

VILNIAUS UNIVERSITETAS
TEISĖS FAKULTETAS
KONSTITUCINĖS IR ADMINISTRACINĖS TEISĖS KATEDRA

Ingos Motuzaitės,
dieninio skyriaus, V kurso,
Finansų ir mokesčių teisės atšakos
studentės

Magistro darbas
AKCIZŲ MOKESTIS PAGAL ES TEISĘ IR EUROPOS
TEISINGUMO TEISMO PRAKTIKĄ

Vadovas: lekt. dr. A. Paulauskas
Recenzentė: lekt. dr. A. Medelienė

Vilnius 2007

Turinys

Ižanga.....	3
1 . Teisės aktai, reglamentuojantys akcizų mokesčių Europos Sąjungoje. Mokesčių harmonizavimas ES.....	5
1.1 Akcizus reglamentuojantys ES teisės aktai.....	5
1.2 Mokesčių harmonizavimas ES.Akcizų mokesčio harmonizavimas.....	7
2. Akcizo mokesčio objektas.....	9
2.1. Bendras apibūdinimas.....	9
2.2. Energetiniai produktai.....	16
2.3. Alkoholis ir alkoholiniai gėrimai.....	17
2.3.1 Alus.....	18
2.3.2 Vynas.....	18
2.3.3 Kitų nei vynas ir alus fermentuoti gėrimai.....	19
2.3.4 Tarpiniai produktai.....	20
2.3.5 Etilo alkoholis.....	20
2.4. Apdorotas tabakas.....	22
2.5. Elektros energija.....	24
3. Prievolės mokėti akcizus atsiradimas: atsiradimo momentas ir vieta.....	24
3.1. Prievolės mokėti akcizą atsiradimo momentas.....	24
3.2. Apmokestinimo akcizais vieta.....	27
4. Akcizo mokesčio mokėtojas.....	33
5. Akcizais apmokestinamų prekių gabenimas.....	37
6. Tarifai ir mokėtinos akcizų sumos apskaičiavimas.....	39
7. Akcizų lengvatos. Atleidimas nuo akcizų mokesčio.....	49
8. ES valstybių bendradarbiavimas akcizų srityje.....	57
9. Akcizo mokesčio poveikis valstybės biudžetui ir ekonomikai.....	59
Išvados.....	63
Literatūra.....	65
Santrauka.....	73
Summary.....	74

Ižanga

Akcizas yra netiesioginis vartojimo mokestis, kuriuo apmokestinami specifiniai produktai, tokie kaip alkoholiniai gėrimai, tabako gaminiai, energetiniai produktai, elektra ir kt. Europos Sąjungoje bendra akcizų sistema yra pakankamai nauja (įvesta tik nuo 1993 01 01), todėl ši sritis nėra plačiai išnagrinėta – nėra daug literatūros, teismų praktikos – šiai temai trūksta sisteminės analizės.

Akcizas yra svarbus mokestis, kadangi šio mokesčio įvedimas (pasikeitimas) sukelia ekonomines ir teisines pasekmes. Todėl norint geriau suvokti akcizo mokesčio esmę ir reikšmę, reikia išnagrinėti apmokestinimo priežastis, akcizo poveikį biudžetui ir ekonomikai.

Šio darbo tiksiai yra atskleisti akcizų mokesčio teisinį reglamentavimą Europos Sąjungoje, įvertinti akcizo mokesčio reglamentavimo tobulinimo kryptis.

Siekiant minėtų tikslų darbui keliami tokie uždaviniai:

- išnagrinėti Europos Sąjungos teisės aktų, reglamentuojančių akcizo mokestį, sistemą, pateikiant kaip pavyzdį reguliavimą Lietuvoje;
- išsiaiškinti teisės normų prasmę nagrinėjant Europos Bendrijų Teisingumo Teismo (toliau tekste – ETT) ir Lietuvos teismų praktiką;
- įvertinti pasiūlymus dėl teisės aktų keitimo;
- trumpai aptarti akcizo mokesčio poveikį valstybės biudžetui ir ekonomikai.

Darbo objektas - akcizo mokestis Europos Sąjungoje. Norint geriau suprasti teisės aktų esmę, magistro darbe aptariamos Europos Sąjungos mokesčių harmonizavimo priežastys ir pagrindiniai principai. Akcizo mokestis nagrinėjamas pagal atskirus šio mokesčio elementus – aptariamas mokesčio objektas, mokesčio mokėtojas, tarifas, lengvatos, atleidimas nuo mokesčio. Darbe analizuojamos prievolės mokėti akcizus atsiradimo problemos, akcizinių prekių gabenimo ypatumai. Trumpai apibūdinamas administracinis bendradarbiavimas akcizų srityje, plačiau aptariant informacijos mainus tarp valstybių narių. Darbe nagrinėjamas akcizo mokesčio poveikis valstybės biudžetui ir ekonomikai.

Temai nagrinėti magistro darbe pasirinkti šie metodai:

- Sisteminės analizės metodas pasitelkiamas analizuojant akcizus reguliuojančias teisės normas kaip visumą, vienos normos prasmę atskleidžiant išnagrinėjus jos vietą kitų normų kontekste;
- Istorinis – padeda atskleisti akcizų teisinio reglamentavimo Europos Sąjungoje susiformavimo prielaidas ir aplinkybes;

- Lyginamasis metodas pasireiškia akcizų reglamentavimo ES ir Lietuvoje lyginimu, akcizo mokesčio elementų lyginimu atskirose valstybėse narėse;
- Teleologinis – naudojamas siekiant atskleisti ES ir Lietuvos teisės aktų tikslus bei uždavinius, reglamentavimo pagrįstumą;
- Loginio metodo pagalba apibendrinamos skirtingos pozicijos, motyvuojant daromos išvados, atsižvelgiant į pateiktus svaresnius argumentus.

Atsižvelgiant į tai, kad šia tema specialios literatūros yra labai nedaug, daugiausia bus nagrinėjami šie teisės šaltiniai: Europos Sąjungos teisės aktai - Direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (vadinama “horizontaliaja direktyva”, toliau tekste - Direktyva 92/12/EEB), kuri yra pagrindinis ES norminis dokumentas, reglamentuojantis akcizo taikymą, taip pat “struktūrinės” ir “tarifų” Europos Tarybos direktyvos (92/79/EEB, 92/80/EB, 92/83/EEB, 92/84/EEB, 95/59/EB, 2003/96/EB, 2004/74/EB), reglamentai; Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas ir kiti teisės aktai. Remiamasi ETT praktika, Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo ir Vilniaus apygardos administracinio teismo praktika.

1 . Teisės aktai, reglamentuojantys akcizų mokesčių Europos Sąjungoje. Mokesčių harmonizavimas ES

1.1 Akcizus reglamentuojantys ES teisės aktai

ES teisė mokesčių srityje paprastai veikia kaip papildomas šaltinis, taikomas subsidiariai. Mokesčiai, ypač tiesioginiai, yra paliekami valstybių nacionalinei teisei, kadangi kiekviena valstybė turi prigimtine teisę nustatinėti mokesčius, o ribojimai liečia valstybių suverenitetą. Tačiau netiesioginių mokesčių (PVM, akcizas) srityje yra kitaip - kadangi jie tiesiogiai veikia vidaus rinką, šie mokesčiai yra labiau harmonizuoti, valstybės narės neturi arba turi labai mažai galių šioje srityje.

Bendrijos pirminės teisės aktuose netiesioginiams mokesčiams taikomi šios EB Steigimo sutarties nuostatos: 23-31 str. (laisvas prekių judėjimas, muitų sąjunga ir kiekybinių apribojimų uždraudimas), 90-93 str. (nuostatos dėl mokesčių). Svarbios valstybių narių Stojimo sutartys, kuriose taip pat įtvirtintos nuostatos dėl mokesčių, pavyzdžiui, Lietuvos stojimo į ES sutartis. Tiesioginių mokesčių sąvokos nėra EB Steigimo sutartyje, tačiau iš 94 ir 95 straipsnių ją galima išvesti. Šie mokesčiai sureguliuojami per konkurencingumą, negatyvius nurodymus. Akcizų mokesčio reguliavimui ES aktualiausi yra EB Steigimo sutarties 90-93 straipsniai.

EB Steigimo sutarties 90 str. numatytas tiesioginės bei netiesioginės diskriminacijos draudimas – valstybė narė negali mokesčių priemonių pagalba riboti prekių tiekimo iš kitų valstybių, taip pat draudžiama ginti vietinį gamintoją nustatant jam palankesnes sąlygas nei gamintojui iš kitos valstybės narės. „Šis straipsnis turi tiesioginį veikimą: juo gali remtis asmenys savo nacionaliniuose teismuose, kuriuose ginčijamas nacionalinio teisės akto, kuris yra nesuderinamas su šiuo straipsniu, teisėtumas“ [37, p. 8].

Yra daug ETT bylų dėl diskriminacijos draudimo, taip pat ir akcizų srityje. Pavyzdžiui, akcizų srityje *Rodens* byla (C-367/93 to C-377/93) sukėlė didelį sąmyšį Nyderlanduose. Teismas nusprendė, kad neputojantys vaisių vynai, kurie Nyderlanduose nebuvo apmokestinti, ir vynas, cheresas ir pan., kurie buvo apmokestinti dėl importavimo, yra panašūs, todėl negalimas skirtingas jų apmokestinimas [56]. Kita byla – *OutuKompu Oy* (C-213/96) – Suomijoje akcizais buvo apmokestina tam tikrų rūšių energija, elektrai taikomas skirtingas akcizų tarifas priklausomai nuo gamybos metodo – ar naudojama atominė ar vandens energija. *OutuKompu* importavo elektrą iš Švedijos ir taikė įprastą mokesčių. Pasak

OutuKompu, šis apmokestinimas yra uždraustas remiantis EB Steigimo sutarties 12 ir 13 straipsniais (lygiaverčio poveikio privalomieji mokesčiai) ir 95 (dabar 90) straipsniu. Teismas pastebėjo, kad šios nuostatos negali būti taikomos kartu. Mokestis, kuris sudaro nacionalinių mokesčių sistemos dalį, negali būti laikomas kaip draudžiamas piniginis mokestis (kad ir koks būtų jo pavadinimas ar taikymo būdas), kuriuo vienašališkai apmokestinama dėl to, kad prekės kerta valstybės sieną. EB Steigimo sutarties 95 str. nuostatos leidžia tokią mokesčių sistemą, kuri skiriasi tarp tam tikrų produktų, net jei jie yra panašūs. Nediskriminacijos taisyklė yra pažeidžiama tada, kai nėra taikomi objektyvūs kriterijai arba kai nėra laikomasi tikslų, kas yra nesuderinama su EB Steigimo sutartimi. Aplinkos apsauga yra vienas iš pagrindinių Europos Bendrijų tikslų. 95 straipsnis yra pažeidžiamas, kai importuojamų produktų apmokestinimas yra skaičiuojamas kitokiu būdu nei vietiniams produktams, kas ir atsitiko šiuo atveju [54].

EB Steigimo sutarties 91, 92 straipsniuose įtvirtintos nuostatos dėl mokesčių, susijusių su prekių eksportu. Šios sutarties 92 ir 93 straipsniuose minima akcizo sąvoka. Taigi, akcizo mokesčio harmonizavimo prielaidos įtvirtintos pagrindiniame ir svarbiausiame ES teisės akte. Remiantis 93 straipsniu konkrečios ES institucijos (Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu) vieningai priima sprendimus tam, kad būtų galima užtikrinti vieningą rinką harmonizuojant netiesioginius mokesčius.

Pagrindiniai antrinės teisės aktai, reglamentuojantys akcizus ES, yra direktyvos (nustato akcizo mokesčio struktūrą, normas ir kitus klausimus) ir reglamentai. Ypač netiesioginių mokesčių srityje daug klausimų reguliuojama reglamentais. Pavyzdžiui, akcizų srityje Reglamentas 2719/92/EEB dėl gabenimo dokumento gabenant akcizais apmokestinamus produktus, kai jiems taikomas akcizų mokėjimo laikomos atidėjimo režimas, Reglamentas 3199/93/EB dėl visiško etilo alkoholio denatūravimo procedūrų tarpusavio pripažinimo atleidimo nuo akcizų tikslais ir kt.

Kitas svarbus ES teisės šaltinis yra sprendimai, pavyzdžiui, Europos Parlamento ir Europos Tarybos sprendimas dėl akcizais apmokestinamų produktų judėjimo ir priežiūros kompiuterizavimo 1152/2003/EB, taip pat Europos Komisija, remiantis akcizų direktyvomis, gali priimti sprendimus, kuriais, pavyzdžiui, bus atleidiama nuo akcizo mokesčio ir kt.

Svarbus ES teisės šaltinis yra ETT ir Pirmosios instancijos teismo praktika, kuri akcizų mokesčio srityje nėra labai gausi, tačiau šis šaltinis yra reikšmingas aiškinant teisės aktų

nuostatas. Bendrijos teisėje galioja ir bendrieji teisės principai, į kuriuos taip pat reikia atsižvelgti taikant akcizų reglamentuojančias teisės normas.

1.2. Mokesčių harmonizavimas ES. Akcizų mokesčio harmonizavimas

EB Steigimo sutarties 2 straipsnyje kaip vienas iš pagrindinių steigimosi tikslų yra įvardintas bendros rinkos kūrimas, kuri remiasi laisvu asmenų, prekių bei paslaugų ir kapitalo judėjimu tarp šalių. Esminis tokio judėjimo užtikrinimo veiksnys yra mokesčių skirtumų, turinčių įtakos prekybai tarp valstybių narių sumažinimas, taisyklių vienodinimas. „Šie skirtumai sudaro nelygias konkurencines sąlygas ir yra kliūtis laisvam prekių bei paslaugų ir kapitalo judėjimui, taip pat veikia darbo išteklių ir įmonių sprendimus.“ [28, p. 276].

Pagrindiniai mokesčių harmonizavimo požiūriai, formuojant ekonominę sąjungą, yra šie:

- Mokesčių sulyginimo požiūris – mokesčių ir jų dydžių suvienodinimas arba vienodos fiskalinės politikos palaikymas ekonominės sąjungos šalyse. Pagal šį požiūrį pirmenybė teikiama ir skatinama greičiau realizuoti ES tikslus. Valstybėms apribojamos galimybės naudoti fiskalinę politiką ekonominės politikos tikslams siekti, kadangi daugelio tokių sprendimų priėmimas perduodamas ES institucijoms. Esant bendrai mokesčių sistemai, mokesčiai neveiktų prekių, paslaugų ir gamybos veiksnių judėjimo bei gamybos išdėstymo ekonominės sąjungos bendroje rinkoje.

- Skirtingų mokesčių požiūris - kiekviena valstybė su savo atskira mokesčių sistema siekia pagrindinių ekonomikos tikslų. Mokesčiai būtų harmonizuojami koordinuojant atskirų šalių apmokestinimą.

Mokesčių harmonizavimas apima abu šiuos požiūrius, nėra vieno „gryno“ modelio. Akcizų mokesčio sistema ES nėra visiškai harmonizuota, pasirinktas kompromisinis variantas – nustatyti bendri apmokestinimo principai, apibrėžtas akcizo objektas, nustatyti minimalūs mokesčio tarifai, tačiau valstybės narės gali pasirinkti, kokius konkrečius tarifus taikyti savo valstybėje, kokia bus apmokestinimo tvarka ir pan.

Bendrijos akcizo mokesčiai įvesti 1993 m. sausio 1 d. kaip viena iš vidaus rinkos kūrimo dalių. Tačiau dar prieš šio mokesčio harmonizavimą buvo tam tikri projektai ir pasiūlymai. 1972 m. buvo priimtas struktūrinės direktyvos projektas dėl akcizo mokesčio ir kitų nei PVM netiesioginių mokesčių tiesioginio ar netiesioginio produktų vartojimo apmokestinimo numatant tolesnę laipsnišką akcizų mokesčio ir prekių mokesčių harmonizaciją. Nuo 1974 m. įsigaliojant projektui valstybės narės turėtų taikyti harmonizuotą akcizų sistemą mineraliniam

kurui, tabako gaminiam, alkoholiui, alui ir vynui. Kiti prekių mokesčiai, kiti nei apyvartos mokesčiai turėjo būti panaikinti, išskyrus kurie susiję su sienos kontrole ar mokesčių sureguliuavimais. Visiems siūlomiams normų pakeitimams turėjo būti taikoma konsultacinė procedūra. Europos Taryba turėjo teisę įvesti harmonizuotus mokesčius kitiems produktams. Šis struktūrinės direktyvos projektas niekad nebuvo pritaikytas [37, p. 288,289].

1985 m. Baltojoje knygoje dėl akcizų normų paskatinta sukurti vieningą akcizų sistemą. Remiantis ja 1990 m. Europos Komisija pateikė naują struktūrinės direktyvos pasiūlymą, kuriame buvo numatyta leisti panaikinti sienų kontrolę užbaigiant vienyti vieningą rinką. Šis pasiūlymas buvo priimtas ir priimtos šios taisyklių grupės:

- Šio mokesčio harmonizavimas aptartas Direktyvoje 92/12/EEB. Tai yra pagrindinis ES norminis dokumentas, reglamentuojantis akcizo taikymą. Ši direktyva nustatė bendruosius pagrindus akcizų apmokestinimui – numatytos produktų grupės, prekių laikymas ir judėjimas. Akcizų taikymas ES remiasi akcizų “iššaldymo” akcizais apmokestinamų prekių sandėlių sistemoje principu, kuris leidžia užtikrinti, kad mokestis yra taikomas toje šalyje, kurioje akcizais apmokestinamos prekės iš šios sistemos išleidžiamos galutiniam vartojimui. “Horizontalioji direktyva” leidžia apmokestinti šiuos produktus ir kitais bendrojo pobūdžio netiesioginiais mokesčiais, jei šio mokesčio apskaičiavimas, mokesčio normos ir mokesčio mokėjimo tvarka bus suderintos su akcizų direktyvomis.

- Kita svarbi *acquis* šioje srityje dalis yra vadinamosios “struktūrinės” ir “tarifų” Tarybos direktyvos: 92/78/EEB (nebegalioja), 92/79/EEB, 92/80/EB, 92/81/EEB (nebegalioja), 92/82/EEB (nebegalioja), 92/83/EEB, 92/84/EEB ir 95/59/EB, 2003/96/EB su vėlesniais pakeitimais, kurios reglamentuoja ES mastu harmonizuotų akcizo objektų apmokestinimo struktūrą bei minimalias taikytinas normas. Apmokestinimo struktūra reiškia, kad apibrėžiamos produktų kategorijos, būdas, kaip akcizo mokestis bus skaičiuojamas (pavyzdžiui, už hektolitą, pagal alkoholio stiprumą, už tam tikrą vienetą ir pan.), lengvatų taikymas ir t.t. Taip pat nustatomi minimalūs tarifai, pagal kuriuos valstybės narės nusistato tarifus nacionaliniu lygiu.

„Europos Komisija ketino suvienodinti visoje Bendrijoje akcizo mokesčių struktūrą, jų dydį ir administravimą kaip sąlygą, siekiant panaikinti pasienio kontrolę. Tačiau tai įgyvendinama iš lėto, nes akcizo mokesčio harmonizavimo pajamų efekto įtaka palietė daugelį šalių, ir dėl to išryškėjo prieštaravimai tarp nacionalinių interesų ir Bendrijos tikslų“ [28, p. 283]. Kadangi akcizai yra labai lanksti valstybės pajamų surinkimo priemonė ir šiais mokesčiais galima sumažinti tam tikrų produktų vartojimą, valstybės nenori atsisakyti akcizų

reguliuojimo. Akcizo mokesčio struktūros, dydžių ir administravimo skirtumai turėjo didelę ekonominę reikšmę Europos Sąjungoje - smarkiai veikė konkurenciją, kainas, efektyvų mokesčių pajamų gavimą ar netekimą. Todėl labai svarbu harmonizuoti šį mokestį, kad būtų mažinama bendros rinkos deformacija.

2. Akcizo mokesčio objektas

2.1. Bendras apibūdinimas

Akcizais apmokestinami specifiniai produktai, tokie kaip alkoholiniai gėrimai, tabako gaminiai, energetiniai produktai, elektra ir kt. Pasak amerikiečių profesoriaus H.C. Simons, vienintelis akcizų "pateisinimas" glūdi dar kalvinizme. Kalvinizmas išskiria žmones į išrinktuosius ir pasmerktuosius. Išrinktieji pastebėjo, kad pasmerktieji suvartoja didelį kiekį tam tikrų prekių ir skysčių, todėl ir apmokestino juos. Šis apmokestinimas tampa nulemtas pasmerktiesiems, o tuo pačiu – jie neša mokesstinę prievolę už išrinktuosius. Žinoma, toks paaiškinimas gali būti lengvai nugincijamas arba priimamas kaip pokštas, tačiau akcizų mokestis yra susijęs su tam tikrų produktų vartojimo ribojimu dėl socialinių, ekonominių pasekmių [37, p. 287].

Išskirtiniai mokesčiai prekėms ir paslaugoms, dažnai vadinami akcizų mokesčiais, yra tarp seniausių apmokestinimo formų pasaulyje. Pavyzdžiui, viduramžiais druskos akcizas Europoje suverenų buvo laikomas „aukso kasykla“, kadangi pasiūlos šaltinių buvo mažai ir jie galėjo būti lengvais sukontroliuojami. Akcizų mokesčio svarba ypatingai išaugo XVI-XVII a. Olandijoje: įvesti mokesčiai alui, cukrui, alkoholiui ir kitoms prekėms buvo vadinami „excijzen“. Iš Olandijos akcizų mokesčiai paplito ir į kitas Europos šalis (Vokietija, Anglija ir kt.), JAV. Europoje per XIX a. daug „mažų akcizų“ (jie taip vadinti, kadangi surinkdavo palyginus mažai pajamų) buvo panaikinti arba absorbuoti bendrųjų mokesčių prekėms ir paslaugoms, dažnai vadinamų pardavimo mokesčiais, kurie plačiai paplito XIX a. I ketvirtyje ir transformavosi į bendrojo vartojimo ar pridėtinės vertės mokesčius (PVM) per aštuntą ir devintą dešimtmetį. „Didieji“ akcizai – tabako produktams, alkoholiniams gėrimams ir naftos produktams – išliko, tačiau nebebuvo skirta tiek daug dėmesio [30, p. 1].

Pastaruosiu metu vėl nemažai diskutuojama, apie akcizo mokesčio, kaip ekonominio instrumento reikšmę, kadangi vis labiau daugėja aplinkos apsaugos, sveikatos apsaugos problemų. Pavyzdžiui, Pasaulinė sveikatos organizacija be kitų priemonių, naudojamų tabako

vartojimo mažinimui, skatina valstybes mažinti vartojimą mokesstinėmis priemonėmis – padidinti akcizą tabako produktams.

Norint geriau suprasti mokesčio esmę, reikia plačiau panagrinėti šio mokesčio tikslus – ko siekiama, kaip „pateisinamas“ tam tikras apmokestinimas. Apmokestinant akcizais siekiama išskirtinių tikslų, kuriuos būtų galima apibrėžti taip:

- padidinti įplaukų surinkimą bendriems tikslams: akcizo mokesčio administravimas lengvesnis nei kitų mokesčių. Akcizai tabakui, alkoholiui, degalams ir motorinėms transporto priemonėms yra geri potencialūs įplaukų šaltiniai, kadangi produktai lengvai identifikuojami, pardavimų apimtys yra didelės, o faktas, kad yra mažai gamintojų, supaprastina jų surinkimą. Taip pat yra mažai pakaitalų, kurie vartotojams atrodytų priimtini, vadinasi, vartojimas išlieka aukštas nepaisant akcizų sukulto kainų padidėjimo. Artimų pakaitalų nebuvimas įprantamiems ar būtiniems produktams, tokiems kaip tabakas, alkoholis ir energija, reiškia, kad jų paklausa yra neelastinga.

- atspindėti išorinius (papildomus) kaštus: akcizai dažnai aiškinami kaip mokesčiai už išorinius kaštus, kuriuos akcizinių produktų vartotojai ar gamintojai užkrauna kitiems. Nors racionalūs vartotojai, kurie pasveria visus kaštus ir savo veiksmų naudą, turėtų būti laisvi rūkyti, gerti ir pan., fiziniai, finansiniai ir psichologiniai kaštai užkraunami kitiems turėtų būti įskaičiuojami į kainą, jeigu jie negali būti paimti tiesiogiai ar netiesiogiai iš kaltininkų. Kitaip tariant, efektyvus vartojimas arba gamyba gali būti pasiekiami per mokesčių sistemą apmokestinant veiklą akcizais, lygiais žalos, sukeltos kitiems asmenims, dydžiui. Nustatyti žalos dydį, kuris yra įtrauktas į akcizo mokesčių, nėra paprasta, todėl reikėtų imti vidutinius kaštus (žalą). Šis apmokestinimo akcizais tikslas yra teisingas ta prasme, kad kompensuojama padaryta žala, tačiau nelabai suprantama, kaip padaryta žala turėtų būti apskaičiuojama praktiškai – kaip įvertinti pinigais žalą sveikatai, atsiradusią dėl alkoholio vartojimo, rūkymo.

- riboti produktų vartojimą: šiuo atveju apmokestinimas „pateisinamas“ netgi nesant konkrečios žalos. Buvo atliekami tyrimai, kurie parodė, kad kainos elastingumas cigarečių bei alkoholinių gėrimų paklausai yra dvigubai didesnis tarp jaunimo nei tarp suaugusiųjų. Iš tikrųjų akcizų paskatintas kainos kilimas turėtų jaunimui didelį poveikį atgrasant nuo rūkymo ir gėrimo. Visuomenės sveikatos tikslai galėtų būti remiami per akcizų nustatymą. Šiuo atveju būtų galima būtų galima naudoti ir neteisinius būdus siekiant apriboti vartojimą, pavyzdžiui, skleisti informaciją apie žalingų produktų pavojų sveikatai. Arba derinti neteisinius būdus kartu su teisiniais (pavyzdžiui, ribojant produktų vartojimą tam tikrose

vietose). Taigi, galima daryti išvadą, kad vien žalingo poveikio identifikavimas yra nepakankama priežastis nustatyti akcizo mokestį.

- apmokestinti kelių naudotojus už valstybės teikiamas paslaugas: akcizai gali vaidinti svarbų vaidmenį reguliuojant įvairius išorinius (įskaitant aplinkosauginius) ir kitus kaštus, susijusius su kelių transportu. Kelių naudotojų mokesčiai gali būti nustatyti tam, kad padengtų visus kelių tinklo valdymo kaštus. Automobilių degalų mokesčiai (priešingai nei transporto priemonių mokesčiai) gali būti nustatyti tokia lygyje, kuris yra protingas pakaitalas kelių priežiūros mokesčiams, kadangi jie atspindi skirtingą kilometrų suvartojimą automobiliui. Kadangi dauguma motorizuotų transporto priemonių naudoja kelius, nustatymas naudotojo mokesčio atsižvelgiant į kintamus padengto kelio išlaikymo kaštus yra pateisinamas. Degalų akcizas, nors nustatytas ir tarpinei prekei, taip pat yra skirtas valstybės teikiamų kelių paslaugų kaštams padengti.

- kiti tikslai: pavyzdžiui, akcizais gali būti siekiama pagerinti mokesčių sistemos progresyvumą, pavyzdžiui apmokestinant prabangos prekes ir paslaugas, kurių paklausos elastingumas viršija vienetą (pasiūla elastinga), tačiau tokius mokesčius sunku pateisinti [30, p. 3-6].

Manytina, kad pagrindinė apmokestinimo akcizais priežastis yra sumažinti tam tikrų prekių gamybos ir vartojimo sukeltą poveikį ir surinkti valstybei kuo daugiau pajamų. Kyla klausimas – kokie produktai daro didžiausią poveikį, kokių produktų vartojimą reikia mažinti? Tabakas, alkoholis yra akivaizdžiai žalingi sveikatai, todėl jų apmokestinimo priežastis gali būti aiškiai suprantama. Tačiau yra ir daugiau „žalingų“ produktų, pavyzdžiui, aerozolis, kuris ardo ozono sluoksnį, bet jis akcizu nėra apmokestinamas. Kitas pavyzdys, kodėl kai kuriose valstybėse apmokestinamas lošimas (tikriausiai remiantis socialinėmis priežastimis), o nėra apmokestinamas ekstremalus sportas? Manytina, kad reikia apmokestinti tuos produktus, kurių pasekmės yra žymiai didesnės nei kitų produktų vartojimo, tačiau ne visada aišku, kokiais kriterijais remtis.

Europos Sąjungoje akcizais apmokestinami šie pagrindiniai produktai - mineralinis kuras, alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, apdorotas tabakas. Tai specifiniai produktai, kurių vartojimas turėtų būti mažinamas, bet nei vienoje ES direktyvoje (išskyrus Direktyvą 2003/96/EB, kurios preambulėje minimi tikslai, susiję su aplinkos apsaugos reikalavimais, klimato apsaugos tikslai) neįvardijama, kad apmokestinant tam tikrus produktus siekiama mažinti jų vartojimą. Tačiau ES teisės aktus reiktų aiškinti sistemiškai: EB Steigimo sutartyje numatytos Bendrijos politikos kryptys, tarp kurių yra visuomenės sveikata (EB Steigimo

sutarties 152 str.), aplinkos politika (6, 174 straipsniai), todėl manytina, kad apmokestinimas akcizais žalingų sveikatai produktų (tabakas, alkoholis), bei produktų, kurių naudojimas daro neigiamą poveikį aplinkai arba kurių išteklių yra riboti (energetiniai produktai), gali būti suprantamas kaip tokių produktų vartojimo mažinimo skatinimas.

“Horizontaliosios direktyvos” 3 straipsnyje nurodytos produktų grupės, kurios apmokestinami akcizo mokesčiu ES. “Šie produktai, siekiant specialių tikslų gali būti apmokestinami ir kitais netiesioginiais mokesčiais, jei jie atitinka akcizams ir PVM taikomas apmokestinimo bazės nustatymo, mokesčio apskaičiavimo, apmokestinimo momento nustatymo ir kontrolės taisykles” (Direktyvos 92/12/EEB 3 straipsnio 2 dalis). Valstybės narės gali apmokestinti ir kitus produktus ir paslaugas (jei paslaugų mokesčiai nelaikytini apyvartos mokesčiais) su sąlyga, kad taikant šį mokestį prekybos tarp valstybių narių atveju nereikalaujama atlikti formalumus kertant sieną.

Reikia pažymėti, kad 3 straipsnio 2 dalies nuostata dėl specialaus tikslo neturi būti taikoma kartu su 3 straipsnio 3 dalies nuostatomis (kur numatytas formalumų nebuvimas kertant sieną ir kiti reikalavimai) - Direktyva 92/12/EEB nereikalauja, kad į šio 3 straipsnio 3 dalies taikymo sritį patenkantys mokesčiai tenkintų to paties straipsnio 2 dalyje numatytą sąlygą, t. y., kad šiais mokesčiais būtų siekiama specialaus tikslo.

Nemažai ES valstybių apmokestina ir kitas prekes bei paslaugas, kurios neįvardintos Direktyvos 92/12/EEB 3 straipsnio 1 dalyje, pavyzdžiui, Švedijoje yra nustatytas akcizų mokestis lošimams, tam tikrai reklamai, trąšoms, pesticidams ir kt. [83]. Suomijoje akcizais apmokestinami nealkoholiniai gėrimai ir kt. [84]. Nesvarbu, ir kaip šis mokestis bus pavadintas. Pavyzdžiui, Lietuvoje, Latvijoje (akcizes nodoklis tabakas iztradažumiem) mokestis vadinamas akcizu už tabako gaminius, Vokietijoje vadinamas tiesiog tabako mokesčiu (Tabaksteuer).

Norint teisingai suprasti ir taikyti Direktyvos 92/12/EEB 3 straipsnį, reikia atsižvelgti į ETT praktiką. Pavyzdžiui, byloje *Protestant Hospital Society, Vienna v. Tax Appeals commission* (C-437/97) [48] Austrijos protestantų ligoninės draugija, kuri turėjo ligoninės užkandinę, kreipėsi dėl prievolės mokėti municipalinį mokestį už gėrimus ir ledus (gėrimo mokestį). Teismas pasisakė dėl to, ar pagal “horizontaliosios direktyvos” 3 straipsnio 2 dalį ar 3 straipsnio 3 dalį galimas minėtų produktų apmokestinimas gėrimo mokesčiu. Aiškindamas šiuos straipsnius Teismas pirmiausia išskyrė nealkoholinių gėrimų ir ledų apmokestinimą **ir** alkoholinių gėrimų ar kitokią apmokestinimą. Pagal “horizontaliosios direktyvos” 3 straipsnio 3 dalį galimas nealkoholinių gėrimų ir ledų apmokestinimas (su tam

tikromis sąlygomis – jei tai nesusiję su formalumais kertant sieną, kai vyksta prekyba tarp valstybių narių ar jei tie mokesčiai nelaikytini apyvartos mokesčiais).

Tačiau apmokestinant alkoholinius gėrimus pagal „horizontaliosios direktyvos“ 3 straipsnio 2 dalį kitokiais netiesioginiais mokesčiais, turi būti apmokestinama siekiant specialių tikslų ir jei šie mokesčiai atitinka akcizams ir PVM taikomas apmokestinimo bazės nustatymo, mokesčio apskaičiavimo, apmokestinimo momento nustatymo ir kontrolės taisyklės. Austrijos argumentai dėl specifinių tikslų buvo tie, kad tokių mokesčių įvedimas reikalingas municipalinių mokesčių autonomijai stiprinti, taip pat atlyginti pagrindines dėl turizmo apribojimų atsiradusias išlaidas, be to mokestis reikalingas apsaugoti visuomenės sveikatą. Tačiau Teismas pabrėžė, kad išimtinai tik biudžetinis tikslas negali būti laikomas kaip specifinis tikslas Direktyvos 3 straipsnio 3 straipsnio 2 dalies prasme, taip pat nėra ryšio tarp turizmo infrastruktūrų ar vystymosi, kadangi šiuo mokesčiu apmokestinami gėrimai, nepriklausomai, kur jie yra suvartojami, ir apmokestinami ten, kur yra mažai arba išvis nėra turizmo. Dėl tikslo apsaugoti visuomenės sveikatą (tai skatina nealkoholinių gėrimų vartojimą, kurių yra mažesnis mokesčio tarifas nei alkoholinių gėrimų), Teismas pasisakė, kad šis tikslas taip pat negali būti laikomas specifiniu, kadangi ledai ir alkoholiniai gėrimai yra apmokestinami tuo pačiu gėrimų mokesčio tarifu (10%), nealkoholiniams gėrimams taip pat taikomas šis mokestis (nors ir mažesniu tarifu).

Kitas svarbus klausimas norint apmokestinti akcizais pagal Direktyvos 3 straipsnio 2 dalį yra – ar netiesioginiai mokesčiai atitinka akcizams ir PVM taikomas apmokestinimo bazės nustatymo, mokesčio apskaičiavimo, apmokestinimo momento nustatymo ir kontrolės taisyklės. Pasak Teismo, ši nuostata skirtingose kalbose suprantama skirtingai, vienur tai suprantama, kaip alternatyva (akcizo ARBA PVM taikomos taisyklės), kitur kaip akcizo IR PVM taisyklių visuma. Tačiau jei 3 straipsnio 2 dalį suprasime kaip reikalavimą įvykdyti dviejų skirtingų mokesčių sąlygas, tai bus neįmanoma, nes akcizas ir PVM turi daug požymių, kurie nesutampa, pavyzdžiui, PVM yra proporcingas prekių kainai, tuo tarpu akcizai pirmiausiai skaičiuojami nuo prekių kiekio; PVM yra apmokestinama kiekvienoje prekių apyvartos stadijoje, o akcizas tampa mokėtinu, kai produktai yra prieinami vartojimui; PVM galima vadinti bendru vartojimo mokesčiu, o akcizais apmokestinami specifiniai produktai. Reikia pastebėti, kad lietuviškame „horizontaliosios direktyvos“ variante yra nuostata, kad mokestis turi atitikti akcizo IR PVM apmokestinimo taisyklės. Norint atskleisti tikrąją normos prasmę, reikia vadovautis ETT išaiškinimais. Teismas pasisakė, kad, kadangi yra skirtingos nuostatos skirtingose kalbose, tai ne visos taisyklės turi būtinai sutapti,

užtenka, kad gėrimų mokestis atitiktų bendrąją apmokestinimo schemą ir tikslus, nustatytus Bendrijos teisės. Minėtoje byloje Austrijos nustatytas mokestis neatitinka bendros alkoholio apmokestinimo akcizais schemos. Jis nukrypsta nuo taisyklių, pagal kurias apskaičiuojamas akcizas, kadangi mokesčio suma yra siejama su produkto verte, o ne su svoriu, kiekiu ar alkoholio sudėtimi. Taip pat nesilaikoma apmokestinimo momento nustatymo tvarkos, kadangi apmokestinama pardavimo vartotojui stadijoje, o ne kai prekės išleidžiamos vartojimui, kaip apibrėžta “horizontaliosios direktyvos” 6 straipsnio 1 dalyje. Taigi, gėrimo mokestis neatitinka “horizontaliosios direktyvos” 3 straipsnio 2 dalies ir tokiu mokesčiu negalima apmokestinti. Gėrimo mokestis neatitinka ir PVM apmokestinimo taisyklių, nustatytų “6-osios direktyvos” 33 straipsnyje.

Kitoje byloje *Commission v. France* (C-434/97) Europos Teisingumo Teismas nagrinėjo Prancūzijos mokesčių stipriems alkoholiniams gėrimams, kuris nustatytas dėl socialinės apsaugos (social security), dėl visuomenės sveikatos. Teismas pasakė, kad norint apmokestinti pagal “horizontaliosios direktyvos” 3 straipsnio 2 dalį, nebūtina, kad alkoholiniai gėrimai visiškai atitiktų alkoholinių gėrimų apmokestinimui skirtus reikalavimus, kadangi čia numatyti specialūs reikalavimai (specialus tikslas ir atitikimas akcizų arba PVM apmokestinimo taisyklėms), kuriuos ir šis mokestis dėl socialinės apsaugos atitinka, todėl yra pateisinamas [49].

Kalbant apie akcizų mokesčio objektą, paminėtina dar viena Europos Teisingumo Teismo byla – *Braathens* byla (C-346/97) [51], kur nagrinėtas klausimas dėl mineralinio kuro atleidimo nuo mokesčio, kai jis naudojamas oro navigacijai kitais nei privačių pramoginių skrydžių tikslais (pagal Direktyvos 92/81/EEB 8 str. 1 d. b) p.; šiuo metu ši direktyva nebegalioja). Švedijoje buvo nustatytas aplinkosauginis mokestis mineraliniam kurui, kuris tiekiamas vietiniams skrydžiams. Mokestis skaičiuojamas pagal Švedijos Civilinės aviacijos įstaigos pateiktus duomenis apie kuro suvartojimą ir tam tikrų medžiagų išskyrimą iš tam tikro lėktuvo tipo įprasto skrydžio metu. Aviakompanija *Braathens* teigė, kad toks aplinkosauginis mokestis prieštarauja “horizontaliosios direktyvos” 3 straipsnio 2 daliai. Tačiau Švedijos mokesčių įstaigos teigė, kad tai nėra mokestis už kuro suvartojimą, bet tai yra aplinkosauginis mokestis už aplinkos teršimą. Teismas pasisakė, kad tarp kuro suvartojimo ir aplinkos teršimo yra tiesioginis ir neatskiriamas ryšys ir leidžiant valstybėms narėms apmokestinti produktus, kurie turėtų būti neapmokestinami pagal Direktyvos 92/81/EEB 8 str. 1 d. b) punktą, kitu netiesioginiu mokesčiu būtų visiškai neefektyvu. Švedijos mokesčių įstaigos teigė, kad ši Direktyvos 92/81/EEB nuostata iš esmės neturi

tiesioginio poveikio, kadangi valstybėms narėms palikta teisė pasirinkti, kaip ši nuostata bus įgyvendinta. Tačiau Teismas pasisakė, kad dėl šios valstybių narių teisės negali būti paneigta asmenų teisė pasitikėti nuostatomis, kurios dėl ypatingo reguliavimo dalyko gali būti atskirtos nuo pagrindinės nuostatos dalies ir taikoma kaip atskira nuostata.

Kitas klausimas – kaip turėtų būti vertinamas mokestis už „alkoholinių gėrimų, skirtų suvartoti iš karto, patiekimą už atlygį“ (patiekimą suprantant kaip „bet kokį (gėrimų), skirtų suvartoti įsigijimo vietoje, patiekimą“). Ar toks mokestis yra kitas netiesioginis mokestis už akcizais apmokestinamus produktus Direktyvos 92/12 <...> 3 straipsnio 1 ir 2 dalių prasme arba mokestis už paslaugų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, teikimą Direktyvos 92/12 3 str. 3 d. 2 pastraipos prasme? ETT byloje *Ottmar Hermann v. Stadt Frankfurt am Main* (C-491/03) teismas šiuo klausimu pasisakė, kad siekiant išsiaiškinti, ar nustatytas mokestis taikomas akcizu apmokestintiems *produktams* Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalies prasme, ar su tokiais produktais susijusioms *paslaugoms* minėto 3 str. 3 d. 2 pastraipos prasme, reikia atsižvelgti į esminį apmokestinamo sandorio elementą. Kadangi prekės pardavimas visuomet susijęs su minimaliu paslaugų teikimu, pavyzdžiui, prekių išdėstymu lentynose, sąskaitos išdavimu ir pan., apskaičiuojant paslaugų teikimo dalį visame mišriame sandoryje reikia atsižvelgti vien tik į tas paslaugas, kurios skiriasi nuo prekės pardavimui būtinų paslaugų. Net jeigu apmokestinimą byloje aptarinėjamu nustatytu mokesčiu sukeltą įvykį sudaro suvartojimas iš karto įsigijimo vietoje, taigi ir su paslaugų teikimu susijęs elementas, skirtingas nei alkoholinių gėrimų pardavimui būtinai sandoriai, neįmanoma apskritai tvirtinti, kad visais atvejais paslaugų teikimo elementas bus lemiamas visiems sandoriams, patenkantiems į šio mokesčio taikymo sritį. Todėl kiekvienu atveju reikia nustatyti esminį sandorio elementą. Šioje situacijoje restorane buvo patiekiami paruošti gėrimai ir patiekalai. Alkoholinių gėrimų patiekimas klientams vykdant restorano veiklą susijęs su visuma paslaugų, skirtingų nuo tokių produktų prekybai būtinų sandorių – naudojimasis restorano infrastruktūra, patarimų ir paaiškinimų apie patiekiamus gėrimus klientui suteikimas, šių gėrimų patiekimas atitinkamame inde ir kt. Alkoholinių gėrimų patiekimui vykdant restorano veiklą būdinga visuma veiksmų ir veiksmų, tarp kurių pačios prekės tiekimas yra tik viena iš sudedamųjų dalių ir tarp kurių dominuoja paslaugos. Taigi, mokestis, kuriuo vykdant restorano veiklą apmokestinamas alkoholinių gėrimų, skirtų suvartoti iš karto įsigijimo vietoje, patiekimas už atlygį, turi būti laikomas mokesčiu už paslaugų, susijusių su akcizais apmokestinamais produktais, teikimą, kuris nėra apyvartos mokestis Direktyvos 92/12 3 str. 3 d. 2 pastraipos prasme [42].

“Horizontalioji direktyva” apibrėžia tik bendrus akcizų apmokestinimo principus, todėl norint aiškiai nustatyti, koks produktas yra konkrečiai apmokestinamas akcizais Europos Sąjungoje, būtina panagrinėti atskiras direktyvas, kurios nustato atskirų objektų struktūrą – apibrėžtos konkrečios produktų kategorijos, kaip akcizo mokestis bus apskaičiuojamas, kokios lengvatos taikomos ir pan.

2.2. Energetiniai produktai

Direktyvos 2003/96/EB preambulėje numatyti energetikos produktų apmokestinimo tikslai – aplinkos apsaugos („nustatant ir įgyvendinant Bendrijos politikos sritis turi būti įtraukiami aplinkos apsaugos reikalavimai“), taip pat teigiama, kad elektros energijos apmokestinimas yra viena iš priemonių, tinkamų siekiant Kioto protokolo tikslų [2].

Direktyvos 92/81/EEB dėl akcizo už mineraline alyvas struktūrų derinimo ir 92/82/EEB dėl mineralinėms alyvoms taikomų akcizo tarifų suderinimo, kurios buvo priimtos reguliuoti mineralinio kuro („mineral oil“ versti į lietuvių kalbą kaip „mineralines alyvas“ nėra labai tikslu, labiau tiktų „mineralinis kuras“, kuris būtų bendresnis apibrėžimas) apmokestinimą akcizais, nuo 2003 12 31 panaikinamos ir jau nebegalioja. Dabar galioja nauja 2003/96/EB direktyva, kuri nustato energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą. Šioje direktyvoje apibrėžiama, kas yra laikoma energetikos produktais – didžia dalimi remiamasi Kombinuotosios nomenklatūros (KN) kodais.

Tai KN 2701, 2702, 2704-2715 (mineralinis kuras, mineralinės alyvos ir jų distiliavimo produktai, bituminės medžiagos, mineraliniai vaškai ir t.t.), KN 2901, 2902 (alifatiniai ir cikliniai angliavandeniliai), KN 3403, KN 3811, KN 3817. Kai kurie produktai, apibūdinami KN kodu, turi atitikti ir tam tikras sąlygas, kad būtų galima juos apmokestinti akcizų mokesčiu, tai atitinkantis KN 2905 11 00 (metanolis) ir esantis nesintetinės kilmės, KN 1507 – 1518 ir KN 3824 90 99 - visi šie produktai apmokestinami pagal Direktyvą 2003/96/EB, jei juos numatoma naudoti variklių degalams ar krosnių kurui.

Ši direktyva netaikoma: jei energetikos produktai naudojami kitiems tikslams nei variklių degalams ar krosnių kurui arba energetikos produktai naudojami dvejopai, t.y. kai naudojami ir kaip krosnių kuras, ir kitiems, nei variklių degalai ar krosnių kuras, tikslams, arba energetikos produktai naudojami cheminei redukcijai ir elektrolitiniuose bei metalurginiuose procesuose, arba energetiniai produktai naudojami minerologiniams procesams. Direktyva taip pat netaikoma šilumos išėigos apmokestinimui ir apmokestinant

produktus, kuriems taikomi KN kodai 4401 ir 4402. Tačiau šiems (kurie neapmokestinami pagal Direktyvą 2003/96/EB) energetiniams produktams taikomos Direktyvos 92/12/EEB kontrolės ir judėjimo nuostatos (dėl gaminimo, perdirbimo, maišymo akcizais apmokestinamame prekių sandėlyje, gabenimo tvarkos ir kt.). Direktyvos 2003/96/EB 20 straipsnyje išvardijami energetikos produktai, kuriems taikomos Direktyvos 92/12/EEB kontrolės ir judėjimo nuostatos, tai pavyzdžiui, produktai, kuriems taikomi KN kodai nuo 1507 iki 1518, jei jie skirti naudoti kaip krosnių kuras ar variklių degalai, produktai, kuriems taikomi KN kodai 2707 10, 2707 20, 2707 30 ir 2707 50 ir kiti.

Kadangi akcizais apmokestinama daug skirtingų produktų, be to išrandamos vis naujos medžiagos, neįmanoma kiekvienam konkrečiam atvejui numatyti visus galimus produktų variantus ir nustatyti tarifus. Todėl „energetiniams produktams, kuriems apmokestinimo lygis šioje direktyvoje nenustatytas, mokestis taikomas, jeigu jie skirti naudoti, parduodami ar naudojami kaip krosnių kuras ar variklių degalai. Mokesčio suma nustatoma atsižvelgiant į ekvivalentišką krosnių kurą ar degalus“ (Direktyvos 2003/96/EB 2 str. 3 d.). Jei imamas mokestis už variklių degalus, kurie nėra energetikos produktai, numatyti direktyvoje, tai mokestis bus taikomas ir visiems produktams, skirtiems naudoti, parduodamiems ar naudojamiems kaip variklių degalai arba variklių degalų priedas ar užpildas. Pavyzdžiui, jei bus išrasta nauja medžiaga arba sugalvota jau žinomą medžiagą panaudoti kaip variklių degalus, ši medžiaga turės būti apmokestinama akcizu. Panaši situacija yra ir su angliavandeniliais (išskyrus durpes), kurie skirti naudoti, parduodami ar naudojami šildymui, ir kurie nėra konkrečiai išvardinti Direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje pagal KN kodus. Jie turi būti apmokestinami tokio mokesčiu, kuris taikomas ekvivalentiškiems energetikos produktams.

2.3. Alkoholis ir alkoholiniai gėrimai

Būtų aiškiausia, jei šiuolaikinis akcizo alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams mokestis būtų nustatomas pagal gryno alkoholio dalį produkte. Tačiau jau istoriškai taip susiklostė, kad toks paprastas akcizų nustatymo būdas yra neįmanomas. Direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo konstrukcija yra pritaikyta istoriniam skirtingumui tarp alaus, vyno, kitų nei vynas ir alus fermentuotų gėrimų, tarpinių produktų ir etilo alkoholio [37, p.304].

Kiekvienas produktas bus aptariamasis atskirai.

2.3.1. Alus

Pagal direktyvos 92/83/EEB 2 straipsnį alus apibrėžiamas, kaip produktas, kurio KN kodas 2203 (salyklinis alus), arba bet kuris produktas, kuris yra alaus ir nealkoholinių gėrimų mišinys, priskirtinas KN kodui 2206, kuriame esanti alkoholio tūrinė koncentracija abiem atvejais yra didesnė nei 0,5 %. Taigi, šio produkto apmokestinimas priklauso nuo 2 kriterijų: produktas turi būti priskirtas tam tikrai grupei pagal Kombinuotos nomenklatūros kodus ir produktas turi būti tam tikros alkoholio koncentracijos.

2.3.2. Vynas

Direktyvoje 92/83/EEB išskiriamas „putojantis vynas“ ir „neputojantis vynas“. Pagal šios direktyvos 8 straipsnį „neputojantis vynas“ apima visus produktus, priskirtinus KN kodams 2204 ir 2205, išskyrus putojantį vyną, apibrėžtą šio straipsnio 2 dalyje:

- kurio faktinė tūrinė alkoholio koncentracija yra tarp 1,2 % ir 15 %, su sąlyga, kad galutiniame produkte esantis alkoholis yra išimtinai fermentacijos rezultatas,

- kurio faktinė tūrinė alkoholio koncentracija yra tarp 15 % ir 18 %, su sąlyga, kad jis buvo pagamintas be jokių priedų ir, kad galutiniame produkte esantis alkoholis yra išimtinai fermentacijos rezultatas.

„Putojantis vynas“ apima visus produktus, priskirtinus KN kodams 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 ir 2205:

- laikomas buteliuose, turinčiuose grybo formos kamščius, kuriuos laiko specialūs raiščiai ar tvirtikliai, arba jie yra veikiami ypatingo iki trijų ar daugiau barų spaudimo dėl skystyje esančio anglies dvideginio,

- kurio faktinė tūrinė alkoholio koncentracija yra tarp 1,2 % tūrio ir 15 %, su sąlyga, jog galutiniame produkte esantis alkoholis yra išimtinai fermentacijos rezultatas.

Iš pateiktų apibrėžimų galima daryti išvadą, kad putojantis vynas, kuris veikiamas mažesniu nei 3 barų spaudimo ir panaudojus skirtingos formos kamštį, apmokestinamas kaip neputojantis vynas. Todėl galbūt putojantys vynai ir tarpiniai produktai turėtų būti vertinami taip pat, kaip ir neputojantys vynai ir tarpiniai produktai [67].

2.3.3. Kitų nei vynas ir alus fermentuoti gėrimai

Direktyvosje 92/83/EEB išskiriami “kiti neputojantys fermentuoti gėrimai” ir “kiti putojantys fermentuoti gėrimai” pagal KN kodus, alkoholio koncentraciją ir kitus požymius.

Pagal Direktyvos 92/83/EEB 12 straipsnį, kurį reikia taikyti kartu su 17 straipsniu (jis nustato tarpinių produktų sąvoką), “kiti neputojantys fermentuoti gėrimai” apima visus produktus, priskirtinus KN 2204 ir 2205 kodams, bet nepaminėtus 8 straipsnyje ir produktus, priskirtinus KN 2206 kodui, išskyrus kitus putojančius fermentuotus gėrimus, kurių apibrėžimas yra pateiktas šio straipsnio 2 dalyje, ir visus alaus produktus:

- kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 1,2 %, bet neviršija 10 %,

- kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija, viršija 10 %, bet neviršija 15 %, su sąlyga, kad produkte esantis alkoholis yra išimtinai fermentacijos rezultatas.

“Kiti putojantys fermentuoti gėrimai” apima visus produktus, priskirtinus KN kodui 2206 00 91 ir produktus, priskirtinus KN kodams 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 ir 2205, nepaminėtus 8 straipsnyje (ne vynai), kurie:

- yra laikomi buteliuose, turinčiuose grybo formos kamščius, kuriuos laiko specialūs raiščiai ar tvirtikliai arba kurie yra veikiami ypatingo iki 3 barų ar daugiau spaudimo dėl skystyje esančio anglies dvideginio,

- kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 1,2 %, bet neviršija 13 %,

- kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 13 %, bet neviršija 15 %, su sąlyga, kad produkte esantis alkoholis yra išimtinai fermentacijos produktas.

Kai kurie iš aukščiau paminėtų produktų taip gali būti laikomi tarpiniais produktais.

Nustatant, kokiam alkoholiniam gėrimui priskiriamas konkretus produktas, reikia vadovautis nacionaliniais teisės aktais, kadangi ES direktyvose nėra paaiškintos visos sąvokos, pavyzdžiui, ką reiškia „produktas pagamintas fermentacijos būdu“. Tokiu atveju reikia remtis įvairiais produktų gamybos technikos reglamentais, taisyklėmis, kur nurodomos konkrečių produktų gamybos technologijos, pavydžiui, į kai kuriuos produktus galima fermentacijos metu dėti vandens, cukraus ar kitų priedų ir pan. Todėl norint nustatyti, kaip koks produktas apmokestinamas, reikia išsiaiškinti, kaip jis pagamintas.

2.3.4. Tarpiniai produktai

Tarpiniai produktai yra apibrėžiami remiantis „likusiais“ pagrindais, t.y. tarpiniai produktai apima visus produktus, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 1,2 %, bet neviršija 22 % ir kurie yra priskiriami KN 2204, 2205 ir 2206 kodams, tačiau kurie neapima alaus, vyno ar kitų fermentuotų gėrimų sąvokos. Aiškinant direktyvos 92/83/EEB 17 straipsnį kartu su 12 straipsniu tarpiniais produktais valstybės narės gali laikyti neputojantį vyną, kurio faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 5,5 % ir kuris nėra išimtinai fermentacijos rezultatas, taip pat putojantį fermentuotą gėrimą, kurio faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 8,5 % ir kuris nėra išimtinai fermentacijos rezultatas.

2.3.5. Etilo alkoholis

Pagal Direktyvą 92/83/EEB etilo alkoholis apima visus produktus:

- priskirtinus KN 2207 (nedenatūruotas etilo alkoholis, kurio alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, ne mažesnė kaip 80 % tūrio; denatūruotas etilo alkoholis ir kiti denatūruoti bet kurio stiprumo spiritai) ir KN 2208 (nedenatūruotas etilo alkoholis, kurio alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, mažesnė kaip 80 % tūrio; spiritai, likerai ir kiti spiritiniai gėrimai) kodams, net tais atvejais, kai šie produktai yra produkto, priskirtino kitam KN skirsniiui, sudedamoji dalis,

- produktus, priskiriamus KN 2204, 2205 ir 2206 kodams, ir kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 22 %,

- geriamojo spirito turinčius produktus nepriklausomai nuo to, ar tai mišinys ar ne.

Direktyvoje 92/83/EEB aiškiai įvardinta, kokie produktai patenka į etilo alkoholio sąvoką – remiamasi objektyviais kriterijais.

LR akcizų įstatyme numatyta etilo alkoholio sąvoka susiaurina minėtoje direktyvoje apibrėžtą sąvoką - įterpta nuostata, kad ne skystuose produktuose alkoholis turi sudaryti daugiau kaip 1 % produktų masės (o direktyvos 20 straipsnyje jokio konkretaus kiekio nenumatyta). Vertinant, ar direktyvos nuostatos tinkamai įgyvendintos nacionaliniuose teisės aktuose, reikia atsižvelgti į direktyvos esmę ir tikslus. Manytina, kad toks sąvokos susiaurinimas neatitinka minėtos direktyvos tikslo - „nustatyti bendrus visų aptariamų produktų sąvokų apibrėžimus“, todėl ši direktyvos nuostata į Lietuvos teisės aktus perkelta netinkamai.

Lietuvoje nemažai bylų kyla dėl namų gamybos stiprių alkoholinių gėrimų (naminės degtinės) apmokestinimo ir teismų praktika, ar tokį produktą galima apmokestinti akcizo mokesčiu, yra nevienoda – dauguma atveju yra nusprendžiama apmokestinti šį produktą, tačiau ne visada laikomasi nuoseklumo.

LR akcizų įstatymo 2 str. 1 d. yra nuostata, kad akcizais yra apmokestinamos *prekės* ir išvardijama, kokios. Yra nuomonių, kad neteisėtai pagaminta naminė degtinė neturėtų būti apmokestinama akcizu, nes tai nėra prekė, o išimtas iš apyvartos produktas [62]. Vilniaus apygardos administracinis teismas vienoje byloje sutiko su šiuo argumentu ir pažymėjo, kad naminė degtinė yra neįteisinta ir išimta iš apyvartos ir, kadangi LR akcizų įstatymas nenustato, kad nesantys civilinėje apyvartoje daiktai gali tapti akcizų objektais, namų gamybos degtinė nepriskiriama akcizinėms prekėms, todėl akcizo mokestis neturėtų būti mokamas [63].

Aiškinant šį klausimą reiktų atsižvelgti į ETT sprendimą byloje *United Kingdom v. John Cahrlles Goodwin and Edward Thomas Unstead* (C-3/97), kuriame teismas pažymėjo, kad fiskalinio neutralumo principas reiškia, kad negali būti skirstymo į teisėtus ir neteisėtus sandorius, išskyrus tada, kai dėl išskirtinių produktų savybių, nėra galimybės atsirasti bet kokiai konkurencijai tarp teisėto ir neteisėto ekonominių sektorių. Tuo tarpu jeigu atitinkamų prekių civilinė apyvarta nėra absoliučiai uždrausta, mokesčių požiūriu neteisėtai į civilinę apyvartą patekusios prekės turėtų būti traktuojamos kaip ir teisėtai į ją patekusios prekės. Šioje byloje Teismas nusprendė, kad neteisėtas tiekimas ar importas tokių prekių kaip narkotikai ar suklastota valiuta, kurios dėl savo prigimties ar specialių požymių negali būti tiekiami į rinką arba įtraukiami į ekonominę apyvartą ir apmokestinami pridėtinės vertės mokesčiu, tačiau sprendžiant klausimą dėl suklastotų kvepalų yra kitaip - suklastoti kvepalai negali būti laikomi kaip speciali komercija, kadangi konkurencija gali būti tarp suklastotų produktų ir prekių, kurios parduodamos teisėtai, todėl už suklastotus kvepalus PVM yra mokėtinas [53].

Nors ETT pasisakė dėl PVM mokesčio, manytina, kad šią teismo praktiką galima taikyti ir apmokestinant produktus akcizais. Neteisėtai pagaminta degtinė konkuruoja su teisėtai civilinėje apyvartoje esančiu alkoholiu, todėl atsižvelgiant į fiskalinio neutralumo principą, ji turėtų būti apmokestinama taip pat, kaip ir teisėtai pagaminta degtinė. Etilo alkoholis nėra toks produktas, kurio prekyba būtų draudžiama iš esmės ar dėl jo specialių savybių (kaip, pavyzdžiui, narkotikai).

Nesutikčiau su minėtu Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimu, kad neteisėtai pagaminta degtinė neturėtų būti apmokestinama. Pagal LR akcizų įstatymo 2 straipsnį akcizų objektu yra pačios *prekės* (kitai tariant, produktai, kuriuos apmokestinant akcizais nebūtinas pirkimas - pardavimas) kurios nurodytos ir apibūdintos šio įstatymo 2 ir 3 straipsniuose. Manytina, kad naminė degtinė atitinka etilo alkoholio sąvoką ir ją galima klasifikuoti KN 2280 pozicijoje, todėl ją galima laikyti akcizų objektu. Be to, apmokestinimas akcizais nepriklauso nuo to, ar legaliai, ar nelegaliai buvo pagamintos prekės. Todėl naminė degtinė, kuri yra pagaminta nors ir neteisėtai, turėtų būti apmokestinama.

Taip pat Lietuvoje yra nemažai bylų, kurios nagrinėjamos dėl importuotų alkoholio produktų, nepažymėtų banderolėmis, apmokestinimo akcizo mokesčiu. Remiantis ETT *Tullihallitus* byla (C-455/98), kurioje buvo nuspręsta, kad etilo alkoholio importas yra tiek akcizų, tiek PVM objektas, todėl nustačius nelegalų tokio produkto importą, už nelegaliai importuotą bei konfiskuojamą etilo alkoholį turi būti skaičiuojami ir sumokami akcizai bei PVM [46]. Iš to darytina išvada, kad bet koks nelegaliai importuotas, pagamintas ir konfiskuotas etilo alkoholis turi būti apmokestinamas akcizais.

2.4. Apdorotas tabakas

Pirmoji direktyva, priimta dėl akcizų mokesčių apdorotam tabakui, buvo 1972 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 72/464/EEB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui, kurioje buvo numatytos bendros nuostatos dėl apmokestinimo akcizo mokesčiu, taip pat specialios nuostatos dėl cigarečių (vėliau ši direktyva pakeista 1978 m. gruodžio 18 d. Antrąja Tarybos direktyva 79/32/EEB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui). Direktyva 92/78/EEB pakeitė visas iki tol buvusias direktyvas. Kadangi direktyvoje 72/464/EEB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui ir direktyvoje 79/32/EEB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui, daug kartų buvo padaryti svarbūs pakeitimai ir siekiant racionalumo, aiškumo, minėtųjų direktyvų tekstus buvo būtina sujungti į vieną, priimta Direktyva 95/59/EB, kuri susistemino įvairias direktyvas. 1995 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyva 95/59/EB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui, su pakeitimais, padarytais direktyvomis 1999/81/EB ir 2002/10/EB, yra taikoma ir dabar.

Direktyvos 95/59/EB 2 straipsnyje yra išvardijama, kokie produktai laikomi apdorotu tabaku. Tai cigaretės, cigarai ir cigarilės, rūkomasis tabakas (susmulkintas tabakas, skirtas cigaretėms sukti ir kitas rūkomasis tabakas). Direktyvos 3 - 7 straipsniuose sukonkretinama, kas yra laikoma aukščiau paminėtais produktais - apibūdinama pagal produkto formą, apvalkalą, spalvą, išmatavimus, pagaminimo būdą ir kitus kriterijus. Skirtingai nei kiti akcizais apmokestinami produktai, pavyzdžiui, energetikos produktai, alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, tabako produktai nėra apibūdinami remiantis KN kodais.

Pažymėtina Europos Teisingumo Teismo *Brinkmann Tabakfabriken GmbH v. Skatteministeriet* byla (C-319/96), kurioje buvo iškeltas klausimas dėl to, kaip turėtų būti apmokestinami tabako ritinėliai, kurie prieš rūkant turi būti įvynioti į cigarečių popierių (cigarečių popierių vamzdeliai buvo parduodami atskirai). Pateikiant minėtus produktus Danijos rinkoje muitinės įstaiga pasakė, kad šie produktai turi būti apmokestinami kaip susmulkintas rūkomasis tabakas, o PVM Komisija teigė, kad turi būti apmokestinami kaip cigaretės (aukštesniu tarifu). Teismas nusprendė, kad tokie Brinkmann produktai turėtų būti apmokestinami kaip rūkomasis tabakas, kadangi cigarečių sąvoka, pateikta direktyvoje turi būti aiškinama kaip tabako ritinėliai, kurie tinkami rūkyti tokie, kokia yra (o ne kaip buvo šioje byloje – prieš rūkant tabaką dar reikėjo paruošti) [52].

Kitoje byloje – *Commission v. Greece* (C-216/98) buvo sprendžiamas klausimas, ar Graikija nepažeidė Direktyvos 95/59/EB 9 straipsnį nustatydamas minimalias mažmeninės prekybos kainas. Europos Komisija teigė, kad tokios nuostatos pažeidžia gamintojų ir importuotojų teisę nustatyti savo maksimalias kainas, kadangi jos negali būti mažesnės už jau nustatytą privalomą minimumą. Graikijos argumentas, kad tai daroma siekiant apsaugoti visuomenės sveikatą pagal Europos Bendrijos Steigimo sutarties 30 straipsnį (šiuo straipsnyje numatyta, kad gali būti taikomi tam tikri apribojimai, jei jie pateisinami tam tikrais tikslais), buvo atmestas. Sveikatos apsaugos tikslas (sumažinti tabako gaminių vartojimą) gali būti pasiektas didinant apdoroto tabako mokesčius, tačiau nustatant kainų minimumą pažeidžiamos kitos ES teisės normos, pavyzdžiui, konkurencijos taisyklės [45].

Europos Komisija ketina imtis veiksmų prieš valstybes, kurios turi nusistačiusios minimalias mažmenines kainas cigaretėms [77]. Reikia pastebėti, kad maksimalias mažmenines kainas valstybės gali nusistatyti, o minimalių negali. Manytina, kad taip yra dėl to, kad maksimalių kainų nustatymas labiau apsaugo vartotoją, o minimalių kainų nustatymas riboja konkurenciją ir vien sveikatos apsaugos tikslais jo negali būti pateisinamos.

2.5. Elektros energija

Pagal Direktyvos 2003/96/EB 1 straipsnį akcizų mokesčiu yra apmokestinama elektros energija (KN 2716). Tačiau ši direktyva netaikomas elektros energijai, kuri:

- daugiausia naudojama cheminei reprodukcijai ir elektrolitiniuose bei metalurginiuose procesuose,

- kai ji susidaro daugiau kaip 50% produkto kainos („Produkto kaina“ – tai kaina, gaunama sudedant bendrą prekių ir paslaugų pirkimą, personalo sąnaudas, pagrindinio kapitalo suvartojimą verslo įmonėje, kaip apibrėžta direktyvos 11 straipsnyje. Ši kaina skaičiuojama vienam vienetui apskritai. „Elektros energijos kaina“ – tai tikroji elektros energijos pirkimo kaina ar elektros energijos gamybos sąnaudos, jei ji gaminama įmonėje).

Apibendrinant akcizų objektą, kuris nustatytas Europos Sąjungos teisės, galima teigti, kad apmokestinami yra specifiniai produktai. Dauguma produktų apibūdinami pagal KN kodus, bet tai ne vienintelis kriterijus – priklausomai nuo produkto, svarbi jo koncentracija, pagaminimo, įpakavimo būdas, išpilstymas į tam tikrą tarą, gaminio matmenys ir pan.

3. Prievolės mokėti akcizą atsiradimas: atsiradimo momentas ir vieta

3.1. Prievolės mokėti akcizą atsiradimas

Akcizais apmokestinami dviejų tipų sandoriai: gamyba ir importas - kai prekės patenka į Europos Bendrijos teritoriją. Akcizų mokesčiui taikomas ne kilmės, o apmokestinimo vietoje (paskirties) principas (mokesčio pajamos gaunamos šalyje, kurioje suvartojamos prekės). Prievolės mokėti akcizus atsiradimas (gamyba (o taikant 2003/96/EB direktyvą, gamyba apima ir gavybą), importavimas) nebūtinai sutampa su momentu, kai mokestį reikia sumokėti, t.y. produktai tampa akcizų objektu pagaminus Bendrijos teritorijoje (kaip apibrėžta 92/12/EEB 2 straipsnyje) arba importavus į Bendrijos teritoriją, o akcizas tampa mokėtinu, kai produktai išleidžiami vartojimui arba nustačius trūkumus (su tam tikrom sąlygom). Pavyzdžiui, kai prekės įvežamos į Bendriją, tikslas gali būti jas reeksportuoti, arba prekės gali būti patalpinamos į laisvąją zoną ar tikslas perdirbti muitinei prižiūrint. Kai prekėms taikomos muitinės procedūros (išskyrus išleidimą į laisvą apyvartą), akcizo

mokėjimas yra atidėtas, o pasibaigus muitinės procedūrai prekės laikomos išleistos vartojimui ir tada turi būti mokamas mokestis.

Prekėms gali būti taikomas laikinas akcizo mokėjimo atidėjimo režimas (produktų gamybai, perdirbimui, laikymui ir gabenimui taikomas apmokestinimo režimas, kai akcizo mokėjimas laikinai atidėtas). Pagaminti ar importuoti akciziniai produktai gali būti laikomi mokesiniame sandėlyje arba pateikti muitinės procedūrai. Mokestinis sandėlis yra vieta, kurioje įgaliotasis sandėlio savininkas savo verslo kontekste ir laikydamasis tam tikrų reikalavimų ir sąlygų, gamina, perdirba, laiko, į kurią gauna arba iš kurio išsiunčia akcizais apmokestinamus produktus taikant laikino akcizų mokėjimo atidėjimo režimą. Taikant laikino atidėjimo režimą (ir laikantis tam tikrų sąlygų) akcizais apmokestinamos prekės gali būti gabenamos iš vienos vietos į kitą, o akcizo mokestis nebus mokamas. Be to, „kai prekėms taikomas mokėjimo atidėjimo režimas arba jos yra laisvoj zonoj ar laisvam sandėly, suspenduojami ir muitai, ir akcizas“ [32, p. 56].

Pagal direktyvos 92/12/EEB 6 straipsnį akcizas tampa mokėtinu, kaip produktas išleidžiamas vartojimui arba nustačius trūkumus, kuriems esant akcizas turi būti sumokėtas pagal tam tikras sąlygas. Išleidimas vartojimui reiškia:

- bet kokį šių produktų išgabenimą, įskaitant ir neteisėtą, iš laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo,
- bet kokią šių produktų gamybą, įskaitant neteisėtą, kitaip nei taikant šiems produktams laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimą,
- šių produktų importą, įskaitant neteisėtą, jeigu jiems nebuvo pritaikytas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas.

Vadinasi, prekės apmokestinamos importuojant, pagaminus, jeigu buvo netaikomas ar pasibaigęs laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas, arba išgabenus produktus iš laikino atidėjimo režimo.

Apmokestinant akcizais ir nustatant apmokestinimo momentą, reikia atsižvelgti į specialias direktyvas atskiriems produktams, pavyzdžiui, Direktyvoje 2003/96/EB numatyta, kad be bendrų „horizontaliosios direktyvos“ nuostatų mokestis už energetikos produktus taip pat turi būti mokamas atsitikus vienam iš apmokestinamų įvykių:

- kai energetikos produktai, kuriems apmokestinimo lygis Direktyvoje 2003/96/EB nenustatytas, mokestis taikomas, jeigu jie skirti naudoti, parduodami ar naudojami kaip krosnių kuras ar variklių degalai;

- kai produktai, kurie nėra energetikos produktai ar elektros energija, skirti naudoti, parduodami ar naudojami kaip variklių degalai arba variklių degalų priedas ar užpildas;
- kai bet koks kitas angliavandenilis, išskyrus durpes, skirtas naudoti, parduodamas ar naudojamas šildymui.

Taigi, norint apmokestinti tam tikrus energetinius produktus akcizo mokesčiu, svarbu ir tikslas, kam šie produktai bus naudojami. Tokiu atveju prievolė mokėti akcizo mokestį atsiranda, kai atitinkami produktai parduodami ar panaudojami atitinkamiems tikslams (kaip variklių degalai, jų priedai arba kaip šildymui skirtas kuras ir pan.).

Direktyvos 2003/96/EB 21 straipsnyje numatyta, kad energetikos produktų naudojimas energetikos produktus gaminančioje įmonėje nelaikomas apmokestinamu įvykiu, dėl kurio reikia apmokestinti, jei naudojami šioje įmonėje pagaminti energetikos produktai. Valstybės narės taip pat gali manyti, kad elektros energijos ir kitų energetikos produktų, kurie nėra gaminami šioje įmonėje, naudojimas ir energetikos produktų bei elektros energijos naudojimas įmonėje, gaminančioje kurą elektros energijai gaminti, nėra apmokestinamas įvykis. Kai naudojimas nėra susijęs su energetikos produktų gamyba, ypač su transporto priemonių varymu, jis laikomas apmokestinamu įvykiu, dėl kurio reikia apmokestinti. Direktyvos 2003/96/EB 21 straipsnio 6 dalyje taip pat numatyta, kada valstybės narės neprivalo laikyti „energetikos produktų gamyba“ numatytą operacijų – vadinasi, apmokestinimo momentą gali apspręsti ir pačios valstybės narės.

Valstybės narės pagal direktyvų nuostatas savo nacionaliniuose teisės aktuose detalizuoja ir konkrečiai numato, kada atsiranda prievolė ir kas turi mokėti mokestį. Pagal LR akcizų įstatymą prievolė mokėti akcizus atsiranda, kai akcizais apmokestinamoms prekėms panaikinamas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, kai jos prarandamos akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje ar gabenant prekes taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą (akcizai neskaičiuojami už kiekį, prarastą dėl natūralios netekties ar dėl nenugalimos jėgos), kai akcizais apmokestinamo prekės pagaminamos ne akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje, išskyrus, kai tokia gamyba neprivalo vykti akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje, kai akcizais apmokestinamos prekės, kurios turi būti paženklintos banderolėmis, laikomos nepaženklintos ir kt. Akcizo mokestis taip pat mokamas, kai akcizais apmokestinamos prekės importuojamos Lietuvos Respublikoje, išskyrus kai jos nugabenamos į akcizais apmokestinamų prekių sandėlį [21].

Pabrėžtina, kad apmokestinimas akcizais nepriklauso nuo to, ar legaliai, ar nelegaliai buvo pagamintos, įvežtos prekės, taip pat nesvarbu, asmeniniais ar neasmeniniais tikslais

pagamintas produktas. Pavyzdžiui, Pagal Alkoholio kontrolės įstatymo 10 straipsnį Lietuvos Respublikoje draudžiama gaminti namų gamybos alkoholinius gėrimus, išskyrus fizinių asmenų asmeniniam naudojimui gaminamus natūralios fermentacijos alkoholinius gėrimus, kurių tūrinė etilo alkoholio koncentracija ne didesnė kaip 18 % (alaus – ne didesnė kaip 9,5 %) [23]. O pagal LR akcizų įstatymo 25 straipsnį tik alus, vynas ir kiti fermentuoti gėrimai atleidžiami nuo akcizo mokesčio, kai juos pasigamina fizinis asmuo savo reikmėms. Ir jeigu asmuo Lietuvoje pasigamina naminės degtinės, kad ir asmeniniam naudojimui, ji apmokestinama akcizais – pagal LR akcizų įstatymą apmokestinimo momentas siejamas su pagaminimo faktu [62].

Pagal Lietuvos teisės aktus, kai asmuo gamina, perdirba ir (arba) maišo akcizais apmokestinamas prekes tik asmeniniam naudojimui, jam nereikia steigti akcizais apmokestinamų prekių sandėlio. Taigi, naminės degtinės gaminimui nereikia steigti akcizais apmokestinamų prekių sandėlio, bet yra prievolė deklaruoti akcizo mokestį (LR akcizų įstatymo 9 str. 8 d.). Įdomu, kaip realiai vyktų toks deklaravimas, akcizų deklaravimo ir mokėjimo kontrolė praktikoje.

3.2. Apmokestinimo akcizais vieta

Apmokestinimo akcizais vieta yra toje valstybėje narėje, kurioje produktai išleidžiami vartojimui ar nustatomi trūkumai. Apmokestinimas akcizais remiasi apmokestinimo vietoje (paskirties) principu, taigi laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimas leidžia nukelti šio mokesčio mokėjimą, kol produktai pasieks paskirties valstybę.

Nepaisant to, kad Direktyvos 92/12/EEB 6 straipsnis numato, jog akcizas tampa mokėtinas, kai produktai išleidžiami vartojimui valstybėje narėje, neatmetama galimybė pagal šios direktyvos 7, 9 ar 10 straipsnius vėliau akcizą surinkti kitoje valstybėje narėje, o pirmojoje valstybėje narėje sumokėtus akcizus grąžinti pagal minėtos direktyvos 7 straipsnio 6 dalį arba 10 straipsnio 4 dalį. Pavyzdžiui, pagal „horizontaliosios direktyvos“ 7 straipsnį akcizais apmokestinami produktai, kurie jau buvo išleisti vartojimui vienoje valstybėje narėje ir komerciniais tikslais yra laikomi kitoje valstybėje narėje, tada akcizas turi būti sumokėtas toje valstybėje narėje, kurioje šie produktai yra laikomi, o jei akcizas jau buvo sumokėtas, jį galima susigrąžinti. Kai vienoje valstybėje narėje produktai jau išleisti vartojimui, produktai pristatomi, arba skirti pristatyti kitoje valstybėje narėje ar naudojami kitoje valstybėje narėje

savarankiška ūkine veikla besiverčiančio prekybininko verslo reikmėms arba viešųjų įstaigų reikmėms, akcizas turi būti sumokėtas toje kitoje valstybėje narėje.

„Horizontaliosios direktyvos“ 8 straipsnyje įtvirtintas principas, pagal kurį akcizais apmokestinama valstybėje, kurioje išsigyjami produktai. Tačiau turi būti įvykdytos 3 sąlygos: akcizais apmokestinamus produktus turi išsigyti fiziniai asmenys, produktai turi būti skirti išigijusiojo individualiam naudojimui ir produktus gabenti turi patys fiziniai asmenys. Direktyvoje 92/12/EEB nurodytos tam tikros orientacinės ribos, kurių neviršijus prekės paskirtis nebus laikoma komercine, pavyzdžiui, 800 vienetų cigaretėms, 110 litrų alui ir pan., taip pat yra apibrėžti kiti kriterijai, pagal kuriuos nustatoma, ar produktai yra laikomi komerciniais tikslais – tai produktų pobūdis, laikymo vieta, gabenimo būdas, produktus laikančio asmens statusas – nustatyti ribą tarp komercinių tikslų ir individualaus naudojimo ne visada yra paprasta.

Taikant Direktyvos 92/12/EEB 8 straipsnį gali iškilti nemažai problemų dėl šio straipsnio aiškinimo, pavyzdžiui, kur turi būti apmokestinama, kai fizinis asmuo išsigyja akcizu apmokestinamus produktus asmeniškai ir individualiam naudojimui vienoje valstybėje narėje, ir jo prašymu transporto bendrovė jas nugabena į kitą valstybę narę (kur išigyta ar kur nugabenta)? Arba kai fiziniai asmenys pasirūpina, kad akcizu apmokestinamų produktų vienoje valstybėje narėje jiems įgytų kitas fizinis asmuo, neprofesiniais tikslais ir nesiekiantis pelno, kuris pasirūpina, kad transporto bendrovė nugabentų prekes pirkėjų vardu į kitą valstybę narę, akcizas taikomas tik išigijimo valstybėje narėje? Į šiuos ir kitus klausimus atsakė ETT byloje *Staatssecretaris van Financiën (Finansų valstybės sekretorius) v. B. F. Joustra (C-5/05)* [41], kurioje sprendė klausimą dėl vyno, kurį suinteresuotasis asmuo išigijo Prancūzijoje savo ir kitų fizinių asmenų individualiam naudojimui ir kurį jo vardu į Nyderlandus atgabeno juose įsteigta transporto įmonė, apmokestinimo akcizais Nyderlanduose. B. F. Joustra sumokėjo mokestį Prancūzijoje ir buvo norima apmokestinti Nyderlanduose.

B. F. Joustra tvirtino, kad aptariamo vyno apmokestinimas akcizais patenka į Direktyvos 8 straipsnio taikymo sritį. Sąvoka „jų gabenamiems“, esanti šioje nuostatoje, nedraudžia jos aiškinti taip, kad apmokestinimas paskirties valstybėje narėje negalimas, jei fizinis asmuo pats nusiperka akcizu apmokestinamų produktų kitoje valstybėje narėje ir suorganizuoja trečiųjų asmenų atliekamą gabenimą jo nurodymu ir vardu į paskirties valstybę narę. Europos Bendrijų Komisijos teigimu, Direktyvos 92/12/EEB 8 straipsnis neturėtų būti suprantamas, kad fizinis asmuo pats turi lydėti akcizais apmokestinamus produktus ir jei fizinis asmuo

patiki akcizais apmokestinamų produktų gabenimą trečiajam asmeniui ir pasirūpina gabenimu taip, kaip tai padarytų pats, griežtai individualų produktų įsigijimo pobūdį taip pat būtų galima įrodyti. Be to, piktnaudžiavimo atveju valstybės narės turėtų turėti galimybę netaikyti Direktyvos 8 straipsnio. Tačiau Europos Teisingumo Teismo neįtikino šie argumentai ir buvo nuspręsta, kad šiuo atveju 8 straipsnis netaikomas. Teismas pažymėjo, kad 8 straipsnis neapima produktų, kuriuos įsigijo fizinis asmuo ir kurie yra skirti kitų fizinių asmenų naudojimui, o iš sąvokos „jų gabenamiems“, esančios Direktyvos 8 straipsnyje, matyti, jog šios nuostatos taikymas reikalauja, kad aptariamieji produktai būtų gabenami asmeniškai juos įsigijusio fizinio asmens. Todėl šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Direktyvos 9 straipsnio 2 dalį tiek gabenimo būdas, tiek produktų kiekis yra svarbūs elementai nustatant minėtame 8 straipsnyje numatytų produktų laikymo komercinį, o ne individualų pobūdį.

Teismas pažymėjo, kad šios Direktyvos esmė ta, kad produktai, kurie nėra laikomi asmeniniais tikslais, turi būti būtinai pripažinti laikomais komerciniais tikslais. Kadangi šioje byloje fizinis asmuo, neprofesiniais tikslais ir nesiekiantis pelno, savo ir kitų fizinių asmenų individualiam naudojimui įsigyja pirmojoje valstybėje narėje akcizais apmokestinamų produktų, išleistų vartojimui šioje valstybėje narėje, ir pasirūpina, kad antrojoje valstybėje narėje įsteigta transporto įmonė produktus gabentų jo vardu į šią antrąją valstybę, yra taikomas šios Direktyvos 7 straipsnis, o ne jos 8 straipsnis, nes akcizas taip pat yra surenkamas toje pačioje valstybėje, pirmojoje valstybėje sumokėtas akcizas yra grąžinamas.

Kitoje ETT byloje *The Queen v. Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac SARL, The Man in Black Ltd, John Cunningham* (C-296/95) [55] buvo nagrinėjama panaši situacija ir sprendžiamas klausimas, ar bus taikomas Direktyvos 92/12/EEB 8 straipsnis ir apmokestinama akcizais valstybėje A (šiuo atveju Jungtinėje Karalystėje), kai prekės įsigytos individualiam naudojimui valstybėje A, kurias prieš tai valstybėje B (šiuo atveju Liuksemburge) nupirko agentas užsisakiusių asmenų vardu, o prekių iš valstybės B į valstybę A gabenimą suorganizavo agentas (prekes gabeno ne patys asmenys, kurių individualiam naudojimui jos buvo įsigytos) ir atliko profesionalus vežėjas mokant jam už paslaugas.

Buvo bandoma įrodinėti, kad veikimas per agentą turėtų būti suprantamas kaip paties asmens veikimas. Savininko teisės buvo perleidžiamos privačiam asmeniui tuo momentu, kai jis atlikdavo užsakymą, o vežėjas cigarečių neparduodavo, o tiesiog atlikdavo užsakymą ir

perveždavo produktus, kas neturėtų būti suprantamas kaip gabenimas komerciniais tikslais, todėl turėtų būti taikomas 8 straipsnis.

Tačiau teismas pasisakė, kad Direktyvos 8 straipsnio nuostatos nenumato trečiojo asmens dalyvavimo gabenime (gabenti turi pats akcizais apmokestinamų produktų įsigijęs asmuo). ETT nusprendė, kad prekės buvo gabenamos komerciniais tikslais ir turi būti apmokestinamos valstybėje, kurioje jos išleistos vartojimui. Direktyvos 8 straipsnis netaikomas, kadangi prekes pirko ir gabeno agentas, o tuo atveju, kai prekės iš vienos valstybės į kitą yra gabenamos prekybos agento (ar jo vardu veikiančio asmens), veikiančio už atlyginimą, kuris susirado ir susitarė su klientais dėl prekių importo, produktai turi būti apmokestinami pastarojoje valstybėje (ne toje, kur prekės įsigytos). Agentas nepirko prekių sau individualioms reikmėms. Šiuo atveju taikomi Direktyvos 7 ir 10 straipsniai ir prekės turi būti apmokestinamos Jungtinėje Karalystėje, o kai mokestis jau sumokėtas kitoje valstybėje, jis turi būti gražinamas.

Situacija šioje byloje ir ETT byloje Nr. C-5/05 skiriasi, nes pirmuoju atveju asmuo nesiekė pelno ir prekes įgijo savo ir kitų asmenų individualiam naudojimui, o antruoju atveju asmuo buvo prekybos agentas ir prekes įsigijo ne savo individualioms reikmėms. Tačiau teismas abi situacijas įvertino panašiai ir nusprendė, kad 8 straipsnis neturi būti taikomas.

Vis daugiau asmenų prekes savo individualioms reikmėms perka kitoje valstybėje, toje valstybėje ir sumoka akcizo mokestį. Tačiau Direktyvos 92/12/EEB 8 straipsnyje įtvirtinta sąlyga „jų gabenamiems“ neužtikrina galimybės privatiems asmenims įsigyti prekių, kur jie nori, nes yra apribojama jų teisė įtvirtinant gabenimo asmeniškai reikalavimą. Taigi, jei asmuo pats negabena produktų, akcizas vėl tampa mokėtinu paskirties valstybėje ir taip ribojamas laisvo judėjimo principas. 8 straipsnį reikėtų pakeisti taip, kad bet koks privačių asmenų asmeninėms reikmėms skirtas nekomercinės paskirties produktų judėjimas, kurį vykdo privatūs asmenys arba jų vardu kiti asmenys, būtų apmokestinamas toje valstybėje, kurioje šie produktai įsigijami.

Komisijos pasiūlyme dėl Direktyvos 92/12/EEB keitimo įsigijimo valstybėje numatoma apmokestinti privačių asmenų individualiam naudojimui įsigijamus bei pačių gabenamus produktus, taip pat kai produktai gabenami šių asmenų sąskaita (išskyrus tam tikras išimtis dėl apdoroto tabako gaminių), ir kai produktus neatlygintinai (pavyzdžiui, dovanos) vienas kitam siunčia privatūs asmenys [68]. Pasiūlyme numatyta išimtis apdorotam tabakui grindžiama EB Steigimo sutartyje įtvirtinta sveikatos politika, taip pat atsižvelgiama į Pasaulio sveikatos organizacijos konvencijos dėl kovos su rūkymu tikslus. Manytina, kad

toks tabako produktų išskyrimas nelabai suprantamas – kodėl neišskiriami, pavyzdžiui, alkoholio produktai, kurių vartojimas taip pat turėtų būti mažinamas sveikatos tikslais.

Iš tiesų kyla nemažai problemų dėl Direktyvos 92/12/EEB 7-10 straipsnių taikymo – straipsniams trūksta aiškumo, todėl valstybės narės skirtingai interpretuoja šias nuostatas (vienos valstybės pritaiko jas griežčiau, kitos – liberaliau). Pagrindinė problema yra ta, kad prekybininkai yra linkę interpretuoti Direktyvos 7 ir 10 straipsnius taip, lyg būtų įteisinta tokia prekyba, kad akcizo mokestis mokamas toje valstybėje, kurioje prekės įsigyjamos.

ETT interpretavo Direktyvos 92/12/EEB nuostatas, tačiau neatmetė galimybes, kad reglamentavime yra spragų, kurias Bendrijos teisės aktų leidėjas, esant reikalui, turi užpildyti priimdamas priemones, reikalingas pakeisti šią nuostata [41]. 2004 04 02 Komisija pateikė ataskaitą dėl Direktyvos 92/12/EEB 7-10 straipsnių taikymo ir pasiūlymą, kaip keisti šią direktyvą [68].

Direktyvos 92/12/EEB 9 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad akcizas tampa mokėtiniu, kai vartojimui vienoje valstybėje skirti produktai komerciniais tikslais yra laikomi kitoje valstybėje narėje, o mokestį valstybėje narėje, kurios teritorijoje yra produktai, sumoka laikantis asmuo. Ši nuostata atkartoja 7 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą principą, skirtumas tik tas, kad 9 straipsnyje nurodomas mokestį mokantis asmuo yra prekių laikytojas, o ne 7 straipsnyje numatyti asmenys. Komisija savo pasiūlyme dėl „horizontaliosios direktyvos“ keitimo siūlo šias nuostatas sujungti į vieną straipsnį, sukonkretinant, koks subjektas koku atveju turi mokėti mokestį. Direktyvoje konkrečiai nurodyti mokestį mokančius subjektus yra svarbu, kadangi dabartinės normos (7 straipsnio 2 ir 3 dalys) numato kelias alternatyvas, kurias gali pasirinkti valstybės narės, o numatytas kriterijus („priklausomai nuo aplinkybių“) nėra sukonkretintas.

Direktyvos 7 straipsnyje siūloma keisti tam tikras sąvokas, įtraukti nuostatas dėl plaukiojančiuose laivuose ir skraidančiuose orlaiviuose prekiaujamų produktų (ir kai nėra prekiaujama, kai laivas ar orlaivis yra vienos iš valstybių teritorijoje) – šie produktai neturėtų būti traktuojami kaip komercinės paskirties produktai toje valstybėje narėje. Taip pat aiškiai numatyta svarbi nuostata, kuri tiesiogiai nebuvo įtvirtinta Direktyvoje, bet jau suformuluota ETT praktikoje (pavyzdžiui, byla C-5/05) – komerciniais tikslais laikomi visi tikslai, kurie nėra individualus privačių asmenų naudojimas. Kita naujiena – siūloma keisti kriterijus, pagal kuriuos nustatoma, ar 8 straipsnyje nurodytų produktų paskirtis yra komercinė. Numatoma atsisakyti orientacinių ribų, o likusius kriterijus palikti galioti (9 straipsnis).

Manytina, kad nors orientacinės ribos pasiūlyme panaikintos, o kriterijumi paliktas produktų kiekis, Direktyvoje būtų galima numatyti protingai mažo kiekio reikalavimą.

Iš dabartinės Direktyvos 92/12/EEB 10 straipsnio formuluotės nėra aišku, ar tos nuostatos yra taikomos tik privačių asmenų vykdomam judėjimui, be to, neaišku, kuo skiriasi 7 ir 10 straipsniai (išskyrus, kad 10 straipsnyje numatyta, kad gabenimu užsiima pardavėjas ar kitas asmuo jo vardu). Be to, kur turėtų būti apmokestinama, kai produktus įsigyja privatūs asmenys ir gabena juos savo vardu? 10 straipsnis turėtų būti keičiamas aiškiai nurodant, kad šis straipsnis taikomas tik privačių asmenų vykdomam judėjimui.

Atskirai reikėtų paminėti atvejį, kai gabenimo metu padaromas pažeidimas, dėl kurio atsiranda prievolė mokėti akcizą. Pagal Direktyvos 92/12/EEB 20 straipsnį tokiu atveju akcizas mokamas toje valstybėje, kurioje padarytas pažeidimas. Jei neįmanoma nustatyti, kur padarytas pažeidimas, tai laikoma, kad pažeidimas padarytas toje valstybėje, kurioje buvo nustatytas, o jei neįmanoma nustatyti, tai akcizai sumokami toje valstybėje, iš kurios prekės buvo išgabentos. Tačiau reikia pažymėti, kad direktyvos 20 straipsnis taikomas tik tais atvejais, kai prekės gabenamos taikant joms laikino atidėjimo režimą. Direktyvoje 92/12/EEB nėra nuostatų, kur apmokestinti (ir kas turėtų mokėti mokestį) tuo atveju, kai mokestis jau sumokėtas ir tada įvyko pažeidimas. Taigi, nesant bendrų nuostatų, valstybės narės gali skirtingai vertinti tokias situacijas.

Komisijos pasiūlyme dėl Direktyvos 92/12/EEB keitimo [68] numatytos specialios nuostatos, susijusios su nuostoliais ar pažeidimais, atsiradusiais akcizais apmokestinamiems produktams, jau išleistiems vartojimui kurioje nors valstybėje narėje, judant Bendrijoje. Siūloma įtraukti papildomus 10a, 10b, 10c straipsnius, kuriuose gana detalčiai ir aiškiai numatoma, koku atveju, kur ir kas turi mokėti mokestį, taip pat apibrėžiami kiti formalumai, pavyzdžiui dėl įrodymų ir pan.

Manytina, kad siūlomus pakeitimus reikėtų vertinti teigiamai, nes dabartinės Direktyvos 92/12/EEB 7-10 straipsnio nuostatos yra neaiškios, nesistemiškos, bei kartais gali būti suprantamos dviprasmiškai.

4. Akcizo mokesčio mokėtojas

Mokesčio mokėtojas yra asmuo, kuriam nustatyta prievolė mokėti mokestį. „Mokesčio subjektas ne visada sutampa su tikruoju mokesčių mokėtoju. Mokesčio mokėtojas juridškai neatsakingas už mokesčio mokėjimą, bet dėl įstatymiškai numatytos mokesčio perkėlimo tvarkos yra tikrasis mokesčio mokėtojas. Tokia mokesčio perkėlimo sistema taikoma vartojimo mokesčiams (pavyzdžiui, pridėtinės vertės mokesčiui – PVM, akcizui)“ [28, p. 23]. Akcizo mokestis yra netiesioginis mokestis, kurio suma įtraukiama į kainą ir kurį realiai sumoka asmuo, kuris perka prekę (vartotojas), nors mokestį valstybei sumoka kitas asmuo.

„Direktyva 92/12/EEB konkrečiai neišvardina, kas turi mokėti mokestį, kai akcizas tampa mokėtinas išleidžiant vartojimui arba nustačius trūkumus. Akcizai apskaičiuojami ir mokami kiekvienos valstybės narės nustatyta tvarka, tačiau valstybės narės turi taikyti tas pačias mokesčio apskaičiavimo bei sumokėjimo procedūras kitų valstybių narių produktams, kaip ir savo produktams“ [37, p. 297].

Pavyzdžiui, pagal LR akcizų įstatymą, prievolė sumokėti mokestį atsiranda importuotojui už ne Bendrijos prekes nustojus taikyti joms muitų procedūras, kai prekės lieka Lietuvoje ir nėra nugabenamos į akcizais apmokestinamų prekių sandėlį. Importuotojas turi sumokėti akcizus ir už Bendrijos prekes, kurios buvo įvežtos iš trečiųjų teritorijų ir netaikomi jokie režimai ar muitinės procedūros (ir prekės nenugabentos į akcizais apmokestinamų prekių sandėlį). Prievolė mokėti akcizą taip pat gali atsirasti akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkui, registruotam ar neregistruotam prekybininkui, laikančiam banderolėmis nepažymėtas prekes, prekių pardavėjui ir kitiems asmenims. Kas konkrečiai turi mokėti akcizo mokestį priklauso nuo to, koku pagrindu atsiranda mokėtina prievolė (žr. šio darbo 3 dalį, p. 26).

„Horizontaliosios direktyvos“ 4 straipsnyje pateikiama registruoto ir neregistruoto prekybininko sąvoka. Šios nuostatos perkeltos ir į LR akcizų įstatymą ir taikomos nuo Lietuvos įstojimo į Europos Sąjungą dienos. Tuo tarpu, akcizais apmokestinamo prekių sandėlio sąvoka buvo naudojama ir Akcizų įstatyme, galiojusiam iki įstojimo į ES dienos.

Registruotas prekybininkas yra asmuo, kuris neturi akcizais apmokestinamo sandėlio savininko statuso, ir kuris yra įsiregistravęs gauti iš kitos valstybės verslo tikslams akcizais apmokestinamas prekes, kurioms taikomas akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Neregistruotas prekybininkas yra asmuo, kuris neturi akcizais apmokestinamo sandėlio savininko statuso (taip pat nėra įregistruotas prekybininkas), kuris iš kitos valstybės narės

verslo tikslais retkarčiais gauna akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Tiek registruotas, tiek neregistruotas prekybininkas negali laikyti, išsiųsti akcizais apmokestinamų prekių, taikant akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimą.

Igaliotasis sandėlio savininkas – tai asmuo, kuriam teisės aktų suteikiama teisė verslo tikslais gaminti, laikyti, perdirbti, maišyti, saugoti, gauti ir išsiųsti akcizais apmokestinamas prekes, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Sistemaiškai aiškinant LR akcizų įstatymą ir kitus teisės aktus Direktyvos 92/12/EEB sąvoka „igaliotasis sandėlio savininkas“ atitinka akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininką.

Šiuos tris subjektus lyginame pateiktoje 1 lentelėje.

Nors iš lentelės galima matyti, kad akcizais apmokestinamų prekių sandėlyje yra daugiau galimybių skirtingai naudoti akcizais apmokestinamas prekes, tačiau steigiant sandėlį yra keliami didesni reikalavimai. Direktyvoje 92/12/EEB yra nurodyti garantijos, apskaitos ir kiti reikalavimai. Numatytas ir įpareigojimas laikytis valstybės narės, kurioje įsteigtas mokestinis sandėlis, reikalavimų. Pavyzdžiui, Lietuvoje yra tam tikras akcizų laikomų prekių kiekio reikalavimas ir kt.

1 lentelė. Akcizais apmokestinamų prekių sandėlio, registruoto ir neregistruoto prekybininkų palyginimas

Savybė	Akcizais apmokestinamų prekių sandėlis (savininkas)	Registruotas prekybininkas	Neregistruotas prekybininkas
Registracija	Įregistruojamas (yra specialių sąlygų), suteikiamas identifikacinis numeris	Įsiregistruoja, suteikiamas identifikacinis numeris	Neregistruojamas. Kiekvieną kartą prieš gaudamas prekes informuoja mokesčių administratorių apie prekių gavimą
Veiklos pastovumas	Veiklą su akcizais apmokestinamomis prekėmis vykdo nuolat	Akcizais apmokestinamų prekių atsigabena verslo tikslais iš kitos ES valstybės narės reguliariai	Akcizais apmokestinamų prekių atsigabena verslo tikslais iš kitos ES valstybės narės retkarčiais
Prievolių užtikrinimas	Registruojant sandėlį pateikiamas mokesčių prievolių įvykdymo užtikrinimo dokumentas	Registruodamasis pateikia mokesčių prievolių įvykdymo užtikrinimo dokumentą	Kiekvieną kartą prieš gaudamas prekes mokesčių administratoriui pateikia mokesčių prievolių įvykdymo užtikrinimo dokumentą
Mokėjimo laikino atidėjimo režimo taikymas	Taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą gali gauti, saugoti ir išsiųsti prekes	Akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas taikomas tik gaunamoms prekėms, saugoti ir išsiųsti prekių taikant tokį režimą negali	Akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas taikomas tik gaunamoms prekėms, saugoti ir išsiųsti prekių taikant tokį režimą negali
Deklaracija ir akcizo apmokėjimas	Deklaraciją teikia ir akcizus moka iki kito mėnesio 15 dienos. Nustatytais atvejais akcizai mokami dekadomis	Deklaraciją teikia ir akcizus moka iki kito mėnesio 15 dienos. Nustatytais atvejais akcizai mokami dekadomis	Deklaraciją turi pateikti ir sumokėti akcizus per 5 darbo dienas po prekių atgabenimo į Lietuvos Respubliką dienos
Apskaitos tvarkymas	Turi tvarkyti nustatytą apskaitą	Turi tvarkyti nustatytą apskaitą	Turi tvarkyti nustatytą apskaitą

Direktyvos 92/12/EEB 17 straipsnyje nurodytas dar vienas subjektas, kuris moka akcizo mokestį - tai atstovas mokesčių reikalams, kurį gali paskirti įgaliotas sandėlio – siuntėjo savininkas. Šis atstovas turi būti įsikūręs paskirties valstybėje ir pripažintas už mokesčius atsakingu jos institucijų. Atstovaudamas neturintį įgaliotojo sandėlio savininko statuso prekių gavėją, jis privalo laikytis tam tikrų reikalavimų – sumokėti paskirties valstybėje akcizą, tvarkyti apskaitą, informuoti apie prekių pristatymo vietą paskirties valstybės institucijas, atsakingas už mokesčius, pateikti garantiją. „Mokesčių atstovas gali būti palyginamas su registruotu prekybininku, skirtumas tas, kad mokesčių agentą paskiria įgaliotas sandėlio savininkas paskirties valstybėje narėje“ [37, p. 297].

LR akcizų įstatyme šis asmuo vadinamas fiskaliniu agentu. Pagal šio įstatymo 8 straipsnio 4 dalį kitos valstybės narės akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininkas turi teisę Lietuvoje paskirti fiskalinį agentą, kuriam pareina prievolė sumokėti akcizo mokestį, kai panaikinamas laikino atidėjimo režimas, kai iš šio savininko akcizais apmokestinamų

prekių sandėlių prekės Lietuvoje gaunamos registruotų ar neregistruotų prekybininkų. O LR akcizų įstatymo 8 straipsnio 8 dalyje numatyta, kad, kai prekės iš kitos valstybės narės į Lietuvą atgabenamos prekių pardavėjo arba jo užsakymo kito asmens, asmeniui, kuris nėra (ne)registruotas prekybininkas, arba ne į akcizais apmokestinamų prekių sandėlį, prievolė sumokėti akcizą tenka pardavėjui, o kai prekių pardavėjas įsikūręs ne Lietuvoje, tai jis privalo paskirti Lietuvoje fiskalinį agentą, kuris privalo vykdyti visas prekių pardavėjo su akcizų deklaravimu ir sumokėjimu susijusias prievoles.

Direktyva 2003/96/EB pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą numato ir kitus akcizo mokesčių mokėtojus. Tai elektros energijos tiekėjai, anglį, koksą ir lignitą pristatančios įmonės, kurias šiam tikslui turi registruoti atitinkamos institucijos (Direktyvos 2003/96/EB 21 straipsnis). Mokesčiai šiems produktams uždedami ir renkami kiekvienos valstybės nustatyta tvarka.

Nuo 2007 metų sausio 1 d. įsigaliojo LR akcizų įstatymo normos dėl anglies, lignito ir kokso apmokestinimo. Šių produktų akcizus apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą turi registruoti tiekėjai, kai šiuos produktus parduos ar kitaip perleis asmenims, turintiems nustatyta tvarka išduotus naudojimo leidimus; registruoti tiekėjai, kai šiuos produktus perleis tiekėjais neįsiregistravusiems asmenims (išskyrus gyventojams parduotas ar kitaip perleistas akmens anglis); kiti asmenys, kurie nėra registruoti tiekėjai, šiuos produktus importuos arba atsigabens iš kitos ES valstybės narės.

Nuo 2010 metų Lietuvoje akcizais bus apmokestinama ir elektros energija. Pagal LR akcizų įstatymo 44 straipsnį akcizų už elektros energiją mokėtojai yra nepriklausomi arba visuomeniniai tiekėjai (Pagal LR elektros energetikos įstatymą nepriklausomas tiekėjas – asmuo, tiekiantis elektros energiją laisviesiems vartotojams ir turintis atitinkamą licenciją vykdyti šią veiklą. Visuomeninis tiekėjas – juridinis asmuo, įpareigotas tiekti elektros energiją jo veiklos licencijoje nurodytoje teritorijoje esantiems vartotojams pagal LR elektros energetikos įstatymo nustatytus elektros rinkos liberalizavimo etapus ir laisviesiems vartotojams, kurie nepasirinko nepriklausomo tiekėjo [24]), importuotojai, taip pat kiti asmenys, kurie gavo elektros energiją iš kitos valstybės narės.

Akcizo mokesčio mokėtojais gali būti ir keli asmenys, pavyzdžiui, vienas asmuo pagamino akcizinę prekę ne mokestiniam sandėlyje, kitas asmuo laikė tokias prekes. Akcizų mokesčių subjektais bus abu šie asmenys (jeigu jie abu yra žinomi). Kitas atvejis, kai akcizo mokesťį moka ne vienas asmuo – neteisėtai importavęs akcizais apmokestinamas prekes, pavyzdžiui, vežėjas (vairuotojas) ir neteisėtai įvežtas prekes laikantis asmuo.

5. Akcizais apmokestinamų prekių gabenimas

Gabenant akcizais apmokestinamas prekes tarp valstybių narių yra naudojami vieningos formos dokumentai. Direktyvoje 92/12/EEB numatyta galimybė akcizais apmokestinamus produktus, kuriems taikomas mokėjimo atidėjimo režimas, gabenti tarp mokestinių sandėlių (15 straipsnis). Tokių produktų judėjimui tarp valstybių narių išrašomas lydimasis dokumentas – administracinis lydraštis (toliau – AAD), kurį sudaro 4 egzemplioriai. AAD dokumento formą, naudojimo ir užpildymo taisykles nustato Reglamentas 2719/92/EEB dėl gabenimo dokumento gabenant akcizais apmokestinamus produktus, kai jiems taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Lietuvoje dar iki įstojimo į ES buvo naudojamas šis reglamentą atitinkantis dokumentas. Pagal LR akcizų įstatymo 13 straipsnį AAD naudojamas ir gabenant prekes tarp Lietuvoje esančių akcizais apmokestinamų prekių sandėlių.

Tam tikromis aplinkybėmis gabenimo dokumentas reikalingas net tada, kai tarp valstybių narių juda prekės, kurios jau išleistos vartojimui, pavyzdžiui, prekėms nebetaikomas mokėjimo atidėjimas. Reglamente 3649/92/EEB dėl supaprastinto administracinio lydraščio, skirto Bendrijos viduje judantiems akcizo mokesčiu apmokestinamiems produktams, kurie išleisti vartojimui išsiuntimo valstybėje narėje numatyta, kad jei produktus, apmokestinamus akcizu, kurie išleisti vartojimui vienoje valstybėje narėje, ketinama naudoti kitoje valstybėje narėje tikslams, išvardintiems Direktyvos 92/12/EEB 7 straipsnyje (kai produktai, kurie išleisti vartojimui vienoje valstybėje narėje, komerciniais tikslais yra laikomi kitoje valstybėje narėje), asmuo, atsakingas už jų judėjimą Bendrijos viduje, turi išrašyti supaprastintą administracinį lydraštį (toliau – SAAD), kurį sudaro 3 egzemplioriai. SAAD turi lydėti Bendrijos viduje komerciškai judantį visiškai denatūruotą alkoholį. SAAD gali būti pakeičiamas kitu dokumentu, jei juose pateikiama ta pati informacija kaip ir SAAD formoje, pateiktoje priede, pavyzdžiui, sąskaitos-faktūros, krovinio dokumentai ir pan. Lietuvoje toks gabenimo dokumentas iki 2004 m. gegužės 1 d. nebuvo naudojamas.

Gabenant akcizais apmokestinamas prekes, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, yra numatytas prievolių, galinčių atsirasti gabenant tokias prekes, įvykdymo užtikrinimas. Pagal LR akcizų įstatymą kai prekės gabenamos iš Lietuvos Respublikos apmokestinamų prekių sandėlio, prievolės užtikrinamos piniginiu užstatu arba laidavimo (garantijos) dokumentu. Šiais būdais užtikrinant prievolės prekes galiam išgabenti

į kitą Lietuvoje ar kitoje ES valstybėje esantį sandėlių, registruotam ar neregistruotam prekybininkui.

Be to, kai prekės taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą gabenamos tarp Lietuvos Respublikos sandėlių, prekės dar gali būti užtikrinamos:

- naudojant laidavimo už sandėlio savininko prievolės dokumentą;
- naudojant bendrą laidavimo arba garantijos dokumentą visų mokestinių prievolių, galinčių atsirasti prekių gabenimo taikant akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą metu, įvykdymui užtikrinti;
- pateikiant sandėlio savininko ar jį kontroliuojančio juridinio asmens raštišką įsipareigojimą įvykdyti mokestines prievolės [26]. Toks įsipareigojimas Lietuvoje taikomas ne dažnai, paprastai tai daro didelės įmonės, kai akcizais apmokestinamų prekių sumos yra didelės (garantuoti ar laiduoti už dideles sumas bankai gali ir nesutikti).

Mokestinių prievolių, galinčių atsirasti atgabenant akcizais apmokestinamas prekes, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, į Lietuvą arba gabenant tokias prekes tarp kitų valstybių narių per Lietuvą, įvykdymas užtikrinamas laikantis Direktyvos 92/12/EEB nuostatų - įvykdymas užtikrinamas garantija (ji turi galioti visoje Bendrijoje), kurią pateikia įgaliotasis sandėlio – siuntėjo savininkas, taip pat gali būti pateikiama garantija, pagal kurią vežėjas ir prekių siuntėjas atsako solidariai arba atskirai. Valstybės kompetentingos institucijos gali leisti vežėjui arba produktų savininkui suteikti garantiją vietoj įgalioto sandėlio – siuntėjo savininko. Garantiją taip pat gali suteikti prekių gavėjas.

Prievolių užtikrinimas reikalingas tam, kad gabenant ir nepristačius prekių (ar pristačius su trūkumais) būtų sumokėtas akcizo mokestis.

6. Tarifai ir mokėtinos akcizų sumos apskaičiavimo tvarka

Europos Sąjungos direktyvomis nustatomi tik minimalūs tarifai, o konkrečius taikytinus tarifus kiekviena valstybės nusistato pati. Naujosioms ES narėms, yra taikomi pereinamieji laikotarpiai, kad jos galėtų „pasivyti“ nustatytus minimalius tarifus. Daugelis valstybių yra pasitvirtinę didesnius akcizus, tuo tarpu Lietuva daugelio minimalių tarifų dar nėra pasiekusi.

Yra nuomonių, kad nuo pasirinkto apmokestinimo būdo, priklauso kainų skirtumai, produktų vartojimas. Pavyzdžiui, ar naudoti specifinius tarifus prekės kiekiui, ar *ad valorem* (vertybinis kriterijus, pavyzdžiui, tam tikras procentas nuo prekės kainos), ar šių tarifų kombinaciją. „Vienodi specifiniai tarifai sumažina santykinius kainos skirtumus tarp mažai kainuojančių ir daug kainuojančių rūšių, tuo tarpu vienodi *ad valorem* tarifai padidina absoliučius kainų skirtumus. Pasirinkimas priklauso nuo to, ar norima atgrasinti vartojimą ar padidinti įplaukas ir nuo to, ar produkto kokybės pagerinimai yra laikomi pageidaujama ar ne. Kadangi rūkymo, gėrimo, taršos sukeliama žala nepriklauso nuo kainos, siekiant išorinio poveikio taikymo pirmenybė teiktina specifiniam, o ne *ad valorem* apmokestinimui [29, p.6].

Direktyva 2003/96/EB nustato minimalius tarifus direktyvoje išvardintiems energetikos produktams ir elektros energijai.

Akcizo suma išreiškiama skaitine verte (eurais) produkto kiekiui (1000 litrų, 1000 kg, gigadžaulį ar megavatvalandę). Savo nacionalinius apmokestinimo lygius valstybės narės gali išreikšti kitais vienetais, jei atitinkami apmokestinimo lygiai, perskaičiuoti į direktyvoje nurodytus vienetus, nėra mažesni už direktyvoje nustatytus minimalius lygius. Direktyvos 2003/96/EB 12 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad „energetikos produktų, kuriems mokesčių lygiai taikomi pagal masę, masė matuojama, kai jos temperatūra yra 15° C (vertime į lietuvių kalbą), tačiau žodį „masę“ reikėtų suprasti plačiau (angliškame direktyvos variante nurodytas žodis „volume“, kuris reiškia ne tik masę, bet ir tūrį, apimtį), kadangi produktai matuojami ne tik kilogramais, bet ir litrais.

Prie direktyvos esančiame priede pateikiamos lentelės su tarifais atskiroms produktų grupėms. Šiose lentelėse yra išvardijami tik keletas produktų, kuriems taikomi konkretūs tarifai, o pagal direktyvos 2 straipsnį energetikos produktams, kuriems apmokestinimo lygis šioje direktyvoje nenustatytas, mokestis taikomas, jeigu jie skirti naudoti, parduodami ar naudojami kaip krosnių kuras ar variklių degalai. Mokesčio suma nustatoma atsižvelgiant atitinkamai į ekvivalentišką krosnių kurą ar variklių degalus.

2006 m. liepos mėnesio duomenimis [80] ES buvo taikomi tokie tarifai kai kuriems energetiniams produktams:

- benzinui su švino priemaišom – didžiausi tarifai yra Didžiojoje Britanijoje, Vokietijoje, Prancūzijoje, Nyderlanduose, mažiausi – Lietuvoje, Estijoje, Kipre, kol kas nepasiekti minimalūs ES tarifai Latvijoje, Bulgarijoje, Rumunijoje;

- bešviniam benzinui - Didžiojoje Britanijoje, Prancūzijoje, Vokietijoje nustatyti didžiausi tarifai, mažiausi – Suomijoje, Švedijoje, Ispanijoje, nepasiekti minimalūs ES tarifai Baltijos šalyse ir kt.;

- gazoliui, naudojamam kaip reaktyvinių variklių degalai, didžiausi tarifai yra Didžiojoje Britanijoje, Vokietijoje, Prancūzijoje, naujosiose ES valstybėse tarifas dažniausiai nesiekia ES minimumo;

Šildymui skirti gazolio tarifai daugumoje valstybių viršija nustatytą minimumą, didžiausi tarifai yra Italijoje, Danijoje, Čekijoje, Švedijoje, Vengrijoje, mažiausi – Lietuvoje, Estijoje, Nyderlanduose, tarifas nesiekia minimumo – Liuksemburge, Belgijoje, Latvijoje;

- elektros energija didžiausiu tarifu apmokestinama Danijoje, Švedijoje, Vokietijoje, Suomijoje, Lenkijoje; daugumoje valstybių elektra nėra apmokestinama arba apmokestinama labai mažu tarifu. Lietuvoje elektros energija bus apmokestinama nuo 2010 01 01.

2007-03-13 Europos Komisija pateikė pasiūlymą [64] dėl Direktyvos 2003/96/EB keitimo, konkrečiai dėl dyzelio, naudojamo variklių degalams komerciniai tikslais, ir bešvinio benzino bei dyzelio, naudojamų kaip motorinių variklių degalai, minimalių tarifų keitimo.

Pagrindinis šio pasiūlymo tikslas yra sumažinti konkurencijos iškreipimus dėl skirtingų akcizų, kurie ypatingai veikia pervežimų rinką. Pervežimų versle degalai sudaro nemažą dalį išlaidų, o akcizų mokestis degaluose sudaro apie 30-60 % kainos, todėl valstybių narių kompetencija nusistatyti akcizo tarifus daro didelę įtaką rinkai. Dėl to netgi paplito „degalų turizmas“, kai vežėjai prisipila degalų tose valstybėse, kur akcizo mokestis yra mažesnis. Dėl šio reiškinio valstybės narės, kuriose yra didesnis akcizų tarifas degalams, praranda dalį biudžeto lėšų. Direktyvos pakeitimais taip pat siekiama aplinkos apsaugos tikslų – siekiama sumažinti vežėjų daromus lankstus dėl „degalų turizmo“ ir taip sumažinti neigiamą poveikį aplinkai.

Prieš pateikiant šį pasiūlymą buvo svarstomi keli degalų apmokestinimo reguliavimo variantai. Pavyzdžiui, buvo pateiktas svarstyti visiško komercinio dyzelio harmonizavimo variantas – vienas tarifas, kurį turi taikyti visos valstybės narės. Daugelis valstybių tokiu

atveju turėtų didinti savo tarifus, kelioms reikėtų sumažinti. Tokio pasiūlymo prognozuojamos pasekmės būtų mažas dyzelio vartojimo augimas, sumažėtų bešvinio benzino vartojimas, sumažėtų anglies dvideginio emisija, teršalai ir mokesčių vengimas. Socialiniu požiūriu tai būtų didžiausią poveikį turintis variantas – sumažėtų avarių, sumažėtų vairuotojų darbo valandos ir pan. Tačiau esminis šio pasiūlymo trūkumas – neigiamas poveikis biudžetams ir dėl šios priežasties politiniu požiūriu toks variantas atmestinas.

Komisija pasirinko minimalių dyzelio tarifų didinimo variantą – 2012 metais tarifas būtų 359 EUR/hl (toks pats bus taikomas bešviniui benziniui), kadangi abu šie degalai daro panašią žalą aplinkai. Nuo 2014 metų minimalus dyzelio tarifas turėtų siekti 380 EUR/hl. Valstybės narės galėtų pasirinkti, ar skirtingai apmokestinti komercinės ir nekomercinės paskirties gazolį. Valstybės narės, kurios pasirenka skirtingą apmokestinimą komercinės ir nekomercinės paskirties dyzeliui, naudojamam kaip reaktyvinių variklių degalai, nekomercinės paskirties gazolį neturėtų apmokestinti mažesniais akcizais nei komercinės paskirties. Bešvinį benziną neturėtų apmokestinti mažesniais akcizais nei komercinį gazolį.

Direktyva apjungtų visus pereinamuosius laikotarpius, numatytus Direktyvoje 2003/96/EB, Direktyvoje 2004/74/EB, Direktyvoje 2004/75/EB ir Bulgarijos bei Rumunijos Stojimo sutartyje. Lietuvai būtų numatyti tokie pereinamieji laikotarpiai: iki 2011 01 01 Lietuva galės taikyti 302 EUR/hl tarifą dyzeliui ir žibalui, naudojamam kaip reaktyvinių variklių kuras, iki 2013 01 01 turi būti pasiektas 330 EUR/hl lygis. Tarifas dyzeliui, naudojamam kaip reaktyvinių variklių kuras, iki 2015 01 01 turi būti pasiektas 359 EUR/hl lygis, o iki 2017 01 01 – 380 EUR/hl apmokestinimo lygis.

Šis Europos Komisijos pasiūlymas sukėlė daug diskusijų Europoje, tam ypač prieštarauja šalys, kuriose yra maži degalų tarifai, pavyzdžiui, Liuksemburgas, Rytų Europos šalys (ir Lietuva). Šiuo metu degalų kainos ir taip sparčiai auga, todėl yra nuomonių, kad akcizų tarifus reiktų mažinti, o ne didinti (D.Grybauskaitė).

Tarptautinė kelių transporto sąjunga (IRU) nepritaria tokiam Komisijos pasiūlymui, nes padidinus akcizą pakils degalų kainos, o tai labai paveiks Europos transporto pramonę, kuri taps mažiau konkurencinga pasaulio ekonomikoje. Tuo tarpu aplinkos apsaugos organizacijos sutinka, kad turėtų būti branginamas dyzelis, kadangi jį naudojant į atmosferą išmetama daugiau CO₂ [73].

Manytina, kad toks Komisijos pasiūlymas nebus priimtas, nes dauguma šalių jau išsakė neigiamą poziciją, o norint priimti sprendimą dėl pakeitimo reikia visų – net 27 valstybių - vieningo pritarimo.

Alkoholio ir alkoholinių gėrimų minimalūs tarifai nustatyti direktyvoje 92/84/EEB, kurioje pateikiamas mokesčio apskaičiavimo metodas, kriterijai, kuriais remiantis tam tikriems produktams gali būti netaikomas akcizas arba gali būti taikomi sumažinti tarifai.

Pagal šią direktyvą yra numatyti tokie tarifai:

- alui taikomas 0,748 euro už hektolitą/laipsnį pagal Platono vienetų skalę galutinio produkto, arba 1,87 euro už hektolitą/alkoholio laipsnį galutinio produkto;

- vynui 0 eurų už hektolitą (Direktyvoje 92/83/EEB vynas išskirtas į putojantį ir neputojantį, tačiau neaišku, kam tai padaryta, nes tarifas vis tiek nustatytas vienodas);

- tarpiniams produktams 45 eurai už hektolitą;

- alkoholiui 550 eurų už gryno (prie 20° C) alkoholio hektolitą (tačiau valstybės, kurios taiko ne didesnę kaip 1000 euro ar didesnę nei 1000 euro tarifą, gali ir toliau tokį tarifą taikyti).

- kitiems nei alus ar vynas fermentuoti gėrimams – 0 eurų už hektolitą (tokią išvadą galima daryti sistemiškai aiškinant direktyvas 92/12/EEB ir 92/83/EEB, 92/84/EEB, nes direktyvoje 92/84/EEB nėra išskirti kiti fermentuoti gėrimai).

2006 metų liepos mėnesio duomenimis [79] ES buvo taikomi tokie tarifai alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams:

- alui didžiausi tarifai taikomi Airijoje, Didžiojoje Britanijoje, mažiausi – Bulgarijoje, Rumunijoje, Vokietijoje, Čekijoje; Lietuvoje taip pat taikomas mažas akcizo tarifas alui;

- vynui (ir putojančiam, ir neputojančiam) didžiausi tarifai taikomi Airijoje, Didžiojoje Britanijoje, Švedijoje; daugumoje valstybių putojantis vynas apmokestinamas didesniu tarifu nei neputojantis; nuliniu tarifu tiek putojantį, tiek neputojantį vyną apmokestina Graikija, Ispanija, Italija, Liuksemburgas, Kipras, Malta, Austrija, Portugalija, Slovėnija; Lietuva pasirinko taikyti maždaug vidutinį tarifą, taikomą ES;

- kiti fermentuoti alkoholiniai gėrimai didžiausiu tarifu apmokestinami Airijoje, Didžiojoje Britanijoje, Švedijoje; daugumoje valstybių putojantys gėrimai apmokestinamas didesniu tarifu nei neputojantis; nulinių tarifų ir putojantiems, ir neputojantiems gėrimams taiko tos pačios valstybės kaip ir vynui; Lietuva kitus fermentuotus gėrimus apmokestina taip pat, kaip ir vyną – kai faktinė alkoholio koncentracija yra iki 8,5 %, tai taikomas 40 Lt/hl tarifas, kai 8,5 % ir daugiau – 150 Lt/hl.

- tarpiniams produktams didžiausi tarifai taikomi Švedijoje, Suomijoje, Airijoje, Didžiojoje Britanijoje, Prancūzijoje; visos valstybės yra pasiekusios ES nustatytą minimumą;

dauguma valstybių taiko sumažintą tarifą tarpiniams produktams, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 15 % (Direktyvos 92/83/EEB 18 str. 3 d.);

- etilo alkoholiui didžiausi tarifai taikomi Švedijoje, Airijoje, Didžiojoje Britanijoje, Suomijoje, mažiausi – Bulgarijoje, Kipre, Slovėnijoje, Slovakijoje, Rumunijoje.

Valstybės narės gali nusistatyti joms tinkamus tarifus, atsižvelgdamos į minimalius ES tarifus, taip pat jos turi laikytis EB Steigimo sutarties 90 straipsnyje įtvirtinto nediskriminavimo principo. ETT byloje *Commission v. United Kingdom* (C-170/78) pripažino, kad tais atvejais, kai valstybė narė negali būti laikoma konkrečiau gėrimo (vyno) gamintoja, ji negali apmokestinti to gėrimo taip, kad apsaugotų savo artimiausią vidaus konkurentą (alų) [58]. Vadinasi, visos vyno negaminančios valstybės narės turi apmokestinti vyną ir alų panašiais tarifais, atsižvelgdamos į jų sudėtyje esančią alkoholio koncentraciją, o jų laisvė pasirinkti tarifus yra suvaržyta.

Direktyvos 92/84/EEB 8 straipsnyje numatyta, kad Europos Komisija turi reguliariai atlikti peržiūras ir parengti ataskaitą, o jei reikia, pasiūlymą, kuriais remdamasi Taryba nagrinėja direktyvoje nustatytus akcizo tarifus. 1995-09-13 buvo pateikta pirmoji Komisijos ataskaita, tačiau ja tik atkreiptas dėmesys į kai kuriuos sunkumus ir joks pasiūlymas nebuvo pateiktas. 2004-05-26 Komisijos pateiktoje ataskaitoje prieita prie išvados, kad siekiant užtikrinti vidaus rinkos veikimą būtina labiau suvienodinti įvairių valstybių narių akcizų tarifus [67].

Tačiau Komisija nepateikė pasiūlymo, o ataskaita siekta sukelti diskusijas Taryboje, Europos Parlamente bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitete.

Kadangi nuomonės sutapo dėl to, jog minimalūs akcizo tarifai turėtų būti patikslinti, siekiant kompensuoti infliacijos padarinius ir grąžinti tikrąją tarifų vertę, po šių diskusijų 2005-04-12 Taryba paragino Komisiją „pateikti pasiūlymą dėl minimalių akcizo tarifų patikslinimo, siekiant išvengti minimalių Bendrijos tarifų tikrosios vertės sumažėjimo; pasiūlyti suteikti pereinamuosius laikotarpius ir leidžiančias nukrypti nuostatas toms valstybėms narėms, kurioms gali būti sunku padidinti savo tarifus; be to, Komisija turėtų tinkamai atsižvelgti į bendrą politinį šio ypatingo klausimo opumą“ [65].

Įvertinusi padėtį Komisija siūlo iš dalies keisti Direktyvą 92/84/EEB:

- atsižvelgiant į 1993–2005 m. infliaciją indeksuoti alkoholinio, tarpinių produktų ir alaus minimalius tarifus (tarifai galiotų nuo 2008 m. sausio 1 d.) – 31 %;
- suteikti leidžiančių nukrypti nuostatų, kuriomis būtų nustatyti pereinamieji laikotarpiai, kurie nustatomi remiantis objektyviais kriterijais - toms valstybėms narėms, kurioms

nacionalinius tarifus reikės padidinti daugiau negu 10 %, bet mažiau negu 20 %, siūlomas pereinamasis laikotarpis, truksiantis iki 2009 m. sausio 1 d.; toms valstybėms narėms, kurioms reikės padidinti daugiau negu 20 %, siūlomas pereinamasis laikotarpis, truksiantis iki 2010 m. sausio 1 d. Pavyzdžiui, Lietuva pagal šį siūlymą iki 2010 m. sausio 1 d. turėtų padidinti alui taikomus nacionalinius akcizo tarifus 0,01 EUR (vienu euro centu) už pusę litro alaus, kurio alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais – 5 %.

- keisti 8 straipsnį – peržiūras atlikti ne kas 2 metus, o kas 4 metus, kadangi 2 metų laikotarpis yra per trumpas įvertinti rinkos veikimą ir kitus aspektus.

Reikia atkreipti dėmesį, kad vynui šis indeksavimas netaikomas, kadangi jo nustatytas minimalus tarifas yra nulinis. Tai tikriausiai buvo padaryta dėl to, kad svarstant 2004 05 26 Komisijos ataskaitą 12 valstybių griežtai atsisakė įvesti teigiamą minimalų tarifą vynui.

Taigi, pagal šį Direktyvos 92/84/EEB pasiūlymą, nuostatos dėl tarifų turėtų keistis taip:

- alui – nuo 0,748 EUR už hl/Plato laipsnį arba 1,87 EUR už hl/alkoholio laipsnį didinant atitinkamai iki 0,98 EUR ir 2,45 EUR;
- tarpiniams produktams – nuo 45 EUR/hl iki 59 EUR;
- etilo alkoholiui – nuo 550 EUR už alkoholio hl iki 720 EUR.

Realiai tokie tarifų pasikeitimai paliestų labai nedaug valstybių, kadangi dabar daugumoje valstybių narių nacionaliniai tarifai yra didesni už siūlomus indeksuotus tarifus. Tokie pakeitimai paliestų Graikiją, Malta, Latvija, Vokietiją, Liuksemburgą, Čekiją, Ispaniją, Kiprą, Portugaliją, Slovėniją, Rumuniją, Bulgariją, Lietuvą (jai reiktų padidinti alaus tarifą 20,6 %).

2006-11-07 vyko ES ekonomikos ir finansų ministrų tarybos (ECOFIN) posėdis, kuriame pateiktas svarstyti šis Europos Komisijos parengtas pasiūlymas, tačiau nebuvo apsispręsta dėl minimalių ES akcizų ir klausimas atidėtas iki lapkričio pabaigos - kito ECOFIN posėdžio.

Šiuo atveju Lietuvai yra aktualus alaus apmokestinimo klausimas (kitiems produktams siūlomi tarifai yra mažesni už Lietuvoje taikomus), kadangi čia yra susiformavusios alaus vartojimo tradicijos ir alaus akcizo tarifo indeksavimą pajustų daugelis žmonių. Lietuvai iš esmės nepriimtinas akcizų tarifų indeksavimas pagal infliacijos tempus, buvusius iki šalies įstojimo į ES datos. Lietuvos nuomone, alkoholinių gėrimų klasifikavimo peržiūrėjimas yra svarbesnis klausimas, sprendžiant kovos su sukčiavimu ir konkurencijos tarp valstybių narių iškraipymo problemas nei akcizų didinimas. Taip pat buvo pabrėžta, kad akcizų tarifų didinimas prisidėtų prie infliacijos didėjimo, o infliacijos valdymas yra vienas iš naujųjų ES šalių prioritetų [76].

2006-11-28 ECOFIN posėdyje buvo pateiktas kitas pasiūlymas: akcizų tarifus etilo alkoholiui ir tarpiniams produktams indeksuoti 31%, t.y. pagal infliacijos tempus, buvusius nuo 1992 m., o alaus akcizus - 4,5 %, t.y. pagal infliacijos tempus nuo 2004 m. Be to, siūloma pradėdant 2011 m. kas 3 metai automatiškai indeksuoti akcizų tarifus, atsižvelgiant į Europos vartojimo kainų indekso pokyčius. Lietuvai priimtinesnis būtų dar kitas siūlomas variantas: visiems produktams tarifus 2008 m. indeksuoti 4,5% [75].

Šiame posėdyje taip pat nebuvo priimtas sprendimas dėl alkoholinių gėrimų akcizų indeksavimo. Taigi, vyksta diskusijos, svarstymai ir minimalūs tarifai kol kas nebus keičiami.

Ypatingai išryškėjo prieštaravimai tarp skirtingo alaus ir vyno apmokestinimo – vynui ir toliau paliekamas nulinis tarifas, o alaus dar didinami.

„Skirtingas alaus ir vyno apmokestinimas buvo svarstytas ne vienoje ETT byloje. Pavyzdžiui, byloje *Europos Komisija v. Belgijos Karalystė* (C-356/85) Teismas nusprendė, kad netiesioginė apsauga pagal EB Steigimo sutarties 90 straipsnį nėra draudžiama ir paprastai vartojami vynai, kurie dažniausiai yra pigūs, turi pakankamai savybių, kad būtų galima jį laikyti kaip alternatyvą alui ir galėtų konkuruoti su alumi EB Steigimo sutarties 90 straipsnio prasme. Kitais žodžiais tariant, importuotam vynui negali būti taikomas didesnis apmokestinimas nei namų gamybos alui. Ar tai reiškia, kad Direktyvos 92/83/EEB ir 92/84/EEB prieštarauja EB Steigimo sutarties 90 straipsniui? Socridis (alkoholinių gėrimų į Prancūziją importuotojas) teigė, kad reikalingas kitoks apmokestinimas, ir kad šios direktyvos akivaizdžiai pažeidžia objektyvius skirtumus tarp vyno ir alaus (ETT byla C-166/98 *Société Critouridienne de Distribution (Socridis) v. Receveur Principal des Douanes*). Teismas nusprendė, kad direktyvos neprieštarauja EB Steigimo sutarčiai, jei jos palieka valstybėms narėms pakankamai plačias ribas perkelti direktyvas į nacionalinę teisę tokiu būdu, kad tai derintųsi su EB Steigimo sutarties reikalavimais. Direktyvos 92/83/EEB ir 92/84/EEB reikalauja valstybių narių taikyti minimalų akcizo mokestį alui. Taigi, valstybės narės turi plačią diskrecijos teisę užtikrinti, kad ryšys tarp mokesčio vynui ir alui neišskirtų apsaugos namų gamybos produkcijai EB sutarties 90 straipsnio prasme. Argumentai, kad direktyvos 92/83/EEB ir 92/84/EEB yra negaliojančios, nes neatitinka EB sutarties 90 straipsnio 2 dalies, turi būti atmesti” [37, p.305-306].

Yra nuomonių, kad nulinis tarifas vynui nesudaro konkurencijos su kitais alkoholiniais gėrimais problemos, nes, pirma, tiek stalo, tiek rūšinių vynų suvartojimas mažėja tose valstybėse narėse, kuriose yra taikomas nulinis arba artimas nuliui tarifas, antra, pasak vyno gamintojų, konkurencija tarp įvairių gėrimų priklauso ne tiek nuo kainos, kiek ją lemia kiti

veiksniai, pavyzdžiui, tradicijos, kultūra, vieta ir vartojimo laikas, mada, amžius, socialinė aplinka ir rinkodara [67].

Vis dėlto, negalima nesutikti, kad skirtingas reglamentavimas labai panašioms produktams, yra diskutuotinas dalykas. Manytina, kad didinat minimalų tarifą alui, o vynui palikus galioti nulinį tarifą, yra iškreipiama konkurencija, o ne stengiamasi suvienodinti alkoholio apmokestinimą akcizais. Būtų galima ES lygiu nustatyti vienodas (arba bent panašias) apmokestinimo sąlygas tiek vynui, tiek alui, o valstybės atitinkamai atsižvelgdamos į savo tradicijas ir kitus veiksnius nusistatytų nacionalinius tarifus.

Apdorotam tabakui taikomos 2 direktyvos, nustatančios tarifus - 92/79/EEB dėl mokesčių, taikomų cigaretėms derinimo ir 92/80/EEB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui derinimo.

Pagal direktyvos 92/79/EEB 1 straipsnį, cigaretėms turi būti nustatomi vartojimo mokesčių tarifai. Mokesčiai susideda iš:

- a) specifinio akcizo už produkto vienetą;
- b) proporcinio akcizo, apskaičiuoto pagal maksimalią mažmeninę pardavimo kainą;
- c) PVM, proporcingo mažmeninei pardavimo kainai.

Kiekviena valstybė narė privalo taikyti mišrų minimalų akcizą (specifinį akcizą plus *ad valorem* mokesť, išskyrus PVM), kurio dydis yra 57 % didžiausią paklausą turinčios kainų grupės cigarečių pardavimo mažmeninės kainos (įskaitant visus mokesčius) ir kuris yra ne mažesnis kaip 60 (nuo 2006 m. liepos 1 d.- 64 eurų) eurų už 1000 cigarečių, priskiriamų didžiausią paklausą turinčių kainų grupei. Valstybės narės, taikančios mišrųjį minimalų akcizą, kurio dydis yra mažiausiai 95 (nuo 2006 m. liepos 1 d.- 101 euras) eurai už 1000 cigarečių, priskiriamų didžiausią paklausą turinčių kainų grupei, neturi vykdyti reikalavimo taikyti 57 % minimumą.

2006 m. liepos mėnesio duomenimis [81] didžiausi akcizais cigaretėms buvo taikomi Didžiojoje Britanijoje, Airijoje, Prancūzijoje, Vokietijoje, Danijoje, minimalių ES tarifų nebuvo pasiekusios Baltijos valstybės, Lenkija, Čekija, Vengrija, Slovėnija, Slovakija, Bulgarija ir Rumunija.

Lietuva taiko mišrų būdą – šiuo metu specifinis elementas sudaro 66 Lt už 1000 vienetų cigarečių ir vertybinis elementas – 15 % nuo maksimalios mažmeninės kainos. Padidėjus akcizo už cigaretes tarifui, akcizo dydis sudaro 46 % populiariausių cigarečių mažmeninės kainos. O mažmeninė populiariausių cigarečių pakelio kaina padidėjo nuo 3,75 Lt iki 4,29 Lt

(tai yra apie 14 %). Iki 2009 m. gruodžio 31 d. Lietuva yra įsipareigojusi pasiekti ES teisės nustatytą minimalų tarifą.

Kokiu būdu didinti tarifą (specifinį ar vertybinį elementą), kad pasiekti ES nustatytą minimumą, renkasi valstybė. Lietuva pasirinko akcizą cigaretėms didinti palaiapsniui, kad iškart pakėlus tarifą iki ES minimumo 2010 metais, tai smarkiai nepaveiktų tabako rinkos dalyvių [74].

Lietuvoje keičiant cigarečių akcizų tarifą buvo didinamas specifinis elementas, o vertybinis elementas paliktas buvusio dydžio. Pritaikius tokį būdą, labiausiai išaugo pigesnių cigarečių akcizo mokestis, o tuo pačiu ir mažmeninė jų kaina. Todėl galima sakyti, kad taip labiau skatinama pirkti brangesnes, o tuo pačiu ir kokybiškesnes cigaretes, kadangi skirtumas tarp šių cigarečių kainų mažėja.

Direktyva 92/80/EEB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui derinimo nustato minimalius tarifus cigarams ir cigarilėms, susmulkintam tabakui, kuris skirtas cigaretėms sukti, kitoms rūkomojo tabako rūšims.

Valstybės narės gali pasirinktinai taikyti:

a) *ad valorem* mokestį, kuris apskaičiuojamas pagal kiekvieno produkto maksimalią mažmeninę pardavimo kainą, laisvai nustatomas Bendrijoje veikiančių gamintojų ir importuotojų iš Bendrijai nepriklausančių valstybių, arba

b) specifinį mokestį, kuris skaičiuojamas produkto kilogramui arba, pavyzdžiui, cigarų ir cigarilių atveju, tam tikram vienetų kiekiui, arba

c) arba derinį, apimantį advaliorinio ir specifinio akcizų elementus.

Kai taikomas *ad valorem* arba kombinuotasis akcizas, valstybės narės gali nustatyti minimalų akcizo mokesčio dydį. Mišrusis akcizo mokestis, skaičiuojamas procentais, už produkto kilogramą arba nustatytą produkto vienetų kiekį, negali būti mažesnis negu šie nustatyti tarifai arba minimalūs dydžiai:

- cigarams ir cigarilėms: 5 % mažmeninės pardavimo kainos, įskaitant visus mokesčius, arba 11 eurų už 1 000 vienetų arba už vieną kilogramą (nuo 2003 m. liepos 1 d.);
- susmulkintam rūkomajam tabakui, skirtam cigaretėms sukti: 36 % mažmeninės pardavimo kainos, įskaitant visus mokesčius, arba 32 eurai už vieną kilogramą (nuo 2004 m. liepos 1 d.);
- kitoms rūkomojo tabako rūšims: 20 % mažmeninės pardavimo kainos, įskaitant visus mokesčius, arba 20 eurų už kilogramą produkto (nuo 2003 m. liepos 1 d.).

Lietuva cigarams, cigarilėms ir rūkomajam tabakui yra pasirinkusi taikyti fiksuotą tarifą už kilogramą produkto, taikomi minimalūs galimi ES nustatyti tarifai.

Direktyvose, nustatančiose apdorotam tabakui minimalius tarifus, numatyta, kad kas 4 metus Komisija Tarybai pateikia ataskaitą ir tam tikrais atvejais pasiūlymą dėl akcizų tarifų (atsižvelgdama į tinkamą vidaus tinkos veikimą, tikrąją akcizų tarifų vertę, ir platesnius EB Steigimo sutarties tikslus).

Tabako apmokestinimo taisyklės turi užtikrinti ne tik tinkamą vidaus rinkos veikimą, bet ir derėti su tikslu sumažinti tabako vartojimą. Taisyklės turėtų būti tobulinamos, kad būtų aiškesnės ir paprastesnės. Taigi, Europos Komisija šiuo metu rengiasi diskusijai dėl tabako apmokestinimo ES. Šių diskusijų tikslas sužinoti tabako gamintojų, platintojų, sveikatos organizacijų, valstybių valdžios institucijų, nevyriausybinių organizacijų ir kitų vartotojus atstovaujančių organizacijų nuomonę, ar reikalinga tobulinti dabartinį reglamentavimą, ir, esant būtinybei, panaudoti šias nuomones pasiūlyme dėl direktyvų keitimo. Pasiūlymas planuojamas pateikti 2007 m. pabaigoje [72].

Apibendrinant galima teigti, kad nors akcizų sistema yra harmonizuojama, tarifų skirtumai tarp valstybių narių yra labai dideli ir dėl to produktų kainos skiriasi net po kelis kartus.

Priimdamos sprendimą dėl tarifų dydžių valstybės narės gali atsižvelgti ne tik į biudžeto interesus, bet ir į tokius veiksnius: sveikatą, žemės ūkio politiką, sukčiavimo ir mokesčių vengimo pavojų, užimtumą, valstybių narių nustatytus tarifų dydžius, vidaus rinkos veikimą ir t.t.[67].

Konkreto tarifo pasirinkimas yra valstybės narės politinis sprendimas, kuriuos priimdamos valstybės pasirenka sau geriausią variantą, nebūtinai atsižvelgdamos į bendrus ES tikslus. Pavyzdžiui, Direktyvoje 92/84/EEB numatytas nulinis tarifas vynui – dažniausiai tos valstybės, kurios gamina vyną, pasirenka nulinį tarifą, o kurios negamina - pasirenka didesnius. Lietuva vynui pasirinko didesni nei 0 % tarifą, o vienas iš tokio apmokestinimo motyvų - apsaugoti alaus rinką nuo konkurencijos. Vadinasi, tokie valstybių narių sprendimai ne visada derinasi su ES teisės harmonizavimo principais, taip pat prieštarauja apmokestinimo akcizais, kaip produkto vartojimą mažinančios priemonės, tikslams.

7. Akcizų mokesčio lengvatos. Atleidimas nuo akcizų mokesčio

Mokesčio lengvata – tai mokesčių mokėtojai ar jų grupei nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis. „Mokesčio lengvatų pobūdis, jų taikymo mastas priklauso nuo istorinių tradicijų, ekonominio ir socialinio valstybės mokesčių politikos kryptingumo“ [33, p. 51]. Harmonizuojant mokesčius ES mastu ir nustatant atskiriems produktams lengvatas, galima daryti prielaidas apie Europos Sąjungos politikos kryptis, pavyzdžiui, iš Direktyvos 2003/96/EB 15 straipsnio nuostatų, kur kalbama apie tai, kam valstybės narės gali taikyti lengvatas ar atleisti nuo mokesčio, galima daryti išvadą, kad elektros energija yra skatinama gaminti panaudojant saulės, vėjo ir kitą alternatyvią energiją. Iš Direktyvos 92/83/EEB nuostatų, kurios numato galimybę valstybėms narėms taikyti sumažintus tarifus alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams, galima spręsti, kad yra norima suteikti lengvesnes apmokestinimo sąlygas silpnesniems alkoholiniams gėrimams (pavyzdžiui, valstybės narės gali sumažinti tarifus alui, kurio faktinė tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 2,8 %; vynui, fermentuotiems gėrimams – kai neviršija 8,5 %) ir taip sumažinti stipresnių gėrimų vartojimą.

Akcizo mokesčio lengvatas Europos Sąjungoje nustato direktyvos 2003/96/EB ir 2004/74/EB energetikos produktams ir elektros energijai, direktyvos 92/83/EEB ir 92/84/EEB alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams, direktyvos 92/79/EEB ir 92/80/EB apdorotam tabakui.

Išsamiausiai aptartos ir daugiausia lengvatų numatyta energetikos produktams ir elektros energijai. Numatomos lengvatos, kurias valstybės narės *gali* pasirinkti arba *privalo* taikyti. Direktyvos 2003/96/EB 5 straipsnyje pateikiami atvejai, kai valstybės gali diferencijuoti apmokestinamo normas taikydamos fiskalinės kontrolės priemones. Tai atvejai, kai tos normos tiesiogiai susiję su produkto kokybe; kai priklauso nuo elektros energijos ir energetikos produktų, naudojamų šildymui, kiekybinio suvartojimo; kai diferencijuoti tokioms reikmėms kaip vietiniam viešajam keleiviniam transportui (įskaitant taksi), atliekų surinkimui, ginkluotosioms pajėgoms ir kt.; taip pat diferencijuojamos normos, taikomos tam tikriems produktams, priklausomai, ar jie naudojami verslo reikmėms. Minėtos direktyvos 6 straipsnyje numatyti būdai, kokias būdais valstybės narės gali sumažinti mokesčius (tie patys būdai taikomi ir atleidimui) – tiesiogiai, diferencijuojant normą, gražinant visą mokesčio sumą ar jo dalį.

Apmokestinimo lengvatas, numatytas Direktyvoje 2003/96/EB ir Direktyvoje 2004/74/EB, galima suskirstyti į tam tikras grupes:

- Pagal tai, kokiems tikslams skirtas ar kokioje srityje naudojamas energetinis produktas (elektros energija), pavyzdžiui:

- kai variklių degalai yra naudojami pramoniniams ar komerciniams tikslams (žemės ūkio, sodininkystės ar žuvininkystės darbams, taip pat miškininkystei; stacionariams varikliams; statybos ir viešuosiuose darbuose naudojamiems įrenginiams bei mašinoms; transporto priemonėms, kurios skirtos naudoti ne valstybiniuose keliuose arba kai nėra išduotas leidimas naudoti jų valstybiniuose keliuose), valstybės narės turi taikyti žymiai mažesnius minimalius apmokestinimo lygius (jie pateikti Direktyvos priede);

- valstybės narės gali taikyti mažesnę apmokestinimo lygį (tuo pačiu pagrindu ir atleisti nuo mokesčio), kai apmokestinami produktams naudojami bandomiesiems projektams, skirtiems aplinkai tinkamų produktų gamybos technologijoms parengti, ar kai jie susiję su atsinaujinančių energijos išteklių panaudojimu kurui gaminti;

- valstybės narės gali taikyti mažesnę apmokestinimo lygį (tuo pačiu pagrindu ir atleisti nuo mokesčio), kai energetikos produktai ir elektros energija naudojami prekėms ir keleiviams vežti traukiniu, metro, tramvajumi ir troleibusu;

- valstybės narės gali taikyti mažesnę apmokestinimo lygį (tuo pačiu pagrindu ir atleisti nuo mokesčio), kai gamtinės ir suskystintos naftos dujos naudojamos kaip reaktyvinių variklių degalai; ir kt.

- Pagal energetinio produkto (ar elektros energijos) kilmę, pavyzdžiui:

- elektros energija, kuri yra saulės, vėjo, bangų, potvynio ir geoterminės kilmės; hidraulinės kilmės, gaminama hidraulinėse elektrinėse; taip pat gaminama iš biomasės ar iš biomasės pagamintų produktų, iš metano, kuris kaupiasi nebenaudojamose anglies kasyklose, iš kuro elementų, gali būti apmokestinama taikant mažesnę apmokestinimo lygį (taip pat gali būti atleidžiama nuo mokesčio);

- valstybės narės gali taikyti mažesnę apmokestinimo lygį (tuo pačiu pagrindu ir atleisti nuo mokesčio), kai produktai yra pagaminti, ar jų sudėtyje yra tam tikri produktai, pavyzdžiui, produktai, gaminami iš biomasės.

- Pagal subjektus – atskiroms valstybėms numatomi pereinamieji laikotarpiai įgyvendinti normas, susijusias su tam tikrų produktų apmokestinimu. Direktyvoje 2004/74/EB numatytos tam tikros lengvatos Lietuvai, pavyzdžiui iki 2010 m. sausio 1 d.

Lietuvoje nėra apmokestinama elektros energija ir gamtinės dujos ir kt. 2013 m. sausio 1 d. Lietuvai baigiasi paskutinis numatytas pereinamasis laikotarpis.

- Kitos, pavyzdžiui:

- Valstybės narės, kurioms 2003 m. sausio 1 d. leista taikyti monitoringo mokestį už šildymui skirtą gazolį, šiam produktui toliau gali taikyti sumažintą 10 eurų už 1 000 litrų normą.

Direktyvoje 92/83/EEB numatytos lengvatos alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams, kurias valstybės narės gali pasirinkti taikyti. Daugiausia lengvatų numatyta produktams, kurie yra mažesnės alkoholio koncentracijos, pavyzdžiui, valstybės narės gali taikyti sumažintus tarifus (kurie gali būti mažesni negu minimalūs) alui, kurios faktinė tūrinė alkoholio koncentracija neviršija 2,8 %, vynui, kitiems fermentuotiems gėrimams – kai neviršija 8,5 %, etilo alkoholiui (KN 2208) – kai neviršija 10 %. Tarpiniams produktams valstybės narės gali taikyti sumažintą tarifą, tačiau reikia laikytis daugiau reikalavimų nei kitiems alkoholiniams gėrimams, t.y. lengvatos taikymas priklauso ne tik nuo produkto faktinės tūrinės alkoholio koncentracijos (neturi viršyti 15 %), bet ir sumažintas tarifas negali būti 40 % mažesnis už standartinį nacionalinį akcizo tarifą ir už standartinį nacionalinį akcizo tarifą, taikomą neputojančiam vynui ir neputojantiems kitiems fermentuotiems gėrimams. Taigi, galime daryti išvadą, kad siekiama palengvinti apmokestinimo sąlygas silpniesiems alkoholiniams gėrimams ir kurie pagaminti natūraliu būdu.

Kad mažesnieji rinkos dalyviai galėtų konkuruoti, Direktyvoje 92/83/EEB numatytos lengvatos alaus gamintojams ir degtinės darykloms. Valstybės narės gali taikyti sumažintus tarifus (gali būti mažesni už minimalų tarifą, bet negali būti daugiau nei 50 % mažesni nei standartinis nacionalinis akcizo tarifas) pagal metinės produkcijos apimtį ir mažų nepriklausomų alaus daryklų pagaminamo alaus kiekį, jei įmonė pagamina ne daugiau kaip 200 000 hl alaus per metus. Papildomai numatyti nepriklausomumo reikalavimai, tokia alaus darykla neturi vykdyti savo veiklos pagal licenciją. Direktyvos 92/83/EEB 22 straipsnyje numatyta galimybė sumažinti tarifą (gali būti mažesni už minimalų tarifą, bet negali būti daugiau nei 50 % mažesni nei standartinis nacionalinis akcizo tarifas) mažoms degtinės darykloms, jei jos nepagamina 10 hl gryno alkoholio per metus, atitinka nepriklausomumo kriterijus ir nevykdo veiklos pagal licenciją. Lietuvos teisės aktuose yra numatytos lengvatos mažoms alaus darykloms, tačiau lengvatos netaikomos mažoms degtinės darykloms.

Trečioji grupė lengvatų yra atskiroms valstybėms ir regionams numatytos galimybės taikyti mažesniu tarifus (numatyta direktyvose 92/83/EEB ir 92/84/EEB), pavyzdžiui

Direktyvos 92/83/EEB 23 straipsnyje numatytos lengvatos Prancūzijai dėl romo, Graikijai dėl anyžinių spiritinių gėrimų ir kt. Beje, dėl šiame straipsnyje numatytos lengvatos Europos Bendrijų Komisija pateikė ieškinį ETT ir prašė pripažinti, kad palikdama galioti ouzo mažesnę nei kitiems alkoholiniams gėrimams taikomą akcizą, Graikijos vyriausybė neįvykdė įsipareigojimų pagal EB Steigimo sutarties 90 straipsnio 1 dalį ir taip diskriminuojama užsienio produkcija.

ETT išnagrinėjęs bylą (C-475/01), pasisakė, kad Bendrijos institucijų teisės aktų teisėtumas preziumuojamas ir sukelia teisinių pasekmių, kol jie panaikinami pagal ieškinį dėl panaikinimo ar paskelbiami nebegaliojančiais pagal prašymą dėl prejudicinio sprendimo priėmimo arba pagal prieštaravimą dėl jo teisėtumo. Šio principo išimtis – teisės aktai, kurie pripažįstami niekiniais (galima tik kraštutiniais atvejais). ETT nusprendė, kad Graikija, taikydamą Direktyvos 92/83/EEB 23 straipsnio 2 punktą bei jį atitinkančias nacionalinės teisės nuostatas nepažeidė pagal Bendrijos teisę kylančių įsipareigojimų [43].

Direktyvose 92/79/EEB ir 92/80/EB numatyta keletas individualių lengvatų tabako gaminiams atskiroms valstybėms – Portugalijai, Švedijai, Prancūzijai, Italijai ir Ispanijai.

Atleidimo nuo akcizo mokesčio bendrieji pagrindai yra išvardinti Direktyvos 92/12/EEB 23 straipsnyje, kuriame numatyta, kad atleidžiami tie produktai, kurie skirti pristatyti diplomatinėms ar konsulinėms įstaigoms, tarptautinėms organizacijoms, NATO šalies, išskyrus tos, kurioje akcizas turi būti pritaikytas, ginkluotosioms pajėgoms, kai produktai tiekiami ginkluotosioms pajėgoms, jas lydintiems civiliams darbuotojams arba ginkluotųjų pajėgų bendro maitinimo įstaigoms ar valgykloms aprūpinti. Europos Taryba pagal Komisijos pasiūlymą gali leisti bet kuriai valstybei sudaryti sutartį su ne Bendrijos nare ar tarptautine organizacija, kurioje būtų numatytas atleidimas nuo akcizų (Direktyvos 92/12/EEB 23 straipsnio 2 dalis).

Direktyvos 92/12/EEB 14 straipsnyje numatytas atleidimas produktams, kuriems taikomas laikino atidėjimo režimas – nuo mokesčio atleidžiami įgaliotieji sandėlių savininkai, registruoti ir neregistruoti prekybininkai, kai produktai prarandami dėl nelaimingų atsitikimų arba nenugalimos jėgos ir nustatomi atitinkamos valstybės narės įgaliotos institucijos; taip kai gaminimo, perdirbimo, sandėliavimo, gabenimo metu tokie produktai prarandami dėl savo natūralių savybių.

Specialios nuostatos dėl atleidimo įtvirtintos atskirose direktyvose, reglamentuojančiose tam tikrų produktų apmokestinimą. Direktyvos 2003/96/EB 14 straipsnyje įtvirtinti pagrindai, pagal kuriuos valstybės narės *privalo* atleisti nuo apmokestinimo produktus. Tai

energetikos produktai ir elektros energija, kai jei naudojami elektros energijai gaminti, ir elektros energija, naudojama elektros gamybos pajėgumams išlaikyti. Tačiau, aplinkos apsaugos politikos sumetimais, valstybės narės *gali* pateikti šiuos produktus apmokestinimui neatsižvelgdamos į šioje direktyvoje nustatytus minimalius apmokestinimo lygius. Valstybės narės taip pat *turi* atleisti orlaivių degalus, naudojamus ne pramogų tikslu, bet *gali* šią išimtį taikyti tik reaktyviniams degalams. Nors ir Direktyvoje, ir LR akcizų įstatyme pateikiamos sąvokos „pramogų tikslas (asmeniniai poreikiai)“, nėra aišku, kaip apmokestinti orlaivių degalus, kuriuos naudoja sportininkai varžybų ar treniruočių metu. Treniruotės tikriausiai negalėtų būti priskirtos komercinei veiklai (veiklai, už kurią gaunamas atlygis), tačiau už dalyvavimą sportinėse varžybose profesionalūs sportininkai paprastai gauna atlygį – ar tokia veikla turėtų būti suprantama kaip komercinė? Ar skraidymas treniruočių metu yra degalų naudojimas asmeniniams poreikiams tenkinti? Manytina, kad šiuo atveju nėra aiškaus reglamentavimo, o pagal dabartinę teisės aktuose įtvirtintą padėtį, treniruotėms teikiami orlaivių degalai turėtų būti apmokestinami, o jei sportininko veiklą, kai jis dalyvauja varžybose ir gauna atlygį, priskirsime komercinei veiklai, tai degalai turėtų būti atleidžiami nuo akcizo mokesčio.

Valstybės narės taip pat *privalo* atleisti laivų degalus, kurie tiekiami navigacijos Bendrijos vandenyse tikslais (įskaitant žvejybą), išskyrus privačius (apibrėžta panašiai kaip ir orlaivių degalų atveju) pramoginius laivus, ir laive gaminamą energiją.

Valstybės narės gali riboti atleidimą orlaivių ir laivų degalams tarptautiniam ir Bendrijos vidaus transportui arba gali išvis atsisakyti atleidimo, kai sudaro dvišalį susitarimą su kita valstybe nare.

Direktyvoje 2003/96/EB numatyta nemažai atveju, kurių pagrindu valstybės narės gali atleisti arba nustatyti mažesnę apmokestinimo lygį (minėtos direktyvos 15, 16 ir 19 straipsniai). Kaip ir dėl lengvatų, taip ir atleidimo nuo akcizo mokesčių atveju, daugumai valstybių narių numatyti pereinamieji laikotarpiai, kurių metu valstybės gali atleisti nuo tam tikrų produktų apmokestinimo.

Apdorotą tabaką valstybės *gali* atleisti (neapmokestinti arba sumokėtus gražinti) tik keliais atvejais, kurie numatyti Direktyvos 95/59/EB 11 straipsnyje: denatūruotą apdorotą tabaką, naudojamą pramonėje arba sodininkystėje, apdorotą tabaką, kuris sunaikinamas esant administracinei priežiūrai, apdorotą tabaką, kuris yra skirtas tik moksliniams tyrimams ir tyrimams, susijusiems su produkto kokybe, apdorotą tabaką, kurį perdirba gamintojas.

Lietuva yra pasirinkusi beveik visus šiuos atleidimo pagrindus – jie numatyti LR akcizų įstatymo 31 straipsnyje.

„Sunaikinamas esant administracinei priežiūrai“, kai sunaikinamas toks tabakas, kurį draudžiama laikyti, gabenti ar parduoti arba kuris dėl kitų priežasčių (pasibaigęs galiojimo terminas, bloga kokybė, pasibaigęs kokybės sertifikato galiojimas ir pan.) yra išimtas iš apyvartos. Atleidimas taip pat taikomas, kai muitinės prižiūrimos (kontroliuojamos) ne Bendrijos prekės sunaikinamos taikant atitinkamą sankcionuotą veiksma, taip pat kai sunaikinamas konfiskuotas ar neatlygintinai valstybei perduotas (muitinės prižiūrimų (kontroliuojamų) ne Bendrijos prekių atžvilgiu įforminamas atitinkamas sankcionuotas veiksmas) apdorotas tabakas. Tačiau kontrabanda įvežtos (nustatyta tvarka nepažymėtos banderolėmis) ir konfiskuotos cigaretės neturi būti atleidžiamos, nepriklausomai, ar jos sunaikintos ar ne, kadangi lengvatos yra numatytos prekėms, esančioms teisėtoje apyvartoje Europos Bendrijoje, o kadangi kontrabanda įvežtos prekės yra neteisėtos, joms lengvata netaikoma.

Direktyvoje 92/83/EEB numatyti įvairūs atleidimo nuo mokesčio pagrindai alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams. Alų, vyną ir kitus fermentuotus gėrimus valstybės narės gali atleisti, kai pagamina privatus asmuo ir juos vartoja pats, jo šeimos nariai arba svečiai, su sąlyga, kad jie nėra pardavinėjami. LR akcizų įstatymo 25 straipsnyje taip pat įtvirtinta panaši nuostata. LR alkoholio kontrolės įstatymo 10 straipsnyje numatyta, kad Lietuvos Respublikoje draudžiama gaminti namų gamybos alkoholinius gėrimus, išskyrus fizinių asmenų asmeniniam naudojimui gaminamus natūralios fermentacijos alkoholinius gėrimus, kurių tūrinė etilo alkoholio koncentracija ne didesnė kaip 18 % (alaus – ne didesnė kaip 9,5 %). Taigi, reikia pastebėti, kad nors tam tikri gėrimai atleidžiami nuo akcizo mokesčio, gaminant stipresnius gėrimus, gali atsirasti administracinė, taip pat baudžiamoji atsakomybė.

Direktyvos 92/83/EEB 27 straipsnyje numatyti atvejai, kai valstybės narės turi atleisti nuo akcizo mokesčio, kurios nėra pažodžiui perkeltos į Lietuvos teisę, bet iš esmės atitinka direktyvos nuostatas. Atleidimo pagrindai daugiausia yra susiję su alkoholio ir alkoholinių gėrimų atleidimu dėl panaudojimo tikslo, pavyzdžiui, moksliniams tyrimams, medicinos tikslams ir pan.

Tačiau ne visos normos, kurias Lietuva perkėlė iš Direktyvos 92/83/EEB yra tikslios ir aiškios. Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas nagrinėjo bylą [60] pagal pareiškėjo UAB „Profisa“ skundą. Ši įmonė importavo į Lietuvą šokoladinius saldainius, kuriuose dalį sudarė alkoholis. Byloje iškilo klausimas, ar šiems produktams yra taikomas atleidimas nuo

akcizo mokesčio pagal LR akcizų įstatymo 25 str. 1 d. 7 p. (pagal dabartinę įstatymo redakciją – 5 p.) nuostatas, kurios numato atleidimą etilo alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams, skirtiems šokolado gaminių gamybai, jeigu 100 kilogramų (neto) šokolado gaminių sunaudojama ne daugiau kaip 8,5 litro gryno etilo alkoholio. Atsakovas teigė, kad atleidžiami turi būti ne importuoti pagaminti produktai, turintys etilo alkoholio, bet etilo alkoholis, kuris bus panaudotas jų gamybai Lietuvoje, ir šiuo atveju neturėtų būti atleidžiama nuo akcizo mokesčio. UAB „Profisa“ nesutiko ir teigė, kad tiek Direktyvos 92/83/EEB 27 str. 1 d. f p. prasme, tiek LR akcizų įstatymo prasme svarbiausia yra etilo alkoholio panaudojimo būdas (šokoladinių gaminių gamyba).

Problema iškilo tuomet, kai buvo pradėta lyginti Direktyvos 92/83/EEB 27 straipsnio nuostatos skirtingomis kalbomis. Lietuviškame šios direktyvos variante numatyta, kad etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai atleidžiami nuo akcizo, *kai jie yra vartojami kaip sudedamoji pusgaminių dalis* maisto produktų, kurie gali būti papildomi arba kaip nors kitaip reikalingi alkoholio, *gamyboje*, su sąlyga, kad kiekvienu atveju alkoholio kiekis neviršija 8,5 litrų 100 kilogramų produkto šokolado pramonėje ir 5 gryno alkoholio litrų 100 kilogramų kitų produktų. Tuo tarpu angliškame direktyvos variante yra kitaip (plačiau) apibrėžiamas šis atleidimo pagrindas: *when used directly or as a constituent of semi-finished products for the production of foodstuffs <...>*“. Be angliško teksto, taip pat ir vokiškas bei prancūziškas tekstai galėtų būti interpretuojami, kaip įpareigojantys atleisti nuo akcizų ir tuos Direktyvos 92/83/EEB 20 straipsnyje nurodytus produktus, kurie yra skirti tiesioginiam vartojimui kaip sudedamoji maisto produktų dalis, o ne vien produktus, kurie yra vartojami kaip sudedamoji pusgaminių dalis tolesnei maisto produktų gamybai.

ETT savo praktikoje ne sykį yra pabrėžęs, kad skirtingos kalbinės formuluotės yra vienodai įpareigojančios. Bendrijos teisės nuostatos aiškinimas reiškia tekstų skirtingomis kalbomis lyginimą, o neaiškumų kelianti nuostata turi būti aiškinama atsižvelgiant į teisės akto sistematiką ir tikslą (pavyzdžiui, ETT byla C-482/98 *Italy v. Commission* [48]).

Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas kreipėsi į ETT su prašymu priimti preliminarų nutarimą tokiu klausimu: ar, atsižvelgiant į 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus, struktūrų suderinimo teksto skirtingomis kalbomis skirtumus, šios Direktyvos 27 str. 1 d. f p. turėtų būti aiškinamas kaip įpareigojantis valstybes nares atleisti nuo akcizų į Europos Bendrijų muitų teritoriją įvežamą etilo alkoholį, esantį šokolado gaminiuose, skirtuose tiesioginiam

vartojimui, kai alkoholio kiekis neviršija 8,5 litrų šimto kilogramų produkto šokolado gaminiuose?

2006 m. balandžio 12 d. Europos teisės departamentas pateikė rašytines pastabas ETT svarstomoje byloje C-63/06 *UAB "Profisa" v. Muitinės departamentą prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*. Europos teisės departamentas savo rašytinėse pastabose pabrėžė, kad ETT yra ne kartą nurodęs, visos kalbinės Bendrijos nuostatos versijos turi būti iš esmės pripažįstamos lygiavertėmis. Nei viena iš jų neturi būti nulemianti, o į jas turi būti žiūrima kaip į visumą ir jų turinys turėtų būti nustatytas nagrinėjant ne vieną kalbinę versiją atskirai, o remiantis visų kalbinių versijų palyginimu. Direktyvos 27 str. 1 d. f p. lietuviška versija, lyginant ją su kitomis kalbinėmis šios nuostatos versijomis, yra akivaizdžiai netiksli, nes lietuviška versija nenumato tiesioginio vartojimo galimybės, nes joje trūksta kelių žodžių. Todėl, Europos teisės departamentas mano, kad negalima vadovautis lietuviška Direktyvos versija, o reikia atsižvelgti į šią nuostatą įvairiomis kalbomis [78].

Europos teisės departamentas teigė, kad Direktyvos 92/83/EEB pagrindinis ir esminis tikslas – „nustatyti bendrus [žmonėms gerti skirtų] alkoholinių gėrimų ir alkoholio apmokestinimo principus. Tokiu būdu 27 straipsnio paskirtis yra numatyti išimtis, kad produktai, kurie iš esmės nėra skirti vartoti kaip alkoholiniai gėrimai, nebūtų apmokestinami. Akivaizdu, kad tokie produktai, kaip actas ir vaistai arba denatūruotas alkoholis ir alkoholis, vartojamas bet kokiam ne žmonių vartojimui skirto produkto gamybai, taip pat maisto produktai, kurių sudėtyje yra etilo alkoholio, neturi būti apmokestinami, nes tai yra prekės, kuriose yra alkoholio, tačiau jos nėra žmonių vartojamos kaip alkoholiniai gėrimai. Akivaizdu, kad šokoladas, kuriame yra etilo alkoholio, į šį punktą ir yra įtrauktas vadovaujantis tokia logika, nes jis nėra tiesiogiai skirtas vartoti kaip alkoholis ar alkoholinis gėrimas“ [78].

Europos teisės departamentas teigė, kad šiuo atveju turėjo būti atleidžiama nuo akcizo mokesčio.

Manytina, kad reikia sutikti su Europos teisės departamento pastabomis ir šis neaiškumas turėtų būti aiškinamas kaip vertimo klaida.

8. ES valstybių bendradarbiavimas akcizų srityje

Administracinis bendradarbiavimas akcizų srityje tarp valstybių narių vyksta remiantis Reglamentu 2073/2004/EB dėl administracinio bendradarbiavimo akcizų srityje, taip pat remiantis susitarimais tarp valstybių narių, pavyzdžiui, Lietuva yra sudariusi trišalį susitarimą su Latvija ir Estija, kuris buvo sudarytas dar prieš įsigaliojant minėtam reglamentui (pagrindinis šio susitarimo tikslas – keisti informacija apie energetinius produktus, kai šalys to pageidauja ir daryti tai kiek įmonoma elektroninių priemonių pagalba), ruošiamasi pasirašyti dvišalį susitarimą su Lenkija. Valstybės narės taip vadovaujasi savo nacionaliniais teisės aktais (Lietuvoje – LR mokesčių administravimo įstatymo 29 straipsnis, Abipusės pagalbos ir keitimosi informacija su Europos Sąjungos valstybių narių mokesčių administracijomis akcizų srityje taisyklės [86], ir kt.).

Prieš priimant anksčiau minėtą reglamentą administracinio bendradarbiavimo akcizų srityje teisinis pagrindas buvo Direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo, tam tikrų akcizo mokesčių ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje, be to dalis normų buvo Direktyvoje 92/12/EEB. Tačiau šis reglamentavimas neatitiko vidaus rinkos poreikių akcizų srityje, kur yra reikalingi tikslumas, greitis ir lankstumas. Bendradarbiavimas buvo per daug centralizuotas, neefektyvus, nebuvo aiškių ir detalių taisyklių. Todėl buvo nuspręsta visas akcizų administravimo nuostatas iš Direktyvos 92/12/EEB perkelti į vieną aktą, ištraukiant nuostatas iš Direktyvų 77/799/EEB ir 92/12/EEB, tačiau tuo pačiu jas patobulinant, supaprastinant ir taip sukuriant vieną administracinio bendradarbiavimo dokumentą.

Taigi, remiantis Reglamento 1798/2003/EB dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinančio Reglamentą (EEB) Nr. 218/92, pavyzdžiu 2004-11-16 priimtas Reglamentas 2073/2004/EB dėl administracinio bendradarbiavimo akcizų srityje. Šiuo metu bendradarbiavimas tarp valstybių narių vyksta remiantis šiuo teisiniu pagrindu.

Reglamento 2073/2004/EB 3 straipsnyje numatyta, kad kiekviena valstybė narė paskiria (ir informuoja apie tai Europos Komisiją) kompetentingą instituciją, kurios vardu bus taikomas šis reglamentas, taip pat turi paskirti centrinę ryšių įstaigą, kuriai pavedama pagrindinė atsakomybė už ryšius su kitomis valstybėmis narėmis administracinio bendradarbiavimo srityje.

Centrinės ryšių įstaigos pagrindinė atsakomybė – informacijos mainai apie akcizais apmokestinamų produktų judėjimą, pirmiausiai ji yra atsakinga už elektroniniame registre laikomų duomenų mainus, išankstinio perspėjimo sistemą, kitų valstybių narių patikrinimo prašymus arba joms skirtus patikrinimo prašymus. Lietuvoje kompetentingas asmuo visiems informacijos mainams (ir akcizų, ir PVM, ir tiesioginių mokesčių srityje) yra Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos Tarptautinių informacijos mainų skyrius.

Bendradarbiavimas pagal Reglamentą 2073/2004/EB gali vykti keliais būdais:

- *bendradarbiavimas paprašius*: valstybės narės gali prašyti pateikti informaciją, prašyti atlikti administracinius tyrimus ar dalyvauti juose, įteikti pranešimą apie administracinius sprendimus ir priemones, taip pat gali prašyti leidimo būti administracinėse patalpose. Reglamento pagrindu gali būti atliekamas vienalaikis patikrinimas;
- *informacijos mainai be išankstinio prašymo*: automatiniai mainai ir keitimasis spontanine informacija.

Pagal Reglamento 2073/2004/EB 5 straipsnį paprastai kreipiamasi naudojant tik minimalius formos reikalvumus, paprastai tada, kai įtariami ar padaryti teisės aktų pažeidimai.

Kitas informacijos keitimosi būdas yra – perspėjimo pranešimas pagal minėto reglamento 23 straipsnį. Pagrindinis šio pranešimo tikslas yra pranešti paskirties valstybės narės ryšių įstaigai, kad prekės, kurioms taikomas laikino atidėjimo režimas, atvyksta į akcizais apmokestinamų prekių sandėlių paskirties valstybėje. Tokie pranešimai turi būti siunčiami, kai tik prekės išvežamos ir akcizais apmokestinamų prekių sandėlio. Šių pranešimų esmė yra prekių, gabenamų taikant akcizo laikino atidėjimo režimą, kontrolė - dar prekėms neatvykus į paskirties valstybę, ši jau gauna pranešimą apie atvykstančias prekes.

Pagal Reglamento 22 straipsnį valstybės narės turi turėti elektroninę duomenų bazę, kurioje būtų informacija (registrai) apie įgaliotuosius sandėlio savininkus arba registruotus prekybininkus ir apie mokestinius sandėlius. Lietuvoje yra sukurta Akcizų informacinė sistema (AIS). Šios sistemos reikšmė yra ta, kad naudojimasis AIS gerina mokesčių mokėtojų aptarnavimą, užtikrina efektyvų rizikos valdymą, akcizais apmokestinamų prekių sandėlių savininkų, sandėlių, registruotų prekybininkų, žemės ūkio veikla užsiimančių subjektų ir kitų asmenų, kurių veikla susijusi su akcizais apmokestinamomis prekėmis, registravimą, gaunamos ir siunčiamos informacijos į kitas valstybes nares savalaikį apdorojimą ir pan. [82].

9. Akcizo mokesčio poveikis valstybės biudžetui ir ekonomikai

„Mokesčiai – pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas, istoriškai atsirandęs kartu su valstybe. Renkant mokesčius gaunamos lėšos valstybės institucijoms išlaikyti, jos funkcijoms finansuoti. Kita vertus, mokesčiai – vienas nacionalinių pajamų perskirstymo būdų, plačiai naudojamas kartu su pinigų apyvarta, kreditavimu ir kt., kurio dėka gaunama didžioji dalis valstybės pajamų“ [33, p. 15].

Mokesčių harmonizavimas ES mastu tiesiogiai veikia valstybių narių nacionalinius biudžetus, kadangi nuo to priklauso valstybių narių gaunamos pajamos. Pavyzdžiui, Lietuva yra įsipareigojusi palaipsniui didinti akcizo tarifą cigaretėms ir pasiekti ES nustatytą minimumą. 2006-12-07 priimtame LR Akcizų įstatymo 28 straipsnio pakeitimo įstatyme akcizo už cigaretes tarifas padidintas 30 %, o Aiškinamajame rašte dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 28 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto numatoma, kad valstybės biudžetas dėl to papildomai gaus apie 20 mln. Lt pajamų [71].

Lietuvoje virš 90 % valstybės bei savivaldybės biudžetų įplaukų sudaro mokesčių pajamos. Akcizo mokestis Lietuvoje yra antras pagal dydį mokestis, iš kurio surenkama daugiausia pajamų į valstybės biudžetą. Remiantis LR 2007 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu, 2007 metais iš akcizų planuojama surinkti 2 624 138 000 Lt pajamų [22], tai yra apie 16,3% visų biudžeto pajamų ir apie 17,67% iš visų mokesčių surenkama pajamų dalis. 2006 metais iš akcizų buvo surinkta 2 374 429 000 Lt (6,4% daugiau nei planuota). Taigi, akcizo mokestis Lietuvoje yra labai svarbus mokestis ir kasmet iš šio mokesčio surenkama vis daugiau pajamų.

Tai, kad valstybė surenka daugiau pajamų ir turi daugiau išteklių tenkinti savo poreikius yra teigiamas dalykas, tačiau didinant apmokestinimą, didėja ir apmokestinamų prekių ir paslaugų kainos (akcizo mokestis sudaro žymią dalį kainos akcizais apmokestinamose prekėse). O kainų didėjimas gali turėti ir neigiamų pasekmių, tokių kaip infliacija, kontrabanda ir pan.

Galima pastebėti, kad skirtingų prekių kainos didinant apmokestinimą kyla nevienodai – vienu prekių kainos padidėja daugiau nei kitų. Iškyla klausimas: nuo ko priklauso, kiek turi pakilti kaina, įvedus arba padidinus netiesioginį mokestį (pvz., akcizą)?

Didinant apmokestinimą, prekių kainos kilimas priklauso nuo prekių pasiūlos ir paklausos elastingumo. Nuo paklausos ir pasiūlos elastingumo priklauso ir tai, kokią mokesčio dalį sumoka gamintojas ir kokią vartotojas. Kuo prekės paklausos elastingumas

mažesnis, tuo didesnė mokesčių našta tenka vartotojui (esant sąlygai, kad pasiūlos elastingumas nesikeičia). Kuo mažesnis prekės pasiūlos elastingumas, tuo didesnė mokesčio dalis tenka gamintojui. Taigi, kuo didesnė mokesčių našta tenka gamintojui, tuo labiau pakyla produkto kaina padidėjus mokesčiui [35, p. 103-106].

Elastingumas daro įtaką ir valstybės surinktų pajamų apimčiai. Padidinus mokestį paprastai padidėja kaina ir sumažėja prekių apimtis. Esant elastingai paklausai sumažėja prekių kiekis, o tuo pačiu ir mokesčių pajamos. Ir priešingai, jei paklausa būtų neelastinga, net prekių kiekiui sumažėjus iki tam tikro skaičiaus, mokesčių pajamos vis tiek padidėtų.

Norint geriau suprasti teorines schemas, aptarsime konkrečią situaciją Lietuvoje. Pagal 1995–2002 metų faktinius ketvirčių duomenis apie valdžios sektoriaus biudžeto pajamas LR Finansų ministerija atliko skaičiavimus ir įvertino muito, pridėtinės vertės mokesčio, akcizų, pajamų, pelno mokesčių ir einamųjų išlaidų elastingumą ir nustatė tokius biudžeto pajamų ciklinio elastingumo įverčius dėl akcizų: akcizai – 1,36; iš jų : už alkoholį - 1,09; už tabaką – 0; už degalus - 1,57 [25].

Kuo koeficientas yra didesnis, tuo biudžeto pajamos yra elastingesnės ir labiau priklausomos nuo ekonominės situacijos, o kai koeficientas mažas – pajamos iš atitinkamo mokesčio išlieka stabilios. Netiesioginių mokesčių atveju tas pats elastingumo koeficientas galioja ir atitinkamų prekių kainai. Pagal Lietuvos konvergencijos programoje pateiktų tyrimų duomenis, elastingiausios pajamos yra iš degalų, t.y. degalai yra prekė, kurios vartojimas labai reaguoja į pajamų svyravimus. Taip pat nustatyta, kad tabako akcizo pajamų elastingumo koeficientas praktiškai yra nulinis. Tai reiškia, kad nepriklausomai nuo gyventojų gaunamų pajamų ir nuo tabako kainų, pajamos iš akcizų už tabaką išliktų stabilios, t.y. nesikeistų tabako vartojimas.

Ruošiant 2004-05-26 Komisijos ataskaitą dėl alkoholiniui ir alkoholiniamis gėrimams taikomų tarifų [67], buvo atliktas nepriklausomas tyrimas, kurio metu nustatyta, kad bet kurios rūšies alkoholinio gėrimo paklausa nelabai priklauso nuo šių produktų kainų pokyčių, taip pat prieita išvados, kad vienos alkoholinių gėrimų rūšies paklausa iš esmės nelabai priklauso nuo kitų alkoholinių gėrimų kainos. Vartotojo pasirinkimą lemia ne tik kaina, bet ir kiti veiksniai. Todėl šiuo atveju sunku daryti vienareikšmiškas išvadas ir nuspręsti, kaip reiktų apmokestinti tokius produktus, kokias būdais mažinti šių produktų vartojimą ar skatinti, pavyzdžiui, silpnesnių gėrimų vartojimą.

Norėdama padidinti biudžeto pajamas valstybė turėtų apmokestinti neelastingas prekes, kaip, pavyzdžiui, tabaką. Bet tada iškyla klausimas: jeigu siekdama didinti pajamas valstybė

apmokestina neelastingas prekes, kaip toks apmokestinamas derinasi su vienu iš deklaruojamų akcizų apmokestinimo tikslų – mažinti produkto vartojimą? Be to, ar labiau apmokestinant ir padidinus kainas visad bus surenkama daugiau lėšų į biudžetą? Kainų padidėjimas gali paskatinti slėpti mokesčius, gali padidėti kontrabandos mastas, nelegali prekyba ir dėl šių priežasčių iš akcizo surenkamos pajamos ne padidėtų, o atvirkščiai – gali ir sumažėti.

Kontrabanda Lietuvoje yra ypač aktuali dėl akcizinių prekių kainų skirtumo tarp kaimyninių šalių. Pagrindinės šalys, iš kurių daugiausia atgabenama kontrabandos į Lietuvą yra Baltarusija ir Rusija, kuriose cigarečių, alkoholio ir degalų akcizai yra žymiai mažesni nei Lietuvos. Nuo 2007 m. kovo 1 d. Lietuvoje padidinus akcizo tarifą cigaretėms taip pat gali padidėti nelegalaus cigarečių įvežimo iš trečiųjų valstybių, kuriose cigarečių kainos yra daug mažesnės nei Lietuvoje, mastas.

Dar viena problema su kuria susiduriama pakėlus akcizo mokesťį ir padidėjus kainoms – tai infliacijos lygio kilimas. Tačiau Lietuva privalo vykdyti savo įsipareigojimus ES ir pasiekti minimalius akcizų tarifus (kurių dar nėra pasiekusi), o tuo pačiu reguliuoti infliaciją, kad galėtų įsivesti eurą.

Šiuo metu diskutuojama ne tik apie cigarečių akcizo kėlimą Lietuvoje, bet ir ES akcizo tarifo dyzelinui didinimą ir jo poveikį rinkai. 2007-03-13 Europos Komisija (EK) pritarė Laslo Kovačo kabineto siūlymui minimalų akcizo mokesťį dyzelinui iki 2014 metų padidinti beveik trečdaliu nuo 302 EUR iki 380 EUR.

Manytina, kad Dalia Grybauskaitė, Europos Komisijos (EK) narė teigia, kad akcizų padidinimas sukeltų ne tik degalų kainų šuolį, bet ir paskatintų bendrą kainų lygio kilimą bei infliaciją, kuri jau dabar yra problema kai kuriose ES šalyse [38].

2007-03-14 Vyriausybės patvirtintoje kainų stabilumo strategijoje, be kitų priemonių, kurios turėtų padėti Lietuvai suvaldyti infliaciją ir kuo geičiau įsivesti eurą, siūloma peržiūrėti degalų akcizo tarifo derinimo su ES grafiką – siekiant turėti kuo ilgesnį laikotarpį, kuriuo akcizų kurui didinti nereikėtų, akcizą siūloma didinti 2008 m. ir 2013 m. ir taip sumažinti riziką dėl Maastrichto kriterijaus atitikimo tuo metu, kai Lietuva bus vertinama dėl euro įsivedimo [38]. Tačiau iš kitos pusės, tokiu būdu didinant akcizą yra manipuluojama statistika, o ekonomine prasme žmonėms ir verslui būtų geriau, jei akcizai būtų didinami vėliau, kad rinka galėtų palaipsniui prisitaikyti prie pokyčių.

Pažymėtina tai, kad spartesnis cigarečių akcizo tarifo didinimas nesiūlomas. Ne visai suprantama, kodėl vieno produkto, t.y. cigarečių, akcizo didinimas yra laipsniškas ir

spartesnis didinimas negalimas motyvuojant galimai padidėsiančia kontrabanda, o tuo tarpu apie padidėjusią kontrabandą, kaip degalų akcizo kėlimo pasekmę, nedaug svarstoma. Padidėjus degalų akcizams (tuo pačiu ir kainoms), gali padidėti kontrabandos mastai iš Rusijos ar Baltarusijos, kur degalų kainos yra žymiai mažesnės, ir taip valstybė gali netekti nemažai biudžeto pajamų.

Kadangi kuro dalis beveik visoje produkcijoje sudaro nemažą dalį, padidinus akcizą ir pabrangus kurui turėtų kilti ir kitų produktų kainos. Skubėjimas didinti degalų akcizus gali neigiamai paveikti kuro konkurencingumą, padaryti žalą kitoms ūkio šakoms, o tikslas pažaboti infliaciją gali būti nepasiekti.

Apibendrinant galima teigti, kad akcizų mokesčio didinimas daro didelę įtaką valstybės ekonomikai, todėl prieš keičiant mokesčių reikėtų atlikti išsamius rinkos tyrimus, vartotojų apklausas, kad būtų išsiaiškinta, kaip tai paveiks valstybės pajamų surinkimą, produktų vartojimą.

Išvados

1. Akcizais apmokestinami specifiniai produktai, kurių vartojimas turėtų būti mažinamas dėl jų žalingo poveikio sveikatai, aplinkai, tam tikrų išteklių ribotumo ir kt. priežasčių.
2. Pagrindiniai apmokestinimo akcizais tikslai – tam tikrų produktų vartojimo sumažinimas ir kuo didesnis valstybės pajamų surinkimas - yra nesuderinami tarpusavyje, kai apmokestinamos neelastingos prekės.
3. ES direktyvos įtvirtina bendras normas dėl akcizo mokesčio mokėtojo, valstybės narės savo nacionaliniuose teisės aktuose konkrečiai numato, kas turi mokėti šį mokestį. Kas turi mokėti akcizo mokestį priklauso nuo to, kokiu pagrindu atsiranda mokėtina prievolė.
4. Pasirinkdamos konkrečius tarifus, valstybės turi įvertinti produktų paklausos ir pasiūlos elastingumą, numatyti, kaip apmokestinimas paveiks produktų vartojimą, gamybą, infliaciją, vidaus rinkos veikimą, atsižvelgti, kokius tarifus yra pasirinkusios kaimyninės valstybės (kad nepadidėtų pigesnių nelegalių prekių kontrabanda), sukčiavimo ir mokesčių vengimo pavojų.
5. Konkretaus tarifo pasirinkimas yra valstybės narės politinis sprendimas, kuriuos priimdamos valstybės pasirenka sau geriausią variantą, nebūtinai atsižvelgdamos į bendrus Europos Sąjungos tikslus.
6. Akcizo mokesčio lengvatos ir atleidimo nuo akcizo mokesčio pagrindai, kuriuos valstybės narės *privalo* arba *gali* pasirinkti, yra nustatyti pagal produktų naudojimo tikslus, kilmę (energetiniams produktams), subjektus, koncentraciją (alkoholiniams gėrimams).
7. Akcizų apmokestinimą reglamentuojantys ES teisės aktai yra pakankamai gerai įgyvendinti Lietuvos nacionalinėje teisėje (išskyrus tam tikras išimtis, pavyzdžiui, dėl etilo alkoholio sąvokos). LR akcizų įstatymo nuostatos yra pakankamai detalios ir aiškios.
8. Svarbu harmonizuoti akcizo mokestį Europos Sąjungoje, kad būtų mažinama bendros rinkos deformacija, tačiau reiktų apsvarstyti ne tik minimalių akcizo mokesčio tarifų didinimo, bet ir mažinimo galimybę.

9. Nauji pasiūlymai dėl akcizo mokesčio pakeitimų Europos Sąjungoje sukelia nemažai diskusijų visuomenėje ir tarp valdžios institucijų – tai vertintina teigiamai, kadangi apsvarstomi įvairūs pakeitimo variantai, priimami optimalūs sprendimai.
10. Vienbalsiškumo reikalavimas priimant mokesčių teisės aktus Europos Sąjungoje suteikia galimybę naujosioms ES narėms, kurios dažniausiai nėra pasiekusios nustatytų minimalių ES reikalavimų, derėtis dėl naujų pasiūlymų, iš kitos pusės tokia sudėtinga teisės aktų priėmimo procedūra stabdo akcizo mokesčio harmonizavimą Europos Sąjungoje.
11. Pagal dabartines tendencijas akcizai Europos Sąjungoje artimiausiu metu nebus visiškai harmonizuoti, kadangi valstybės nenori atsisakyti didžiulių pajamų, gaunamų iš šio mokesčio, be to, tarp valstybių narių yra dideli ekonominiai skirtumai ir tai neleidžia joms susitarti ir nuspręsti dėl vieningos akcizų sistemos.

Literatūros sąrašas

I. Teisės norminiai aktai:

Europos Sąjungos teisės aktai:

1. Europos Bendrijos Steigimo sutartis (konsoliduota versija) (OL, 2002 C 325, p.21);
2. 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyva 2003/96/EB pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą (OL, 2003 L 283, p. 51) (su vėlesniais pakeitimais);
3. 1995 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyva 95/59/EB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui (OL, 1995 L 291, p.40) (su vėlesniais pakeitimais);
4. 1992 m. vasario 25 d. 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) (su vėlesniais pakeitimais);
5. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/79/EEB dėl mokesčių, taikomų cigaretėms, derinimo (OL, 1992 L 316, p. 8) (su vėlesniais pakeitimais);
6. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/80/EB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui derinimo (OL, 1992 L 316, p. 10) (su vėlesniais pakeitimais);
7. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/81/EEB dėl akcizo už mineraline alyvas struktūrų derinimo (OL, 1992 L 316, p. 12) (su vėlesniais pakeitimais);
8. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/82/EEB dėl mineralinėms alyvoms taikomų akcizo tarifų suderinimo (OL, 1992 L 316, p. 19) (su vėlesniais pakeitimais);
9. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/83/EEB dėl akcizų, taikomų alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams, struktūrų suderinimo (OL, 1992 L 316, p. 21) (su vėlesniais pakeitimais);
10. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo (OL, 1992 L 316, p. 29);
11. 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo, tam tikrų akcizo mokesčių ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje (OL, 1977 L 336, p. 15) (su vėlesniais pakeitimais);

12. 1972 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 72/464/EEB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui (OL, 1972 L 303, p.1) (su vėlesniais pakeitimais);

13. 2004 m. lapkričio 16 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 2073/2004 dėl administracinio bendradarbiavimo akcizų srityje (OL, 2004 L 359, p. 1);

14. 1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamentas (EEB) 2658/87/EEB dėl tarifų ir statistinės prekių nomenklatūros bei dėl bendro maito tarifo (OL, 1987 L 256, p. 1) (su vėlesniais pakeitimais);

15. 1993 m. lapkričio 22 d. Komisijos reglamentas 3199/93/EB dėl visiško etilo alkoholio denatūravimo procedūrų tarpusavio pripažinimo atleidimo nuo akcizų tikslais (OL, 1993 L 288, p. 12) (su vėlesniais pakeitimais);

16. 1992 m. gruodžio 17 d. Komisijos reglamentas 3649/92/EEB dėl supaprastinto lydimąo dokumento, skirto Bendrijos viduje judantiems akcizo mokesčiu apmokestinamiems produktams ir kuriuos leista vartoti siunčiančioje valstybėje narėje (OL, 1992 L 369, p. 17);

17. 1992 m. rugsėjo 11 d. Europos Komisijos reglamentas 2719/92/EEB dėl gabenimo dokumento gabenant akcizais apmokestinamus produktus, kai jiems taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas (OL, 1992 L 276, p.1) (su vėlesniais pakeitimais);

18. 2003 m. birželio 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos sprendimas 1152/2003/EB dėl akcizų apmokestinamų produktų judėjimo ir priežiūros kompiuterizavimo (OL, 2003 L 162, p. 5);

Lietuvos teisės aktai:

19. Lietuvos Respublikos Konstitucija (Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014);

20. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243) (su vėlesniais pakeitimais);

21. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Valstybės žinios, 2001, Nr. 98-3482) (su vėlesniais pakeitimais);

22. Lietuvos Respublikos 2007 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas (Valstybės žinios, 2006, Nr. 138-5267);

23. Lietuvos Respublikos alkoholio kontrolės įstatymas (Valstybės žinios, 1995, Nr. 44-1073) (su vėlesniais pakeitimais);

24. Lietuvos Respublikos elektros energetikos įstatymas (Valstybės žinios, 2000, Nr. 66-1984) (su vėlesniais pakeitimais);

25. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. sausio 25 d. nutarimas Nr. 54 Dėl Lietuvos konvergencijos programos (Valstybės žinios, 2005, Nr. 11-341);

26. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. birželio 4 d. nutarimas Nr. 821 Dėl akcizų įstatymo nuostatų įgyvendinimo (Valstybės žinios, 2002, Nr. 56-2264) (su vėlesniais pakeitimais);

27. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. sausio 19 d. nutarimas Nr.43 Lietuvos Respublikos derybinių pozicijų derybose dėl narystės Europos Sąjungoje patvirtinimo (Valstybės žinios, 2001, Nr. 6-165);

II. Specialioji literatūra

28. BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2005;

29. CARIG, Paul; DE BÚRCA, Gráinne. *EU LAW.Text, cases, and materials*. 3rd Edition. Oxford university press, 2003;

30. CNOSSSEN, Sijbren. *Theory and Practice of Excise Taxation. Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving*. Oxford university press, 2005;

31. Europos Sąjungos teisės seminarai, Vilnius: TIC, 2005;

32. LUX, Michael. *Guide to Community Customs Legislation*. Brussels: Bruylant, 2002;

33. MARCIJONAS, A; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: TIC, 2003;

34. MARKEVIČIENĖ, Eglė. *Kuro akcizus skubės didinti, cigarečių – ne*. Verslo žinios Nr. 51, 2007-03-16;

35. SKOMINAS, Vytautas, *et al. Mikroekonomika*. Vilnius: Enciklopedija, 2000;

36. STAČIOKAS, R.; RIMAS, J. *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: Technologija, 2004.

37. TERRA, Ben J.M; WATTEL, Peter J. *European Tax Law*. 2nd Edition. Fed, 2001;

38. VERBIENĖ, Irma. *Atostogos dyzelino brangimui*. Verslo žinios Nr. 49, 2007-03-14;

39. VERBIENĖ, Irma. *Europonė akcizų našta Lietuvai būtų per sunki*. Verslo žinios Nr. 30, 2007-02-13.

40. VERBIENĖ, Irma. *Rūkalų importuotojai abejoja muitininkų pasiryžimu*. Verslo žinios Nr. 42, 2007-03-02;

III. Praktinė medžiaga

41. Europos Teisingumo Teismo 2006 m. lapkričio 23 d. sprendimas byloje C-5/05, *Staaatssecretaris van Financiën v. Joustra, B. F.* (2006), ECR 2006 00000;

42. Europos Teisingumo Teismo 2005 m. kovo 10 d. sprendimas byloje C-491/03, *Ottmar Hermann v. Stadt Frankfurt am Main* (2005), ECR I-02025;

43. Europos Teisingumo Teismo 2004 m. spalio 5d. sprendimas byloje C-475/01, *Commission v. Greece* (2004), ECR I-08923;

44. Europos Teisingumo Teismo 2000 m. gruodžio 7 d. sprendimas byloje, C-482/98, *Italy v. Commission*, ECR I-10861;

45. Europos Teisingumo Teismo 2000 m. spalio 19 d. sprendimas byloje C-216/98, *Commission v. Greece* (2000), ECR I-892;

46. Europos Teisingumo Teismo 2000 m. birželio 29 d. sprendimas byloje C-455/98, *Tullihallitus v. Kaupo Saluments and Others* (2000), ECR I-04993;

47. Europos Teisingumo Teismo 2000 m. birželio 15 d. sprendimas byloje C-365/98, *Brinkmann Tabakfabriken GmbH v. Hauptzollamt Bielefeld* (2000), ECR I-04619;

48. Europos Teisingumo Teismo 2000 m. kovo 9 d. sprendimas byloje C-437/97, *Protestant Hospital Society, Vienna v. Tax Appeals commission and Regional Government of Upper Austria* (2000), ECR I-1157;

49. Europos Teisingumo Teismo 2000 m. vasario 24 d. sprendimas byloje C-434/97 *Commission v. France* (2000), ECR I-1129

50. Europos Teisingumo Teismo 1999 m. birželio 17 d. sprendimas byloje C-166/98, *Société Critouridienne de Distribution (Socridis) v. Receveur Principal des Douanes* (1999), ECR I-3791;

51. Europos Teisingumo Teismo 1999 m. birželio 10 d. sprendimas byloje C-346/97, *Braathens Sverige AB v. Riksskatteverket* (1999), ECR I-03419;

52. Europos Teisingumo Teismo 1998 m. rugsėjo 24 d. sprendimas byloje C-319/96, *Brinkmann Tabakfabriken v. Skatteministeriet* (1998), ECR I-5255;

53. Europos Teisingumo Teismo 1998 m. gegužės 28 d. sprendimas byloje C-3/97, *United Kingdom v. John Cahrlles Goodwin and Edward Thomas Unstead* (1998), ECR I-03257;

54. Europos Teisingumo Teismo 1998 m. balandžio 2 d. sprendimas byloje C-213/96, *OutuKompu Oy v. Uudenmaan Lääninoikeus (Finland)* (1998), ECR I-1777;

55. Europos Teisingumo Teismo 1998 m. balandžio 2 d. sprendimas byloje C-296/95, *The Queen v. EMU Tabacco and the others* (1998), ECR I-1605;

56. Europos Teisingumo Teismo 1995 m. rugpjūčio 11 d. sprendimas byloje C-367/93 to C-377/93, *F. G. Roders BV and others v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen* (1995), ECR I-2229;

57. Europos Teisingumo Teismo 1987 m. liepos 9 d. sprendimas byloje C-356/85, *Europos Komisija v. Belgijos Karalystė* (1987), ECR 3299;

58. Europos Teisingumo Teismo 1980 m. vasario 27 d. sprendimas byloje C-170/78, *Commission v. United Kingdom*, ECR 00417;

59. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto atitikimo LR Konstitucijai;

60. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. gruodžio 20 d. nutartis administracinėje byloje *UAB „Profisa“ v. Muitinės departamentas prie LR finansų ministerijos*, Nr. A¹⁵ - 1292 / 2005, kat. 9.4; 23.1;

61. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 m. rugsėjo 14 d. nutartis administracinėje byloje *R.H.I. v. VMI prie LR finansų ministerijos*, Nr. A³-973-06, kat. 9.4. (S);

62. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2006 m. birželio 2 d. sprendimas administracinėje byloje *P. L. v. VMI prie LR finansų ministerijos*, Nr. I-2255-10/2006;

63. Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimas 2006 m. liepos 3d. administracinėje byloje *R.B. v. VMI prie LR finansų ministerijos*, Nr. I-3022-9/2006;

IV.Travaux préparatoires

64. Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/96/EC as regards the adjustment of special tax arrangements for gas oil used as motor fuel for commercial purposes and the coordination of taxation of unleaded petrol and gas oil

used as motor fuel. Commission of European Communities, Brussels, 2007-03- 13, COM(2007) 52 final – 2007/0023 (CNS);

65. Pasiūlymas TARYBOS DIREKTYVA iš dalies keičianti Direktyvą 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo COM/2006/486 [interaktyvus]. [Žiūrėta 2006-11-10]. Prieiga per internetą:<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/lt/com/2006/com2006_0486lt01.pdf>;

66. Europos Parlamento 2005 m. birželio 8 d. teisėkūros rezoliucija dėl pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos iš dalies keičiančios Direktyvą 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (KOM(2004)0227 – C6-0039/2004 – 2004/0072(CNS)- P6_TA(2005)0226;

67. Komisijos ataskaita Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui apie alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomus akcizo tarifus (pateikta pagal Tarybos direktyvos 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo 8 straipsnį). Europos Komisija, Briuselis, 2004-05-26, KOM (2004) 223 galutinis;

68. Pasiūlymas Tarybos Direktyva iš dalies keičianti Direktyvą 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (Pateiktos pagal Direktyvos 92/12/EEB 27 straipsnį). Europos Komisija, 2004-04-02, KOM/2004/0227 galutinis - CNS 2004/0072;

69. Proposal for a Regulation of the European Parliament and of the Council on administrative cooperation in the field of excise duties. Commission of European Communities, 2003-12-18, COM/2003/0797 final - COD 2003/0309;

70. Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/96/EC as regards the possibility for certain Member States to apply, in respect of energy products and electricity, temporary exemptions or reductions in the levels of taxation. Commission of European Communities, 2001-01-28, COM/2004/0042 final - CNS 2004/0016;

71. 2006 m. spalio 12 d. Aiškinamasis raštas Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 28 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto, Nr. XP-1739 [interaktyvus]. [Žiūrėta: 2006-11-10]. Prieiga per internetą: http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=284194;

V. Elektroniai dokumentai

72. *Tobacco taxation: Commission launches public consultation*, 2007-03-30 [interaktyvus]. [Žiūrėta: 2007-04-01]. Prieiga per internetą: <<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/07/444&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>>;

73. *EU seeks higher tax on diesel fuel*, 2007-03-14 [interaktyvus]. [Žiūrėta: 2007-03-17]. Prieiga per internetą: <<http://www.euractiv.com/en/transport/eu-seeks-higher-tax-diesel-fuel/article-162446>>;

74. SAVICKA, Ana. *Cigaretės brangs vidutiniškai 14 %*. Verslo žinios online, 2006-12-07, [interaktyvus]. [Žiūrėta : 2006-12-10]. Prieiga per internetą: <<http://www.vz.lt/>>;

75. LESAUSKAITĖ, Leontina. *Alkoholio akcizai – pagrindinis rytojus ECOFIN klausimas*. Verslo žinios online, 2006-11-27 [interaktyvus]. [Žiūrėta : 2006-12-10]. Prieiga per internetą: <<http://www.vz.lt/>>;

76. FUKS, Erika. *Lietuva nepritarė minimalių ES alkoholio akcizų indeksavimui*. Verslo žinios online, 2006-11-08 [interaktyvus]. [Žiūrėta : 2006-12-10]. Prieiga per internetą: <<http://www.vz.lt/>>;

77. *Excise duties/cigarettes: The European Commission alerts Member States on minimum retail selling prices*, 2006-04-10 [interaktyvus]. [Žiūrėta: 2007-03-10]. Prieiga per internetą: <<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/06/483&format=HTML&aged=0&language=en&guiLanguage=en>>;

78. Europos teisės departamentas. *Informacija apie Europos teisės departamento pateiktas rašytines pastabas Europos Bendrijų Teisingumo Teisme svarstomoje byloje C-63/06*, 2006 [interaktyvus]. [Žiūrėta: 2006-11-07]. Prieiga per internetą: <<http://www.etd.lt/index.php?-1479542806>>;

79. *Excise duty tables, Part I Alcoholic beverages*, 2006 [interaktyvus]. [Žiūrėta: 2007-02-10]. Prieiga per internetą: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf>;

80. *Excise duty tables, Part II Energy products and Electricity*, 2006 [interaktyvus]. [Žiūrėta: 2007-02-10]. Prieiga per internetą:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_II_energy_products-en.pdf>;

81. Excise duty tables, Part III Manufactured Tobacco, 2006 [interaktyvus]. [Žiūrėta: 2007-02-10]. Prieiga per internetą: <http://douane.gouv.fr/data/file/1432.pdf>>;

82. Valstybinė mokesčių inspekcija. *Akcizinių prekių judėjimas – kompiuterio monitoriuje*, 2005-11-03 [interaktyvus]. [Žiūrėta: 2007-02-10]. Prieiga per internetą: <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10085586>>;

83. *Taxes in Sweden*, 2005 [interaktyvus]. [Žiūrėta: 2006-11-07]. Prieiga per internetą: <http://www.skatteverket.se/download/18.dfe345a107ebcc9baf800010895/10406.pdf>>;

84. Excise taxation in Finland, 2004 [interaktyvus]. [Žiūrėta: 2006-11-07]. Prieiga per internetą: http://www.tulli.fi/en/02_Publications/02_Customer_bulletins/016_2004_en.pdf>;

85. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. Analitinis tyrimas "Kontrabandos ekonominių priežasčių tyrimas", 2004 [interaktyvus]. [Žiūrėta: 2006-11-07]. Prieiga per internetą: http://www.lrinka.lt/index.php/analitiniai_darbai/analitinis_tyrimas_kontrabandos_ekonominiu_priezasciu_tyrimas/2060>;

VI. Kita literatūra

86. Abipusės pagalbos ir keitimosi informacija su Europos Sąjungos valstybių narių administracijomis akcizų srityje taisyklės, patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 30 d. įsakymu Nr. V-94 (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2007 m. kovo 6 d. įsakymo Nr. V-100 redakcija).

Santrauka

Europos Sąjungoje bendra akcizų sistema yra pakankamai nauja, todėl ši sritis nėra plačiai išnagrinėta – praktiškai nėra literatūros nei lietuvių, nei užsienio kalbomis. Ši tema yra pakankamai aktuali, kadangi akcizų mokesčiai yra svarbus valstybių pajamų surinkimo šaltinis ir harmonizavimas Europos Sąjungos lygiu veikia ne tik vidaus rinką, bet ir atskirų valstybių narių ekonomiką, biudžetą.

Akcizas yra netiesioginis vartojimo mokestis, kuriuo apmokestinami specifiniai produktai (alkoholis, apdorotas tabakas, energetiniai produktai ir kt). Darbe trumpai aptariamos apmokestinimo akcizais priežastys, mokesčių harmonizavimo Europos Sąjungoje prielaidos ir akcizo mokesčio harmonizavimas Europos Sąjungoje. Nagrinėjamas akcizo mokestis Europos Sąjungoje – kokie konkrečiai produktai, kada ir kur (akcizo mokesčiui taikomas ne kilmės, o apmokestinimo vietoje principas) produktai apmokestinami. Taip pat analizuojama, kas turi prievolę mokėti akcizo mokestį, kokie yra minimalūs ES tarifai ir kokius pasirinkusios skirtingos valstybės narės. Darbe taip pat aptariamas akcizinių prekių gabenimas, administracinis bendradarbiavimas akcizų srityje tarp valstybių narių. Darbo pabaigoje pateikiamas išvados.

Magistro darbe analizuojami ir lyginami ES ir Lietuvos Respublikos teisės aktai, reglamentuojantys akcizų apmokestinimą, pateikiami ETT praktikos pavyzdžiai. Nagrinėjami naujausi pasiūlymai dėl Europos Sąjungos ir Lietuvos Respublikos teisės aktų keitimo, pateikiamos įvairios nuomonės ir autorės pozicija dėl daugelio jų.

Summary

Excise duty according to EU law and the practice of European Court of Justice

Common excise tax system is rather new in the European Union, therefore it is not widely explored – there is almost no literature in Lithuanian or foreign languages. This is a relevant thesis as excise taxes is an important source of state revenue collection and harmonisation at the level of the European Union affects not only common market but also economics and budget of separate Member States.

Excise is an indirect tax of consumption by which specific products (alcohol, manufactured tobacco, energy products, etc.) are levied. Excise taxation reasons, taxes' harmonisation premises and excise tax harmonisation in the European Union are briefly discussed in this master thesis. Excise tax in the European Union is discussed – what particular products, where and when products are levied (principle of levying in the place, not principle of origin is applied to excise tax). It is also analysed who has obligation to pay excise tax, what minimum excise tariffs in the European Union are and what tariffs are chosen by separate Member States. Conveyance of excise products, administrative cooperation between Member States in the field of excise is also discussed in this master thesis. Conclusions are provided at the end of the master thesis.

The master thesis analyses and compares legal acts of the European Union and the Republic of Lithuania regulating excise taxation, provides examples of the practice of the European Court of Justice. There also analysed newest proposals on amendment of legal acts of the European Union and the Republic of Lithuania, various opinions are provided as well as the authoress' estimation thereof.