinti, kokias prekes galima laikyti prabangos ir nuo ko tai priklauso. Be to, įvairiose valstybėse toks vertinimas taip pat nėra vienodas. Kaip 1998 m. spalio 9 d. išaiškino Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas nutarime Nr. 4/98, „akcizo objektas yra svarbiausia šio mokesčio vidaus struktūros dalis, lemianti išskirtinį mokesčio pobūdį. Dėl to Akcizų įstatyme duotas baigtinis akcizų objektų sąrašas, ir jis negali būti aiškinamas plečiamai.“¹ Taigi valstybė, nusprenddama apmokestinti akcizu tam tikras prekes, kartu sudaro sąlygas reguliuoti tokių prekių vartojimą: dėl įvairių priežasčių mokestį padidinus vienai prekių grupei, atitinkamai didinama ir kaina, todėl surenkama daugiau lėšų į biudžetą, o viso to pasekmės pajunta galutinis vartotojas, t.y. pirkėjas. Nors mokesčio mokėtojai beveik visais atvejais yra verslo subjektai, tačiau būtent kaina yra priemonė perkelti šią naštą pirkėjui ir taip neprarasti dalies pajamų, gautų už parduotą mokesčio objektą.

Apibendrinant akcizo objektus, galima išskirti dvi grupes:

- a) tai yra produktai, kurių vartojimas nėra skatintinas dėl daromos žalos sveikatai;
- b) produktai, dėl kurių plataus masto vartojimo gaunami didžiuliai pelnai ir kurių apmokestinimu siekiama įgyvendinti tam tikrus aplinkos apsaugos tikslus.

Europos Sąjungos (toliau – ES) mastu akcizai imti reguliuoti iš esmės po Maastrichto sutarties įsigaliojimo 1993 metais, kuriant bendrą vidaus rinką, kurios efektyvaus veikimo pagrindą ir sudaro įvairių kliūčių, tokių kaip skirtingas mokestinių klausimų reglamentavimas valstybėse narėse, sprendimas. Tokio sprendimo forma – mokesčių harmonizavimas, pagrindinių elementų nustatymas, leidžiantis tinkamai veikti

¹ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas Nr. 4/98 dėl akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Valstybės žinios, 1998, Nr. 91-2533

rinkai ir ekonominei bei muitų sąjungai Europos bendrijoje (toliau – Bendrijoje), taip įgyvendinant vieną iš keturių jos laisvių – laisvą prekių judėjimą. Toks harmonizavimas laikomas pozityviu, kadangi ES teisės aktuose įtvirtinami privalomi vykdyti nurodymai, bet ne draudimai.² Teisę nustatyti tokius nurodymus įtvirtina Europos bendrijos steigimo sutarties³ 93 str., reglamentuojantis netiesioginių mokesčių priėmimo tvarką.

Taigi akcizų mokesčio reglamentavimą ES teisės aktais galima suskirstyti į tris lygmenis:

- a) bendrų klausimų, kokia tvarka turi būti apmokestinami mokesčio objektai, išsprendimas;
- b) atskirų mokesčio objektų grupių struktūros nustatymas;
- c) minimalių tarifų nustatymas.

Iš pradžių buvo apmokestinamos trys objektų grupės:

- 1) alkoholis ir alkoholiniai gėrimai;
- 2) apdorotas tabakas;
- 3) mineralinis kuras.

Nors mineralinio kuro kategorija pagal Europos Tarybos patvirtintos Kombinuotos nomenklatūros (toliau – Kombinuota nomenklatūra) 27 skirsnį⁴ apima plačią produktų grupę, nuo 2003 metų priėmus direktyvą 2003/96/EB, pakeičiančią Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą (toliau – direktyva 2003/96/EB),⁵ mineralinio kuro apmokestinimas įtvirtintas atskirai apibrėžiant jam priklausančius produktus, t.y. elektros energiją, anglį, koksą ir energetinius produktus, kurių sąvoka gana reliatyvi, nes jais galima laikyti ne tik konkrečiai išvardintus produktus, bet ir bet kokius kitus, sukuriančius energiją. Bet kuriuo atveju, atsižvelgiant į direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (toliau – direktyva 92/12/EEB)⁶ 3 str. 3 d., Bendrija nedraudžia valstybėms narėms akcizu apmokestinti ir kitų objektų, su sąlyga, kad tai neturės įtakos laisvam prekių judėjimui Bendrijos vidaus rinkoje. Todėl kai kuriose valstybėse narėse tokia nuostata yra naudojama, apmokestinant nacionaliniu lygiu. Pvz., Suomijoje

² WATTEL, Peter; TERRA, Ben. *European Tax Law*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2001, p. 1-7

³ Europos bendrijos steigimo sutartis (suvestinė redakcija). OL, 1997 C 340, p. 212

⁴ 2007 m. spalio 31 d. Europos Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1214/2007, iš dalies keičiantis Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo I priedą. OL, 2007 L 286, p. 1-894

⁵ 2003 m. spalio 31 d. Europos Tarybos direktyva 2003/96/EB, pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą. OL, 2003 L 283, p. 51-70

⁶ 1992 m. kovo 23 d. Europos Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole. OL, 1992 L 76, p. 1

akcizas mokamas ir už nealkoholinius gėrimus su tam tikromis išimtimis.⁷ Ispanijoje akcizu kaip tokiu vadinami specialieji mokesčiai, tarp kurių yra ir mokestis už tam tikras transporto priemones, įsigaliojęs 1993 m. sausio 1 d. Be to, egzistuoja ir kitas mokestis – už mažmeninę prekybą tam tikrais energetiniais produktais, kuris, nors ir nėra tiesiogiai priskiriamas specialiesiems, tačiau apmokestina specialias vartojimo formas ir taikymo atžvilgiu yra panašus į kitus akcizo mokesčius.⁸

Lietuvoje iš pradžių akcizų objektų sąrašas buvo labai platus, apmokestinant ne tik tradicinius šio mokesčio objektus, bet ir kavą, šokoladą, bižuterijos gaminius, prabangius lengvuosius automobilius ar cukrų. Toks reguliavimas išliko iki pat 2002 m., kai rengiantis stojimui į ES, buvo priimta kita 2001 m. Akcizų įstatymo redakcija,⁹ kuria akcizais apmokestinamos prekės atitiko ES direktyvų nuostatas. Pirmuoju atveju skyrėsi ir apmokestinimo tikslai: nustatant akcizą tam tikroms prekėms buvo siekiama apsaugoti valstybės vidaus rinką nuo pigesnių produktų iš kitų valstybių. Tuo tarpu ES draudžia nustatyti kokius nors apribojimus vidaus rinkos naudai, be to, derinant apmokestinimą akcizais valstybėse narėse, turi sutapti ir tikslai, ko siekiama iš šio mokesčio nustatymo konkreitiems objektams. Kaip jau buvo minėta, pasitelkiant kainas kaip priemonę, siekiama sumažinti žalingų sveikatai produktų vartojimą ir taip sveikatinginti visuomenę, taip pat sumažinti ar pakeisti vartojimą produktų, kurių išteklių yra riboti ir kurie taip pat turi žalingą poveikį aplinkai.

⁷ National Board of Customs. *Customer Bulletin: Excise taxation in Finland* [interaktyvus]. 2004, Nr. 16 [žiūrėta 2008-02-28], p. 4. Prieiga per internetą: <www.tulli.fi/en/02_Publications/02_Customer_bulletins/016_2004_en.pdf>.

⁸ Centro de Estudios Financieros. In (OLD) Tema 21. *Los impuestos especiales* [interaktyvus]. [žiūrėta 2008-02-28]. Prieiga per internetą: <<http://www.fiscal-impuestos.com/los-impuestos-especiales-de-fabricacion-naturaleza-y-elementos-estructurales.html>>.

⁹ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. Valstybės žinios, 2001, Nr. 98-3482

3. PREKIŲ APMOKESTINIMO AKCIZAIS TVARKA

Tam, kad apmokestinimo akcizais sistema veiktų sklandžiai visoje Bendrijos vidaus rinkos erdvėje, būtinas tam tikrų procedūrų reglamentavimas. Akcizais apmokestinamos prekės gaminamos, laikomos, jomis prekiaujama ar jos tiekiamos nebūtinai vienoje valstybėje narėje, todėl pagrindiniai taisyklių principai jose negali būti skirtingi. Reikia nustatyti, kokius subjektus reikia apmokestinti, kokiais atvejais atsiranda prievolė mokėti mokesťį, o kokiais taikomos lengvatos, kurioje valstybėje reikia vykdyti šią pareigą, galiausiai kaip visa tai reikia kontroliuoti, kad nebūtų pažeista laisva prekių cirkuliacija ir kartu užtikrintas bendros rinkos konkurencingumas. Bendrijai nusprendus kurti bendrą vidaus rinką, šio mokesčio reglamentavimas tapo neišvengiamas, tad 1992 m. buvo priimta direktyva 92/12/EEB. Ši direktyva reglamentuoja visus pagrindinius apmokestinimo tvarkos klausimus, palikdama valstybėms narėms konkrečiai apibrėžti teises normas, nepažeidžiant Bendrijos siekiamų tikslų, ar kitoms direktyvoms, kurios nustato apmokestinimą konkrečioms mokesčių objektams.

Toliau bus glaustai aptariami esminiai aspektai, susiję su apmokestinimu keliose valstybėse narėse: kur ir kas turi mokėti akcizus bei klausimai, susiję su mokesčio mokėjimu bei objektų gabenimu

3.1. Akcizų taikymo Bendrijoje teritorija

Direktyvos, kaip ES teisės aktai, gali būti taikomi visoms arba kelioms valstybėms narėms. Direktyvos 92/12/EEB 2 str. 1 d. skelbiama, jog ji taikoma visai Bendrijos teritorijai, taigi visoms valstybėms narėms. Tačiau padarytos išimtys dėl tam tikrų nacionalinių teritorijų:

- a) Vokietijoje: Heligolando sala bei Biusingeno teritorija;
- b) Italijoje: Livinjo, Italijos Kampanijos provincija ir Lugano ežero Italijos vandenys;
- c) Ispanijos Karalystėje: Seuta ir Melila, taip pat Kanarų salos;
- d) Prancūzijoje: užjūrio departamentai.

Taigi šios teritorijos nepriklauso Bendrijos muitų erdvei ir jose taikomi tik nacionaliniai teisės aktai. Bet kuriuo atveju valstybės narės turi vykdyti priisiimtus įsipareigojimus, nors ir turėdamos tam tikrą laisvę šių sričių atžvilgiu; čia negalioja harmonizuoti mokesčiai ar reikalavimai dėl jų rinkimo sistemos, turi būti mokami muitai, o akcizais apmokestinamų prekių įvežimas į jas yra laikomas importu. Tokių trečiųjų

teritorijų statusą įtvirtina ir finansų ministro įsakymas dėl teritorijų, kurios laikomos trečiosiomis teritorijomis, sąrašo patvirtinimo.¹⁰ Jame, be jau minėtų direktyvoje, nurodyta, jog toks pats statusas taikomas ir Atono kalnui Graikijoje, Alandų saloms Suomijoje ir Gibraltarui Jungtinėje Karalystėje. Vis dėlto Ispanija ir Prancūzija išsaugo teisę nuspręsti taikyti direktyvos nuostatas visoms valstybės teritorinėms sritims. Ta aplinkybė, jog minėtos teritorijos nepriklauso Bendrijos muitų sąjungai ir todėl joms nėra taikomos nuostatos dėl teisės aktų akcizų srityje derinimo, nereiškia, kad negali būti taikomos apskritai jokios su akcizais susijusios nuostatos: analizuodamas klausimą, ar Gibraltarui taikytini direktyvos 77/799/EEB įpareigojimai valstybėms narėms dėl savitarpio pagalbos tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityje, Europos Teisingumo Teismas (toliau – ETT) nusprendė, kad „tai, kad Gibraltar valdžios institucijos turi laikytis šios pareigos, iš tikrųjų neturi įtakos galimam nuostatų, reikalaujančių šių mokesčių suderinimo, netaikymui šioje teritorijoje“.¹¹

Kai kurios teritorijos, nors ir nepriklauso ES, tačiau yra muitų sąjungos narės. Pagal direktyvos 92/12/EEB 2 str. 4 d., tokia nuostata taikoma:

- a) Monako Kunigaikštystei,
- b) Meno salai,
- c) Jungholcui ir Mitelbergui (Mažajam Valsertalio slėniui),
- d) San Marinui.

Šios teritorijos, nors ir turinčios savarankišką valdymo sistemą, tam tikruose santykiuose dėl įvairių priežasčių yra priklausomos nuo kitų valstybių. Pagal direktyvos 92/12/EEB 32 str., jos nuostatos skirtos ES valstybėms narėms, taigi būtina, kad minėtos muitų sąjungos narės atstovautų kitos Bendrijos narės. Taigi sandoriai, sudaryti ar skirti, pvz., Meno salai, laikomi sudarytais ar skirtais Jungtinei Karalystei.

3.2. Akcizų mokėjimo vieta

Atsiradus prievolei sumokėti akcizą, reikia spręsti klausimą, kurioje valstybėje tai turi būti atlikta, jeigu produktas yra kelių valstybių ekonominių santykių objektas, tuo labiau, kad laisvos prekybos principai neleidžia numatyti, kur bus galutinė produkto vieta. Pagrindinė taisyklė ta, jog akcizas mokamas toje valstybėje, kurioje mokesčio objektas

¹⁰ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. kovo 2 d. įsakymas Nr. 1K-069 dėl teritorijų, kurios laikomos trečiosiomis teritorijomis, sąrašo patvirtinimo. Valstybės žinios, 2004, Nr. 35-1157

¹¹ Europos Teisingumo Teismo 2005 m. liepos 21 d. sprendimas byloje Nr. C-349/03 dėl preliminaraus nutarimo, *Europos Bendrijų Komisija prieš Jungtinę Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystę* (2005), ECR I-07321

yra išleidžiamas vartojimui. Tačiau priklausomai nuo aplinkybių, jis gali būti mokamas ir kitoje valstybėje. Apibendrinant direktyvos 92/12/EEB 7-10 str. nustatytus atvejus, juos galima išskirti į atvejus, kai mokama:

- 1) paskirties valstybėje (t.y. valstybėje, kurioje yra ar turi būti mokesčio objektai, kitoje nei buvo įsigyti):
 - a) jeigu prekės joje yra komerciniais tikslais, nepaisant to, kad prekės išleistos vartojimui (taigi akcizas jau buvo sumokėtas) ar skirtos vartojimui kitoje valstybėje;
 - b) jeigu prekes į paskirties valstybę gabena ne komerciniais tikslais, t.y. ne prekybininkas ir ne sandėlio savininkas, nepaisant to, kad akcizai jau buvo sumokėti prekes išleidus vartojimui kitoje valstybėje;
 - c) jeigu prekės, išleistos vartojimui, skirtos vartojimui kitoje valstybėje, su sąlyga, kad tai:
 - mineralinis kuras;
 - į paskirties valstybę prekes gabena fiziniai asmenys, t.y. ne komerciniais tikslais;
 - prekės gabenamos neįprastai transportuojant.

Šios direktyvos 9 str. 3 d. nuostata nėra privaloma valstybėms narėms įgyvendinti. Netiesioginiu jos įgyvendinimu Lietuvoje galima laikyti Akcizų įstatymo 41 str. 1 d. 8 p., nustatančiu atleidimą nuo akcizo, jei energetiniai produktai transportuojami transporto priemonės techninius dokumentus atitinkančiose talpyklose, t.y. gabenama transportuojant įprastu būdu;

- 2) valstybėje, kurioje produktai skirti vartojimui, net jeigu jie laikomi kitoje valstybėje, tačiau ne komerciniais tikslais, nustatomais pagal orientacines ribas.

Jeigu akcizus už individualiom reikmėms įsigytas prekes turi sumokėti fizinis asmuo, tą jis turi padaryti prekių įsigijimo valstybėje, nesvarbu, kur jas ketina suvartoti. Tačiau tai tėra bendroji taisyklė, todėl, jei valstybės narės įtvirtina minėtą direktyvos 92/12/EEB 9 str. 3 d. nuostatą, jos taikymo atveju akcizas turi būti mokamas vartojimo vietos valstybėje. ETT nuomone byloje Nr. C-330/05,¹² ši nuostata turi būti aiškinama siaurai ir taikoma tik tada, kai fizinis asmuo gabena prekes jas neįprastai transportuodamas.

¹² Europos Teisingumo Teismo 2007 m. lapkričio 15 d. sprendimas byloje Nr. C-330/05 dėl preliminaraus nutarimo, *Hovrätten för Övre Norrland prieš Fredrik Granberg* (2007), ECR 00000

Klausimas, ką reiškia individualus vartojimas, buvo išaiškintas ETT byloje Nr. C-5/05:¹³ taikant direktyvos 92/12/EEB 8 str., kuris leidžia apmokestinti produktus jų įsigijimo valstybėje, turi būti įvykdomos visos trys sąlygos:

- a) tokius produktus turi įsigyti privatūs asmenys;
- b) produktai turi būti skirti individualiam vartojimui juos įsigijusių asmenų;
- c) juos į paskirties valstybę gabenti turi patys privatūs asmenys, atmetant atstovavimo galimybę.

3.3. Prievolė mokėti akcizą

Akcizo už juo apmokestinamas prekes atsiradimo momentas – jų išleidimas vartojimui, pagal direktyvos 92/12/EEB 6 str. 1 d., apimantis gamybą, importą ar gabenimą, jeigu netaikomas laikino atidėjimo režimas. Atkreiptinas dėmesys, kad pagal šį straipsnį tokia prievolė atsiranda ir už neteisėtų veiksmų atlikimą, kaip pažymėjo ETT byloje Nr. C-455-98,¹⁴ „fiskalinio neutralumo principas draudžia bet kokį bendro pobūdžio skirtumą tarp teisėtų ir neteisėtų sandorių“, be to, nei direktyva 92/12/EEB, nei Akcizų įstatymas neišskiria, jog tik teisėtai pagamintas produktas gali būti laikomas akcizų objektu. Neteisėtumas nereiškia, jog produktas nėra civilinės apyvartos objektas, o išleidus tokį neteisėtai pagamintą produktą vartojimui, būtų iškreipta rinka ir sąžininga konkurencija. Tokiu ETT aiškinimu rėmėsi ir Lietuvos vyriausias administracinis teismas bylose Nr. A⁶-238/2007¹⁵ bei A-438-129/2008.¹⁶

Be to, akcizas tampa mokėtinas, kai neįvykdomos nustatytos sąlygos, susijusios su mokesčio objektų atleidimu nuo akcizų ar lengvatų suteikimu. Taigi laikino atidėjimo režimas sąlygoja, kad jį taikant mokėjimo prievolė neatsiranda už prekių gaminimą, maišymą, perdirbimą, saugojimą ar gabenimą. Pagal direktyvos nuostatas, toks režimas taikomas prekėms esant akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje ar taikant muitinės procedūras, jeigu jos įvežamos iš trečiųjų valstybių, arba jas vežant pagal tranzito procedūrą. Akcizų įstatymo 8 str. detalčiau apibrėžia direktyvos 92/12/EEB nurodytus atvejus: šio straipsnio 1 d. 1, 3, 6-7 p. atitinka sąlygą dėl prekių išleidimo vartojimui, 2 p. – dėl nustatyto trūkumo, o 4, 8 p. – dėl Akcizų įstatymo reikalavimų neįvykdymo. 5 ir 9

¹³ Europos Teisingumo Teismo 2006 m. lapkričio 26 d. sprendimas byloje Nr. C-5/05 dėl preliminararaus nutarimo, *Staatssecretaris van Financiën prieš B. F. Joustra* (2006), ECR I-11075

¹⁴ Europos Teisingumo Teismo 2000 m. birželio 29 d. sprendimas byloje Nr. C-455/98 dėl preliminararaus nutarimo, *Tullihallitus prieš Kaupo Salumets ir kt* (2000), ECR I-04993

¹⁵ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. gegužės 28 d. sprendimas byloje *R.B. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A⁶-238/2007, kat. 9.4; 23.1(S)

¹⁶ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. sausio 28 d. sprendimas byloje, *B.M. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A-438-129/2008, kat. 9.4 (S)

p. laikytini taip pat išleidimu vartojimui, tačiau taikomi konkrečioms nurodytoms prekėms.

Taigi prekių pateikimas vartojimui: bet kokio pobūdžio veiksmai, esant tikslui jas sunaudoti. Todėl tam priskiriamas išleidimas iš sandėlio, išrašant akcizų apskaičiavimo dokumentą, ar kai prekes iš kitos valstybės narės gauna prekybininkas. Suvartojimo sąvoka atitinka ir prekių suvartojimą pačiame sandėlyje, nebent tai būtų atlikta būdu, esančiu pagrindu netaikyti apmokestinimo:

- a) gaminant kitas prekes, o kadangi tai atliekama sandėlyje, taikomas laikino atidėjimo režimas, atsižvelgiant į direktyvos 92/12/EEB 11 str. 2 d. bei Akcizų įstatymo 4 str. 1 d.;
- b) sunaudojus konkrečiomis sąlygomis, nustatytomis nacionalinių teisės aktų bei direktyvų dėl mokesčių tarifų ir struktūrų;
- c) energetinius produktus sunaudojus sandėlyje kaip degalus ar šildymui skirtą kurą. Viena iš Akcizų įstatymo 41 str. įtvirtintų atleidimo nuo akcizo specialių sąlygų yra energetinių produktų sunaudojimas energetinių produktų gamybos procese. Panaudojus juos kitu tikslu, taikomi įstatymo 33-37 str. Tokią nuostatą įtvirtina ir direktyvos 2003/96/EB 14 str. 1 d. a punktas ir 15 str. 1 d. c punktas.

Netiesioginiu suvartojimu galima laikyti atvejus, kai prekės yra prarandamos režimo taikymo metu; tai logiška, nes vėliau išleidus prekes iš tokio režimo jų kiekis skirtųsi nuo to, kuris buvo nurodytas iš pradžių, tad turi būti apmokėtas skirtumas. Taip išvengiama piktnaudžiavimo, kuris, nesant tokiai sąlygai, galėtų kilti. Žinoma, prievolė neatsiranda, jeigu prekės prarastos dėl nenugalimos jėgos arba jei prarasti kiekiai neviršija konkrečiai prekių grupei nustatytų limitų. Akcizai tokiu atveju neskaičiuojami ir nemokami. ETT byloje Nr. C-314/06¹⁷ buvo pateiktas klausimas, kaip reikia vertinti nenugalimos jėgos sąlygą atleidimo nuo prievolės atveju: reikia naudotis bendru jos aiškinimu, jog egzistuoja su mokėtoju nesusijusios aplinkybės, kurių nebuvo galima numatyti ir išvengti, neatsižvelgiant į protingas atsargumo priemones. Kartu ETT pabrėžė, jog tokias aplinkybes reikia vertinti kaip nuo mokėtojo nepriklausančias objektyviai. Pagal Kuro natūralios netekties normų¹⁸ 13 p., neapmokestinami tie nuostoliai, kurie neviršija nurodytų leistinų netekčių kiekių. Pagal Apdoroto tabako natūralios netekties normas,¹⁹

¹⁷ Europos Teisingumo Teismo 2007 m. gruodžio 18 d. sprendimas byloje Nr. C-314/06. *Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR) prieš Administration des douanes et droits indirects, Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED)* (2007), ECR 00000

¹⁸ Kuro natūralios netekties laikinosios normos, patvirtintos Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2002 m. gegužės 16 d. įsakymu Nr. 171 (Valstybės žinios, 2002, Nr. 51-1964)

¹⁹ Apdoroto tabako natūralios netekties normos, patvirtintos Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro 2002 m. vasario 26 d. įsakymu Nr. 62 (Valstybės žinios, 2002, Nr. 22-846)

jokių lengvatų transportuojant ar sandėliuojant šiuos gaminius nėra apskritai. Alkoholio gaminiams leidžiami nuostoliai nustatomi ne tik pagal alkoholio rūšį, bet ir gamybos technologiją.²⁰ Kadangi atleidimo nuo akcizų sąlygas nustato pačios valstybės bei atsižvelgiant į tai, jog objektai būtų apmokestinami paskirties valstybėje, į kurią gabenami komerciniais tikslais, taikoma direktyvos 92/12/EEB 14 str. 2 d., nustatanti atleidimą nuo apmokestinimo pagal paskirties valstybės taisyklės, net jei objektai yra kitoje valstybėje. Taigi pagal Akcizų įstatymo 15 str. 4-5 d., nustačius trūkumą, t.y. faktiško ir prekių gabenimo dokumente nurodyto produkcijos kiekio neatitikimą, ištiriama, ar yra galimybė taikyti minėtą atleidimą nuo apmokestinimo ir nustatomas apmokestinamas kiekis.

Pagal direktyvos 92/12/EEB 11 str. 2 d., tik sandėlyje pagamintoms prekėms taikomas laikino atidėjimo režimas. Jei teisės aktai nenumato šios taisyklės išimties, o prekė pagaminama kitoje vietoje, mokestis turi būti sumokamas. Direktyvos 92/12/EEB 7 ir 10 str. nuostatas dėl paskirties valstybėje laikomų prekių verslo tikslais, viešųjų juridinių asmenų reikmėms arba kitiems asmenims atitinka Akcizų įstatymo 8 str. 1 d. 7 p.

Jeigu akcizas nesumokamas pasinaudojant teisės aktų nustatytais tikslais, kurių pagrindu apmokestinimas netaikomas, tačiau vėliau prekių sunaudojimo paskirtis pakeičiama, pvz., energetinius produktus panaudojus ne gamybos procese, o gamintojo reikmėms kaip degalus, arba jei pažeidžiamos teisės aktų reglamentuojamos sąlygos, susijusios su nustatyta paskirtimi, akcizų lengvata nebetaikoma.

Akcizų įstatymo 8 str. 1 d. 5 ir 9 p. nustato prievolės atsiradimą dėl specifinių mokesčio objektų. Pirmu atveju turi būti taikomas įstatymo 2 str. 2-4 d. ir 41 str. bei direktyvos 2003/96/EB 2 str. 3 d., jeigu produktai panaudojami kaip degalai arba kuras, o antru atveju – padidinus akcizą apdoroto tabako gaminiams, kurie jau buvo išleisti vartojimui, didmenine jų prekyba užsiimančiam asmeniui tenka pareiga perskaičiuoti mokestį. Pastaroji nuostata įtvirtinta priėmus atitinkamą Akcizų įstatymo pakeitimą,²¹ susijusį su Lietuvos įsipareigojimu suderinti akcizus tabakui su Bendrijos reikalavimais, bei norint užkirsti kelią verslo subjektams jų vykdymą atitolinti patiekiant į rinką tabako produktų, įsigytų iki akcizo mokesčio pakeitimo, t.y. iki 2008 m. kovo 1 d.

²⁰ Etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų gamybos, išpilstymo, realizavimo ir transportavimo maksimaliai leistinių nuostolių normos, patvirtintos Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro 2000 m. sausio 25 d. įsakymu Nr. 22 (Valstybės žinios, 2000, Nr. 9-232)

²¹ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 8, 9, 11, 21, 22, 23, 24, 28, 33, 34, 35 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas. Valstybės žinios, 2007, Nr. 132-5358

3.4. Mokesčio mokėtojai

Direktyva 92/12/EEB apibrėžia tik pagrindinius subjektų apmokestinimo akcizu atvejus. Be to, tai yra tokie atvejai, kai ekonominiuose santykiuose dalyvauja kelios valstybės narės. Direktyvos 92/12/EEB 11 str. 1 d. nustato, jog valstybės narės savo nuožiūra reglamentuoja apmokestinimo klausimus pateikiant akcizais apmokestinamų prekių valstybės vidaus rinkai. Kalbant apie Bendrijos vidaus rinką, išskiriami du pagrindiniai subjektai, mokesčio mokėtojai: tai siuntėjas arba gavėjas. Kadangi atvežus prekes į akcizais apmokestinamų prekių sandėlį taikomas laikino atidėjimo režimas, gavėjas-mokėtojas gali būti tik registruotas ar neregistruotas prekybininkas arba kitas asmuo, įsigijęs tokių prekių, kurios jau buvo išleistos vartojimui kitoje valstybėje narėje. Siuntėju-mokėtoju atitinkamai gali būti prekybininkai ar kiti asmenys, pristatantys ar laikantys prekes, skirtas pristatyti į kitą valstybę narę, ar sandėlio savininkas, jeigu prekės pristatomos asmeniui, neturinčiam sandėlio savininko statuso. Be to, pagal direktyvos 92/12/EEB 17 str. 1 d., mokestį sumokėti gali ir sandėlio savininko paskirtas atstovas, atstovaujantis gavėją. Kaip minėta anksčiau, sandėlio savininkas naudojasi plačiomis teisėmis taikant laikino atidėjimo režimą, todėl šiuo atveju akcizas mokamas paskirties valstybėje.

Nepažeidžiant šių bendrų taisyklių, reikia atsižvelgti ir į kitus atvejus:

- 1) jeigu prekės yra skirtos vartojimui vienoje valstybėje narėje, tačiau jas asmuo laiko kitoje, ketindamas panaudoti komerciniais tikslais, toks asmuo turės pareigą sumokėti akcizą;
- 2) jeigu prekės gabenamos į kitą valstybę narę ne komerciniais tikslais, akcizą sumoka siuntėjas arba jo paskirtas atstovas;
- 3) jeigu įvykdomas pažeidimas ir dėl to reikia sumokėti akcizą, tą turi atlikti tas asmuo, kuris pateikė atitinkamą garantiją dėl prievolės įvykdymo. Pagal direktyvos 92/12/EEB 15 str. 3 d., tokiu asmeniu gali būti:
 - a) sandėlio savininkas, jeigu jis yra siuntėjas;
 - b) siuntėjas ir vežėjas, solidarios atsakomybės atveju;
 - c) vežėjas arba produktų savininkas, atleidžiant nuo garantijos teikimo sandėlio savininką;
 - d) prekių gavėjas.

Akcizų įstatymo 8 str. 4-10 d. nustatyta, jog mokesčio mokėtojas yra tas asmuo, kuris atlieka tam tikrus aktyvius veiksmus, esančius pagrindu atsirasti prievolei sumokėti akcizą, ar yra atsakingas už tokios prievolės atsiradimą. Reikia atkreipti dėmesį, jog šio

įstatymo 8 str. 8 d. reglamentuojamas atvejis, kai prekės atgabenamos į Lietuvą, taigi ekonominiai santykiai išplečiami į Bendrijos vidaus rinką, todėl toks atvejis turi atitikti minėtos direktyvos 7 str. 3 d. arba 10 str. 3 d., priklausomai nuo to, kas yra prekių gavėjas.

Taigi pagrindiniai subjektai santykiuose, susijusiuose su akcizais apmokestinamomis prekėmis, yra prekių sandėlio savininkas ir registruoti bei neregistruoti prekybininkai. Šias sąvokas direktyva apibrėžia nustatydamą tokių asmenų teises ir pareigas, valstybėms narėms palikdama galimybę pačioms nustatyti sąlygas, kurias įvykdžius suteikiamas atitinkamas statusas.

Plačiausias galimybes turi akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas – asmuo, turintis nacionalinių teisės aktų nustatyta tvarka išduotą leidimą steigti sandėlį ir jį įregistravęs, laikyti jame leidime nurodytas prekes ir vykdyti veiklą leidime nurodytu būdu. Norint steigti sandėlį Lietuvoje, dokumentai pateikiami Akcizais apmokestinamų prekių sandėlių registravimo taisyklių²² 4 p. nustatyta tvarka, o tokį leidimą išdavus, sandėlis užregistruojamas akcizų informacinėje sistemoje. Vykdamas nustatytas sąlygas, taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Priklausomai nuo vykdomos veiklos, tokio sandėlio steigimas gali būti:

- a) privalomas;
- b) neprivalomas.

Pagal Akcizų įstatymo 4 str. 1 d. ir direktyvos 92/12/EEB 11 str. 2 d., privalomas sandėlio steigimas yra gaminant, perdirbant ar laikant (įstatymas tai apibrėžia plačiau, įtraukdamas taip pat maišymą) akcizais apmokestinamas prekes, jeigu mokesčiai dar nėra sumokėtas. Atkreiptinas dėmesys, jog tik energetinių produktų, nurodytų šio įstatymo II priede, atžvilgiu taikomos direktyvos bei įstatymo nuostatos dėl sandėlio steigimo ir kitų dalykų, reikšmingų produktus gabenant ir kontroliuojant.

Jeigu atliekami kiti veiksmai ir norima pasinaudoti laikino atidėjimo režimo suteikiamu pranašumu, sandėlį įsteigti galima, jei atitinkamos Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – LRV) ar jos įgaliotos įstaigos nustatytos sąlygos. Pvz., pagal Atvejų, kai gali būti leidžiama steigti akcizais apmokestinamų prekių sandėlį,²³ 2 p., atsižvelgiama į akcizais apmokestinamų prekių akcizų sumą, kuri susidaro per vieną dieną ir kuri turi siekti bent 1 mln., 2 mln. arba 0,5 mln. litų, priklausomai nuo to, kokie

²² Akcizais apmokestinamų prekių sandėlių registravimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 28 d. įsakymu Nr. VA-65 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 72-2509)

²³ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimas Nr. 441 dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 4 d. nutarimo Nr. 821 „Dėl Akcizų įstatymo nuostatų įgyvendinimo“ pakeitimo. Valstybės žinios, 2004, Nr. 58-2051

mokesčio objektai būtų laikomi. Kaip antra būtina sąlyga, nurodyta šių Atvejų 3 p., yra bent 12 mėnesių veiklos, susijusios su akcizais apmokestinamomis prekėmis, vykdymo laikas, nebent asmens pasirengimas įvykdyti pirmąją sąlygą yra pagrįstai realus.

Nors sandėlis steigiamas dėl akcizais apmokestinamų prekių, jame galima turėti (ir atlikti minėtus veiksmus) taip pat ir prekių, kurios apskritai nėra akcizų objektas, arba yra, tačiau joms netaikomos nuostatos dėl kontrolės ar gabenimo, be to, galima turėti ne tik pačiam sandėlio savininkui, bet ir kitam asmeniui nuosavybės teise priklausančių akcizais apmokestinamų prekių. Reikia pabrėžti, jog bet kuriuo atveju pagal Akcizų įstatymo 6 str. 3 d., sandėlyje laikomos prekės, kurioms taikomas laikino atidėjimo režimas, turi būti nurodytos išduotame leidime.

Sandėlio savininkas, vykdydamas veiklą, turi laikytis tam tikrų įsipareigojimų, iš esmės susijusių su veiklos kontrole, įtvirtintas direktyvos 92/12/EEB 13 str. Tai daugiau procedūriniai reikalavimai, leidžiantys užtikrinti veiklos vykdymo skaidrumą, kuris būtinas naudojantis laikino atidėjimo režimu. Šio straipsnio a punkte įtvirtinta pareiga dėl garantijos nėra absoliuti, nes taikoma tik jei būtina, be to, pagal šios direktyvos 15 str. 3 d. sandėlio savininkas apskritai gali būti nuo šios pareigos atleistas. Akcizų įstatymo 6 str. 1 d. nustato imperatyvų reikalavimą pateikti laidavimą su tam tikromis išimtimis, įtvirtintomis Laidavimo už akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininko prievolės dydžio apskaičiavimo ir tikslinimo tvarkoje.²⁴ Šios direktyvos 13 str. c punkte įtvirtintą apskaitos tvarkymo pareigą įgyvendina Akcizų įstatymo 6 str. 2 d., o d ir e punktus – 6 str. 10 d., kuri vykdoma pagal konkrečių institucijų įgaliojimus.

Norint pasinaudoti laikino atidėjimo režimu ir neketinant akcizais apmokestinamų prekių gaminti, maišyti, perdirbti, saugoti ar gabenti, galima tapti registruotu arba neregistruotu prekybininku, priklausomai nuo to, koks vykdomos komercinės veiklos intensyvumas: jeigu šių objektų ketinama įsigyti tik kartais, taigi neužsiimama nuolatine komercine veikla, susijusia su šiais objektais, užtenka įvykdyti Akcizų įstatymo 15 str. 3 d. reikalavimus dėl vietos mokesčių administratoriaus informavimo apie ketinimą įsigyti tokių objektų ir jų akcizų sumokėjimo užtikrinimo. Analogiškus reikalavimus įtvirtina ir direktyvos 92/12/EEB 16 str. 3 d. a punktas. Jeigu asmuo tokia veikla užsiima nuolat, jis turi tapti registruotu prekybininku pagal Prekybininkų įregistravimo registruotų prekybininkų sąrašą ir išregistravimo iš jo taisyklių 4 p.²⁵

²⁴ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimas Nr. 441 dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 4 d. nutarimo Nr. 821 „Dėl Akcizų įstatymo nuostatų įgyvendinimo“ pakeitimo. Valstybės žinios, 2004, Nr. 58-2051

²⁵ Prekybininkų įregistravimo registruotų prekybininkų sąrašą ir išregistravimo iš jo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 27 d. įsakymu Nr. VA-62 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 72-2506)

Kaip ir sandėlio savininkui, taip ir registruotam prekybininkui galioja taisyklė, jog prekės, kurioms taikomas laikino atidėjimo režimas ir kurias jis gauna, turi būti nurodytos jam išduotame pažymėjime. Skirtumas tas, jog sandėlio savininkas papildomai gali turėti ir kitokių prekių, o prekybininkas, norėdamas įsigyti kitų tokio režimo prekių turėtų prašyti papildyti jo pažymėjimą. Tiek pagal Akcizų įstatymo 7 str., tiek pagal direktyvos 92/12/EEB 16 str. 2 d. nuostatas, registruotas prekybininkas turi tas pačias prievoles kaip ir sandėlio savininkas: pateikti laidavimą, nebent raštu įsipareigoja vykdyti registruoto prekybininko prievoles ir atitinka Laidavimo (garantijos) už registruoto prekybininko prievoles dydžio apskaičiavimo taisyklių²⁶ 12 p. sąlygas, taip pat prievolę dėl apskaitos tvarkymo reikalavimo vykdymo. Be to, prekybininkų veiksmų laisvė, naudojantis laikino atidėjimo režimu, yra ribota: akcizais apmokestinamas prekes galima tik gauti, todėl tą įvykdžius, iškart atsiranda prievolė mokėti akcizą, priešingai nei sandėlio savininkui, kuriam ši prievolė atsiranda tam tikrų aktyvių veiksmų pagrindu.

3.5. Lydintysis dokumentas

Akcizais apmokestinamoms prekėms cirkuliuojant Bendrijos vidaus rinkoje, būtini įvairūs priežiūros mechanizmai, kad būtų galima kontroliuoti šių prekių kiekį, turinį ir cirkuliacijos procese dalyvaujančių subjektų įsipareigojimų vykdymą. Vienas iš tokių mechanizmų yra direktyvos 92/12/EEB 18 str. 1 d. nurodytas lydintysis dokumentas, iki paskirties vietos turintis lydėti tarp valstybių narių gabenamas akcizais apmokestinamas prekes. Toks dokumentas yra privalomas tiek gabenant prekes, kurioms taikomas laikino atidėjimo režimas, tiek jo netaikant, tačiau pastaruoju atveju dokumente „turi būti svarbiausi 18 straipsnio 1 dalyje nurodyto dokumento rekvizitai“,²⁷ t.y., jis gali būti surašomas supaprastintu būdu.

Yra dvi lydinčiojo dokumento formos:

- a) administracinis dokumentas;
- b) komercinis dokumentas.

Tvarką, taikomą lydintiesiems dokumentams, nustato Europos Komisijos reglamentas 2719/92/EEB dėl administracinio lydraščio gabenant akcizais apmokestinamus produktus pagal akcizų sustabdymo režimą.²⁸ Iš šio reglamento 2 str. 1

²⁶ Laidavimo (garantijos) už registruoto prekybininko prievoles dydžio apskaičiavimo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 27 d. nutarimu Nr. 478 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2270)

²⁷ Cit. op. 4

²⁸ 1992 m. rugsėjo 19 d. Europos Komisijos reglamentas 2719/92/EEB dėl administracinio lydraščio gabenant akcizais apmokestinamus produktus pagal akcizų sustabdymo režimą. OL, 1992 L 276, p. 1

d. galima daryti išvadą, jog administraciniam lydinčiajam dokumentui teikiama pirmenybė, o komercinis, arba prekybos, dokumentas yra laikomas alternatyva jam.

Lietuvoje lydintysis dokumentas vadinamas akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentu ir yra privalomas ne tik išgabenant prekes į kitą valstybę narę, bet ir pervežant į kitą sandėlį, taikant laikino atidėjimo režimą. Akcizų įstatymo 13 str. 2 d. imperatyviai nustato tokį reikalavimą. Jeigu laikino atidėjimo režimas taikomas nėra, prekės gali būti gabenamos kartu su supaprastintu dokumentu. Tokio dokumento apskritai nereikia tais atvejais, kai prekių gavėjas yra kitas asmuo, o ne prekybininkas ar sandėlio savininkas, tačiau būtinas akcizų sumokėjimą patvirtinantis dokumentas. Tokiu atveju mokesčių mokėtoju pagal direktyvos 92/12/EEB 10 str. 3 d. bei Akcizų įstatymo 8 str. 8 d. 2 p. yra laikomas prekių pardavėjas-siuntėjas, todėl pareiga pateikti tokį patvirtinantį dokumentą tenka jam pačiam, o mokestis sumokamas paskirties valstybėje. Šio dokumento taikymą numato ir Europos Komisijos reglamentas 3649/92/EEB dėl supaprastinto administracinio lydraščio, skirto Bendrijos viduje judantiems akcizų apmokestinamiems produktams, kurie išleisti vartojimui išsiuntimo valstybėje narėje,²⁹ jį vadinantis supaprastintu administraciniu lydraščiu, o šio reglamento 2 str. 2 d. įtvirtina ir galimybę kaip alternatyvą naudoti įvairius prekybos dokumentus.

Jeigu prekes turi gauti neregistruotas prekybininkas, kartu su lydinčiuoju dokumentu krovinį turi lydėti ir teisės aktų nustatytų reikalavimų atlikimą paskirties valstybėje patvirtinantis dokumentas. Toks reikalavimas atitinka direktyvos 92/12/EEB 16 str. 3 d. nuostatą, jog neregistruotas prekybininkas turi garantuoti akcizo sumokėjimą dar prieš prekių išsiuntimą. Akcizų įstatymo 14 str. 2 d. taip pat nurodo, kad be tokio garantijos patvirtinimo prekės, kurioms taikomas laikino atidėjimo režimas, neregistruotam prekybininkui siunčiamos būti negali. Tokios garantijos pateikimas yra viena iš prievolių, numatytų Akcizų įstatymo 15 str. 3 d., kurias turi įvykdyti neregistruotas prekybininkas, norėdamas įsigyti akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas laikino atidėjimo režimas.

Svarbus lydinčiojo dokumento vaidmens momentas – prekių gavimo patvirtinimas ir dokumento gražinimas prekių siuntėjui. Juo valstybių narių institucijos, atsakingos už mokesčius, informuojamos apie atliktas operacijas su akcizais apmokestinamomis prekėmis, taip kontroliuojant šių operacijų skaidrumą, be to, įrodant apie mokesčio sumokėjimą ir taip išvengiant dvigubo apmokestinimo abiejose valstybėse narėse: jeigu mokesčio mokėjimo vieta yra vienoje valstybėje, tačiau prekės jau buvo išleistos

²⁹ 1992 m. gruodžio 18 d. Europos Komisijos reglamentas 3649/92/EEB dėl supaprastinto administracinio lydraščio, skirto Bendrijos viduje judantiems akcizų apmokestinamiems produktams, kurie išleisti vartojimui išsiuntimo valstybėje narėje. OL, 1992 L 369, p. 17-24

vartojimui kitur, toks sumokėtas mokestis gražinamas teisės aktų nustatyta tvarka pateikus atitinkamą dokumentą. Jeigu dokumentas nėra gražinamas siuntėjui, o suėjus maksimaliam 4 mėnesių terminui nenustatomos siuntėjo atsakomybę panaikinančios aplinkybės, ir nebuvo nustatyta, kad gabenimo tvarkos pažeidimas įvyko kitoje valstybėje narėje, šis turi sumokėti akcizą pats, kaip įtvirtina direktyvos 92/12/EEB 20 str. 3 d. bei Akcizų įstatymo 14 str. 6 d. Analogiška situacija yra su specialiais atpažinimo ženklais, kuriais būna pažymėtos akcizais apmokestinamos prekės: jiems pradingus, siuntėjui iškyla akcizo mokėjimo pareiga. Byloje dėl preliminarus nutarimo C-494/04³⁰ ETT buvo pateiktas klausimas dėl valstybių narių nustatyto reguliavimo šiuo klausimu: ar direktyvos nuostatos suponuoja tai, kad aptarta situacija būtų palankiai vertinama siuntėjo atžvilgiu, ar ne. Direktyvos 92/12/EEB 22 str. 2 d. d punktas kaip vieną iš siuntėjo atsakomybę šalinančių aplinkybių laiko fakto nustatymą, kad sunaikintos banderolės, skirtos vartojimui išleistiems produktams, tačiau, kaip išaiškino ETT, vien tik dokumentų dingimas nesuteikia pagrindo siuntėjui nevykdyti prievolės dėl mokesčio sumokėjimo. Priešingu atveju tai leistų piktnaudžiauti padėtimi reikalaujant gražinti sumokėtą akcizą.

Prie tokios pačios išvados buvo prieita ir kitoje panašioje byloje C-374/06,³¹ kurioje skyrėsi viena faktinė aplinkybė – specialiais ženklais (banderolėmis) pažymėti produktai ne dingo, bet buvo pavogti. Kadangi aptartu atveju gražinti sumokėtą akcizą leidžiama tik nustačius sunaikinimo faktą, prievolė sumokėti akcizą išlieka, o atsižvelgiant į tai, kad pavogti produktai gali būti panaudoti oficialioje rinkoje, akcizas būtų mokamas dukart. Taigi, kaip šioje byloje pabrėžė ETT, „Bendrijos teisės aktų leidėjas piktnaudžiavimo ir sukčiavimo prevenciją iškėlė aukščiau nei apmokestinimo tik vienoje valstybėje narėje principą“.

3.6. Bendrieji atleidimo nuo akcizo pagrindai

Palankesnis apmokestinimas, kartu ir atleidimas nuo mokesčių, tam tikrais atvejais yra neišvengiamas ar bent jau siektinas normaliuose ekonominiuose socialiniuose santykiuose, nes tai vienas iš būdų paskirstyti mokesčių našta, teikti valstybės paramą ar netiesiogiai dalyvauti rinkos reguliavime, o bendraisiais atleidimo nuo akcizų atvejais –

³⁰ Europos Teisingumo Teismo 2006 m. birželio 15 d. sprendimas byloje Nr. C-494/04 dėl preliminarus nutarimo, *Heintz van Landewijck SARL ('Landewijck') prieš Staatssecretaris van Financiën (Secretary of State for Finance)* (2006), ECR I- 5381

³¹ Europos Teisingumo Teismo 2007 m. gruodžio 13 d. sprendimas byloje Nr. C-374/06 dėl preliminarus nutarimo. *BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH prieš Hauptzollamt Bielefeld* (2007), ECR I-00000

tiesiog suderinti su taikomais tarptautinėje teisėje. Taigi galima išskirti dviejų tipų atleidimo reglamentavimą:

- a) bendruosius atleidimo atvejus, kurie yra panašaus pobūdžio ne tik akcizų, bet apskritai kitų klausimų, susijusių su tarptautinės teisės taikymu, atžvilgiu;
- b) specialiuosius atleidimo atvejus, skirtus konkrečioms objektams ar subjektų grupėms.

Pagal direktyvos 92/12/EEB 23 str. 1 d. nuostatos dėl atleidimo nuo šio mokesčio susijusios su tarptautinės viešosios teisės taikymo sritimi: diplomatiniai ir konsuliniais santykiais bei tarptautinėmis organizacijomis, taip pat nustatyta galimybė atleisti nuo akcizo sudarius atitinkamus susitarimus su trečiosiomis valstybėmis ar tarptautinėmis organizacijomis. Kadangi ši direktyva platesnio reglamentavimo nepateikia, jos nurodyti bendri atleidimo atvejai apibrėžiami valstybių narių nacionalinių teisės aktų. Į tai atsižvelgus Akcizų įstatymo 17 str. nustato akcizo lengvatų taikymo atvejus, kurių pagrindą ir sudaro minėtos direktyvos 23 str. nuostatos, išaiškinant jų taikymą bei papildant keliais naujais atvejais. Taigi jais galima laikyti Akcizų įstatymo 17 str. 1 d. 1 ir 4 p. įtvirtintą lengvatos taikymą keleivių atžvilgiu, tiek atvykstančių į Lietuvą iš trečiųjų valstybių, tiek išvykstančių iš jos. Nors abiem atvejais skiriasi akcizais apmokestinamų prekių įsigijimo vieta ir kitos sąlygos, tačiau egzistuoja siejantis elementas: tokios prekės keleivių įsigijamos asmeniniams tikslams, yra skirtos suvartojimui, o ne verslui. Kitas atvejis įtvirtintas šio įstatymo 17 str. 1 d. 5 p., nustatančiame, jog bet kokios Atsargų laivams ir orlaiviams tiekimo taisyklėse³² nurodytos akcizais apmokestinamos prekės, kurios yra naudojamos ar skirtos naudoti keleiviniuose ar kroviniuose laivuose ar orlaiviuose, taip pat atleidžiamos nuo akcizo. Jeigu maršrutai driekiasi Bendrijos vidaus erdvėje, energetinių produktų atleidimo atžvilgiu reikia vadovautis direktyvos 2003/96/EB 14 str. 1 d. b ir c punktais, įpareigojančiais valstybes nares taikyti atitinkamą lengvatą produktams, tiekiamiems kaip degalai. Atsižvelgiant į direktyvos 92/12/EEB 23 str. 5 d., kitų prekių atžvilgiu, kadangi reguliavimo ES mastu kol kas nėra, valstybės narės gali vadovautis savo nuožiūra.

Netiesioginiu atleidimu nuo mokesčio galima laikyti sumokėtų akcizų gražinimą už vieną kartą jau išleistas vartojimui ir į kitą valstybę narę išgabentas prekes, taip siekiant išlaikyti normalius ekonominius santykius Bendrijos vidaus rinkoje ir išvengti dvigubo apmokestinimo. Šiomis Akcizų įstatymo 17 str. 5-6 d. nuostatomis įgyvendinamos direktyvos 92/12/EEB 7 str. 6 d. bei 10 str. 4 d.

³² Atsargų laivams ir orlaiviams tiekimo taisyklės, patvirtintos Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2005 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr. 1B-852 (Valstybės žinios, 2006, Nr. 3-81)

4. AKCIZAIS APMOKESTINAMI OBJEKTAI

4.1. Akcizas alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams

Alkoholis – tai organinis junginys, turintis hidroksilo grupę (-OH), susijungusią su alkilo arba alkilinės grupės anglies atomu. Alkoholis paprastai suprantamas kaip etilo alkoholis arba etanolis. Gėrimai, turintys etilo alkoholio, vadinami alkoholiniais gėrimais. Etanolis yra natūralus cheminis junginys, turintis du anglies atomus. Visiškai jį išgryninus, gaunamas absoliutus alkoholis, arba spiritas.

Tai pirmoji akcizo mokesčio grupė. Tokį jos išskyrimą Akcizų įstatyme galima susieti su istoriškai plačiu šių produktų vartojimu bei gausia gaminių pasiūla. Jau 1626 metais Didžioji Britanija susiduria su bandymais įtvirtinti akcizinį reguliavimą, deja, toks projektas dėl parlamento ir vyriausybės nesutarimų buvo atmestas. Tačiau 1643 metais toks nutarimas buvo vis dėlto priimtas, nustatantis akcizų mokestį alui, šviesiam alui ir kitiems populiariems alkoholiniams gėrimams.³³ Taigi valstybė jau anksti suprato, kad apmokestinus šią sritį galima surinkti nemažai papildomų pajamų, o kartu pademonstruoti, jog esą kovoja su žalingu visuomenės įpročiu. Toks tikslas iš esmės turėtų pateisinti papildomą mokesčių našta, kuri neišvengiamai pasireiškia mažesnes pajamas gaunantiems gyventojams, kadangi didesni mokesčiai natūraliai reiškia didesnes kainas.

Pirmasis Lietuvos Akcizų įstatymas,³⁴ priimtas 1994 metais, laikytinas labiau deklaratyviu, kadangi nustatė tik minimalius reikalavimus ir kartu įpareigojo LRV priimti tarifus ir konkrečias akcizais apmokestinamas prekes nustatantį teisės aktą. LRV tokį nutarimą priėmė 1994 m. balandžio 25 d.,³⁵ nustatydamą dviejų tipų tarifus: fiksuotus kiekvienam produktui priklausomai nuo jo stiprumo ir pagal vertybinę kainos išraišką. Pagal naujausios redakcijos Akcizų įstatymą,³⁶ išskiriami keturių grupių mokesčio objektai, kurių pirmoje vietoje taip pat nurodomas etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai.

Etilo alkoholiui priskiriami produktai yra suskirstyti į tris grupes pagal gėrimo stiprumą, o konkretūs produktai klasifikuojami pagal Kombinuotą nomenklatūrą:

³³ INTERNAL TAXATION. A Sketch of the Excise Laws of Great Britain--Their History and Nature [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008-02-08]. Prieiga per internetą: <<http://query.nytimes.com/gst/abstract.html?res=9C0DE7DA113FEE34BC4A52DFB7668389679FDE>>.

³⁴ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. Vedomosti Litovskoi Respubliki, 1994, Nr. 9-110

³⁵ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. balandžio 27 d. nutarimas Nr. 302 dėl akcizų. Valstybės žinios, 1994, Nr. 31-560

³⁶ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. Valstybės žinios, 2004, Nr. 26-802

1) produktai, kurių faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra didesnė kaip 1,2 procento tūrio, t.y.:

- a) nedenatūruotas etilo alkoholis, kurio alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, ne mažesnė kaip 80 proc. tūrio;
- b) denatūruotas etilo alkoholis ir kiti denatūruoti spiritai, bet kurio stiprumo;
- c) spiritai, pagaminti distiliuojant vynuogių vyną arba vynuogių išspaudas, kai alkoholio koncentracija yra mažesnė nei 80 proc. tūrio;
- d) viskiai;
- e) romai ir kiti spiritai, gauti distiliuojant fermentuotus cukranendrių produktus;
- f) džinai ir Geneva;
- g) degtinė;
- h) likeriai ir kordialai;
- i) kiti (pvz., ouzo).

2) Produktai, kurių faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra didesnė kaip 22 procentai tūrio:

- a) vynas iš šviežių vynuogių, įskaitant pastiprintus vynus; vynuogių misa;
- b) vermutai ir kiti vynai iš šviežių vynuogių, aromatizuoti augalais arba aromatinėmis medžiagomis;
- c) kiti fermentuoti gėrimai (pavyzdžiui, sidras, kriaušių sidras, midus); fermentuotų gėrimų mišiniai, taip pat fermentuotų gėrimų ir nealkoholinių gėrimų mišiniai, nenurodyti kitoje vietoje.

3) Produktai, kurių sudėtyje yra aukščiau nurodytų produktų ir kurių faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra didesnė kaip 1,2 procento tūrio; ne skystų produktų atveju, – etilo alkoholis sudaro daugiau kaip 1 procentą jų masės.

Alkoholiniai gėrimai skirstomi į:

- 1) alų;
- 2) vyną iš šviežių vynuogių:
 - a) ramus vynas;
 - b) putojantis vynas;
- 3) kitus fermentuotus gėrimus:
 - a) ramūs fermentuoti gėrimai;
 - b) putojantys fermentuoti gėrimai;
- 4) tarpinius produktus.

Alus yra viena iš alkoholinių gėrimų rūšių, kurios faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra didesnė kaip 0,5 procento tūrio. Šiai rūšiai taip pat priskiriamas bet koks gėrimas, pagamintas maišant alų su nealkoholiniais gėrimais, kurio faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra didesnė kaip 0,5 procento tūrio.

Ramus vynas tam, kad būtų priskirtas šiai kategorijai, turi atitikti du požymius:

- a) būti 1,2 – 15 proc. tūrio alkoholio koncentracijos, su sąlyga, kad gėrimas yra pagamintas fermentacijos būdu. Fermentacija – tai rūgimas, arba cukraus virtimas alkoholiu;³⁷
- b) alkoholio koncentracija didesnė nei 15 proc., bet neviršija 18 proc., taikant fermentaciją (nepridedant cukraus) kaip gamybos būdą.

Putojančio vyno (kuriam priskiriamas, pvz., šampanas arba rūšinis vynas) kategorija numato taip pat dvi sąlygas:

- a) pateikiamas išpilstytas į butelius su grybo pavidalo kamščiais, kurie pritvirtinti raiščiais arba apkaustais, arba pateikiamas kitaip, jeigu jo perteklinis slėgis dėl ištirpusio anglies dioksido yra ne mažesnis kaip 3 barai;
- b) alkoholio koncentracija yra didesnė kaip 1,2 proc., bet ne didesnė kaip 15 proc. ir yra gauta tik fermentacijos būdu.

Tarpiniai produktai suprantami kaip alkoholiniai gėrimai, kurių alkoholio koncentracija yra didesnė nei 1,2 proc., bet neviršija 22 proc. tūrio, bei kurie nepriskiriami kitoms trimis kategorijoms.

Valstybės narės įpareigojamos taikyti minimalius Europos Tarybos direktyvos 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo³⁸ nustatytus tarifus pagal taikymo taisyklės, įtvirtintas Europos Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus, struktūrų suderinimo.³⁹ Taigi hektolitruvi vyno buvo nustatytas nulinis tarifas, alaus atžvilgiu leidžiama pasirinkti apmokestinimo būdą – pagal alkoholio laipsnius (1,87 ekiu) arba pagal Platono matavimo vienetų skalę (0,784 ekiu), tarpiniams produktams 45 ekiu, o alkoholiui ir kitiems alkoholiniams gėrimams 550 ekiu su tam tikromis išimtimis. Bendrijai įsivedus eurą, juo

³⁷ D. Veisiat. Vyno žurnalas nr. 8: *Pirmas Jėzaus stebuklas, arba kaip paversti sultis vynu. Praktiniai patarimai. 1 dalis* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008-02-13]. Prieiga per internetą: <www.vynozurnalas.lt/index.php?&page=222>.

³⁸ 1992 m. spalio 31 d. Europos Tarybos direktyva 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo. OL, 1992 L 316, p. 29–31

³⁹ 1992 m. spalio 31 d. Europos Tarybos direktyva Nr. 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus, struktūrų suderinimo. OL, 1992 L 316, p. 21

buvo pakeistas ekiu, pagal Europos Tarybos reglamento 1103/97⁴⁰ 2 str. 1 d. nustatant santykį 1 ekiu = 1 eurui. Nuo 2008 m. sausio 1 d. Europos Komisijos memorandumė⁴¹ siūloma padidinti tarifus, nustatant: alui - 0,98 (pagal Platono skalę) arba 2,45 euro (pagal laipsnius), tarpiniams produktams – 59 eurų, o kitam alkoholiui – 720 eurų tarifą, ir toliau neapmokestinant vyno. Pagal to paties pasiūlymo 2 lentelės duomenis, Lietuvai akcizą alui reikia padidinti 20,6 proc., kad atitiktų naujajį.

Akcizų įstatymo 21-24 straipsniai įtvirtina šios mokesčio grupės tarifus. Matavimo vienetai taikomi vienodi – alkoholio koncentracijos kiekis viename hektolitre, arba 100 litrų gėrimo. Pats tarifas yra nekintantis, tačiau gali priklausyti arba tik nuo išreikšto kiekio, arba nuo stiprumo. Etilo alkoholiui taikomas fiksuotas 3840 litų už gryno etilo alkoholio hektolitrą akcizo tarifas, o alui – 7,7 lito už 1 procentą koncentracijos, tuo tarpu vynui ir kitiems fermentuotiems gėrimams – 48 litai už produkto hektolitrą, jeigu alkoholio koncentracija yra ne didesnė kaip 8,5 proc., o fermentuotas gėrimas sudaro 100 proc. Kitais atvejais taikomas 180 litų už produkto hektolitrą tarifas. Tarpiniams produktams, neviršijantiems 15 proc. stiprumo, taikomas 180 litų už hektolitrą tarifas, o tiems, kurie šį limitą viršija, - 276 litų tarifas. Lyginant su 1994 metais, pasikeitė ne tik kainos, bet ir apskaičiavimo būdas: tuo metu tarifas skaičiuotas pagal alkoholio laipsnius viename litre gėrimo.

Taigi akivaizdu, jog kuo gėrimo stiprumas didesnis, tuo didesnis ir tarifas. Be to, Lietuvoje minimalūs direktyvos 92/84/EEB nurodyti tarifai (išskyrus alui) yra pasiekti ir net gerokai juos viršija, įskaitant tai, kad apmokestinamas ir vinas, nors šioje direktyvoje jam nustatytas nulinis tarifas.

Tam tikroms valstybėms narėms suteikiama galimybė taikyti lengvatinį tarifą tam tikriems produktams, suvartojamiems nutolusiuose valstybių regionuose, kuriuose šie produktai laikomi tradiciniais ir gaminami dėl to krašto ypatumų. Pvz., direktyvos 92/84/EEB 7 str. 3 d. nurodo, jog Portugalija turi teisę tam tikrų rūšių vynui, romui ir likeriuui nustatyti per pusę mažesnius, nei taikant įprastai, tarifus Madeiros ir Azorų salose. Tokią pačią lengvatą nustato ir direktyvos 92/83/EEB 22 str. 6-7 d. ir 23 str.: Bulgarija, Vengrija, Čekija, Rumunija, Slovakija gali taikyti perpus mažesnę tarifą etilo alkoholiui, pagamintam iš vaisių spirito, apribojant produkto kiekį, o Prancūzija ir

⁴⁰ 1997 m. birželio 19 d. Europos Tarybos reglamentas 1103/97 dėl tam tikrų nuostatų, susijusių su euro įsivedimu. OL, 1997 L 162, p. 1 - 3

⁴¹ Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos: direktyva, iš dalies keičianti direktyvą 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo [interaktyvus]. 2006, Nr. KOM(2006) 486 [žiūrėta 2008-02-14]. Prieiga per internetą: <[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/COM\(2006\)486_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/COM(2006)486_en.pdf)>.

Graikija tokį tarifą gali taikyti nenustatant jokių kiekio limitų, jei tik produktas (romas arba graikiška degtinė ouzo) atitinka nurodytus kriterijus.

Reikia pažymėti, jog Lietuva, remdamasi direktyvos 92/83/EEB „mažosios alaus daryklos“ apibrėžimu bei galimybe taikyti per pusę sumažintą tarifą jos pagamintai produkcijai, įtvirtina šią lengvatą, bet šios direktyvos nustatytą sąlygą – neviršyti 200 000 hektolitrus alaus per metus, – nuo kurios priklauso šio daryklos statuso suteikimas, pakeičia, produkcijos limitą sumažindama iki 80 000 hektolitrus. Tokioms įmonėms taikomas 3,85 lt tarifas už 1 proc. alkoholio koncentracijos. Dar vienas esminis šios direktyvos skirtumas, jog ji neapriboja produkcijos kiekio, kuriam būtų taikoma lengvata, priešingai nei Akcizų įstatymas, kuris lengvatinį tarifą leidžia taikyti tik 10 000 hektolitrus per metus realizuoto alaus. Kitą šios direktyvos sąlygą dėl daryklos statuso įgyvendina Akcizų įstatymo 21 str. 2 d. ir Akcizo už mažųjų alaus daryklų alų lengvatos taikymo taisyklių⁴² 1 p., nurodančios, jog lengvata taikoma tik toms alaus darykloms, kurios yra visiškai savarankiškos tiek teisine prasme (pvz., nėra valdoma kitos įmonės), tiek ekonomiškai (pvz., turi nepriklausomas pajamas ir sąlygas vykdyti ekonominę veiklą). Per pusę sumažintas tarifas taip pat taikomas ir alui, atgabentam iš Europos Bendrijų mažųjų alaus daryklų, jei atitinkamos minėtos sąlygos.⁴³ Nepaisant šios direktyvos 5 str., leidžiančio pasinaudoti dar viena lengvata neatsižvelgiant į minimalius tarifus, Lietuva tuo nepasinaudojo ir alaus bei alkoholinių gėrimų mišinius, alkoholio koncentracijai neviršijant 2,8 proc., apmokestina bendra tvarka.

Valstybių įtvirtinta mokesčio lengvata mažoms alaus darykloms leidžia daryti išvadą, jog tai yra viena iš skatinančių priemonių smulkiąjam verslui, siekiant padėti nedidelėms įmonėms atlaikyti valstybės mokesčių našta. Be to, neatsitiktinai pasirinktas būtent alaus sektorius: alus ir jo mišiniai turi mažiausią alkoholio koncentracijos kiekį palyginti su kitais alkoholiniais gėrimais, todėl yra socialiai priimtinesnis. Tačiau kyla klausimas, kodėl Lietuvoje nustatyta, jog ši lengvata taikoma tik 10 000 hektolitrus per metus realizuoto alaus ir kodėl pasirinktas limitas, apibrėžiantis mažąsias alaus daryklas, siekia tik 80 000 hektolitrus, kai direktyva numato 2.5 karto didesnę. Pagal 1999 metais finansų ministro pareigas ėjusio Vytauto Dudėno pateiktą aiškinamąjį raštą dėl Lietuvos

⁴² Akcizo už mažųjų alaus daryklų alų lengvatos taikymo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 529 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 69-2432)

⁴³ Iš Europos Bendrijų mažųjų alaus daryklų atgabento ir taikant akcizų lengvatą apmokestinant alaus kiekio apskaičiavimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. sausio 6 d. įsakymu Nr. VA-3 (Valstybės žinios, 2006, Nr. 6-231)

Respublikos akcizų įstatymo 6 straipsnio pakeitimo įstatymo,⁴⁴ buvo atsižvelgta „į alų gaminančias įmones vienijančių asociacijų pasiūlymus“.

Iki minėto pakeitimo Akcizų įstatymo⁴⁵ 6 str. 3 d. numatė, jog mokesčio lengvata taikoma visoms alų gaminančioms įmonėms. Tačiau tokia tvarka buvo nesuderinama su pasauline praktika, kadangi tai pažeistų konkurencijos taisyklės, nes būtų remiama nacionalinė alaus produkcija, kas prieštarauja bendros rinkos principams. Lietuva kaip tik ruošėsi stojimui į Bendriją, todėl turėjo imtis atitinkamų teisinių priemonių, kad suderintų nacionalinius teisės aktus su direktyvos nuostatomis. Analogiška lengvata direktyvos 92/83/EEB 22 str. 1 d. nustatyta mažų degtinės daryklų atžvilgiu, bet valstybės narės nėra įpareigojamos šią lengvatą įgyvendinti.

Akcizų įstatymo⁴⁶ 25 str. bei direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. reglamentuoja akcizo mokesčio panaikinimo atvejus. Apibendrinant galima išskirti kelias jų grupes:

- a) atvejai, kai etilo alkoholis yra pripažįstamas denatūruotu etilo alkoholiu, kuriam netaikomas akcizas;
- b) atvejai, kai etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai naudojami asmeninėms reikmėms;
- c) atvejai, kai etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai naudojami sveikatinimo reikmėms;
- d) atvejai, kai dehidratuotas etilo alkoholis naudojamas bioetiltretbutileterio gamybai;
- e) atvejai, kai etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai naudojami maisto ir (ar) nealkoholinių gėrimų pramonėje, esant tam tikroms sąlygoms dėl alkoholio koncentracijos.

Pirmo atvejo Akcizų įstatymas plačiau nenagrinėja, tik pateikia nuorodą į direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. b punktą, į kurio reikalavimus būtina atsižvelgti, visų pirma, alkoholis turi būti „skirtas ne žmonių vartojimui“. Įgyvendinant šį reikalavimą, buvo priimtas LRV nutarimas dėl denatūruoto etilo alkoholio, kuriam netaikomi akcizai.⁴⁷ Pagal šiuo nutarimu patvirtintų taisyklių 3 punktą, akcizai etilo alkoholiui, kuris denatūruotas Lietuvos teritorijoje, netaikomi esant dviem sąlygoms:

- a) tai turi būti atlikta vadovaujantis patvirtintomis denatūravimo formulėmis, nenukrypstant nuo nustatytų denatūruoto etilo alkoholio panaudojimo sričių;

⁴⁴ 1999 m. gruodžio 22 d. pateiktas aiškinamasis raštas Nr. P-2241A dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 6 straipsnio pakeitimo įstatymo.

⁴⁵ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. Valstybės žinios, 1999, Nr. 85-2514

⁴⁶ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. Valstybės žinios, 2004, Nr. 26-802

⁴⁷ Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 902 dėl denatūruoto etilo alkoholio, kuriam netaikomi akcizai. Valstybės žinios, 2007, Nr. 60-2463

b) turėti atitinkamą leidimą, asmeniui įsigijus ar naudojant tokį etilo alkoholį.

Svarbu pažymėti, jog denatūravimo procesas Lietuvoje turi vykti akcizais apmokestinamame prekių sandėlyje, o proceso metu turi dalyvauti vietos mokesčių administratoriaus įgaliotas asmuo.

Denatūravimo formulės yra patvirtintos atitinkamu finansų ministro įsakymu, nustatančiu denatūrantus ir jų santykius skirtingoms etilo alkoholio rūšims.⁴⁸ Kiekviena formulė yra skirta panaudoti siekiant tam tikrų gamybos rezultatų, pvz., gaminant muilą, todėl akcizų įstatymo nustatyta lengvata galima pasinaudoti tik tiksliai laikantis šių taisyklių reikalavimų.

Tuo atveju, kai etilo alkoholis atvežamas iš kitos ES valstybės narės, taikomos papildomos nuostatos: asmeniui neužtenka turėti leidimą įsigyjant ar naudojant etilo alkoholį, būtina, kad atgabentam produktui būtų taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, taigi galioja bendra akcizų įstatymo įtvirtinta taisyklė, pagal kurią toks asmuo turi turėti akcizais apmokestinamų prekių gabenimo dokumentą. Be to, nustatyta papildoma galimybė pasinaudoti akcizo mokesčio netaikymu: šio sąrašo 5.3 punktas leidžia naudoti denatūruotą etilo alkoholį, jeigu jis yra ne maistui skirtuose produktuose.

Antruoju atveju Akcizų įstatymo 26 str. 2 punktas įtvirtina nuorodą į aukščiau minėtą reglamentą. Jo priede kiekvienai ES valstybei narei nustatytas etilo alkoholio visiško denatūravimo formules denatūruotam etilo alkoholiui netaikomi akcizai. Pvz., Belgijos atveju nustatyta denatūravimo formulė apima penkis litrus metileno kartu su dažikliu sumaišant su 100 litrų etilo alkoholio. Tai visiškai atitinka minėtos direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. a punkto nuostatas, reikalaujančias, kad nuo mokesčio būtų atleistas produktas, įvykdžius nustatytas sąlygas: pranešus apie denatūrantus, naudojamus procese, ir Europos Komisijai tą patvirtinus. Kadangi reglamentas yra tiesioginio taikymo aktas, jis įsigalioja iškart ir nereikalauja papildomo nacionalinio teisės akto priėmimo. Tai patvirtina ir minėto reglamento 2 str.: „Šis reglamentas yra privalomas visas ir tiesiogiai taikomas visose valstybėse narėse“. Lietuvai ir kitoms valstybėms įstojus į ES, buvo padaryti atitinkami reglamento papildymai: Lietuvos atveju kaip denatūrantas pasirinktas acetonas ir denatonio benzoatas (santykiu 3 litrai 2 gramai viename hektolitre).⁴⁹

Taigi Akcizų įstatymo 26 str. abu punktai tarpusavyje yra glaudžiai susiję, nes abiem atvejais nukreipiama į ES teisės aktus, o reglamento priede nurodytos

⁴⁸ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. gegužės 15 d. įsakymas Nr. 135 dėl etilo alkoholio denatūravimo formulių sąrašo patvirtinimo. Valstybės žinios, 2002, Nr. 49-1906

⁴⁹ 2005 m. rugpjūčio 11 d. Europos Komisijos reglamentas Nr. 1309/2005, iš dalies keičiantis reglamentą Nr. 3199/93 dėl visiško etilo alkoholio denatūravimo procedūrų tarpusavio pripažinimo atleidimo nuo akcizų tikslais. OL, 2005 L 20, p. 12 - 15

denatūravimo formulės atitinka formules, kuriomis vadovaujamasi, kaip to reikalauja direktyva 92/83/EEB, ne maisto produktų gamyboje.

Sąlyga alkoholio produktus naudoti tik asmeninems reikmėms susideda iš kelių elementų:

- 1) yra trys objektai, kurie atleidžiami nuo akcizo mokesčio: tai alus, vynas ir kiti fermentuoti gėrimai;
- 2) gėrimus pasigamina fizinis asmuo, o ne kokia nors įmonė, nesvarbu, kokios jos gamybos apimtys;
- 3) veiksmas, kurį atlieka fizinis asmuo, yra gamyba: atitinkamas alkoholinis gėrimas sukuriamas naudojantis namų sąlygomis ir panaudojant savo žinias;
- 4) alkoholinis gėrimas yra skirtas asmeniniam vartojimui, t.y. juo vaišinamasi namie, šeimoje, neturint tikslo atlikti kokių nors verslo operacijų.

Pagal Akcizų įstatymo 25 str. 1 d. 2 p., „vyriausybė turi teisę nustatyti šiame punkte nurodytų prekių kiekį, kuris atleidžiamas nuo akcizų“.⁵⁰ Tačiau Lietuvoje nutarimo šiuo klausimu nėra priimta, o viena iš priežasčių galima laikyti tai, jog būtų nepaprastai sunku sukontroliuoti produkcijos gamybos kiekius, kai jie suvartojami paties namų ūkio.

Etilo alkoholio naudojimas sveikatinimo tikslais reiškia, jog etilo alkoholis yra naudojamas tam tikroje veikloje, susijusioje su užkrečiamųjų ligų profilaktika, epidemiologija, sveikatos priežiūra ir apsauga. Konkretūs tokio naudojimo atvejai reglamentuojami LRV nutarime dėl etilo alkoholio, naudojamo sveikatinimo reikmėms, atleidimo nuo akcizų taisyklių patvirtinimo.⁵¹ Pagal šį nutarimą, etilo alkoholis nuo akcizo yra atleidžiamas keliais atvejais:

- a) jeigu jis yra sudėtinė dalis vaisto, pagaminto Lietuvoje;
- b) jeigu jis yra sudėtinė dalis vaisto, atvežto iš kitos ES valstybės narės;
- c) jeigu jis yra sudėtinė dalis vaisto, importuoto iš kitos valstybės.

Pirmuoju atveju reikia atkreipti dėmesį, jog etilo alkoholis gali būti sudėtinė dalis tik tokio vaisto, kuris yra oficialiai pripažintas ir jo vartojimas yra teisėtas. Tokį vaisto teisėtumą suponuoja jo įtraukimas į atitinkamus vaistų registrus.

Antruoju atveju įtraukta papildoma nuostata, teigianti, jog atleidimas nuo akcizo galioja ir tada, kai toks etilo alkoholis yra atleidžiamas nuo mokesčio ir toje valstybėje narėje, iš kurios jis atgabenamas į Lietuvą. Čia daroma nuoroda į direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. d punktą, kuris savo ruožtu nustato, jog etilo alkoholis atleidžiamas nuo

⁵⁰ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. Valstybės žinios, 2004, Nr. 26-802

⁵¹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 27 d. nutarimas Nr. 474 dėl etilo alkoholio, naudojamo sveikatinimo reikmėms, atleidimo nuo akcizų taisyklių patvirtinimo. Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2266

mokesčio, kai jis yra „naudojamas Direktyvoje 65/65/EEB apibrėžtų vaistų gamybai“.⁵² Taigi suteikiama galimybė atleisti nuo mokesčio ne tik tada, kai vaistas yra pripažintas teisėtu nacionaliniu lygmeniu, bet ir Bendrijos taip pat, kadangi direktyva 65/65/EEB būtent ir įtvirtina, ką galima laikyti vaistu.

Trečiuoju atveju, importuojant produktą iš trečiųjų valstybių, galioja analogiškos taisyklės, taikomos vaistų gaminat Lietuvoje.

Maisto ir nealkoholinių gėrimų pramonėje naudojamo etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų atvejus galima išskirti į kelias grupes:

- 1) etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, naudojami gaminant actą;
- 2) etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, naudojami gaminant šokolado gaminius;
- 3) etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, naudojami gaminant kitus maisto produktus;
- 4) etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, naudojami kvapiųjų medžiagų ir jų mišinių, skirtų gaminti kitus maisto ar nealkoholinius gėrimus, gamybai.

Pagal pirmąjį punktą galima įsigyti etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų nemokant akcizų, jeigu jų įsigyja asmuo, besiverčiantis acto, kaip jį apibrėžia Kombinuota nomenklatūra (actas ir acto pakaitalai, pagaminti iš acto rūgšties), gamyba. Tam, kad būtų atleisti nuo akcizo mokesčio, tokie asmenys etilo alkoholį gali įsigyti tik iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlių, be to, atleidžiama nustatyta tvarka pagal kasmet iki gruodžio 1 d. pateiktus mokesčių administratoriui specialius sąrašus.⁵³ Svarbu tai, jog nuo mokesčio atleidžiamas ne tik etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, iš kurių Lietuvoje gaminamas actas, bet taip pat jeigu jis yra acte, atvežtame iš kitų valstybių narių arba importuotame iš trečiųjų valstybių.

Toks minėtos tvarkos pakeitimas⁵⁴ buvo reikalingas norint harmonizuoti Akcizų įstatymo 25 str. 1 d. 4 p. su kitais šio straipsnio punktais bei direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. c punktu, nustatančiu bendrą pareigą valstybėms taikyti mokesčio lengvatą užsiimant acto gaminimu.

Etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai taip pat gali būti naudojami gaminant šokolado produktus, tačiau Akcizų įstatymo 25 str. 1 d. 5 p. nustato limitą, kurį viršijus

⁵² Council Directive 65/65/EEC of 26 January 1965 on the approximation of provisions laid down by Law, Regulation or Administrative Action relating to proprietary medicinal products. OL, 1965 L 22, p. 369–373

⁵³ Etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų, skirtų acto gamybai, atleidimo nuo akcizų tvarka, patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugpjūčio 2 d. įsakymu Nr. 251 (Valstybės žinios, 2002, Nr. 79-3368)

⁵⁴ Lietuvos Respublikos finansų ministro 2006 m. sausio 13 d. įsakymas Nr. 1K-001 dėl Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugpjūčio 2 d. įsakymo Nr. 251 „Dėl etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų, skirtų acto gamybai, atleidimo nuo akcizų taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo. Valstybės žinios, 2006, Nr. 7-266

bus taikomas apmokestinimas akcizu. Taigi maksimali riba siekia 8,5 litro grynojo etilo alkoholio 100 kilogramų šokolado gaminiuose. Tuo tarpu kitų produktų gamyboje ši riba yra mažesnė – negalima viršyti 5 litrų. Taip įgyvendinama direktyvos 92/83/EEB nuostata, įtvirtinta 27 str. 1 d. f punkte. 8,5 ir 5 litrų limitą galima būtų paaiškinti nebent tuo, kad buvo norima akcentuoti būtent maisto produkto gaminimą, kurio procese alkoholis yra tik sudėtinė dalis, todėl santykis turi išlikti nežymus.

Be to, kaip pareiškama Europos teisės departamento nuomonėje⁵⁵ dėl vienos iš ETT svarstytų bylų, tai padėtų išvengti piktnaudžiavimo naudojantis šią akcizo mokesčio lengvatą, kas galėtų nutikti, neegzistuojant alkoholio panaudojimo limitui. Šioje byloje buvo iškeltas klausimas, ar Akcizų įstatymo 25 str. 1 d. 5 p. atleidimo pagrindas skirtas tik alkoholiui, kuris bus naudojamas gaminant šokolado gaminius, ar apima ir atvejus, kai toks alkoholis yra importuojamas jau pagamintuose šokolado gaminiuose. ETT išaiškino,⁵⁶ jog visapusiškai įvertinus tokio atleidimo tikslą, akivaizdu, kad esminę reikšmę turi ne vieta, kur turi būti atliekamas gamybos procesas, o produkto vartojimo tikslas, t.y. jis nėra skirtas vartoti kaip alkoholis ar alkoholiniai gėrimai.

Paskutiniuoju atveju etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai yra sudėtiną dalis gaminant kvapiąsias medžiagas ir (ar) jų mišinius, kurie patys turi būti naudojami gaminant maisto produktus ir (ar) nealkoholinius gėrimus. Akcizų įstatymo 25 str. 1 d. 7 p. pažymi, jog gėrimai laikytini nealkoholiniais, jeigu jų faktinė alkoholio koncentracija nėra didesnė nei 1,2 proc. Kvapiosios medžiagos – tai cheminė formulė, priklausomai nuo to, koku būdu norima išgauti šią kvapiąją medžiagą, ir kuri pasižymi tam tikromis aromatinėmis savybėmis. Kaip nurodo Lietuvos Respublikos higienos norma HN 53-1:2001,⁵⁷ yra keletas būdų tokiai cheminei medžiagai gauti:

- a) fiziniu būdu;
- b) fermentuojant;
- c) mikrobiologiškai perdirbant;
- d) cheminės sintezės būdu.

Jeigu kvapiosios medžiagos ir (ar) jų mišiniai yra gaminami, naudojant etilo alkoholi ir alkoholinius gėrimus, siekiant kitų tikslų (ne maisto pramonei), t.y. siekiant jas

⁵⁵ Europos teisės departamentas prie Lietuvos Respublikos teisingumo ministerijos. *Informacija apie Europos teisės departamento pateiktas rašytines pastabas Europos Bendrijų Teisingumo Teisme svarstomoje byloje Nr. C-63/06*. [Žiūrėta 2008-02-29]. Prieiga per internetą: <<http://www.etd.lt/index.php?89866782>>.

⁵⁶ Europos Teisingumo Teismo 2007 m. balandžio 19 d. sprendimas byloje Nr. C-63/06 dėl preliminarus nutarimo, *UAB Profisa v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (2007), ECR I-03239

⁵⁷ Lietuvos Respublikos higienos norma HN 53-1:2001 „Leidžiami vartoti maisto priedai. Leidžiamos vartoti kvapiosios medžiagos ir kvapiųjų medžiagų gamybos žaliavos“, patvirtinta Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 2001 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr. 682 (Valstybės žinios, 2002, Nr. 24-891)

panaudoti alkoholinių gėrimų gamybos procese, ši lengvata negalioja ir taikomas bendras apmokestinimas akcizu. Tokias lengvatos taikymo sąlygas taip pat nustato ir direktyvos 92/83 27 str. 1 d. e punktas.

Bioetiltretbutileteris (toliau – bio-ETBE) – tai bioetanolio pagrindu sukurtas priedas, skirtas A95 markės variklių benzinui, kuris pagal Prekybos naftos produktais, biokuru, bioalyva ir kitais degiaisiais skystais produktais Lietuvos Respublikoje taisyklės⁵⁸ nuo 2007 m. sausio 1 d. mišinys su benzinu turi sudaryti bent 7 proc. tūrio, bet ne daugiau kaip 15 proc. Be to, nuo minėtos datos benzinai, pagaminti be šio priedo, savo sudėtyje privalo turėti 5 proc. (leidžiama 0,5 proc. tūrio paklaida) tūrio bioetanolio. Toks reguliavimas yra susijęs su ES priemonėmis dėl aplinkos apsaugos, skatinant naudoti ekologiškas alternatyvas naftos produktams. Bio-ETBE būtų vienas iš aplinkai ir žmonėms saugiausių variantų kuriant biodegalus.

Akcizų lengvata bio-ETBE gamybai skirtam denatūruotam etilo alkoholiui taikoma atsižvelgiant į atitinkamą tvarkos aprašą.⁵⁹ Pagrindinis reikalavimas yra tas, jog denatūruotas etilo alkoholis turi patekti asmeniui, kuris užsiima bio-ETBE gamyba arba turi visas sąlygas tuo užsiimti bei turi reikalingą leidimą, kurie išduodami pagal atitinkamas leidimų išdavimo taisykles.⁶⁰ Be šio leidimo asmuo teisės nemokėti akcizų išgabenant mokesčio objektą iš LR akcizais apmokestinamo prekių sandėlio, importuojant ar atgabenant iš kitos ES valstybės narės neturi.

Valstybė panaikina akcizo mokesť visiškai denatūruotam etilo alkoholiui pagal valstybės nustatytus reikalavimus, jeigu jis nėra skirtas žmonių vartojimui, taip pat tais atvejais, kai tarpusavyje pripažįstamos denatūravimo procedūros siekiant atleisti nuo akcizų. Šiais dviem atvejais harmonizuojamos ES teisės normos, įtvirtintos direktyvoje 92/83/EEB bei Europos Komisijos reglamente 3199/93/EB dėl visiško etilo alkoholio denatūravimo procedūrų tarpusavio pripažinimo atleidimo nuo akcizų tikslais.⁶¹

Išleidus prekes vartojimui ir atsiradus akcizų mokėjimo prievolei pagal direktyvos 92/12/EEB 6 str. bei Akcizų įstatymo 8 str. 1 d. 1 p., turi būti pildomas akcizų

⁵⁸ Prekybos naftos produktais, biokuru, bioalyva ir kitais degiaisiais skystais produktais Lietuvos Respublikoje taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2001 m. balandžio 26 d. įsakymu Nr. 147 (Valstybės žinios, 2001, Nr. 37-1269)

⁵⁹ Akcizų lengvatų dehidratuotam etilo alkoholiui, skirtam bioetiltretbutileterio gamybai Lietuvos Respublikos biokuro, biodegalų ir bioalyvų įstatymo nustatyta tvarka, taikymo tvarkos aprašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2006 m. vasario 6 d. įsakymu Nr. 1K-046 (Valstybės žinios, 2006, Nr. 16-569)

⁶⁰ Bioetiltretbutileterio gamybai skirto akcizais neapmokestinamo dehidratuoto etilo alkoholio įsigijimo (panaudojimo) leidimų išdavimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. vasario 21 d. įsakymu Nr. VA-18 (Valstybės žinios, 2006, Nr. 25-862)

⁶¹ 1993 m. lapkričio 22 d. Europos Komisijos reglamentas Nr. 3199/93 dėl visiško etilo alkoholio denatūravimo procedūrų tarpusavio pripažinimo atleidimo nuo akcizų tikslais. OL, 1993 L 288, p. 12

apskaičiavimo dokumentas, kuriam vienas iš privalomų nurodyti rekvizitų, kaip nustato Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymo dėl akcizų apskaičiavimo dokumentų⁶² 1.1.12 punktą, yra akcizo tarifas ir suma. Importuojant prekes pildomas analogiškas bendrasis administracinis dokumentas. Atsižvelgiant į aukščiau aptartus atleidimo nuo akcizo atvejus, pildant šiuos dokumentus akcizo tarifo ir sumos vietoje įrašomas nulis. Vis dėlto nors šiame įsakyme kalbama apie visus atleidimo nuo akcizo atvejus, Akcizų įstatymo 25 str. 2 d. susiaurina taikymo sritį: nulis rekvizituose rašomas tik tada, kai objektas yra etilo alkoholis, pripažintas denatūruotu arba skirtas acto ar biodegalų gamybai, arba sveikatinimui. Taigi galima daryti išvadą, jog likusiais atvejais, t.y. etilo alkoholių naudojant maisto pramonėje, dokumentai pildomi bendra tvarka, tačiau remiantis pateiktais įrodymais apie Akcizų įstatymo 25 str. nustatytų sąlygų įgyvendinimą, sumokėtas mokestis yra grąžinamas.

4.2. Akcizas tabako gaminiam

Tabakas, kaip ir alkoholis, sudaro grupę produktų, plačiai paplitusių visuomenėje ir, nors yra žalingas tiek jį vartojančio asmens, tiek aplinkinių sveikatai, dėl nepaprastai didelės paklausos galima laikyti visuotinio poreikio preke. Siekdama nors šiek tiek sumažinti tokius rodiklius ir tuo pačiu gauti papildomų lėšų, kurias galėtų skirti prevencijos vykdymui ar sveikatos apsaugos išlaidoms padengti, valstybė šią grupę apmokestina. Elementarus ekonominis principas reiškia, jog didesni mokesčiai lemia didesnes kainas: natūralu, kad verslo subjektams, priverstiems akcizui skirti daugiau lėšų ir siekiant neprarasti pelno, tampa patogiu atitinkamai pakelti produkcijos kainas. Taigi akcizais apmokestinamas yra apdorotas tabakas, t.y. apmokestinami tam tikri produktai, gauti panaudojus tabako žaliavą. Europos Tarybos direktyvos 95/59/EB 2 str. 1 d. dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui (toliau – direktyva 95/59/EB)⁶³ (ir Akcizų įstatymo 3 str. 7 d.) nurodo, kokius produktus galima laikyti apdorotu tabaku. Tai:

- a) cigaretės;
- b) cigarai ir cigarilės;
- c) rūkomasis tabakas.

⁶² Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. vasario 17 d. įsakymas Nr. 1K-038 dėl akcizų apskaičiavimo dokumentų. Valstybės žinios, 2003, Nr. 18-783

⁶³ 1995 m. gruodžio 6 d. Europos Tarybos direktyva 95/59/EB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui. OL, 1995 L 291, p. 40-45

Visas keturias grupes vienija esminis elementas – medžiaga, iš kurios jie pagaminti, t.y. tabakas, o atribojami pagal skirtingas apdorojimo technologijas ir naudojimo būdus.

Labiausiai paplitęs ir vienas populiariausių produktų tarp tabako gaminių yra cigaretės, kurių pagrindą sudaro pramoniniu būdu paruošti rūkyti tabako ritinėliai, kai vartotojas gauna galutinį produktą, arba tiesiog tabako ritinėliai, kuriuos vartotojas pats turi paruošti rūkyti, pasitelkdamas cigarečių popierių. Pagaminta pramoniniu būdu cigaretė susideda iš „cilindrinio popierinio vamzdelio, kuris paprastai būna trumpesnis negu 10 cm ir 10 mm skersmens, su susmulkintu rūkomuoju tabaku.“⁶⁴ Remiantis direktyva 95/59/EB, cigaretės ilgis be filtro arba kandiklio negali viršyti 9 cm, nes priešingu atveju tokio ilgio tabako ritinėlis, bus laikomas kaip žaliava dviem cigarečių vienetams. Tačiau ir šiuo atveju galioja sąlyga neviršyti 18 cm, kitaip vienetų skaičius dar padidinamas. Ši nuostata gali būti paaiškinama būtinybe reglamentuoti vienodą visų cigarečių dydį, kas taip pat palengvintų galimybę žinoti medžiagų, įeinančių į sudėtį, kiekius, o kartu ir poveikį žmonėms ir aplinkai.

Antroji apdoroto tabako grupė – cigarai ir cigarilės – produktai, kurie, priešingai nei cigaretės, negali būti paties vartotojo savarankiškai paruošiami rūkyti. Pagal tabako rūšį ir paruošimo būdą, cigarus ir cigariles galima suskirstyti į du tipus:

- a) tabako ritinėliai, kurių turinį sudaro smulkintas tabako mišinys;
- b) paprasti tabako ritinėliai.

Smulkintas tabako mišinys padengiamas specialiu apvaskalu, pagamintu iš regeneruoto tabako. Vienu atveju toks ritinėlis gali turėti rišiklį, jeigu ritinėlio svoris siekia bent 1,2 g ir yra spirališkai įvyniotas į specialų apvaskalą 30 laipsnių kampų. Jeigu ritinėlis rišiklio neturi, jo svoris siekia bent 2,3 g, o bent trečdalyje ritinėlio perimetras yra ne mažesnis kaip 34 mm.⁶⁵

Direktyvos 95/59/EB pateikiamas šiek tiek kitoks a) tipo cigarų ir cigarilių apibrėžimas: vietoj bendro ritinėlio svorio nurodytas tabako dalelių svorio ir ilgio santykis (dalelės, sudarančios bent 60 proc. viso svorio, turi būti platesnės ir ilgesnės kaip 1,75 mm). Ši sąlyga dėl santykio taikoma ir tuo atveju, kai ritinėlis neturi rišiklio.

Antroju atveju tabakas nėra smulkinamas, bet sudarytas iš sveikų susuktų lapų. Ritinėlis gali būti pagamintas vien iš natūralaus tabako arba iš tokio tabako gali būti pagamintas jo išorinis apvaskalas.

Skirtumas tarp cigarų ir cigarilių yra tas, jog pastarosios yra trumpesnės ir plonesnės už cigarus bei yra pagamintos iš nesmulkintų tabako lapų. Kadangi jų

⁶⁴ Help. Už gyvenimą be tabako. *Cigaretė* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008-02-14]. Prieiga internete: <<http://lt.help-eu.com/pages/lex-lexique-425-CIGARETTE.html>>

⁶⁵ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. Valstybės žinios, 2004, Nr. 26-802

pagaminimo technologija yra vienoda, teisinis reglamentavimas taip pat nesiskiria ir todėl šie gaminiai tiek Akcizų įstatymo, tiek Kombinuotos nomenklatūros priskiriami tai pačiai grupei.

Rūkomasis tabakas – tai įvairiais būdais susmulkintas tabakas arba tabako liekanos, kurioms rūkyti pramoninis apdorojimas nėra reikalingas. Reikia atkreipti dėmesį, jog nuo susmulkinimo lygio gali priklausyti rūkomojo tabako priskyrimas kitai apdoroto tabako grupei – cigaretėms sukti skirtam tabakui: taip nutinka, jeigu daugiau kaip 25 proc. rūkomojo tabako svorio sudaro mažesnio kaip 1 mm pločio dalelės. Direktyva 95/59/EB valstybėms narėms leidžia taikyti šią nuostatą ir tuo atveju, jei dalelės yra didesnės nei 1 mm bei nustato pereinamąjį laikotarpį iki 1997 m. gruodžio 31 d. Toks reguliavimas turi esminės reikšmės, kadangi produkto priskyrimas vienai ar kitai grupei lemia skirtingą apmokestinimą akcizu.

Nepaisant to, kad akcizas yra skirtas apdoroto tabako gaminiams, šių gaminių sudėtis nėra esminis kriterijus mokesčio prasme: atitinkamu tarifu apmokestinami bet kokie gaminiai, nesvarbu, turintys tabako ar ne, jeigu jie atitinka cigarečių ar rūkomojo tabako pateikimo būdą ir yra skirti rūkyti. Vienintelė išimtis, kurią nustato direktyvos 95/59/EB 7 str. 2 d. antra pastraipa, yra gaminių, naudojamų medicinos tikslams, atžvilgiu. ETT byloje Nr. C-495/04⁶⁶ išaiškino, jog taikant šią išimtį reikia vadovautis tikslu produkto medicininio poveikio tyrimu, o jo nenustačius, lengvata negali būti taikoma.

Minėta direktyva nustato, jog minimalus akcizas cigaretėms turi siekti 57 proc. populiariausių cigarečių pardavimo mažmeninės kainos. Pagal direktyvos 95/59/EB 2 str., šie 57 proc. nuo 2006 m. liepos 1 d. turi sudaryti 64 eurus už 1000 cigarečių arba 101 eurą tose valstybėse, kurios taikė didesnę, 95 eurų minimalų akcizo tarifą.

Tarifas, taikomas apdorotam tabakui, gali būti dviejų tipų:

- a) specifinis, skaičiuojamas litais nuo fiksuoto kiekio mokesčio objekto;
- b) vertybinis, skaičiuojamas procentais nuo maksimalios mažmeninės mokesčio objekto kainos.

Specifinis akcizo tarifas yra taikomas visoms apdoroto tabako rūšims ir tik cigarečių apmokestinimo atveju derinami abu tarifo tipai. Taip pat skiriasi specifinio tarifo matavimo vienetai: cigaretės apmokestinamos pagal jų skaičių, t.y. 1000 vienetų, o kitas apdorotas tabakas – pagal svorį, t.y. kilogramus.

⁶⁶ Europos Teisingumo Teismo 2006 m. kovo 30 d. sprendimas byloje Nr. C-495/04 dėl preliminarus nutarimo, *A. C. Smits-Koolhoven prieš Staatssecretaris van Financiën* (2006), ECR I- 3129

Taigi pagal Akcizų įstatymo 29 str., akcizo tarifas, taikomas cigarams ir cigarilėms, yra 38 litų už kilogramą, o rūkomajam tabakui – 111 litų už kilogramą. Tuo tarpu akcizo tarifo, taikomo cigaretėms, specifinis elementas sudaro 66 litus už 1000 vienetų, o vertybinis – 15 procentų. Atitinkamai tarifo apskaičiavimo tvarka tampa daug sudėtingesnė, nes reikia vadovautis specialia formule. Jos taikymas yra apibrėžtas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 11 d. įsakymu Nr. 280 patvirtintoje kombinuoto akcizo tarifo už cigaretes apskaičiavimo tvarkoje.⁶⁷ Tam, kad būtų galima apskaičiuoti vertybinio elemento išraišką litais, procentinę vertybinio elemento dalį, kuri šiuo metu yra 15 proc., reikia dalinti iš maksimalios tos konkrečios rūšies mažmeninės cigarečių kainos bei gautą rezultatą darkart padalinti iš cigarečių kiekio pakuotėje. Taip gaunama vertybinio elemento išraiška, tenkanti vienai cigaretei, todėl rezultatas dauginamas iš 1000, kad būtų galima sudėti su specifiniu elementu, t.y. 66 litais. Pagal Apdoroto tabako, etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų ženklavimo specialiais ženklais – banderolėmis taisyklių 7 p.⁶⁸ ir Akcizų įstatymo 20 str. 3 d., banderolėje yra nurodoma maksimali mažmeninė cigarečių kaina, laisvai nustatoma Bendrijoje veikiančių gamintojų bei importuotojų iš Bendrijai nepriklausančių valstybių, ir ją viršyti yra draudžiama. Atsižvelgiant į tokią direktyvos 95/59/EB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui 9 str. nuostatą, darytina išvada, jog pardavėjas turi teisę nustatyti bet kokią mažesnę kainą, bet ne atvirkščiai. Savaimė suprantama, kad sumokėjus akcizo mokestį už apdorotą tabaką pagal maksimalią kainą, pardavėjui ekonominė logika dažniausiai neleis priimti sprendimo faktiškai pardavinėti šiuos gaminius pigiau ir taip atsisakyti nemažos dalies pajamų. Kyla klausimas, kodėl reikia fiksuoti maksimalią cigarečių kainą, kai ją būtų galima sureguliuoti atsižvelgiant į rinkos dėsnius. Be to, tokia maksimali kaina yra nustatoma tik cigaretėms, nors banderolėmis ženklinami ir kitos apdoroto tabako rūšys. Reikia pažymėti, jog tam tikrais minėtų taisyklių nurodytais atvejais banderolės nėra klijuojamos ir tai susiję su atleidimu nuo akcizo mokesčio ar atvejais, kai neatsiranda prievolė jį mokėti, arba įsigijimu verslo tikslais.

Tuo atveju, kai rinkoje tos rūšies cigaretėmis neprekiuojama, akcizo tarifo vertybinio elemento skaičiavimo tvarka skiriasi: maksimali mažmeninė tos rūšies cigarečių pardavimo kaina keičiama maksimalia mažmenine populiariausių cigarečių

⁶⁷ Kombinuoto akcizo tarifo už cigaretes apskaičiavimo tvarka, patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 11 d. įsakymu Nr. 280 (Valstybės žinios, 2002, Nr. 91-3906)

⁶⁸ Apdoroto tabako, etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų ženklavimo specialiais ženklais – banderolėmis taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 9 d. nutarimu Nr. 408 (su pakeitimais) (Valstybės žinios, 2004, Nr. 56-1942)

kaina, kurios taikymą reglamentuoja speciali nustatymo metodika.⁶⁹ Pagal šios metodikos 4 p., populiariausių cigarečių kategorija nustatoma Lietuvos Respublikos finansų ministerijos Fiskalinės politikos departamento pagal praėjusiais kalendoriniais metais parduotų banderolių skaičių. Apskritai šios kategorijos įtvirtinimu yra siekiama harmonizuoti Lietuvos ir ES teisę, kadangi 1992 m. spalio 19 d. Europos Tarybos direktyvoje 92/79/EEB dėl mokesčių už cigaretes derinimo (toliau – direktyva 92/79/EEB)⁷⁰ populiariausių cigarečių kategorija naudojama nustatant minimalius akcizus, kurie šios direktyvos preambulės teigimu, yra būtini kuriant bendrą vidaus rinką, o 1 str. 1 d. įtvirtina tiesioginę pareigą valstybėms narėms juos taikyti.

Atsižvelgiant į ekonominius valstybių narių skirtumus ir sunkumus, kuriuos jos patirtų staiga perėjusios prie vienodo mokesčio reguliavimo, nustatomas pereinamasis laikotarpis, kurio terminui pasibaigus valstybės narės turi būti pasirengusios įgyvendinti direktyvų sąlygas, pvz., Ispanijos Karalystei toks laikotarpis buvo nustatytas 1993 m. sausio 1 d. ir tęsėsi dvejus metus. Lietuvos pereinamasis laikotarpis nustatytas iki 2010 m. sausio 1 d., per kurį akcizas cigaretėms yra nuolat didinamas. Paskutinis Akcizų įstatymo pakeitimas, priimtas 2007 m. gruodžio 16 d. Juo akcizo specifinis elementas padidintas iki 79 litų, o vertybinis – iki 20 proc. Šis 28 str. 2 d. pakeitimas įsigalioja nuo 2008 m. kovo 1 d. Iki šios dienos akcizas cigaretėms buvo keistas keturis kartus, du iš jų – abu tarifo elementai: iš pradžių buvo nustatyta 30,2 lito ir 10 proc. atitinkamai specifiniam ir vertybiniam elementams,⁷¹ 2002 m. pereita prie 42,6 lito,⁷² 2003 m. – 47,5 lito ir 15 proc.,⁷³ o 2006 m. paskutiniu pakeitimu, kuris galioja ir šiandien, specifinis elementas padidintas iki 66 litų.⁷⁴

Akcizo struktūra taip pat buvo derinama atskirais etapais visų valstybių narių atžvilgiu, o šio proceso bendruosius principus apibrėžia direktyva 95/59/EB. Pirmasis toks etapas prasidėjo 1973 m. liepos 1 d. ir truko penkerius metus. Tuo metu pirmąkart buvo nustatytas specifinis akcizo tarifo elementas, tačiau neapibrėžiant konkretaus skaičiaus, su sąlyga, kad jis bus tarp 5 ir 75 proc. bendros tarifo sumos. Antrasis derinimo etapas prasidėjo iškart pasibaigus pirmajam, 1978 metais, ir sumažino 75 proc. iki 55

⁶⁹ Populiariausių cigarečių kainų kategorijos nustatymo metodika, patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. kovo 22 d. įsakymu Nr. 1K-093 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 46-1536)

⁷⁰ 1992 m. spalio 19 d. Europos Tarybos direktyva 92/79/EEB dėl mokesčių už cigaretes derinimo. OL, 1992 L 316, p. 8

⁷¹ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. Valstybės žinios, 2001, Nr. 98-3482

⁷² Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 25, 31 ir 40 straipsnių pakeitimo įstatymas. Valstybės žinios, 2002, Nr. 123-5520

⁷³ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 25, 29, 30 ir 31 straipsnių pakeitimo įstatymas. Valstybės žinios, 2003, Nr. 112-4995

⁷⁴ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 28 straipsnio pakeitimo įstatymas. Valstybės žinios, 2006, Nr. 137-5205

proc. Kita vertus, šiuos 55 proc. sudaro ne vien akcizo, bet ir apyvartos mokesčio bendra suma.

Kadangi direktyva 95/59/EB apibrėžia tik bendruosius principus, kaip turėtų vykti struktūrų derinimo procesas, atskiromis direktyvomis reglamentuoti konkrečių tabako gaminių atvejai. Todėl priėmus direktyvą 92/79/EEB, neišvengiamai reikėjo priimti ir direktyvą, kuri reglamentuotų mokesčius už kitas apdoroto tabako rūšis ir užbaigtų apmokestinimo akcizu Bendrijoje harmonizavimą. Kaip nustato direktyvos 92/80/EB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui derinimo (toliau – direktyva 92/80/EB)⁷⁵ 3 str., valstybės narės praktiškai nevaržomai turi teisę pasirinkti tarifą, kuriuo apmokestinami šie produktai: jos gali pasirinkti tarifą, apskaičiuojamą pagal maksimalią mažmeninę produkto pardavimo kainą, vadinamąjį „ad valorem“, arba tarifą, nustatomą pagal produkto kiekį (kilogramus), arba derinti abu variantus. Taikant pastarąjį būdą, reikia atsižvelgti į tam tikrus ribojimus: akcizo suma turi siekti tam tikrą dalį mažmeninės atitinkamos apdoroto tabako rūšies pardavimo kainos (su visais mokesčiais), t.y.:

- a) 5 % arba 7 ekiu už 1000 vienetų arba už vieną kilogramą, apmokestinant cigarus ir cigariles;
- b) 30 % arba 20 ekiu už vieną kilogramą, apmokestinant susmulkintą rūkomąjį tabaką, kuris skirtas cigaretėms rūkyti;
- c) 20 % arba 15 ekiu už vieną kilogramą, apmokestinant kitą rūkomąjį tabaką.

Apmokestinimo vienetą ekiu pakeitus į eurą, buvo priimti keli direktyvos pakeitimai, vienas kurių - 2002/10/EB⁷⁶ 2 str. 1 d. nustatė tarifą:

- a) vietoj 7 ekiu taikoma 11 eurų;
- b) vietoj 20 ekiu – 32 eurai;
- c) vietoj 15 ekiu – 20 eurų.

Laikoma, kad apmokestinimas „ad valorem“ būdu išlaiko tikrąją produkto kainą ir tarifo dydį nekintančius ilgesnio laiko perspektyvoje, priešingai nei apmokestinant pagal produkto kiekį, nes tokiu atveju svarbus veiksnys yra infliacija.⁷⁷ Kita vertus, specifinį tarifą periodiškai perskaičiuojant, infliacijos veiksnys neturėtų jokios įtakos.⁷⁸

⁷⁵ 1992 m. spalio 31 d. Europos Tarybos direktyva 92/80/EB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui derinimo. OL, 1992 L 316, p. 10-11

⁷⁶ 2002 m. vasario 12 d. Europos Tarybos direktyva 2002/10/EB, keičianti direktyvas 92/79/EEB, 92/80/EEB ir 95/59/EB. OL, 2002 L 46, p. 26-28

⁷⁷ Tobacco Control in Developing Countries. Frank J. Chaloupka, Teh-wei Hu, Kenneth E. Warner, Rowena Jacobs, and Ayda Yurekli. The taxation of tobacco products. In Section III. *Demand for tobacco: The impact of tobacco taxes on the prices of tobacco products*. OUP for the World Bank and World Health Organization [interaktyvus]. 2000, [žiūrėta 2008-03-02], p. 2. Prieiga per internetą: <<http://www1.worldbank.org/tobacco/tcdc/237TO272.PDF>>.

⁷⁸ THURONYI, Victor. *Comparative Tax Law*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2003, p. 328

Pagal 2001 m. Akcizų įstatymo redakciją,⁷⁹ taikytas vienodas 30 litų apmokestinimas visoms šioms grupėms. Be to, nei ankstesnės, nei aktuali įstatymo redakcija neišskyrė apmokestinimo tabakui, skirtam cigaretėms sukti, ir kitam rūkomajam tabakui, taip pastarajam nustatydamą didesnę, nei direktyvos nurodytas minimalus, akcizą.

Taigi didžiausias – 32 eurų – akcizas šioje mokesčio grupėje taikomas smulkintam rūkomajam tabakui, naudojamam cigaretėms sukti, tuo pabrėžiant šio produkto apmokestinimo sąlyginį panašumą su cigarečių apmokestinimu. Svarbu ir tai, kad padidinus akcizą cigaretėms, vartotojai neturėtų kainos atžvilgiu palankios alternatyvos pereiti prie šios rūšies rūkomojo tabako. Kita vertus, mažesnę akcizą cigarams ir cigarilėms sąlygoja ir tai, jog jų pardavimo kaina paprastai yra daug didesnė nei cigarečių, todėl nėra lengvai prieinami daliai vartotojų.

Kad nebūtų iškreipiamas apdoroto tabako apmokestinimo akcizu tikslas (apmokestinti produktus, kurių naudojimo paskirtis yra juos rūkyti, siekiant riboti jų vartojimą), reglamentuojami atvejai, kada šis objektas nėra skirtas pateikti rinkai ir todėl nuo šio mokesčio yra atleidžiamas. Direktyvos 95/59/EB 11 str. bei Akcizų įstatymo 31 str. įtvirtina specialius lengvatos bendrus taikymo atvejus:

- 1) apdorotas tabakas yra sunaikinamas, esant tokioms sąlygoms:
 - a) apdorotas tabakas yra teisėtoje apyvartoje ir dėl pasikeitusių teisės aktų reikalavimų turi būti išimtas iš apyvartos. Kaip nurodoma Apdoroto tabako sunaikinimo prižiūrint apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai ir atleidimo nuo akcizų taisyklių 6 p.,⁸⁰ reikalavimas išimti jį iš apyvartos siejamas su tabako kokybės arba gaminių ženklinimo reikalavimų neatitikimu;
 - b) šis tabakas yra sunaikinamas: nors toks veiksmas ir nėra privalomas vien dėl pasikeitusių teisės aktų, tačiau būtinas norint pasinaudoti mokesčio lengvata;
 - c) sunaikinimo proceso metu dalyvauja kompetentinga institucija. Administracinės priežiūros dalyvavimas būtinas ir pagal direktyvos 11 str. b punktą.
- 2) apdorotas tabakas yra panaudojamas būtiniais bandymams arba tyrimams (mokslo tikslais arba įgaliotų institucijų reikalavimu), kaip reglamentuojama

⁷⁹ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. Valstybės žinios, 2001, Nr. 98-3482

⁸⁰ Apdoroto tabako sunaikinimo prižiūrint apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai ir atleidimo nuo akcizų taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. rugsėjo 2 d. įsakymu Nr. VA-155 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4978)

Panaudoto apdoroto tabako atleidimo nuo akcizų tvarkos aprašo.⁸¹ Ši sąlyga atitinka direktyvos 11 str. c punktą.

Kadangi direktyva šį klausimą reglamentuoja plačiau, leidžia valstybėms narėms lengvatą papildomai taikyti ir tuo atveju, jei tabakas perdirbamas paties gamintojo arba jį panaudojus pramonėje ar sodininkystėje, jei jis denatūruotas.

Nepaisant akcizų ES harmonizavimo, valstybės narės susiduria su Bendrijos rinką iškreipiančiu reiškiniu – kontrabanda. Dėl didelių mokesčių ir tabako gaminių kainų skirtumų tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių ar valstybių narių, kurioms nustatytas pereinamasis laikotarpis tarifams sureguliuoti, didėja ir nelegalios rinkos problema. Teigiama, kad 2003 metais senosios ES valstybės narės dėl kontrabandos prarado daugiau nei 1 mln. eurų pajamų, o daugiausia jos nustatoma Jungtinėje Karalystėje bei Ispanijoje. Tačiau pastarojoje didžioji dalis kontrabandinių gaminių nelieka šalies viduje, o išgabenami į kitas Vakarų Europos valstybes: 2003 metų duomenimis Ispanijoje sunaudota tik 1,2 proc. šių gaminių, tuo tarpu kitur – 20 proc.⁸² Tokie rezultatai paaiškinami tabako gaminių kainomis, kurios Ispanijoje už ES vidurkį 2007 metais buvo mažesnės net 36 procentais.⁸³ Taigi išaugus akcizui, atsižvelgiant į kultūrinės, socialinės ir ekonominės priežastis, vartotojai linkę rinktis pigesnius produktus. Lietuvoje akcizų mokestis ir kontrabandos rodikliai yra tiesiogiai susiję: remiantis Valstybės sienų apsaugos tarnybos skelbiamais duomenimis,⁸⁴ nuo 2001 iki 2004 metų sulaikytos kontrabandos kiekis išaugo 13 kartų. Būtent šiuo laikotarpiu Lietuvoje buvo sparčiai didinami akcizų tarifai, o 2005-2006 metais to nedarant, kontrabanda sumažėjo. Atitinkamai 2001-2004 metais sumažėjo legalių cigarečių pardavimai: skaičiuojant cigarečių pakelias, legalus suvartojimas minėtu laikotarpiu nukrito 16 procentų,⁸⁵ tad akivaizdu, kad išaugo nelegalios produkcijos paklausa. Taigi mažesnis legalus vartojimas nereiškia, jog pasiektas apmokestinimo akcizu tikslas, šiuo atveju tai tik atskleidžia, kad

⁸¹ Panaudoto apdoroto tabako atleidimo nuo akcizų tvarkos aprašas, patvirtintas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. sausio 6 d. įsakymu Nr. VA-2 (Valstybės žinios, 2006, Nr. 6-230)

⁸² Terra. UE-Tabaco. *España es segundo país UE donde se incauta más tabaco contrabando* [interaktyvus]. 2005-04-27 [žiūrėta 2008-02-15]. Prieiga per internetą: <http://actualidad.terra.es/nacional/articulo/espana_ue_pais_incauta_tabaco_271167.htm>.

⁸³ Eurastur. *Los precios del tabaco y el alcohol en España están por debajo de la media europea* [interaktyvus]. 2007-07-16 [žiūrėta 2008-02-15]. Prieiga per internetą: <http://tematico3.asturias.es/opencms/opencms/es/actualidad/noticias/2007/07/noticias16_07_07_n2>.

⁸⁴ Valstybės sienų apsaugos tarnyba. *Lietuvos pasienyje sulaikyta tabako kontrabanda (pakeliais)* [interaktyvus]. [žiūrėta 2008-02-15]. Prieiga per internetą: <http://www.pasienis.lt/lit/Lietuvos_pasienyje_sulaikyta_tabako_gami/140>.

⁸⁵ V. Kuokštis. *Akcizų cigaretėms kėlimo pasekmės Lietuvoje* [interaktyvus]. 2007-10-01 [žiūrėta 2008-02-15]. Prieiga per internetą: <http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai/akcizu_cigaretems_kelimo_padariniai/4435>.

valstybė neteko dalies mokesčių ir kartu atsirado prielaidos korupcijai. Akcizų tarifų suderinimas visoje ES kontrabandos problemą gali išspręsti tik iš dalies; akcizų mokestis bus neefektyvus, kol valstybėse narėse skiriasi pragyvenimo lygis, o vartotojai palankiai vertina galimybę tabako gaminių įsigyti nelegalioje rinkoje.

4.3. Akcizas energetiniams produktams

Aiškinant lingvistiškai, energetiniai produktai yra natūralūs arba perdirbti energijos išteklių, naudojami energijai sukurti. Pati energija gali būti tiek elektros, tiek šilumos ar gamtinių dujų energija.⁸⁶ Tačiau Akcizų įstatymo 2 str. 1 d. atriboja energetinius produktus ir elektros energiją kaip skirtingus mokesčio objektus, o to paties straipsnio 4 d. gamtinių dujų objektu apskritai nelaiko. Be to, akmens anglis, koksas ir lignitas, nors ir patenka į energetinių produktų sąrašą, tačiau jie įstatymo reglamentuojami atskirai. Šio įstatymo I ir II priedas bei direktyva 2003/96/EB,⁸⁷ konkrečiai įvardija, kokie produktai laikomi energetiniais mokestine prasme, ir nurodo tam tikras Kombinuotos nomenklatūros grupes. Apibendrinant tai yra:

- 1) akmens anglis ir kietasis kuras, pagamintas iš akmens anglių; lignitas; koksas ir puskoksis; naftos dujos; įvairūs vaškai ir bitumai;
- 2) alifatiniai ir cikliniai angliavandeniliai;
- 3) metanolis;
- 4) tepimo priemonės;
- 5) priedai preparatų, naudojamų tiems patiems tikslams kaip ir alyvos;
- 6) alkilbenzenai;
- 7) rišikliai ir įvairių rūšių aliejus ir riebalai.

Visas šias grupes vienija tai, jog produktai yra parduodami arba naudojami kaip variklių degalai, jų priedai arba šildymui skirtas kuras. Akcizų įstatymas labai plačiai nubrėžia priskyrimo šiam mokesčio objektui ribas: iš esmės tai gali būti bet koks produktas, vienintelė sąlyga – jis turi būti skirtas tam pačiam tikslui. Tiesa, Akcizų įstatymas nurodo, kad tuo pačiu metu objektas negali būti naudojamas tiek kaip degalai, tiek kaip kuras: 2 str. 3 ir 4 d. aiškiai apibrėžia, kad angliavandeniliai skirti naudoti arba parduoti kaip kuras šildymui (išskyrus gamtines dujas ir durpes), o visi kiti produktai – kaip variklių degalai arba jų priedai. Abiem atvejais turima omeny objektus, įstatymo ir

⁸⁶ Lietuvos Respublikos energetikos įstatymas. Valstybės žinios, 2005, Nr. 142-5104

⁸⁷ Cit. op. 4

direktyvos 2003/96/EB tiesiogiai nepriskiriamus energetiniams produktams. Kadangi jie nepatenka į įstatymo I ar II priedus ir nėra reglamentuojami direktyvos 2003/96/EB, taikomos tam tikros išlygos dėl prekių kontrolės ir gabenimo. Taigi energetinių produktų grupių sąrašo negalima laikyti baigtiniu, nes tokią sąlygą įvykdžius apmokestinimas taikomas vienodas.

Nuo 2008 m. sausio 1 d. Akcizų įstatymo pakeitimu⁸⁸ įtvirtintas naujas matavimo vienetas: vietoj anksčiau taikytų tonų, dabar kaina nustatoma 1000 litrų produkto, taip teisės aktas buvo suderintas su direktyvos 2003/96/EB nuostatomis. Nuo minėtos dienos tuo pačiu pakeitimu buvo nustatyti ir nauji akcizų tarifai variklių benzinui, žibalui ir gazoliams, taip vykdant įsipareigojimą po truputį didinti akcizą ir iki 2011 m. sausio 1 d. bešviniam benzinui, o iki 2013 m. sausio 1 d. gazoliams ir žibalui jį suvienodinti su tarifu, galiojančiu Bendrijoje visoms valstybėms narėms. Bendro minimalaus tarifo nustatymas yra būtinas tinkamam vidaus rinkos funkcionavimui, kad nebūtų iškreiptas jos konkurencingumas dėl skirtingų apmokestinimo lygių valstybėse narėse. Nors Lietuva gali pati nuspręsti, kada ir koku dydžiu vykdyti šį įsipareigojimą, tą daryti ji turi atsižvelgdama į Europos Tarybos direktyvos 2004/74/EB, iš dalies pakeičiančios direktyvos 2003/96/EB nuostatas dėl tam tikrų valstybių narių teisės prašyti laikinai atleisti nuo energetikos produktams ir elektros energijai nustatytų mokesčių ar sumažinti apmokestinimo lygį,⁸⁹ 1 str. 6 d. nurodytas sąlygas:

- a) 2004 m. gegužės 1 d. akcizas bešviniam benzinui turi siekti 287 eurus, o 2008 m. sausio 1 d. – 323 eurus už 1000 litrų;
- b) 2004 m. gegužės 1 d. akcizas naftos dujoms ir žibalui turi siekti 245 eurus, 2008 m. sausio 1 d. – 274 eurus, su galimybe iki 2011 m. sausio 1 d. taikyti 302 eurų už 1000 litrų tarifą.

Svarbus veiksnys akcizų energetiniams produktams didinimo procese yra šių išteklių neatsinaujinimas ir kartu spartus mažėjimas, todėl didesne mokesčių našta siekiama nors šiek tiek apriboti jų vartojimą, o lanksčia lengvatų sistema – paskatinti kurti alternatyvas jiems. Tuo pačiu siekiama ir kito tikslo – prisidėti prie aplinkos apsaugos, kuriai tradicinių energetinių produktų vartojimas jau padarė neatitaisomos žalos.

Taigi Akcizų įstatymo trečiajame skirsnyje įtvirtinti tokie tarifai:

- 1) variklių benzinui, kuris skirstomas į:

⁸⁸ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 8, 9, 11, 21, 22, 23, 24, 28, 33, 34, 35 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas. Valstybės žinios, 2007, Nr. 132-5358

⁸⁹ 2004 m. balandžio 30 d. Europos Tarybos direktyva 2004/74/EB, iš dalies pakeičianti direktyvos 2003/96/EB nuostatas dėl tam tikrų valstybių narių teisės prašyti laikinai atleisti nuo energetikos produktams ir elektros energijai nustatytų mokesčių ar sumažinti apmokestinimo lygį. OL, 2004 L 57, p. 87-99

- a) benzina, turintį švino, kuriam nustatytas didžiausias akcizas, siekiantis 1454 litų už 1000 litrų produkto. Šiais laikais gerai išsivysčiusios valstybės tokio benzino nebenaudoja ne tik dėl gamtosauginių reikalavimų, bet ir tam, kad nebūtų eikvojami transporto priemonių mechanizmai, pvz., katalizatoriai, surenkantys degimo proceso metu pašalintas kuro daleles. Pagal Lietuvos Respublikos vartojamų naftos produktų, biodegalų ir skystojo kuro privalomieji kokybės rodiklių 9 p.,⁹⁰ draudžiama prekiauti benzinu, turinčiu švino, nebent parduodamas kiekis sudarytų iki 0,5 % viso benzino kiekio.
- b) bešvinį benzina – 1116 litų už 1000 litrų produkto. Naudojant bešvinį benzina ilgiau tarnauja degimo ir šalinimo mechanizmai, nes tokiam benzine yra mažiau koroziją sukeliančių priemaišų.

Tuo tarpu direktyva 2003/96/EB nustato du etapus, kad būtų galima keisti minimalų apmokestinimą tam tikriems produktams: 2004 m. sausio 1 d. ir 2010 m. sausio 1 d. Tačiau abiem atvejais benzino tarifas taikomas tas pats: bešviniam – 359 eurai, o turinčiam švino – 421 euro.

2) Žibalui (degiam angliavandeniliniam skysčiui, kuris gaunamas iš naftos, ir savo energetinėmis savybėmis yra labai panašus į benzina) – 947 litų už 1000 litrų. Pagal ES reikalavimus, tarifas siekia atitinkamai 302 ir 330 eurus.

3) Gazoliui, arba kitaip vadinamam dyzeliui, - taip pat 947 litų už 1000 litrų bei 302 ir 330 eurų tarifas. Tokia kaina galioja jį naudojant kaip kurą, kitais atvejais taikoma lengvatinė sistema:

- a) 73 litų tarifas, jeigu gazolis naudojamas šildymui (toku pačiu tarifu apmokestinamas ir mazutas, jei jis skirtas naudoti šiam tikslui ir yra atitinkamai pažymėtas);
- b) dyzelinius degalus naudojant žemės ūkyje, tvenkinių ir kitų vidaus vandenu žuvininkystėje, jie akcizais apskritai neapmokestinami. Tačiau ši norma nėra absoliuti ir priklauso nuo tam tikrų sąlygų įgyvendinimo:
 - dyzelinius degalus naudoja registruoti žemės ūkio veiklos subjektai;
 - neviršijami nustatyti degalų panaudojimo limitai: Atleistų nuo akcizų dyzelinių degalų, skirtų naudoti žemės ūkyje, taip pat tvenkinių ir kitų vidaus vandenu

⁹⁰ Lietuvos Respublikoje vartojamų naftos produktų, biodegalų ir skystojo kuro privalomieji kokybės rodikliai, patvirtinti Lietuvos Respublikos aplinkos ministro, Lietuvos Respublikos ūkio ministro, Lietuvos Respublikos susisiekimo ministro 2006 m. rugpjūčio 31 d. įsakymu Nr. D1-399/4-336/3-340 (Valstybės žinios, 2006, Nr. 95-3739)

žuvininkystėje, įsigijimo taisyklių⁹¹ nustatyti akcizais neapmokestinamų dyzelinių degalų kiekiai vienam deklaruotam žemės ūkio naudmenų hektarui pagal žemės ūkio augalų rūšis per vienerius ūkinius metus; arba 275 litrai vienai tonai sugautų ir realizuotų žuvų;

- gazolis turi būti įsigytas iš nustatytų subjektų, nurodytų nutarimo dėl minėtų taisyklių patvirtinimo 2.2. p., be to, kaip nurodo to paties nutarimo 2.1. p. bei Akcizų įstatymo 42 str. 2 d., tokie dyzeliniai degalai turi būti atitinkamai pažymėti.

Apskaičiuojant akcizo mokestį benzinui, žibalui ir gazoliui, energetiniams produktams, kurie daugiausiai yra naudojami kaip degalai, svarbi yra jų temperatūra, kuri turi siekti 15 °C. Kadangi šių produktų apmokestinimo vienetas yra 1000 litrų, esant skirtingai temperatūrai keičiasi jų fizikinės savybės, lakumas ir pan., todėl mokestine prasme būtina suvienodinti jų laikymo sąlygas ir apmokestinamas būtų tos pačios sudėties produktas. Neįvardinant konkrečių produktų, tik nurodant jų naudojimo paskirtį, t.y. degalams, kitiems produktams, naudojamiems kaip degalai, ir krosnių kurui, direktyvos 2003/96/EB 12 str. 2 d. taip pat įtvirtina sąlygą dėl jų 15 °C temperatūros. Tačiau pagal Kuro apskaitos energijos gamybos šaltiniuose taisyklių 37 p.,⁹² produkto masę leidžiama matuoti esant ne tik 15 °C, bet ir 20 °C temperatūrai, todėl reikia vadovautis ES teisės akto reikalavimais.

Atkreipiamas dėmesys, jog akcizas energetiniams produktams nuo šių metų sausio 1 d. nebuvo padidintas, o atvirkščiai, - nežymiai sumažintas, nors reali kaina vis tiek gaunasi didesnė. Tai nulėmė minėtas matavimo vienetų pakeitimas: matuojant tūrio vienetais, energetinių produktų svoris yra šiek tiek mažesnis, lyginant tą patį skaičių litrų ir kilogramų.

4) Mazutui, kuris Kombinuotos nomenklatūros priskiriamas naftos alyvos ir alyvos, gautos iš bituminių mineralų (išskyrus neapdorotas) ir kitų produktų, kurių sudėtį daugiausia sudaro naftos alyvos arba alyvos, gautos iš bituminių mineralų, kategorijai, taikomas 52 litų tarifas. Mazutas turi atitikti aukščiau minėtų rodiklių⁹³ priede nustatytas sąlygas, kitu atveju jis priskiriamas prie gazolio ir apmokestinamas 947 litais už 1000 litrų produkto arba 15 ir 15 eurų už 1000 kilogramų.

⁹¹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. vasario 7 d. nutarimas Nr. 145 dėl atleistų nuo akcizų dyzelinių degalų, skirtų naudoti žemės ūkyje, taip pat tvenkinių ir kitų vidaus vandens žuvininkystėje, įsigijimo taisyklių patvirtinimo. Valstybės žinios, 2003, Nr. 14-544

⁹² Kuro apskaitos energijos gamybos šaltiniuose taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2005 m. lapkričio 7 d. įsakymu Nr. 4-383 (Valstybės žinios, 2005, Nr. 134-4824)

⁹³ Cit. op. 90

Akcizų įstatymo 36 str. pavadinime nurodytą orimulsijos apmokestinimą galima laikyti realiai neturinčio jokio poveikio, nebent laikyti kaip vieno iš energetinių produktų įtvirtinimą. Nors šiame straipsnyje nurodomas 52 litų tarifas, tačiau direktyvos 2004/74/EB priedo 2 str. teigiama, kad „orimulsijai, išskyrus naudojamai elektros ar šilumos gamybos tikslais, iki 2010 m. sausio 1 d.“ taikomas atleidimas nuo akcizų.⁹⁴ Šiuo pereinamuoju laikotarpiu siekta padėti išvengti ekonominių problemų, kylančių dėl kainų didinimo. Tačiau pradinis Lietuvos orimulsijai taikytos lengvatos tikslas buvo labiau susijęs su ekonomiais-politiniais sprendimais: šio išteklio atgabenimas į Lietuvą iš Venesuelos,⁹⁵ kur jis išgaunamas, reikalauja nemažų lėšų, todėl be atitinkamos valstybės dotacijos naudoti šį alternatyvų kurą neapsimokėtų. Be to, orimulsijos poveikis praktiškai tapatus energijai, išgaunamai mazuto pagrindu, todėl gali būti alternatyva elektrinėse ar katilinėse ir šiuo klausimu tapti nepriklausomai nuo pagrindinio kito energetinio išteklio, gamtinių dujų, tiekėjo, Rusijos, sprendimų. Prireikus tokia alternatyva padėtų išlaikyti rinką stabilią ir užtikrintų galimybę tiekti energiją palankiomis vartotojui kainomis. Atsižvelgiant į tai, kad šis išteklius yra dar taršesnis nei mazutas, ir kad būtų įgyvendinti gamtos saugos reikalavimai,⁹⁶ orimulsijai naudoti reikalingi specialūs valymo įrenginiai, tad „nulinis“ akcizas pritrauktų potencialius investuotojus. Vis dėlto artimiausiu metu tokie sprendimai taip ir liks neįgyvendinti, nes Lietuvos planai importuoti orimulsijos išteklius buvo sužlugdyti Venesuelos dėl pasikeitusių politinių kryptų,⁹⁷ tad ir apmokestinimas akcizu nėra iki galo reglamentuotas.

5) Paskutinei Akcizų įstatymo energetinių produktų kategorijai priskirtiems ištekliams, naftos dujoms ir dujiniam angliavandeniliams (atmetant gamtines dujas), apmokestinti taikomas 432 litų už toną produkto akcizo tarifas. Apskritai šie objektai skirstomi į suskystintus (kam priklauso gamtinės dujos, propanas, butanas ir kiti) bei dujines būsenas (gamtinės dujos).⁹⁸ Jų matavimo vienetas tebėra tona, nors direktyvoje 2003/96/EB apmokestinimas nustatytas pagal kilogramus ir siekia 125 eurus už 1000 kilogramų abiem etapais, jeigu naudojama kaip variklių degalai, 41 eurą, jeigu naudojama kaip variklių degalai tam tikriems šios direktyvos 8 str. 2 d. nustatytiems pramoniniams ar komerciniams tikslams, arba išvis neapmokestinama, jei skirta šildymui.

⁹⁴ Cit. op. 88

⁹⁵ STAKĖNIENĖ, R.; JOKŠAS, K. *Orimulsijos sklaidos vandenyje ir grunte ypatumai ir poveikis aplinkai*. Vilnius: Geografijos metraštis, 2002, Nr. 35, p. 266

⁹⁶ E. Grižibauskienė. *Venesuelos orimulsija prieš rusiškas dujas* [interaktyvus] 2003, Nr. 24 [žiūrėta 2008-02-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.veidas.lt/lt/leidinys.nrfull/3ee9724bcb5e8>>.

⁹⁷ Salve.lt. *Vietoj orimulsijos – 20 mln. Lt kompensacija* [interaktyvus]. 2007-12-07 [žiūrėta 2008-02-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.delfi.lt/archive/article.php?id=15249456>>.

⁹⁸ 2007 m. spalio 31 d. Europos Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1214/2007, iš dalies keičiantis Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo I priedą. OL, 2007 L 286, p. 1–894

Kaip jau buvo minėta anksčiau, energetinių produktų sąrašas, reglamentuojamas Akcizų įstatymo, nėra baigtinis: bet koks kitas energetinis produktas, kuris tokiu laikomas Kombinuotos nomenklatūros, tačiau nepatenkantis tarp įstatymo apibrėžtų mokesčių objektų, apmokestinamas analogiškai, jeigu šie produktai savo savybėmis yra tapatūs pirmiesiems ir todėl yra arba gali būti naudojami jų vietoje.

Direktyvos 2003/96/EB 2 str. 3 d. tai pat nurodo, jog kiti energetiniai produktai apmokestinami kaip tokie atsižvelgiant į jų panaudojimo paskirtį (t.y. skirti naudoti kaip variklių degalai arba kuras šildymui), kuri yra jungiamasis elementas šioje mokesčio objektų grupėje. Nepaisant to, ši direktyva dar labiau išplečia taikymo sritį, nurodydama, jog tuo atveju, kai bet koks kitas produktas panaudojamas būtent kaip variklių degalai, jų priedas ar užpildas, apmokestinama bus atitinkamai kaip už variklių degalus. Tokį reglamentavimą atitinka nuostatos, įtvirtintos Akcizų įstatymo 2 str. 2-3 d. Vienintelis skirtumas tarp įstatymo 2 str. 4 d. ir direktyvos 2 str. 4 d., nurodančias kitų, nei įtvirtina abu teisės aktai, angliavandenilių rūšių galimą apmokestinimą akcizu, yra tas, jog įstatymas šiek tiek susiaurina tokią galimybę, išbraukdamas iš šių alternatyvų durpes ir gamtines dujas. Tuo tarpu direktyva 2003/96/EB nurodo, jog ekvivalentinis akcizo mokestis, panaudojus šildymo tikslais, nebus taikomas durpėms.

Tam tikrais atvejais nuo apmokestinimo akcizu yra išvis atleidžiama, jeigu atitinkamos nustatytos sąlygos. Išanalizavus Akcizų įstatymo 41 str. 1 d., galima apibendrinti tokius mokesčio netaikymo atvejus:

- 1) jeigu energetiniai produktai yra panaudojami kitiems tikslams, nei nurodo Akcizų įstatymo 33-37 str.;
- 2) kaip išimtis pirmajam punktui laikytini degalų naudojimo atvejai, tačiau ne bet kada, o:
 - a) jie naudojami tik orlaiviuose ir laivuose;
 - b) tokie orlaiviai ir laivai nėra naudojami asmeniniams poreikiams tenkinti;
- 3) nafta ir dujiniai angliavandeniliai, skirti buitiniams vartotojų poreikiams tenkinti;
- 4) energetiniai produktai, skirti tam, kad būtų pagaminta elektros energijos;
- 5) jeigu energetiniai produktai įvažiuojant į Lietuvą yra transporto priemonės vidaus sistemoje numatytoms funkcijoms vykdyti.

1) Atleidimas nuo akcizo taikomas, jeigu šie energetiniai produktai atitinka Leidimo įsigyti energetinius produktus be akcizų suteikimo ir tokių produktų apskaitos taisyklių⁹⁹ 1 p. nurodytas Kombinuotos nomenklatūros grupes, t.y.: benzolas, toluenas, ksilenas, kiti aromatinių angliavandenilių mišiniai, įvairios alyvos (išskyrus variklių benzinas, reaktyvinius degalus ir kitas vidutines ir sunkias alyvas), naftos dujos ir kiti dujiniai angliavandeniliai (išskyrus gamtines dujas), metanolis, įvairių rūšių aliejus ir riebalai bei rišikliai. Šiuo atveju energetiniai produktai panaudojami įvairiems gamybiniais ar technologiniams procesams, nesiekiant jų pagalba išgauti šilumos energijos bei mechaninės jėgos, kuri priverčia veikti variklius. Kadangi sąvoka „naudojami kitiems tikslams“ yra gana neapibrėžta, minėtų taisyklių 5 p. išskiria dar du atvejus, kam šie produktai gali būti skirti: išpilstyti į mažmeninei prekybai skirtą pakuotę arba/ ir juos parduoti atitinkamus leidimus turintiems subjektams, kurie taip pat ketina išpilstyti produktus į tokias pakuotes arba sunaudoti kitais tikslais. Nors teisės aktas tokius veiksmus atskiria kaip savarankiškus, tačiau toks atskyrimas yra labai sąlyginis, nes abu veiksmai patenka į sąlygos nenaudoti kaip kuro šildymui ar variklių degalų apibrėžimą.

Norint įsigyti energetinių produktų be akcizų, nustatytas griežtas reglamentavimas. Tas pats taisyklių 5 p. nurodo specialius subjektus, iš kurių galima gauti tokių produktų: tai akcizais apmokestinamų prekių sandėliai arba asmenys, turintys analogiškus leidimus.

Atkreiptinas dėmesys, jog šios grupės produktai atitinka išvardytus Akcizų įstatymo II priede, todėl jiems taikomos bendrosios šio įstatymo nuostatos dėl produktų kontrolės ir gabenimo, pvz., reikalavimai dėl akcizais apmokestinamų prekių sandėlio steigimo, kurie būtini Bendrijos vidaus rinkoje prekiaujant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą turinčiais produktais.

2) Orlaivių ir laivų degalai negali būti bet kokie, o turi atitikti nustatytas Kombinuotos nomenklatūros grupes. Kaip nurodo nutarimo Dėl atsargų laivams ir orlaiviams bei degalų, skirtų naudoti orlaivių gamybai, remontui, bandymams, eksploatavimui ir aptarnavimui, tiekimo taisyklių patvirtinimo¹⁰⁰ 2 p., orlaiviams tinkamas naudoti yra trijų tipų kuras: aviacinis benzinas, ligroininiai (benzino tipo) arba žibalo tipo reaktyviniai degalai; laivuose naudojami mazutai ir gazoliai. Šių rūšių degalai turi būti skirti orlaivių ir laivų navigacijos tikslams Bendrijos vandenyse, t.y. degalai, kurie kaupiami kaip atsargos keleiviams ar kroviniams gabenti, taip pat degalai, skirti

⁹⁹ Leidimo įsigyti energetinius produktus be akcizų suteikimo ir tokių produktų apskaitos taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 18 d. įsakymu Nr. VA-97 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 84-3070)

¹⁰⁰ Atsargų laivams ir orlaiviams bei degalų, skirtų naudoti orlaivių gamybai, remontui, bandymams, eksploatavimui ir aptarnavimui, tiekimo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 30 d. nutarimu Nr. 792 (su pakeitimais) (Valstybės žinios, 2002, Nr. 55-2197)

naudoti orlaivių gamybai, remontui, bandymams, eksploatavimui ir aptarnavimui. Be to, šios transporto priemonės turi būti skirtos vykdyti bet kokia komercinei veiklai. Kaip išaiškino ETT byloje Nr. C-391/05,¹⁰¹ tokia navigacija bus laikoma kaip atliekama Bendrijos vandenyse net ir tuo atveju, kai jūrinis laivas, atitinkantis visas kitas sąlygas, naviguoja vidaus vandenyse, kad galėtų pasiekti jūrinį uostą, nes toks normos aiškinimas būtinas užtikrinant laisvos prekybos Bendrijoje principą. Dar viena papildoma sąlyga dėl taikomų lengvatų, įtvirtinta tiek Akcizų įstatymo 42 str. 1 d. 2 p., tiek aukščiau minėto nutarimo 3.1. p., yra ta, jog orlaivių ir laivų degalai, išskyrus mazutus, turi būti pažymėti pagal Kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, žymėjimo ir kontrolės taisyklių reikalavimus,¹⁰² kad mokestine prasme būtų lengviau vykdyti priežiūrą ir atskirti skirtingo apmokestinimo objektus.

3) Kalbama apie dvejų tipų suskystintus energetinius produktus: išpilstytus ir neišpilstytus, kuriuos vienijantis bruožas yra buitinių poreikių tenkinimas. Šį terminą galima apibrėžti tuo, jog išgaunamos šilumos energijos pagalba tenkinami įvairūs kasdienėje asmens aplinkoje kylantys poreikiai. Išpilstytos naftos dujos ir dujiniai angliavandeniliai patiekiami specialiuose dujų balionuose, kurie pagal savo paskirtį gali būti naudojami tik asmeniniams namų ūkio poreikiams ir panaudoti kaip nors kitaip praktiškai nėra įmanoma, todėl nenustatomi ir jokie papildomi reikalavimai. Jei šie produktai yra neišpilstyti, jų įsigijimo tvarka reglamentuojama labiau, nustatant reikalavimą turėti suskystintų dujų vartotojo (tiekėjo arba naudotojo) pažymėjimą. Pagal Asmenų, tiekiančių (naudojančių) nuo akcizų atleistas naftos dujas ir dujinius angliavandenilius buitiniams reikmėms, registravimo ir tokių dujų apskaitos taisyklių 4 p.,¹⁰³ tokį pažymėjimą gauti gali akcizais apmokestinamų prekių sandėliai bei juridiniai ir fiziniai asmenys, pastariesiems suteikiant tik naudotojo teises.

4) Nuo akcizų mokesčio atleidžiami energetiniai produktai, kurie naudojami bet kokioje elektros energijos gamyboje. Elektros energija gali būti gaminama įvairiais būdais: panaudojant vandens, vėjo, saulės ar geoterminę energiją ar derinant kelis variantus. Tačiau jei tokio proceso metu energetiniai produktai sunaudojami kaip variklių degalai arba šildymui skirtas kuras, ši lengvata netaikoma ir apmokestinama bendra

¹⁰¹ Europos Teisingumo Teismo 2007 m. kovo 1 d. sprendimas byloje Nr. C-391/05 dėl preliminararaus nutarimo, *Jan De Nul NV prieš Hauptzollamt Oldenburg* (2007), ECR I-00000

¹⁰² Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2002 m. birželio 3 d. įsakymas Nr. 193 dėl kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, žymėjimo tvarkos ir kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, kontrolės tvarkos patvirtinimo. Valstybės žinios, 2002, Nr. 59-2405

¹⁰³ Asmenų, tiekiančių (naudojančių) nuo akcizų atleistas naftos dujas ir dujinius angliavandenilius buitiniams reikmėms, registravimo ir tokių dujų apskaitos taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. vasario 26 d. įsakymu Nr. VA-22 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 32-1044)

Akcizų įstatymo reglamentuojama tvarka. Taigi dar kartą pabrėžiama, jog objekto apmokestinimas tiesiogiai priklauso nuo konkrečių technologinių tikslų.

- 5) Nuo akcizo atleidžiami tokie energetiniai produktai, kurie:
- a) yra transporto priemonės variklių degalų ir tepalų talpyklose;
 - b) šios talpyklos atitinka transporto priemonės techninius dokumentus;
 - c) energetiniai produktai skirti panaudoti kaip variklių degalai ar jų priedai tam, kad transporto priemonėje veiktų vidaus degimo ar tepimo mechanizmas.

Kadangi šie produktai į degalų ar tepalų tiekimo sistemą patenka tiesiogiai, logiška, kad yra skirti tik transporto priemonei, kuria įvežami į Lietuvą, ir perpylus į kitą apmokestinimas akcizu galiotų bendra tvarka. Nors tokia nuostata įtvirtinta siekiant išvengti piktnaudžiavimo akcizų lengvata naudojantis kainų skirtumais kaimyninėse valstybėse, jos prasmė verčia abejoti: pirma, energetinių produktų panaudojimo vien tik įvežančioje transporto priemonėje, ypač jei ji priklauso ar yra naudojama fizinio asmens, kontrolė iš esmės yra neįmanoma. Antra, jeigu įvykdoma sąlyga dėl talpyklų techninių standartų, produktų panaudojimas ne toje pačioje priemonėje būtų nepagrįstas ekonomiškai.

2006 m. rugsėjo 21 d. buvo pateiktas reikšmingas Akcizų įstatymo 35 str. papildymo įstatymo projektas,¹⁰⁴ numatęs atleidimą nuo apmokestinimo akcizu dyzeliniams degalams, sunaudojamiems viešajam keleiviniam transportui. Kaip buvo nurodyta aiškinamajame rašte,¹⁰⁵ tokia lengvata būtų naudinga ne tik vežėjams, teikiančiams vietinio viešojo transporto paslaugas, bet ir keleiviams, todėl būtų socialiai teisingas. Be to, toks sprendimas būtų naudingas skatinant visuomenę daugiau naudotis viešuoju transportu tam, kad būtų sumažinta aplinkos tarša, kuri šiuo metu Bendrijoje yra vienas iš prioritetinių klausimų.

ES mastu atleidimo nuo akcizų mokesčio reglamentavimas šiek tiek skiriasi: yra nustatyti atvejai, kada ši lengvata taikoma besąlygiškai bei kada valstybės narės gali individualiai nuspręsti, ar toks atleidimas yra reikalingas. Taigi Akcizų įstatymo 41 str. 1 d. 1-2 p. yra ekvivalentūs direktyvos 2003/96/EB 14 str. 1 d. b ir c punktams. Tačiau c punktas siauriau apibrėžia mokesčių objektą, kuriam taikoma ši lengvata, ir nustato, jog atleidžiamas tik tokie energetiniai produktai, naudojami kaip orlaivių degalai, kurie pagal Kombinuotą nomenklatūrą priskiriami reaktyviniams degalams. Tuo tarpu Akcizų įstatymo minėto straipsnio 1 p. įgyvendinti 2002 m. gegužės 30 d. priimtas LRV nutarimas dėl atsargų laivams ir orlaiviams bei degalų, skirtų naudoti orlaivių gamybai,

¹⁰⁴ 2006 m. rugsėjo 21 d. pateiktas Akcizų įstatymo 35 str. papildymo įstatymo projektas XP-1677

¹⁰⁵ 2006 m. rugsėjo 21 d. pateiktas aiškinamasis raštas Nr. XP-1677 dėl Akcizų įstatymo 35 str. papildymo įstatymo projekto

remontui, bandymams, eksploatavimui ir aptarnavimui, tiekimo taisyklių patvirtinimo¹⁰⁶ lengvatą taiko ne tik šio tipo degalams, bet ir aviaciniam benzinui bei benzino tipo reaktyviniams degalams. Lietuva pasinaudojo direktyvos 2003/96/EB 15 str. suteikiama galimybe atleisti nuo apmokestinimo f ir k punktuose įtvirtintais atvejais, kurių taikymas taip pat įtrauktas į jau aptartus Akcizų įstatymo 41 str. 1 d. 1-2 p. Šio įstatymo 41 str. 1 d. 4 p. atitinka direktyvos 2003/96/EB 14 str. 1 d. a punktą, su išlyga dėl elektros energijos kaip priemonės rezultatui gauti, bei 15 str. c punktą, kuriuo apibrėžiama viena iš gamybos formų.

Atkreiptinas dėmesys, jog nors šios direktyvos 8 str. įtvirtina daug mažesnius akcizo tarifus energetiniams produktams, naudojamiems nurodytose srityse, 15 str. 3 d. valstybėms narėms leidžia apskritai šiuos tarifus, taikomus 8 str. 2 d. a punkto atvejais, sumažinti iki nulio. Lietuvoje tokia lengvata galima pasinaudoti pagal Akcizų įstatymo 35 str. 3 d., tačiau jos taikymas nėra absoliutus: kalbama tik apie žemės ūkį bei žuvininkystę; be to, susiaurinamas mokesčio objektų ratas: vietoj šioje direktyvoje bendrai nurodytų energetinių produktų ir elektros energijos, čia paliekamas tik dyzelinas.

4.3.1. Bioenergetiniai produktai

Bioenergetinių produktų kūrimu siekiama spręsti vieną iš didžiausių susirūpinimą keliančių problemų šiais laikais, susijusių su aplinkos apsauga, ir mažinti jai daromą neigiamą poveikį. Galima išskirti du pagrindinius poveikio aplinkai aspektus:

- a) neatsinaujinančių gamtos išteklių naudojimas;
- b) aplinkos teršimas, sukeliantis neatitaisomų pasekmių.

Vieną iš svarbiausių energetinių išteklių, naftą, pasaulis naudoja itin dideliais kiekiais, apie 85 mln. barelių per dieną, ir manoma, kad jos užteks labai ribotą laiką, galbūt iki 2030 m.¹⁰⁷ Naftos populiarumą lėmė tai, kad šis išteklius lengvai pritaikomas pačiose įvairiausiose vartojimo srityse, pvz., pradedant nuo degalų transporto priemonėms, baigiant žemės ūkyje, kur neapsieinama be trąšų ar pesticidų, o gamybos procesuose jos pagrindu išgaunama energija, kuriami vaistai, kiti chemijos pramonėje gaminami produktai. Be to, naftos ištekliais lengviau galima pakeisti kitus energetinius produktus, o norint priešingo rezultato susiduriama su sudėtingesniais technologiniais sprendimais, paprastai nepalankiais ekonomiškai.

¹⁰⁶ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 30 d. nutarimas Nr. 792 dėl Atsargų laivams ir orlaiviams bei degalų, skirtų naudoti orlaivių gamybai, remontui, bandymams, eksploatavimui ir aptarnavimui, tiekimo taisyklių patvirtinimo (su pakeitimais). Valstybės žinios, 2002, Nr. 55-2197

¹⁰⁷ Alfa.lt. *Mokslininkai: nafta gali baigtis greičiau, nei manyta (audio) [interaktyvus]*. 2007-06-15 [žiūrėta 2008-02-20]. Prieiga per internetą: <<http://www.alfa.lt/straipsnis/140565>>.

Dėl energetinių produktų vartojimo aplinka teršiama proceso metu išskiriamais sunkiaisiais metalais, įvairiomis toksinėmis medžiagomis, o anglies dioksidas yra vienas pagrindinių faktorių, darančių įtaką atmosferos „šiltnamio“ efektui.

Taigi energetinių produktų apmokestinimas akcizu yra vienas būdų, skirtų aptartoms problemoms spręsti. Palyginus akcizų tarifus,¹⁰⁸ galima padaryti išvadą, jog didžiausia mokesčio našta tenka degalų atžvilgiu, nepaisant to, ar produktas tiesiogiai yra skirtas naudoti kaip tokius, ar ne. Tai logiška, kadangi transporto priemonių skaičius pasaulyje ne mažėja, o sparčiai auga, atitinkamai išauga šių produktų paklausa, o rinkos dėsniai lemia, jog didesnė paklausa savaime reiškia pasiūlos akumuliaciją ir didesnę resursų naudojimą. Natūralu, kad tokiu atveju aplinkos tarša taip pat yra didesnė. Taigi akcizai yra fiskalinė priemonė, reguliuojanti ne vien Bendrijos vidaus rinką; galima teigti, ja reguliuojami ir visuomenės poreikiai. Didindama akcizą energetiniams produktams, Bendrija tarsi laikosi prevencinės politikos, nes kuo didesnė mokesčių našta, tuo vartotojams tampa nepatrauklu rinktis tokią prekę. Nors mokesčių sumoka energetinių produktų tiekėjai ar importuotojai, kaip asmenys, išleidžiantis prekę vartojimui, galutinis vartotojas vis tiek netiesiogiai prie to prisideda sumokėdamas atitinkamą kainą, kadangi verslo subjektui ekonomiškai būtų nenaudinga didesnę dalį pajamų, išleistų vien mokesčiams, nesusigražinti didesnių kainų rinkoje pagalba. Žinoma, tai nėra taisyklė, galiojanti visais atvejais, nes egzistuoja ir kiti veiksniai.

Kadangi vien ribojimais, nesant kitų produktų pasirinkimo, problemos išspręsti negalima, būtinas reglamentavimas, kuris skatintų ieškoti alternatyvų, pakeičiančių energetinius išteklius. Energetinių šaltinių įvairinimas yra ir vienas iš ES tikslų, nurodytų Žaliojoje knygoje.¹⁰⁹ 2003 m. priimta direktyva 2003/30/EB, skatinanti biodegalų ir kitų degalų, pagamintų iš atsinaujinančių energijos šaltinių, vartojimą,¹¹⁰ nustato, jog valstybės narės turi užtikrinti bent minimalų tokių degalų tiekimą rinkai. Šios direktyvos 3 str. 1 d. nurodo du pereinamuosius etapus, kurių metu palaipsniui turi būti didinami biodegalų kiekio rodikliai:

- a) iki 2005 m. gruodžio 31 d. jie turėjo sudaryti bent 2 proc. visų rinkoje parduodamų degalų, skirtų transporto priemonėms;
- b) iki 2010 m. gruodžio 31 d. šis rodiklis turi siekti 5,75 proc.

¹⁰⁸ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. Valstybės žinios, 2004, Nr. 26-802

¹⁰⁹ Europos Komisijos Žalioji knyga. *A European Strategy for Sustainable, Competitive and Secure Energy*. COM(2006) 105 final, [interaktyvus]. 2006, [žiūrėta 2008-02-22], p. 4. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/energy/green-paper-energy/index_en.htm>.

¹¹⁰ 2003 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2003/30/EB dėl skatinimo naudoti biokurą ir kitą atsinaujinančių kurą transporte. OL, 2003 L 123, p. 42–46

Lietuvai įgyvendinant šią direktyvą, buvo padaryti atitinkami pakeitimai biokuro, biodegalų ir bioalyvų įstatyme,¹¹¹ jo 8 str. 3 d. nurodant įpareigojimą parengti pakeitimams būtinas priemones. Tokiomis priemonėmis galima laikyti specialių taisyklių, reglamentuojančių energetinių produktų kokybę, priėmimą ir tam tikrų finansinių aspektų, tokių, kaip lengvatos akcizams, reglamentavimą. Minėtose taisyklėse¹¹² apibrėžiami šių produktų kokybės reikalavimai, be to, 15-16 p. nurodoma, jog benzina ir dyzeliną būtina maišyti su biologinės kilmės priedais. Taigi taip sukuriama kelias biologinių produktų kūrimui ir jų tiekimui į rinką, kadangi yra sudėtinė dalis degalų, be kurių šie negali būti naudojami.

Pagrindinius akcizų mokesčio lengvatos klausimus nustato Akcizų įstatymo 38 str. Šio straipsnio nuostatos yra taikomos, jeigu atitinkamos nurodytos sąlygos:

- 1) energetinių produktų sudėtyje yra biologinės kilmės medžiagų, t.y. tokių medžiagų, kurios Kombinuotos nomenklatūros skiriamos į:
 - a) sojų, riešutų, alyvuogių, palmių, saulėgražų, dygminių arba vilnamedžių, kokosų, palmių branduolių arba atalių aliejų;
 - b) riebalų emulsiklius, aminių ir kiti mišinius;
 - c) denatūruotą etilo alkoholį ir kitus denatūruotus spiritus bei metilo alkoholį;
 - d) produktus, kurių sudėtį sudaro biomasė, t.y. produktus ir atliekas ar jų biologiškai skaidomas dalis, pagamintus žemės, miškų ūkio ir kitose susijusiose pramonės šakose, taip pat pramoninių ir buitinių atliekų biologiškai skaidomas dalis. Kitaip tariant, biomasė yra atsinaujinančios energijos šaltinis, apimantis medieną, žemės ūkio kultūras, gyvulininkystės, maisto pramonės organines atliekas, nutekamųjų vandenių dumble susikaupusias organines medžiagas, etc. Į tokių produktų sąrašą įtraukiama taip pat malkinė mediena bei medžio anglis.

Jeigu biologinės kilmės medžiagų pagrindu pagamintuose energetiniuose produktuose yra vandens, tai neturi reikšmės apmokestinimo lengvatai taikyti. Terminu „vanduo“ turima omeny kelias jo rūšis:¹¹³ Vanduo, įskaitant gamtinius arba dirbtinius mineralinius, ir gazuotieji vandenys, į kuriuos nepridėta cukraus ar kitų saldiklių bei aromatinių medžiagų; ledas ir sniegas; distiliuotas vanduo, vanduo, skirtas laidumui matuoti, taip pat panašaus švarumo vanduo.

¹¹¹ Lietuvos Respublikos biokuro, biodegalų ir bioalyvų įstatymas. Valstybės žinios, 2004, Nr. 28-870

¹¹² Cit. op. 90

¹¹³ 2007 m. spalio 31 d. Europos Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1214/2007, iš dalies keičiantis Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo I priedą. OL, 2007 L 286, p. 1-894

- 2) Energetiniai produktai turi būti tam tikrų savybių, kad atitiktų Biokuro, biodegalų ir bioalyvų įstatymo reikalavimus biokurui. Pagal šį įstatymą, biokuras – tai „iš biomasės pagaminti degūs dujiniai, skystieji ir kietieji produktai, naudojami energijai gaminti.“¹¹⁴
- 3) Asmuo turi turėti specialų leidimą apmokestinti sumažintais akcizais biologinės kilmės energetinius produktus. Tik jį turintis asmuo gali pasinaudoti šia akcizo lengvata ir tik tų produktų atžvilgiu, kuriems leidimas yra išduotas. Pagal Leidimo biologinės kilmės energetinius produktus apmokestinti sumažintais akcizais išdavimo taisyklių 5 p.,¹¹⁵ leidimas išduodamas tik dviem atvejais:
 - a) kai asmuo turi įsigijęs energetinių produktų, kurių akcizas jau buvo sumokėtas, ir nori šiuos produktus sumaišyti su biologinės kilmės medžiagomis ir apie tokį ketinimą informavo VMI ne vėliau kaip prieš tris dienas. Pagal taisyklių¹¹⁶ 3 p., informuoti reikia ne tik prieš maišant, bet ir prieš atliekant kitas operacijas – naudojant ar perdirbant;
 - b) kai asmuo nori biologinės kilmės medžiagas sunaudoti kaip variklių degalus ar šildymui skirtą kurą, neperdirbant šių medžiagų ir jų nemaišant su kitais energetiniais produktais.

Tokio leidimo neįsigijus, iškiltų bendra pareiga sumokėti akcizo mokestį už naujų energetinių mišinių pagaminimą arba produktų panaudojimą antru atveju nurodytais tikslais (pritaikant Akcizų įstatymo 2 str. 3 d. bei 40 str.). Tačiau jo reikia ne visais atvejais: teisę atlikti aukščiau minėtus veiksmus sandėlių, kuriems taikomas laikino atidėjimo režimas, savininkams suteikia leidimas, kuriame ji gali būti nurodyta, steigti sandėlį; registruotam prekybininkui – pažymėjimas, o pagal įsakymo dėl leidimo išdavimo 2.2.4. p.,¹¹⁷ - taip pat neregistruotam prekybininkui (arba jeigu nebuvo taikytas laikino atidėjimo režimas) – kitų ES valstybių narių išduotas leidimas pagal daugiametę programą arba prekės gabenimo dokumentai, nurodantys biologinės kilmės medžiagos dalį.

¹¹⁴ Cit. op. 110

¹¹⁵ Leidimo biologinės kilmės energetinius produktus apmokestinti sumažintais akcizais išdavimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. kovo 22 d. įsakymu Nr. VA-30 (Valstybės žinios, 2006, Nr. 36-1307)

¹¹⁶ Vietos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos informavimo apie akcizais apmokestinamų prekių, už kurias akcizai sumokėti, maišymą (naudojimą, perdirbimą), taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 29 d. įsakymu Nr. VA-79 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 75-2615)

¹¹⁷ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. kovo 22 d. įsakymas Nr. VA-30 dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 29 d. įsakymo Nr. VA-75 „Dėl leidimo gaminti energetinius produktus, turinčius biologinės kilmės priemaišų, išdavimo“ pakeitimo. Valstybės žinios, 2006, Nr. 36-1307

Ivykdžius visas sąlygas, apmokestinama pagal Akcizų įstatymo konkrečioms energetiniams produktams nustatytus tarifus, priklausomai nuo to, iš ko susideda biokuras. Šis tarifas yra sumažinamas atitinkamai ta dalimi, kurią energetiniame produkte sudaro biologinės kilmės medžiaga.

Viena iš biokuro rūšių – bio-ETBE – yra gaminama susintetinant biologinės kilmės medžiagą, bioetanolį. Pagal Biokuro, biodegalų ir bioalyvų įstatymo 3 str. 2 d. 6 p., šio priedo mišinyje turi būti bent 47 proc. viso energetinio produkto tūrio, kad šis galėtų būti laikomas biokuru. Bioetanolis gaminamas iš atsinaujinančių gamtinių žaliavų, yra viena iš alternatyvų, pakeičiančių tradicinius energetinius produktus. Tačiau įstatymų leidėjas prioritetą teikia perdirbtam jo variantui bio-ETBE, ką galima nuspręsti iš Akcizų įstatymo 25 str. 1 d. 8 p., numatančio akcizų lengvatą dehidratuotam etilo alkoholiui, jeigu jis skirtas būtent šio priedo gamybai. Kaip išaiškina nuomonės dėl direktyvos 98/70/EB projekte,¹¹⁸ maišant gryną etanolį su degalais, į aplinką išskiriama daugiau taršių garų. Tuo tarpu pridėjus bio-ETBE aplinka teršiama yra mažiau.

Tam, kad jį gaminant būtų galima pasinaudoti akcizų lengvata ir taip išvengti apmokestinimo, reikia vykdyti teisės aktų nustatytus reikalavimus, pirmiausia, turėti atitinkamą leidimą įsigyti dehidratuotą etilo alkoholį.

Pagal leidimų įsigijimo taisyklių¹¹⁹ 3 p., tik turint tokį leidimą galima įsigyti minėtą produktą nemokant akcizų. Pagal tų pačių taisyklių 6 p., pateikti prašymą gali akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas, jeigu jo sandėlyje laikomas šis produktas, bei bet kurie kiti asmenys, norintys jo įsigyti iš ES ar trečiųjų valstybių. Dehidratuotas etilo alkoholis turi būti skirtas bio-ETBE gamybai, todėl pateikiant prašymą būtina pridėti specialius techninius dokumentus, kurie įrodytų tokius ketinimus. Leidimo išdavimo tvarka neatsiejama nuo lengvatos taikymo tvarkos aprašo,¹²⁰ kadangi net ir turint leidimą, apmokestinimas akcizu nebus taikomas, jeigu produktas skirtas asmeniui, kuris vykdo ar

¹¹⁸ Europos Parlamento Pramonės, mokslinių tyrimų ir energetikos komiteto nuomonės projektas dėl pasiūlymo dėl Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvą 98/70/EB dėl benzino, dyzelinių degalų (dyzelino) ir gazolių kokybės rodiklių ir šiltnamio efektą sukeliančių dujų, išmetamų kelių transporto priemonėms naudojant degalus, stebėsenos ir mažinimo mechanizmo nustatymo ir iš dalies keičiančios Tarybos direktyvą 1999/32/EB dėl vidaus vandens kelių laivų kuro kokybės rodiklių bei panaikinančios Direktyvą 93/12/EE [interaktyvus]. 2007, Nr. 2007/0019(COD), [žiūrėta 2008-02-18], p. 1-8. Prieiga per internetą: <http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2004_2009/documents/pa/672/672743/672743lt.pdf>.

¹¹⁹ Bioetiltretbutileterio gamybai skirto akcizais neapmokestinamo dehidratuoto etilo alkoholio įsigijimo (panaudojimo) leidimų išdavimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. vasario 21 d. įsakymu Nr. VA-18 (Valstybės žinios, 2006, Nr. 25-862)

¹²⁰ Akcizų lengvatų dehidratuotam etilo alkoholiui, skirtam bioetiltretbutileterio gamybai Lietuvos Respublikos biokuro, biodegalų ir bioalyvų įstatymo nustatyta tvarka, taikymo tvarkos aprašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2006 m. vasario 6 d. įsakymu Nr. 1K-046 (Valstybės žinios, 2006, Nr. 16-569)

ketina vykdyti bio-ETBE gamybą. Pagal šio aprašo 6 p., gamybą galima vykdyti tik akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje. Jeigu į Lietuvą bio-ETBE įvežamas ar importuojamas jau kaip galutinis produktas, akcizų lengvata jo sudėtyje esančiam dehidratuotam etilo alkoholiui taikoma tiesiogiai.

Taigi sąlyginai galima teigti, kad akcizai tradiciniams energetiniams produktams nėra skirti vien valstybės biudžetui didinti ir bendrai vidaus rinkai stiprinti vienodinant mokesčius visose valstybėse narėse. Nors šis aspektas yra neabejotinai svarbus įgyvendinant Bendrijos tikslus ir reguliuojant rinkos konkurencingumą, ypač svarbų vaidmenį akcizas atlieka tapdamas netiesiogine priemone aplinkos apsaugos politikoje. Čia susiejami trys dalykai: senkančių gamtos išteklių problema, skatinanti ieškoti alternatyvių šaltinių, ypač tam panaudojant atsinaujinančius išteklius; didelis koncentracijos kiekis aplinkoje medžiagų, sukeliančių klimato kaitą, kas taip pat nukreipia dėmesį į mažiau taršių šaltinių paiešką; akcizas, kurį naudojant (apmokestinant vienus produktus, o kitus atleidžiant nuo mokesčio, nustatant diferencijuotą tarifą) bent iš dalies reguliuojamos šios dvi problemos.

4.4. Akcizas elektros energijai

Nors elektra yra viena iš energijos formų, kuri taip pat gali būti gaunama panaudojant energetinius produktus, taigi egzistuoja glaudus ryšys tarp šių objektų, be to, Kombinuotos nomenklatūros priskiriama prie energetinių produktų kategorijos, ji apmokestinama atskirai, suteikiant jai produkto, kaip tokio, formą.

ES elektros energiją į akcizais apmokestinamų objektų sąrašą įtraukė tik 2003 m. priėmusi direktyvą 2003/96/EB dėl energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūros, nusprendus, jog tai yra būtina užtikrinti tinkamą vidaus rinkos funkcionavimą, be to, kaip teigiama šios direktyvos preambulėje, „tam tikrais atvejais, elektros energijos apmokestinimas yra viena iš priemonių, tinkamų siekiant Kioto protokolo tikslų“.¹²¹ Kaip jau buvo minėta anksčiau, viena iš ES politikos kryptių yra aplinkos apsauga, įskaitant klimato kaitą, kuriai didelę įtaką daro gamybiniai procesai, veikiantys elektros energijos pagrindu ar ją gaminantys. Lietuvoje ji buvo apmokestinama akcizu nuo pirmos Akcizų įstatymo redakcijos 1994 m.,¹²² vėliau įtvirtinant išimtį dėl elektros energijos, pagamintos iš biologinės kilmės kuro,¹²³ nuo 2001 m. buvo išbraukta iš įstatymo objektų,¹²⁴ bet po

¹²¹ Cit. op. 3

¹²² Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. *Vedomosti Litovskoi Respubliki*, 1994, Nr. 9-110

¹²³ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 3 ir 6 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 64-1941

įstojimo į ES vėl jo reglamentuojama.¹²⁵ Vis dėlto akcizas nebus mokamas iki 2010 m. sausio 1 d., kol nesibaigs Lietuvai suteiktas pereinamasis laikotarpis, nustatytas direktyvos 2004/74/EB priedo 2 str.

Taigi direktyva 2003/96/EB apibrėžia minimalius apmokestinimo lygius, 4 str. 1 d. įpareigodama valstybes nares jų laikytis, atsižvelgiant į 10 str. 1 d. nuostatą dėl tarifų. ES leidžia juos diferencijuoti pagal tai, ar elektros energija yra naudojama verslo tikslais, ar ne: pirmuoju atveju minimalus tarifas siekia 0,5 euro už MWh, o antruoju – 1 eurą už MWh. Lietuva šia teise pasinaudojo Akcizų įstatymo 45 str. nustatydamas atitinkamai 3,5 lito bei 1,8 lito už MWh tarifus. Tai, jog elektros energija yra naudojama verslo tikslais, patvirtina asmeniui, ją įsigyjančiam, išduotas leidimas.

Pagal direktyvos 2003/96/EB 21 str. 5 d., akcizą už elektros energiją moka jos paskirstytojas, arba įmonė, ją gaminanti savo reikmėms, perskirstytojas bei įmonė, kuriai pristatomas produktas, jeigu ji įsikūrusi kitoje valstybėje narėje, nei yra produkto tiekėjas. Akcizų įstatymo 44 str. taip pat apibrėžia tris grupes mokėtojų: tai tiekėjas (visuomeninis arba nepriklausomas), importuotojas arba kiti asmenys, gavę produktą iš kitos valstybės narės. Pirmuoju atveju apmokestinama perdavus produktą asmenims, nesantiems tiekėjais, arba jį suvartojus savo reikmėms, antruoju – importavus energiją, o trečiuoju – gavus iš kitos valstybės narės.

Atleidimo nuo šio mokesčio atvejais, įtvirtinti Akcizų įstatymo 46 str., yra suderinti su direktyvos 14 str. 1 d. a punktu, įpareigojančiu valstybes nares atleisti nuo akcizo elektros energiją, naudojamą elektros energijai gaminti ar gamybai išlaikyti. Analogiškai Akcizų įstatymui yra direktyvos 2003/96/EB 15 str. 1 d. b punktas, leidžiantis valstybėms narėms suteikti lengvatą tuo atveju, jei elektros energija pagaminta naudojant atsinaujinančius gamtos išteklius, ir h punktas, kai energija tiekama namų ūkiams (ką galima laikyti tiekimu gyventojams) arba labdaros organizacijoms (viešieji juridiniai asmenys). Minėto b punkto nuostata taip pat atspindi Bendrijos tikslus dėl aplinkos apsaugos priemonių įgyvendinimo, įskaitant tikslą saugoti ribotus gamtos išteklius skatinant naudoti alternatyvius energijos gavimo būdus. Tačiau Akcizų įstatymo 46 str. 1 d. 4 p. reglamentuojamam atvejui, kai energija naudojama cheminiuose, metalurginiuose ar elektrolitiniuose procesuose, taip pat kai ji sudaro daugiau nei pusę gaminamo produkto kainos, direktyvos 2003/96/EB nuostatos nėra taikomos, kaip tai nurodyta jos 2 str. 4 d. Šiuo atveju asmenys, norėdami pasinaudoti lengvata, turi turėti specialius leidimus. Galima teigti, jog taip įgyvendinama valstybės politika palengvinti mokesčių

¹²⁴ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. Valstybės žinios, 2001, Nr. 98-3482

¹²⁵ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. Valstybės žinios, 2004, Nr. 26-802

naštą tam tikriems valstybės ūkio sektoriams, efektyviai sunaudojantiems daug elektros energijos produkcijai pagaminti ir todėl reikalingi dotacijų.

Kadangi šio mokesčio objekto apmokestinimui nustatytas pereinamasis laikotarpis, per kurį Lietuva turi pasiruošti įgyvendinti direktyvos nuostatas, dar ne iki galo yra paruošta poįstatyminė teisinė bazė, pvz., nuostatos dėl mokesčių administratoriaus išduodamų leidimų tvarkos. Be to, priešingai nei anksčiau aptartų produktų atveju, elektros energijai netaikomos bendrosios Akcizų įstatymo nuostatos, išskyrus nuostatas dėl akcizų grąžinimo, kontrolės ir atsakomybės.

Kai kuriose valstybėse narėse teisės aktų harmonizavimas šiuo klausimu šiek tiek skyrėsi. Pvz., Lenkijoje su direktyvos reikalavimais buvo suderinti tik tarifai, taikytini elektros energijai, tačiau pati apmokestinimo sistema, kalbant konkrečiai, - (per)paskirstytojo prievolė mokėti mokesťį – nebuvo įtvirtinta, paliekant galioti kitą subjektą – gamintoją. Lenkija dėl tokio išipareigojimo nevykdymo Europos Komisijos buvo įspėta 2007 m. kovą.¹²⁶

Ispanijos Karalystėje šio mokesčio harmonizavimas nėra vientisas: Akcizų įstatymo¹²⁷ 64.6 str. atskirai įtvirtina tam tikras nuostatas, susijusias su akcizų elektros energijai reguliavimu tarp Bendrijos teritorijos ir kitos, turinčios vidaus teritorijos statusą.¹²⁸

4.5. Akcizas akmens anglims, koksui ir lignitui

Akmens anglis, koksas ir lignitas Kombinuotos nomenklatūros yra klasifikuojami tame pačiame skirsnyje kaip ir kiti energetiniai produktai. Akcizų įstatymo 2 str. 1 d., kurioje apibrėžti akcizų objektai, šių produktų atskirai nurodyta nėra, o įstatymo I priedo 1 p. juos įvardija kaip energetinius, be to, taip nurodyta yra ir direktyvos 2003/96/EB 2 str. 1 d. b punkte. Nepaisant to, jų apmokestinimas įstatyme nėra inkorporuotas kartu su energetiniais produktais, bet reglamentuojamas atskirai, kaip ir elektros energijos atveju. Tokia pati situacija yra ir dėl bendrųjų Akcizų įstatymo nuostatų. Tačiau pereinamasis laikotarpis nuostatų taikymui buvo nustatytas tik iki 2007 m. sausio 1 d.¹²⁹ Apskritai šių produktų apmokestinimo klausimai reglamentuojami labai panašiai: mokesčio mokėtojas

¹²⁶ Europos Komisijos pranešimas spaudai dėl kreipimosi į Europos Teisingumo Teismą dėl Lenkijos [interaktyvus]. 2007-07-23, nuorodos Nr. IP/07/1153 [žiūrėta 2008-02-28]. Prieiga per internetą: <<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/07/1153&type=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>>.

¹²⁷ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. BOE 312/1992

¹²⁸ Centro de Estudios Financieros. In (OLD) *Tema 21. Los impuestos especiales* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008-02-28]. Prieiga per internetą: <<http://www.fiscal-impuestos.com/algunos-impuestos-especiales-en-particular.html>>.

¹²⁹ Cit. op. 88

taip pat yra tiekėjas, importuotojas arba kiti asmenys (naudotojai), įsigiję produktų iš kitos valstybės narės. Direktyvos 2003/96/EB 21 str. 5 d. kaip pagrindinį mokėtoją nustato nustatyta tvarka įregistruotas įmonės, tiekiančias produktus, be to, tokius leidimus išduodanti institucija „gali leisti gamintojui, pardavėjui, importuotojui ar finansiniam atstovui pavaduoti registruotą įmonę vykdant jai uždėtus finansinius įsipareigojimus“. Prievolė mokėti akcizą atsiranda bet koku būdu perdavus, importavus ar iš kitos valstybės narės gavus šių produktų su sąlyga, kad subjektas nėra tas pats asmuo, kaip ir mokesčio mokėtojas, nebent produktai suvartojami savoms tiekėjo reikmėms. Taigi tokia prievolė neatsiranda, jeigu asmuo yra įregistruotas tiekėjas, tačiau reikalaujama, kad jis turėtų atitinkamos formos leidimą, atsižvelgiant į Su akcizų lengvatomis susijusių akmens anglių, kokso, lignito tiekimo ir naudojimo informavimo taisyklių¹³⁰ 3 p. Jeigu šių produktų įsigyja kitas asmuo, prievolė mokėti mokesť atsiranda pagal Akcizų įstatymo 49 str. 1 d. 1 p. ir taikomas 26 litų už akmens angles toną arba 31 lito už kokso ar lignito toną akcizo tarifas.

Kaip ir elektros energijos atveju, atsižvelgiant į direktyvos 2003/96/EB C priedo nuostatas, akcizų tarifas diferencijuojamas pagal tai, ar produktas yra skirtas verslui ar ne. Todėl šių produktų įsigijus verslo tikslais, taikomas 0,15 euro už gigadžaulį, o ne verslo tikslas, - 0,3 euro už gigadžaulį tarifas. Direktyva 2003/96/EB nustato tą patį tarifą tiek angliai, tiek koksui ir lignitui. Pastarasis apskritai lentelėje atskirai nėra įtvirtintas, nes jis patenka į anglių grupę (pagal Kombinuotą nomenklatūrą priskiriamas rusvosioms anglims). Atsižvelgiant į Akcizų įstatymo 52 str. 2 d. ir 53 str. 2 d., verslo tikslais naudojamai akmens angliai taikomas 13 litų už toną, o koksui bei lignitui – 16 litų už toną tarifas. Taigi skiriasi ne tik apmokestinimo sistema, bet ir matavimo vienetas, tačiau tuo Bendrijos teisė nėra pažeidžiama, tik pagal direktyvos 25 str. 2 d. reikalaujama pranešti, kaip yra išreiškiamas apmokestinimo lygis. Tam, kad galėtų pasinaudoti šia mokesčio lengvata, asmenys turi būti registruoti naudotojai ir turėti atitinkamos formos leidimą, reglamentuojamą minėtų taisyklių 4 p.¹³¹

Pagal direktyvos 2003/96/EB 15 str. 1 d. h punktą, leidžiama atleisti nuo apmokestinimo, o Akcizų įstatymo 51 str. toks atleidimas įtvirtintas, jei vienas iš mokesčio objektų, akmens anglis, tiekiamos gyventojams.

¹³⁰ Su akcizų lengvatomis susijusių akmens anglių, kokso, lignito tiekimo ir naudojimo informavimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. gruodžio 4 d. įsakymu Nr. VA-90 (Valstybės žinios, 2006, Nr. 135-5132)

¹³¹ Cit. op. 88

5. IŠVADOS

- 1) Akcizų mokesčio derinimas ES yra viena iš priemonių įgyvendinant bendros vidaus rinkos politikos tikslus. Susidurdamos su šiuo netiesioginiu skirtingai reglamentuojamu mokesčiu, valstybės narės gali patirti papildomų sąnaudų, kliūčių vykdyti prekybą, o tai turėtų neigiamą ekonominį poveikį bendrai rinkai, kurios pagrindas yra laisvas prekių judėjimas ir efektyvi konkurencija. Akcizų harmonizavimas neatsiejamas ir nuo nediskriminavimo principo, nes užkerta kelią valstybėms narėms taikyti nacionaliniam subjektui palankesnę apmokestinimą. Vis dėlto ES negali užtikrinti absoliutaus mokesčio suderinamumo visoje Bendrijos teritorijoje, atsižvelgiant į tai, jog skiriasi Bendrijos muitų teritorija.
- 2) Akcizai ES harmonizuojami priimant direktyvas, kurios nėra tiesioginio taikymo aktas, todėl valstybėms narėms suteikiama galimybė pačioms nuspręsti, kokiū būdu jas įgyvendinti, nenukrypstant nuo nustatytų reikalavimų. Be to, direktyvose tam tikrų klausimų atžvilgiu valstybėms narėms leidžiama spręsti dėl reglamentavimo apskritai. Sąlyginai laisvo pobūdžio harmonizavimą pabrėžia tik minimalių tarifų nustatymas bei teisė valstybėms narėms akcizais apmokestinti ir kitus objektus, jei tai netrukdo laisvam prekių judėjimui.
- 3) Nepaisant to, kad bendra rinka reikalauja suderinto akcizo, ES įtvirtina lengvatinę sistemą tam tikroms valstybėms narėms. Tačiau tai pateisinama ekonominiais sunkumais, kurių neišvengiamai patirtų kai kurios valstybės narės, besąlygiškai įgyvendinusios ES teisės aktų nustatytus reikalavimus; kita vertus, tokie vienos ar kelių narių patirti sunkumai galėtų turėti įtakos ir bendrai rinkai. Atskirų alkoholinių produktų atžvilgiu taikomos lengvatos taip pat galioja tik konkrečioms valstybėms narėms, tokias lengvatas siejant su regioniniais, kultūriniais ar istoriniais ypatumais atitinkamame krašte.
- 4) Lietuvoje akcizų reglamentavimas suderintas su ES teisės aktų reikalavimais, jie gana tiksliai perkelti į nacionalinius teisės aktus, todėl didesnių taikymo problemų neiškyla, o neaiškumai sprendžiami vadovaujantis ETT jurisprudencija. Tačiau tam tikros nuostatos, kurių įgyvendinimą direktyvos paveda valstybių narių dispozicijai, Lietuvoje nėra taikomos. Skirtumų yra nagrinėjant tarifus: iš vienos pusės, tarifai, viršijantys ES nustatytus minimalius, bei apmokestinimas produktų (vyno), kurie ES nors ir priklauso objektų grupei, bet nėra apmokestinami, iš kitos pusės, vis dar egzistuoja mažesni nei reikalaujama tarifai, kol dar nesibaigė Lietuvai suteiktas pereinamasis laikotarpis.

- 5) Apdoroto tabako gaminiams taikomas akcizas reglamentuojamas griežčiausiai, nes ES nenustato iš esmės jokių mokesčio taikymo išimčių, taip pagrindžiant šių produktų kenksmingumą sveikatai ir įgyvendinant ne tik ES, bet ir visuomenės apskritai tikslus mažinti tabako suvartojimą. Statistiniai kontrabandos duomenys atskleidžia, kad didžiausi jos rodikliai pasiekiami būtent šių objektų atžvilgiu. Galimybė pigiau įsigyti tabako gaminių iškreipia rinkos sąlygas, be to, užkerta kelią apmokestinimo tikslui pasiekti. Lietuvoje pastebima kontrabandos rodiklių didėjimo didinant akcizų tarifus tendencija aiškinama kainų ir paklausos santykiu. Siekiant to išvengti, reikėtų užtikrinti efektyvią ES sienų kontrolę, griežtinti prekybą vidaus rinkoje, o prevenciją vykdyti ne reguliuojant rinką, o kitomis aktyviomis priemonėmis.
- 6) ES pastaruoju metu padidėjęs skiriamas dėmesys energetiniams produktams reikšmingas aplinkos apsaugai dėl nykstančių gamtos išteklių ir klimato kaitą lemiančių medžiagų išskyrimo. Ribojimų ir skatinimų sistema, įtvirtinta ES teisės aktuose, yra rinkos reguliavimo būdas. Lietuvos teisės aktuose lengvata neturėtų būti apibrėžiama tik vieno iš alternatyvių produktų atžvilgiu, o akcizais apmokestinimu keliamą aplinkos apsaugos tikslą įgyvendintų sąlygų, kurias turi atitikti produktas, nustatymas.

6. SANTRAUKA

AKCIZŲ REGLAMENTAVIMAS EUROPOS SĄJUNGOJE

Akcizas – vienkartinis netiesioginis mokestis, kuriuo apmokestinamos tam tikros teisės aktų nustatytos prekės, išleistos vartojimui. Siekiant sukurti efektyvią Bendrijos vidaus rinką, kur vyktų laisvas prekių judėjimas, o rinkos santykių neiškreiptų skirtingas valstybių narių taikomas apmokestinimas, būtina akcizų mokestį Bendrijoje harmonizuoti. Šis procesas vyko dviem kryptimis: reglamentuojant bendrą mokesčio taikymo tvarką bei atskirų mokesčio objektų struktūrą ir tarifus. Dideli tam tikrų objektų tarifų skirtumai valstybėse narėse yra viena iš priežasčių, skatinančių nelegalią prekybą. Kita vertus, net ir suderinus tarifus valstybėse narėse, kontrabanda neišnyksta, jei ekonominės sąlygos jose išlieka nevienodos. Vykdydama stojimo į Europos Sąjungą įsipareigojimus, Lietuva suderino nacionalinius teisės aktus su Bendrijos reikalavimais, o tam tikrus jos nustatytus tarifus turi pasiekti per pereinamąjį laikotarpį konkretaus akcizų objekto atžvilgiu. Akcizų reglamentavimas Europos Sąjungoje netiesiogiai padeda įgyvendinti ir kitus tikslus: skatinant alternatyvius produktus, riboti neatsinaujinančių gamtos išteklių vartojimą ir saugoti aplinką nuo taršą ir klimato kaitą sukeliančių medžiagų.

7. SUMMARY

THE REGULATION OF EXCISE DUTY IN THE EUROPEAN UNION

Excise duty is a one-off indirect tax levied on specific goods produced for consumption. Having as an aim the creation of effective single market of the European Community with free movement of goods and market relations undistorted by the differences in the taxation systems between the member states, it is necessary to harmonize the excise duty in the Community. This has been achieved by regulating general rules of the use of the excise tax and by setting structure and rates of certain taxable objects. One of the reasons that promote the illegal market is related to great differences in the rates of certain taxable objects in member states. On the other hand, smuggling does not come to an end having approximated tax rates if economic conditions still are not of equal base. Due to its legal commitments under the burden of the European Union, Lithuania has implemented Community law given the permission to reach the minimum excise rates in transition periods. The regulation of the excise duty in the European Union is the indirect way to implement other objectives too: by setting the system of exemptions from excise taxation regarding bio-alternatives, the European Union seeks to limit the use of natural resources and to preserve the environment from substances causing climate change and pollution.

8. LITERATŪROS SĄRAŠAS

Teisės aktai:

- 1) Council Directive 65/65/EEC of 26 January 1965 on the approximation of provisions laid down by Law, Regulation or Administrative Action relating to proprietary medicinal products (OL, 1965 L 22, p. 369-373);
- 2) 1992 m. kovo 23 d. Europos Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL, 1992 L 76, p. 1);
- 3) 1992 m. rugsėjo 19 d. Europos Komisijos reglamentas 2719/92/EEB dėl administracinio lydraščio gabenant akcizais apmokestinamus produktus pagal akcizų sustabdymo režimą (OL, 1992 L 276, p. 1);
- 4) 1992 m. spalio 19 d. Europos Tarybos direktyva 92/79/EEB dėl mokesčių už cigaretes derinimo (OL, 1992 L 316, p. 8);
- 5) 1992 m. spalio 31 d. Europos Tarybos direktyva 92/80/EB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui derinimo (OL, 1992 L 316, p. 10-11);
- 6) 1992 m. spalio 31 d. Europos Tarybos direktyva 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniam gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo (OL, 1992 L 316, p. 29-31);
- 7) 1992 m. spalio 31 d. Europos Tarybos direktyva Nr. 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus, struktūrų suderinimo (OL, 1992 L 316, p. 21);
- 8) 1992 m. gruodžio 18 d. Europos Komisijos reglamentas 3649/92/EEB dėl supaprastinto administracinio lydraščio, skirto Bendrijos viduje judantiems akcizu apmokestinamiems produktams, kurie išleisti vartojimui išsiuntimo valstybėje narėje (OL, 1992 L 369, p. 17-24);
- 9) 1993 m. lapkričio 22 d. Europos Komisijos reglamentas Nr. 3199/93 dėl visiško etilo alkoholio denatūravimo procedūrų tarpusavio pripažinimo atleidimo nuo akcizų tikslais (OL, 1993 L 288, p. 12);
- 10) 1995 m. gruodžio 6 d. Europos Tarybos direktyva 95/59/EB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui (OL, 1995 L 291, p. 40-45);
- 11) 1997 m. birželio 19 d. Europos Tarybos reglamentas 1103/97 dėl tam tikrų nuostatų, susijusių su euro įsivedimu (OL, 1997 L 162, p. 1-3);
- 12) Europos bendrijos steigimo sutartis (suvestinė redakcija) (OL, 1997 C 340, p. 212);

- 13) 2002 m. vasario 12 d. Europos Tarybos direktyva 2002/10/EB, keičianti direktyvas 92/79/EEB, 92/80/EEB ir 95/59/EB (OL, 2002 L 46, p. 26-28);
- 14) 2003 m. gegužės 17 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2003/30/EB dėl skatinimo naudoti biokurą ir kitą atsinaujinantį kurą transporte (OL, 2003 L 123, p. 42-46);
- 15) 2003 m. spalio 31 d. Europos Tarybos direktyva 2003/96/EB, pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą (OL, 2003 L 283, p. 51-70);
- 16) 2004 m. balandžio 30 d. Europos Tarybos direktyva 2004/74/EB, iš dalies pakeičianti direktyvos 2003/96/EB nuostatas dėl tam tikrų valstybių narių teisės prašyti laikinai atleisti nuo energetikos produktams ir elektros energijai nustatytų mokesčių ar sumažinti apmokestinimo lygį (OL, 2004 L 57, p. 87-99);
- 17) 2005 m. rugpjūčio 11 d. Europos Komisijos reglamentas Nr. 1309/2005, iš dalies keičiantis reglamentą Nr. 3199/93 dėl visiško etilo alkoholio denatūravimo procedūrų tarpusavio pripažinimo atleidimo nuo akcizų tikslais (OL, 2005 L 20, p. 12-15);
- 18) 2007 m. spalio 31 d. Europos Komisijos reglamentas (EB) Nr. 1214/2007, iš dalies keičiantis Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo I priedą (OL, 2007 L 286, p. 1-894);
- 19) Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 8, 9, 11, 21, 22, 23, 24, 28, 33, 34, 35 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas (Valstybės žinios, 2007, Nr. 132-5358);
- 20) Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 28 straipsnio pakeitimo įstatymas (Valstybės žinios, 2006, Nr. 137-5205);
- 21) Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Valstybės žinios, 2004, Nr. 26-802);
- 22) Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 25, 29, 30 ir 31 straipsnių pakeitimo įstatymas (Valstybės žinios, 2003, Nr. 112-4995);
- 23) Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 25, 31 ir 40 straipsnių pakeitimo įstatymas (Valstybės žinios, 2002, Nr. 123-5520);
- 24) Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Valstybės žinios, 2001, Nr. 98-3482);
- 25) Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 3 ir 6 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas (Valstybės žinios, 2000, Nr. 64-1941);
- 26) Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Valstybės žinios, 1999, Nr. 85-2514);
- 27) Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Vedomosti Litovskoi Respubliki, 1994, Nr. 9-110);

- 28) Lietuvos Respublikos energetikos įstatymas (Valstybės žinios, 2005, Nr. 142-5104);
- 29) Lietuvos Respublikos biokuro, biodegalų ir bioalyvų įstatymas (Valstybės žinios, 2004, Nr. 28-870);
- 30) Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE, 1992, Nr. 312)
- 31) Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 16 d. nutarimas Nr. 441 dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 4 d. nutarimo Nr. 821 „Dėl Akcizų įstatymo nuostatų įgyvendinimo“ pakeitimo (Valstybės žinios, 2004, Nr. 58-2051);
- 32) Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 m. balandžio 27 d. nutarimas Nr. 302 dėl akcizų (Valstybės žinios, 1994, Nr. 31-560);
- 33) Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 30 d. nutarimas Nr. 792 dėl Atsargų laivams ir orlaiviams bei degalų, skirtų naudoti orlaivių gamybai, remontui, bandymams, eksploatavimui ir aptarnavimui, tiekimo taisyklių patvirtinimo (su pakeitimais) (Valstybės žinios, 2002, Nr. 55-2197);
- 34) Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 902 dėl denatūruoto etilo alkoholio, kuriam netaikomi akcizai (Valstybės žinios, 2007, Nr. 60-2463);
- 35) Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 27 d. nutarimas Nr. 474 dėl etilo alkoholio, naudojamo sveikatinimo reikmėms, atleidimo nuo akcizų taisyklių patvirtinimo (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2266)
- 36) Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. vasario 7 d. nutarimas Nr. 145 dėl atleistų nuo akcizų dyzelinių degalų, skirtų naudoti žemės ūkyje, taip pat tvenkinių ir kitų vidaus vandenių žuvininkystėje, įsigijimo taisyklių patvirtinimo (Valstybės žinios, 2003, Nr. 14-544);
- 37) Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. kovo 2 d. įsakymas Nr. 1K-069 dėl teritorijų, kurios laikomos trečiosiomis teritorijomis, sąrašo patvirtinimo (Valstybės žinios, 2004, Nr. 35-1157);
- 38) Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. gegužės 15 d. įsakymas Nr. 135 dėl etilo alkoholio denatūravimo formulių sąrašo patvirtinimo (Valstybės žinios, 2002, Nr. 49-1906);
- 39) Lietuvos Respublikos finansų ministro 2006 m. sausio 13 d. įsakymas Nr. 1K-001 dėl Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugpjūčio 2 d. įsakymo Nr. 251 „Dėl etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų, skirtų acto gamybai, atleidimo nuo akcizų taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo (Valstybės žinios, 2006, Nr. 7-266);

- 40) Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. vasario 17 d. įsakymas Nr. 1K-038 dėl akcizų apskaičiavimo dokumentų (Valstybės žinios, 2003, Nr. 18-783);
- 41) Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2002 m. birželio 3 d. įsakymas Nr. 193 dėl kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, žymėjimo tvarkos ir kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, kontrolės tvarkos patvirtinimo (Valstybės žinios, 2002, Nr. 59-2405);
- 42) 1999 m. gruodžio 22 d. pateiktas aiškinamasis raštas Nr. P-2241A dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 6 straipsnio pakeitimo įstatymo
- 43) 2006 m. rugsėjo 21 d. pateiktas Akcizų įstatymo 35 str. papildymo įstatymo projektas XP-1677
- 44) 2006 m. rugsėjo 21 d. pateiktas aiškinamasis raštas Nr. XP-1677 dėl Akcizų įstatymo 35 str. papildymo įstatymo projekto
- 45) Akcizo už mažųjų alaus daryklų alų lengvatos taikymo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 529 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 69-2432);
- 46) Laidavimo (garantijos) už registruoto prekybininko prievolės dydžio apskaičiavimo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 27 d. nutarimu Nr. 478 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2270);
- 47) Apdoroto tabako, etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų ženklavimo specialiais ženklais – banderolėmis taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 9 d. nutarimu Nr. 408 (su pakeitimais) (Valstybės žinios, 2004, Nr. 56-1942);
- 48) Atsargų laivams ir orlaiviams bei degalų, skirtų naudoti orlaivių gamybai, remontui, bandymams, eksploatavimui ir aptarnavimui, tiekimo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 30 d. nutarimu Nr. 792 (su pakeitimais) (Valstybės žinios, 2002, Nr. 55-2197);
- 49) Populiariausių cigarečių kainų kategorijos nustatymo metodika, patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. kovo 22 d. įsakymu Nr. 1K-093 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 46-1536);
- 50) Kuro natūralios netekties laikinosios normos, patvirtintos Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2002 m. gegužės 16 d. įsakymu Nr. 171 (Valstybės žinios, 2002, Nr. 51-1964);
- 51) Apdoroto tabako natūralios netekties normos, patvirtintos Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro 2002 m. vasario 26 d. įsakymu Nr. 62 (Valstybės žinios, 2002, Nr. 22-846);

- 52) Etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų gamybos, išpilstymo, realizavimo ir transportavimo maksimaliai leistinų nuostolių normos, patvirtintos Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro 2000 m. sausio 25 d. įsakymu Nr. 22 (Valstybės žinios, 2000, Nr. 9-232);
- 53) Etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų, skirtų acto gamybai, atleidimo nuo akcizų tvarka, patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugpjūčio 2 d. įsakymu Nr. 251 (Valstybės žinios, 2002, Nr. 79-3368);
- 54) Lietuvos Respublikos higienos norma HN 53-1:2001 „Leidžiami vartoti maisto priedai. Leidžiamos vartoti kvapiosios medžiagos ir kvapiųjų medžiagų gamybos žaliavos“, patvirtinta Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 2001 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr. 682 (Valstybės žinios, 2002, Nr. 24-891);
- 55) Prekybos naftos produktais, biokuru, bioalyva ir kitais degiaisiais skystais produktais Lietuvos Respublikoje taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2001 m. balandžio 26 d. įsakymu Nr. 147 (Valstybės žinios, 2001, Nr. 37-1269);
- 56) Akcizų lengvatų dehidratuotam etilo alkoholiui, skirtam bioetiltretbutileterio gamybai Lietuvos Respublikos biokuro, biodegalų ir bioalyvų įstatymo nustatyta tvarka, taikymo tvarkos aprašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos finansų ministro 2006 m. vasario 6 d. įsakymu Nr. 1K-046 (Valstybės žinios, 2006, Nr. 16-569);
- 57) Lietuvos Respublikoje vartojamų naftos produktų, biodegalų ir skystojo kuro privalomieji kokybės rodikliai, patvirtinti Lietuvos Respublikos aplinkos ministro, Lietuvos Respublikos ūkio ministro, Lietuvos Respublikos susisiekimo ministro 2006 m. rugpjūčio 31 d. įsakymu Nr. D1-399/4-336/3-340 (Valstybės žinios, 2006, Nr. 95-3739);
- 58) Kuro apskaitos energijos gamybos šaltiniuose taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos ūkio ministro 2005 m. lapkričio 7 d. įsakymu Nr. 4-383 (Valstybės žinios, 2005, Nr. 134-4824);
- 59) Kombinuoto akcizo tarifo už cigaretes apskaičiavimo tvarka, patvirtinta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 11 d. įsakymu Nr. 280 (Valstybės žinios, 2002, Nr. 91-3906);
- 60) Atsargų laivams ir orlaiviams tiekimo taisyklės, patvirtintos Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2005 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr. 1B-852 (Valstybės žinios, 2006, Nr. 3-81);

- 61) Akcizais apmokestinamų prekių sandėlių registravimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 28 d. įsakymu Nr. VA-65 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 72-2509);
- 62) Prekybininkų įregistravimo registruotų prekybininkų sąrašė ir išregistravimo iš jo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 27 d. įsakymu Nr. VA-62 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 72-2506);
- 63) Iš Europos Bendrijų mažųjų alaus daryklų atgabento ir taikant akcizų lengvatą apmokestinant alaus kiekio apskaičiavimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. sausio 6 d. įsakymu Nr. VA-3 (Valstybės žinios, 2006, Nr. 6-231);
- 64) Bioetiltretbutileterio gamybai skirto akcizais neapmokestinamo dehidratuoto etilo alkoholio įsigijimo (panaudojimo) leidimų išdavimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. vasario 21 d. įsakymu Nr. VA-18 (Valstybės žinios, 2006, Nr. 25-862);
- 65) Apdoroto tabako sunaikinimo prižiūrint apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai ir atleidimo nuo akcizų taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. rugsėjo 2 d. įsakymu Nr. VA-155 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 136-4978);
- 66) Panaudoto apdoroto tabako atleidimo nuo akcizų tvarkos aprašas, patvirtintas Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. sausio 6 d. įsakymu Nr. VA-2 (Valstybės žinios, 2006, Nr. 6-230);
- 67) Leidimo įsigyti energetinius produktus be akcizų suteikimo ir tokių produktų apskaitos taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 18 d. įsakymu Nr. VA-97 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 84-3070);
- 68) Asmenų, tiekiančių (naudojančių) nuo akcizų atleistas naftos dujas ir dujinius angliavandenilius buitiniams reikmėms, registravimo ir tokių dujų apskaitos taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. vasario 26 d. įsakymu Nr. VA-22 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 32-1044);

- 69) Leidimo biologinės kilmės energetinius produktus apmokestinti sumažintais akcizais išdavimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. kovo 22 d. įsakymu Nr. VA-30 (Valstybės žinios, 2006, Nr. 36-1307);
- 70) Vietos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos informavimo apie akcizais apmokestinamų prekių, už kurias akcizai sumokėti, maišymą (naudojimą, perdirbimą), taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 29 d. įsakymu Nr. VA-79 (Valstybės žinios, 2004, Nr. 75-2615);
- 71) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. kovo 22 d. įsakymas Nr. VA-30 dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 29 d. įsakymo Nr. VA-75 „Dėl leidimo gaminti energetinius produktus, turinčius biologinės kilmės priemaišų, išdavimo“ pakeitimo (Valstybės žinios, 2006, Nr. 36-1307);
- 72) Su akcizų lengvatomis susijusių akmens anglių, kokso, lignito tiekimo ir naudojimo įforminimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. gruodžio 4 d. įsakymu Nr. VA-90 (Valstybės žinios, 2006, Nr. 135-5132).

Specialioji literatūra:

- 1) TERRA, Ben, WATTEL Peter. *European Tax Law*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2001, p. 1-7;
- 2) THURONYI, Victor. *Comparative Tax Law*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2003, p. 328;
- 3) STAKĖNIENĖ R., JOKŠAS K. *Orimulsijos sklaidos vandenyje ir grunte ypatumai ir poveikis aplinkai*. Vilnius: Geografijos metraštis, 2002, Nr. 35, p. 266

Teismo sprendimai:

- 1) Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas Nr. 4/98 dėl akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai (Valstybės žinios, 1998, Nr.91-2533);

- 2) Europos Teisingumo Teismo 2005 m. liepos 21 d. sprendimas byloje Nr. C-349/03 dėl preliminararaus nutarimo, *Europos Bendrijų Komisija prieš Jungtinę Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystę* (2005), ECR I-07321;
- 3) Europos Teisingumo Teismo 2007 m. lapkričio 15 d. sprendimas byloje Nr. C-330/05 dėl preliminararaus nutarimo, *Hovrätten för Övre Norrland prieš Fredrik Granberg* (2007), ECR 00000;
- 4) Europos Teisingumo Teismo 2006 m. lapkričio 26 d. sprendimas byloje Nr. C-5/05 dėl preliminararaus nutarimo, *Staatssecretaris van Financiën prieš B. F. Joustra* (2006), ECR I-11075;
- 5) Europos Teisingumo Teismo 2000 m. birželio 29 d. sprendimas byloje Nr. C-455/98 dėl preliminararaus nutarimo, *Tullihallitus prieš Kaupo Salumets ir kt* (2000), ECR I-04993;
- 6) Europos Teisingumo Teismo 2007 m. gruodžio 18 d. sprendimas byloje Nr. C-314/06. *Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR) prieš Administration des douanes et droits indirects, Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières (DNRED)* (2007), ECR 00000;
- 7) Europos Teisingumo Teismo 2006 m. birželio 15 d. sprendimas byloje Nr. C-494/04 dėl preliminararaus nutarimo, *Heintz van Landewijck SARL ('Landewijck') prieš Staatssecretaris van Financiën (Secretary of State for Finance)* (2006), ECR I- 5381;
- 8) Europos Teisingumo Teismo 2007 m. gruodžio 13 d. sprendimas byloje Nr. C-374/06 dėl preliminararaus nutarimo. *BATIG Gesellschaft für Beteiligungen mbH prieš Hauptzollamt Bielefeld* (2007), ECR I-00000;
- 9) Europos Teisingumo Teismo 2007 m. balandžio 19 d. sprendimas byloje Nr. C-63/06 dėl preliminararaus nutarimo, *UAB Profisa v. Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (2007), ECR I-03239;
- 10) Europos Teisingumo Teismo 2006 m. kovo 30 d. sprendimas byloje Nr. C-495/04 dėl preliminararaus nutarimo, *A. C. Smits-Koolhoven prieš Staatssecretaris van Financiën* (2006), ECR I- 3129;
- 11) Europos Teisingumo Teismo 2007 m. kovo 1 d. sprendimas byloje Nr. C-391/05 dėl preliminararaus nutarimo, *Jan De Nul NV prieš Hauptzollamt Oldenburg* (2007), ECR I-00000;
- 12) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. gegužės 28 d. sprendimas byloje *R.B. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A⁶-238/2007, kat. 9.4; 23.1(S);

- 13) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. sausio 28 d. sprendimas byloje, *B.M. v. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*, Nr. A-438-129/2008, kat. 9.4 (S).

Elektroniniai dokumentai:

- 1) National Board of Customs. *Customer Bulletin: Excise taxation in Finland* [interaktyvus]. 2004, Nr. 16 [žiūrėta 2008-02-28], p. 4. Prieiga per internetą: <www.tulli.fi/en/02_Publications/02_Customer_bulletins/016_2004_en.pdf>;
- 2) Centro de Estudios Financieros. In (OLD) Tema 21. *Los impuestos especiales* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008-02-28]. Prieiga per internetą: <<http://www.fiscal-impuestos.com/los-impuestos-especiales-de-fabricacion-naturaleza-y-elementos-estructurales.html>>;
- 3) Centro de Estudios Financieros. In (OLD) Tema 21. *Los impuestos especiales* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008-02-28]. Prieiga per internetą: <<http://www.fiscal-impuestos.com/algunos-impuestos-especiales-en-particular.html>>;
- 4) INTERNAL TAXATION. A Sketch of the Excise Laws of Great Britain--Their History and Nature [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008-02-08]. Prieiga per internetą: <<http://query.nytimes.com/gst/abstract.html?res=9C0DE7DA113FEE34BC4A52DFB7668389679FDE>>;
- 5) Europos Komisijos pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos: direktyva, iš dalies keičianti direktyvą 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo [interaktyvus]. 2006, Nr. KOM(2006) 486 [žiūrėta 2008-02-14]. Prieiga per internetą: <[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/COM\(2006\)486_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/COM(2006)486_en.pdf)>;
- 6) Europos Komisijos Žalioji knyga. *A European Strategy for Sustainable, Competitive and Secure Energy*. COM(2006) 105 final, [interaktyvus]. 2006, [žiūrėta 2008-02-22], p. 4. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/energy/green-paper-energy/index_en.htm>;
- 7) Europos Parlamento Pramonės, mokslinių tyrimų ir energetikos komiteto nuomonės projektas dėl pasiūlymo dėl Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvą 98/70/EB dėl benzino, dyzelinių degalų (dyzelino) ir gazolių kokybės rodiklių ir šiltnamio efektą sukeliančių dujų, išmetamų kelių transporto priemonėms naudojant degalus, stebėsenos ir mažinimo mechanizmo nustatymo ir iš dalies keičiančios Tarybos direktyvą 1999/32/EB dėl vidaus

- vandens kelių laivų kuro kokybės rodiklių bei panaikinančios Direktyvą 93/12/EE [interaktyvus]. 2007, Nr. 2007/0019(COD), [žiūrėta 2008-02-18], p. 1-8. Prieiga per internetą: <http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2004_2009/documents/pa/672/672743/672743lt.pdf>;
- 8) Europos Komisijos pranešimas spaudai dėl kreipimosi į Europos Teisingumo Teismą dėl Lenkijos [interaktyvus]. 2007-07-23, nuorodos Nr. IP/07/1153 [žiūrėta 2008-02-28]. Prieiga per internetą: <<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/07/1153&type=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>>;
- 9) Europos teisės departamentas prie Lietuvos Respublikos teisingumo ministerijos. *Informacija apie Europos teisės departamento pateiktas rašytines pastabas Europos Bendrijų Teisingumo Teisme svarstomoje byloje Nr. C-63/06.* [Žiūrėta 2008-02-29]. Prieiga per internetą: <<http://www.etd.lt/index.php?89866782>>;
- 10) Valstybės sienų apsaugos tarnyba. *Lietuvos pasienyje sulaikyta tabako kontrabanda (pakeliais)* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008-02-15]. Prieiga per internetą: <http://www.pasienis.lt/lit/Lietuvos_pasienyje_sulaikyta_tabako_gami/140>;
- 11) Tobacco Control in Developing Countries. Frank J. Chaloupka, Teh-wei Hu, Kenneth E. Warner, Rowena Jacobs, and Ayda Yurekli. The taxation of tobacco products. In Section III. *Demand for tobacco: The impact of tobacco taxes on the prices of tobacco products.* OUP for the World Bank and World Health Organization [interaktyvus]. 2000, [žiūrėta 2008-03-02], p. 2. Prieiga per internetą: <<http://www1.worldbank.org/tobacco/tcdc/237TO272.PDF>>;
- 12) V. Kuokštis. *Akcizų cigaretėms kėlimo pasekmės Lietuvoje* [interaktyvus]. 2007-10-01 [žiūrėta 2008-02-15]. Prieiga per internetą: <http://www.lrinka.lt/index.php/meniu/spaudai/straipsniai_ir_komentarai/akcizu_cigaretems_kelimo_padariniai/4435>;
- 13) D. Veisiat. Vyno žurnalas nr. 8: *Pirmas Jėzaus stebuklas, arba kaip paversti sultis vynu. Praktiniai patarimai. 1 dalis* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008-02-13]. Prieiga per internetą: <www.vynozurnalas.lt/index.php?&page=222>;
- 14) E. Grižibauskienė. Venesuelos orimulsija prieš rusiškasias dujas [interaktyvus] 2003, Nr. 24 [žiūrėta 2008-02-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.veidas.lt/lt/leidinys.nrfull/3ee9724bcb5e8>>;

- 15) Help. Už gyvenimą be tabako. *Cigaretė* [interaktyvus]. [Žiūrėta 2008-02-14]. Prieiga internete: <<http://lt.help-eu.com/pages/lex-lexique-425-CIGARETTE.html>>;
- 16) Terra. UE-Tabaco. *España es segundo país UE donde se incauta más tabaco contrabando* [interaktyvus]. 2005-04-27 [žiūrėta 2008-02-15]. Prieiga per internetą: <http://actualidad.terra.es/nacional/articulo/espana_ue_pais_incauta_tabaco_271167.htm>;
- 17) Eurastur. *Los precios del tabaco y el alcohol en España están por debajo de la media europea* [interaktyvus]. 2007-07-16 [žiūrėta 2008-02-15]. Prieiga per internetą: <http://tematico3.asturias.es/opencms/opencms/es/actualidad/noticias/2007/07/noticias16_07_07_n2>;
- 18) Salve.lt. *Vietoj orimulsijos – 20 mln. Lt kompensacija* [interaktyvus]. 2007-12-07 [žiūrėta 2008-02-18]. Prieiga per internetą: <<http://www.delfi.lt/archive/article.php?id=15249456>>;
- 19) Alfa.lt. *Mokslininkai: nafta gali baigtis greičiau, nei manyta (audio)* [interaktyvus]. 2007-06-15 [žiūrėta 2008-02-20]. Prieiga per internetą: <<http://www.alfa.lt/straipsnis/140565>>.