

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Eriko Litvinsko,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studento

Magistro darbas

**Akcizo saldimams gėrimams reglamentavimo problemos
Regulatory Issues of Excise Duty on Sugary Drinks**

Vadovas: vyr. lekt. dr. Povilas Gruodis

Recenzentas: prof. dr. Gediminas Užubalis

Vilnius
2025

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame rašto darbe bus nagrinėjamas akcizas saldinėtiems gėrimams Lietuvoje bei jo reglamentavimo problemos teisinėje sistemoje. Magistro darbe aptariamas naujasis akcizo mokestis, į jo sferą patenkantys apmokestinami objektai, analizuojama mokestinė bazė, detalizuojami mokestiniai tarifai, pagrindinės būsimo mokesčio funkcijos ir svarbiausi tikslai tiek fiskalinėje, tiek ir sveikatos politikos srityse. Gilinamasi į pagrindinius teisės aktų pakeitimus, darančius esminę įtaką naujojo akcizo įvedimui Lietuvoje. Darbe yra pabrėžiami svarbiausi administraciniai iššūkiai ir su jais kylančios taikymo problemos nacionaliniu bei tarptautiniu mastu. Rašto darbe yra siekiama atskleisti ne tik teisinius, bet ir ekonominius ar sveikatos politikos aspektus, kurie palaipsniui formuoja saldintų gėrimų akcizo reglamentavimą Lietuvoje. Papildomai magistro darbe atliekama detali lyginamoji analizė su tam tikromis Europos Sąjungos valstybėmis, siekiant tinkamai įvertinti skirtingų šalių praktinę patirtį ir nustatyti esmines naujojo saldintų gėrimų akcizo reglamentavimo spragas.

Pagrindiniai žodžiai: akcizas, saldinti gėrimai, reglamentavimas, administraciniai iššūkiai, mokestinė reforma, tarptautiniai principai.

This paper will examine excise duty on sweetened beverages in Lithuania and the problems of its regulation in the legal system. The master's thesis discusses the new excise duty, the taxable items falling within its scope, analyzes the tax base, details the tax rates, the main functions of the future tax, and the most important objectives in both fiscal and health policy areas. It delves into the main legislative changes that have a significant impact on the introduction of the new excise tax in Lithuania. The paper highlights the most important administrative challenges and the resulting implementation problems at the national and international levels. The paper seeks to reveal not only the legal but also the economic and health policy aspects that are gradually shaping the regulation of excise duty on sweetened beverages in Lithuania. In addition, a detailed comparative analysis with certain European Union countries was carried out in order to properly assess the practical experience of different countries and identify the main gaps in the new regulation of excise duty on sweetened beverages.

Keywords: excise duty, sweetened beverages, regulation, administrative challenges, tax reform, international principles.

TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS.....	2
ĮŽANGA.....	3
1. SALDINTŲ GĖRIMŲ AKCIZO REGLAMENTAVIMO TEISINIAI	
PAGRINDAI	7
1.1 Saldintų gėrimų akcizo atitiktis Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir nacionaliniams teisės principams	7
1.2 Saldintų gėrimų akcizo suderinamumas su proporcingumo, skaidrumo ir teisingumo principais.....	17
1.3 Saldintų gėrimų akcizo atitiktis Europos Sąjungos teisei ir valstybių narių diskrecijos riboms	21
1.4 Saldintų gėrimų akcizo teisinio pagrįstumo vertinimas.....	23
2. SALDINTŲ GĖRIMŲ AKCIZO REGLAMENTAVIMAS NACIONALINĖJE	
TEISĖJE	26
2.1 Įstatymo nuostatų analizė: objektas, tarifai, išimtys, kontrolės mechanizmai	26
2.2 Praktiniai įgyvendinimo aspektai: poveikis verslui, administravimui ir vartotojams.	31
2.3 Galimos spragos ir tobulinimo kryptys	36
3. AKCIZO TAIKYMAS SALDINTIEMS GĖRIMAMS: TARPTAUTINĖ	
PATIRTIS IR LYGINAMOJI ANALIZĖ	43
3.1. Lyginamoji analizė: Latvijos, Danijos, Vengrijos, Jungtinės Karalystės, Prancūzijos patirtis	43
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	58
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	60
SANTRAUKA	66
SUMMARY	67

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

MAI – Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas

VMI – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

LR – Lietuvos Respublika

ES – Europos Sąjunga

SESV – Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo

PSO – Pasaulio sveikatos organizacija

EBPO – Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija

HoReCa – Hotel, Restaurant, Catering

PHPT – Public Health Product Tax

UNICEF – United Nations Children's Fund

SDIL – Soft Drinks Industry Levy

IŽANGA

Nagrinėjamos temos aktualumas.

Lietuvos Respublikos (toliau – LR) mokesčių sistemoje akcizas yra vienas iš svarbiausių ir efektyviausių netiesioginių mokesčių, kuris daro įtaką tiek valstybės biudžetui, tiek ir kitiems su mokesčiais susijusiems aspektams.¹ Per pastaruosius kelerius metus, ypatingas dėmesys buvo ir yra skiriamas saldintų gėrimų apmokestinimui. Būtent šis metodas yra laikomas vienu iš efektyviausių bei lengviausiai įgyvendinamų veiksnių, galinčių daryti reikšmingą įtaką sveikos gyvensenos prizmėje, užtikrinant, jog būtų sumažintas cukraus vartojimas. Akcizo už saldintus gėrimus taikymas ateityje kelia nemažai reikšmingų diskusijų tiek dėl jo poveikio visuomenei, verslams, valstybės biudžetui, tiek ir dėl jo teisinio pagrįstumo. Lietuvos Respublikos Konstitucija bei Mokesčių administravimo įstatymas aiškiai įtvirtina pareigą mokėti mokesčius ir reglamentuoja išsamius mokesčių taikymo principus – skaidrumą, teisingumą bei proporcingumą, todėl atliekant saldintų gėrimų akcizo analizę yra būtina įvertinti kaip šių principų yra laikomasi bei kaip jie sąveikauja tarpusavyje. Nagrinėjamos temos aktualumą leidžia išplėsti tarptautinė patirtis. Daugumoje Europos Sąjungos valstybių saldintų gėrimų akcizas yra taikomas ilgą laiką ir yra vertinamas kaip viena reikšmingiausių priemonių sveikatos politikoje. Žvelgiant į Lietuvoje vyraujančius veiksnius yra būtina išsamiai ištirti ir nustatyti teisinį pagrindimą, realizavimo būdus bei atitiktį Europos Sąjungos teisės aktams. Kiekvienas naujai įvedamas mokestis, įskaitant saldintų gėrimų akcizą, privalo būti oficialiai pagrįstas tiek ekonominiu, tiek politiniu, tiek ir teisiniu požiūriu. Narystė Europos Sąjungoje Lietuvą įpareigojo užtikrinti, jog naujai taikomi mokesčiai neprieštarautų ne tik Europos Sąjungos teisei, bet ir neleistų diskriminuoti kitų valstybių narių ar neprieštarautų nustatytiems tarptautiniams rinkos principams.

Magistro darbo tema yra aktuali ne tik Lietuvos, bet ir tarptautiniu mastu. Didžioji dalis Europos Sąjungos valstybių, tarp jų Latvija, Prancūzija, Vengrija, Jungtinė Karalystė bei Danija, jau buvo ar yra įsivedusios akcizą saldintiems gėrimams. Išvardintos valstybės yra pasirinktos lyginamajai analizei todėl, kad jos išsamiai atspindi skirtingus teisinius bei fiskalinius šio akcizo modelius: nuo ankstyvųjų ir pačių paprasčiausių reguliavimo bandymų (Vengrija, Danija) iki ženkliai sudėtingesnių, ekonomiškai ir sveikatos tikslais pagrįstų sistemų (Latvija, Jungtinė Karalystė, Prancūzija). Šie pasirinkimai leidžia tinkamai įvertinti įvairius teisinius ir administracinius sprendimus, kurie yra itin aktualūs tiek Lietuvos Respublikos mokestinei, tiek ir teisinei sistemai, pradedant taikyti nacionalinį

¹ Litvinskas, E. (2025). *Pelno mokesčio raida Lietuvoje*.

saldintų gėrimų akcizo įstatymą. Šio darbo tikslas yra nustatyti, kokios reguliavimo priemonės bei įrankiai galėtų būti veiksmingiausi Lietuvos mokestiniame kontekste, kartu įvertinant ir galimas administravimo spragas bei užtikrinant deramą atitiktį nacionalinei ir Europos Sąjungos teisei. Taigi, atliekamas magistro darbo tyrimas leis detaliau įvertinti būsimą Lietuvos praktikos kryptį saldintų gėrimų akcize, numatyti galimai kilsiančias spragas bei suteikti įvairiapuses rekomendacijas. Minima analizė leis lengviau nustatyti, ar būsimą saldintų gėrimų akcizo struktūra gali būti laikoma proporcinga, teisinga, efektyvi, ir leidžianti užtikrinti minimo mokesčio administravimo sąžiningumą bei skaidrumą. Svarbu paminėti ir tai, kad jos metu turi būti ne tik mažinami galimi neigiami padariniai verslo sektoriui, bet ir suteikiama galimybė prisidėti prie ilgalaikės tvarios valstybės biudžeto politikos.

Darbo tikslas.

Išsamiai išanalizuoti akcizo saldintiems gėrimams teisinį pagrindimą, reglamentavimą nacionalinėje teisės sistemoje, įvertinti galimą šio mokesčio įtaką valstybės fiskalinei sistemai, verslo sektoriams bei palyginti planuojamą saldintų gėrimų akcizo mokesčio modelį su kitose Europos Sąjungos valstybėse vyraujančia praktika.

Darbo uždaviniai.

1. Nuosekliai išanalizuoti saldintų gėrimų akcizo įvedimo priežastis, paskirti, atskleidžiant fiskalinius bei visuomenės sveikatos tikslus ir įvertinant galimas reglamentavimo problemas.
2. Išnagrinėti saldintų gėrimų akcizo teisinį pagrindimą nacionalinėje teisėje, nustatant jo santykį su konstituciniais ir mokesčių teisės principais.
3. Įvertinti saldintų gėrimų akcizo atitiktį Europos Sąjungos teisei ir bendriesiems rinkos principams.
4. Detaliai ištirti saldintų gėrimų akcizo reglamentavimą Lietuvoje, ypatingą dėmesį skiriant mokestiniam objektui, tarifams bei praktiniam šio mokesčio įgyvendinimui.
5. Atlikti lyginamąją analizę su kitų Europos valstybių patirtimi ir pateikti rekomendacijas dėl akcizo reglamentavimo tobulinimo Lietuvos Respublikoje.

Objektas.

Magistro darbo objektas yra saldintų gėrimų akcizo reglamentavimo problemos Lietuvoje bei šio mokesčio atitikimas Europos Sąjungos teisės normoms, tarptautinei praktikai ir pagrindiniams teisės principams. Šiame rašto darbe didžiausias dėmesys yra skiriamas saldintų gėrimų mokesčio teisiniam pagrindumui ir jo įgyvendinimo uždaviniams. Analizuojama ne tik Lietuvos Respublikos Konstitucija, mokesčių administravimo įstatymas ar akcizų įstatymas, tačiau ir Europos Sąjungos direktyvos, EBPO

rekomendacijos bei kitų ES valstybių narių teisės nuostatos, padedančios įsigilinti į minimo akcizo taikymą ir jo funkcionavimą. Magistro darbe nagrinėjami aptariamo mokesčio administravimo mechanizmai, poveikis vartotojams, verslo subjektams, gilinamasi į galimas spragas bei ieškoma efektyviausių sprendimų būdų, užtikrinant sklandų šio akcizo taikymą. Darbo objektas suteikia galimybę tinkamai įvertinti būsimą saldintų gėrimų akcizo reikšmę Lietuvos Respublikos mokesčių sistemai ir teisiniam reguliavimui.

Tyrimo metodai.

Šiame darbe nagrinėjamos akcizo saldintiems gėrimams reglamentavimo problemos. Objekto tyrimas buvo atliktas vadovaujantis ir taikant sisteminės analizės, aprašomąjį, apibendrinamąjį, lyginamąjį bei teleologinį tyrimo metodus.

1. Sisteminės analizės metodas taikomas siekiant tinkamai nustatyti saldintų gėrimų akcizo santykį su kitomis Lietuvos Respublikos teisės normomis bei Europos Sąjungos tarptautiniais įsipareigojimais.
2. Aprašomasis metodas naudojamas kuo detaliau pristatyti analizuojamo mokesčio teisinį reguliavimą, jo turinį bei praktinio taikymo aspektus.
3. Apibendrinamasis metodas yra taikomas siekiant kuo labiau sukonkretinti ir glaustai apibendrinti pateikiamą informaciją bei kylančias išvadas.
4. Lyginamasis metodas naudojamas tam tikrų Europos Sąjungos valstybių analizei bei tarptautinės bendruomenės patirties atskleidimui, siekiant lengviau įvertinti galimus Lietuvos valstybės pasirinkimus nagrinėjamojo akcizo atžvilgiu.
5. Teleologinis metodas taikomas, kad būtų suprantamos įstatymo leidėjo idėjos ir tikslai, kuriais vadovaujantis skaitytojui būtų galima pateikti svarbią ir reikšmingą informaciją, susijusią su akcizo taikymu.

Bendras metodų taikymas yra reikalingas tam, kad būtų galima pateikti išsamią ir detalią informaciją, kas sąlygotų kuo efektyvesnį išsikėlto darbo tikslo atskleidimą.

Darbo originalumas.

Darbe nagrinėjamos akcizo saldintiems gėrimams reglamentavimo problemos yra itin svarbios ir aktualios tiek teisiniu, tiek ir praktiniu požiūriu. Visų pirma, akcizas saldintiems gėrimams Lietuvoje bus įvestas tik 2026 m., todėl analizuojama tema yra nauja ir dar plačiai nenagrinėta mokslinėje literatūroje. Magistro darbo unikalumas pasireiškia siekiu detaliai įvertinti saldintų gėrimų akcizo teisinį pagrindumą bei pateikti kritinę Europos Sąjungos valstybių narių patirties analizę šiuo požiūriu. Rašto darbo naujumas yra grindžiamas pastarųjų metų nacionalinių teisės aktų bei ES direktyvų sąveika su Lietuvos mokesčių sistemos vertinimu. Magistro darbas pasižymi daugialypiu požiūriu, kuriame yra derinami teisės, mokesčių sistemos, sveikatos apsaugos bei viešojo administravimo

veiksniai. Tokia tarpdisciplininė sąveika leidžia pateikti ne tik teisinę, bet ir praktinę rekomendaciją saldintiems gėrimams taikomo akcizo požiūriu.

Svarbiausi šaltiniai.

Svarbiausi šaltiniai naudoti šiame darbe yra nacionaliniai ir Europos Sąjungos teisės aktai, kurie reglamentuoja akcizų sistemą ir visuomenės sveikatos politiką. Taip pat Pasaulio sveikatos organizacijos, Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos bei analitiniai Europos Komisijos tiriamieji leidiniai. Būtent šių šaltinių analizė, autoriaus nuomone, detaliausiai atskleidžia akcizo saldintiems gėrimams reguliavimo veiksnius, konstitucinius pagrindus ir šio mokesčio atitiktį bendriesiems teisės principams. Kiekvienos nagrinėtos valstybės praktiniai pavyzdžiai analizuojami siekiant išryškinti teises bei institucines kryptis. Pagrindinis dėmesys yra skiriamas ne konkrečių valstybių politiniams sprendimams, bet teisiniam reguliavimo modeliui ir jo atitikčiai pagal proporcingumo, skaidrumo bei teisėtumo principus.

Siekiant užtikrinti teisinį objektyvumą ir tikslumą, magistro darbe daugiausiai yra remiamasi oficialiais teisiniais šaltiniais, t.y. Lietuvos Respublikos teisės aktais, Europos Sąjungos duomenų bazėje (*EUR-Lex*) pasiekiamą medžiagą bei tarptautinių organizacijų ataskaitomis ar akademiniiais straipsniais. Autoriaus nuomone, platus viešųjų pozicijų naudojimas būtų ribotas norint išlaikyti analizės neutralumą ir koncentruotis į lyginamuosius aspektus. Nagrinėjant tarptautinę valstybių praktiką, daugiausiai yra remiamasi užsienio valstybių atliktais tyrimais, kurie leidžia tiksliau įvertinti akcizo saldintiems gėrimams daromą poveikį vartotojų elgsenai, mokestinei sistemai bei sveikatos politikai. Svarbu paminėti ir tai, kad nagrinėjant naujausias ir aktualiausias tendencijas yra naudojami PSO, EBPO ir Europos Komisijos dokumentai, kurie leidžia atskleisti besiformuojančią tarptautinę praktiką apmokestinant gėrimus, turinčius pridėtinių cukrų ar saldiklių.

1. Saldintų gėrimų akcizo reglamentavimo teisiniai pagrindai

1.1. Saldintų gėrimų akcizo atitiktis Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir nacionaliniams teisės principams

Mokesčiai yra ne tik valstybės pajamų šaltinis, bet ir galingas įrankis jos rankose.² Efektyviam ir tinkamam valstybės egzistavimui, funkcionavimui bei valdymui yra privalomi tam tikri finansiniai ištekliai. Šiuolaikinėje valstybėje būtent mokesčiai ir yra vienas pagrindinių viešųjų finansų šaltinių, užtikrinančių valstybės funkcijų vykdymą bei ekonominį stabilumą.

Lietuvos mokesčių teisės sistemos pagrindą sudaro Lietuvos Respublikos Konstitucija, Mokesčių administravimo įstatymas, konkrečius mokesčius nustatantys įstatymai ir jų pagrindu priimti lydimieji teisės aktai, nacionaliniai teisės aktai, turintys atlygintinumo požymį ir nustatantys privalomuosius mokėjimus į valstybės biudžetą, Muitinės įstatymas, ratifikuotos tarptautinės sutartys, Europos Sąjungos teisės aktai, kiek tai susiję su muitais, importo akcizu, pridėtinės vertės mokesčiu, Europos Sąjungos direktyvos tiesioginių ir netiesioginių mokesčių srityse bei kiek tai susiję su mokesčių administravimu.³

Viešai pripažįstama, kad mokesčiai yra svarbiausias viešųjų pajamų gavimo būdas (forma), istoriškai atsiradęs kartu su pačia valstybe.⁴ Fiskalinė sistema privaloma kiekvienos šalies gyvavimui, funkcionavimui ir progresavimui. Mokesčiai turi neatsiejamą ryšį nuo biudžeto pajamų, ūkio subjektų ar valstybės gyventojų interesų, todėl remiantis Vilniaus universiteto Teisės fakulteto profesoriaus B. Sudavičiaus bei mokesčių teisės advokatės A. Medelienės mintimi – mokesčių sistemoje yra reikalingas detalus mokesčių nustatymo ir surinkimo proceso teisinis reguliavimas.⁵ Įgyvendinant šiuos tikslus valstybėse priimami mokesčių įstatymai, įgyvendinama mokesčių politika bei formuojami mokestiniai tarpusavio santykiai.⁶

Lietuvos Respublikos mokesčių sistema yra ypatinga ir gana sudėtinga dėl savo plataus mokesčių spektro, dažnų teisės aktų pakeičių, skirtingų apmokestinimo taisyklių bei taikomų įvairių lengvatų. Svarbu paminėti ir tai, kad konkrečiai Lietuvos mokesčių sistemą

² Štreimikienė, D.; Mikalauskienė, A. (2006). Lietuvos mokesčių sistema Europos Sąjungos kontekste. p. 169.

³ Puzinskaitė, E.; Klišauskas, R. (2012). *Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai*. p. 680.

⁴ Sudavičius, B.; Endrijaitis, M. (2020), p. 95.

⁵ Medelienė, A.; Sudavičius, B. (2011). *Mokesčių teisė*.

⁶ Litvinskas, E. (2025). *Pelno mokesčio raida Lietuvoje*.

sudaro tiek mokesčių įstatymai, tiek ir šių įstatymu pagrindu priimti įstatymų lydimieji teisės aktai.⁷

Kaip ir daugelyje pasaulio valstybių, taip ir Lietuvoje pagrindinis ir svarbiausias teisės aktas yra Konstitucija. Juo vadovaujantis yra kuriama valstybės teisės samprata bei derinami įstatymai. Konstitucija – aukščiausios teisinės galios aktas, įtvirtinantis pagrindinius valstybės organizavimo principus, valdžios institucijų kompetencijas ir piliečių teises bei laisves.⁸ Lietuvoje Konstitucija yra pripažįstama kaip pagrindas kitiems teisės aktams, kadangi joks įstatymas, poįstatyminis aktas ar kitas teisės aktas negali būti priimtas, jeigu jis prieštarauja Konstitucijai.⁹

Žvelgiant į tai, kad mokesčių pareiga yra fundamentali valstybės (o tuo pačiu žmonių teisių saugos) kūrimo ir išlaikymo požiūriu, kai kurių šalių konstitucijose *expressis verbis* įtvirtinama ir pareiga mokėti mokesčius, tačiau tose konstitucijose, kuriose ši pareiga nėra tiesiogiai įrašyta (pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Konstitucija), pareiga mokėti mokesčius laikoma konstitucine, nes mokesčių nemokėjimas paverstų valstybės vykdomas funkcijas, kuriomis garantuojamos konstitucinės piliečių teisės, iliuzija, pažeistų viešąjį interesą bei kitų asmenų teises ir įstatymų saugomus interesus. Kadangi ši pareiga yra teisinė, todėl jai taikomi teisingumo kriterijai.¹⁰

Lietuvos Respublikoje mokesčių teisinė bazė yra grindžiama Lietuvos Respublikos Konstitucija, kuri aiškiai nustato pagrindinius valstybės ir visuomenės gyvenimo principus. Nagrinėdami LR Konstituciją, matome, kad joje yra numatytos svarbiausios Seimo teisės ir pareigos. Būtent Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktą numato, kad valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Lietuvos Respublikos Seimas. Mokesčių teisės sistemos pagrindus taip pat įtvirtina MAĮ, Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas, Lietuvos Respublikos tarptautinės sutartys, Europos Sąjungos muitų teisės aktai, kurie nustato mokestį ir (arba) apibrėžia su mokesčio taikymu arba mokesčio lengvatomis susijusius klausimus, atskirus mokesčius reglamentuojantys įstatymai.¹¹

Svarbu paminėti ir tai, kad Lietuvos valstybės biudžetinę sistemą sudaro savarankiškas Lietuvos Respublikos valstybės biudžetas taip pat savarankiški vietos savivaldybių biudžetai. Valstybės biudžeto pajamos yra formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų. Mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai.¹²

⁷ Litvinskas, E. (2025). *Pelno mokesčio raida Lietuvoje*.

⁸ Oficialioji konstitucinė doktrina (2020).

⁹ Litvinskas, E. (2025). *Pelno mokesčio raida Lietuvoje*.

¹⁰ Užubalis, G. (2012). Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė). p. 47.

¹¹ Puzinskaitė, E.; Klišauskas, R. (2012). *Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai*. p. 677.

¹² Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992, 127 straipsnis.

Žvelgiant į išvardintus Konstitucijos straipsnius galima teigti, kad Lietuvoje vyrauja sudėtinga ir mišri mokesčių sistema, apimanti konstitucinius principus bei tarpusavyje derinanti tiesioginius ir netiesioginius mokesčius.

Tai leidžia teigti, kad įstatymų leidžiamoji valdžia ne tik gali, bet ir turi priimti sprendimus dėl naujų mokesčių įvedimo ar jau valstybėje egzistuojančių bei vyraujančių mokesčių pakeitimo. Ši Seimo teisė ne tik užtikrina mokesčių teisėtumą, bet ir įpareigoja atitikti demokratinį legitimumo bei konstitucinį valdžių padalijimo principą.

Pastaraisiais dešimtmečiais fiskalinėje politikoje vis svarbesnis vaidmuo tenka mokesčiams, kurie teikia naudą ne tik biudžeto pajamų surinkimui, bet ir atskiriems socialinės politikos tikslų įgyvendinimams. Vienas tokių – akcizas saldintiems gėrimams. 2025 m. birželio 17 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo Nr. IX-569 1, 2, 3 straipsnių pakeitimo ir II skyriaus papildymo devintuoju skirsniu įstatymas Nr. XV-286.¹³ Nors Lietuvoje minimo mokesčio nuostatos įsigalios tik 2026 m. sausio 1 d. tačiau šio mokesčio įvedimas grindžiamas ne tik ekonominių interesų tenkinimu, bet ir pasauliniu siekiu sumažinti cukraus vartojimą šiuolaikinės visuomenės rate bei skatinti sveikos gyvensenos principų puoselėjimą.

Pradedant nagrinėti naują netiesioginį mokestį yra privalu suprasti tai, kad šis ar bet kuris kitas mokestis privalo turėti tvirtą teisinį pagrindą, kuris turi sietis ne tik su Konstitucijoje įtvirtintais teisės principais, bet ir atitikti kituose teisės aktuose numatytas teisės normas. Kaip jau yra žinoma, Lietuvos Respublikos Konstitucija nustato, jog mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai.¹⁴ Šios nuostatos leidžia teigti, kad saldintų gėrimų apmokestinimas akcizu negali būti įtvirtintas jokiais poįstatyminiais teisės aktais ar kitais vykdomosios valdžios sprendimais. Jis privalo būti aiškiai ir tinkamai reglamentuotas įstatymo lygmeniu, jog būtų užtikrinamas teisinis aiškumas bei teisėtumo principas.¹⁵

Kaip jau yra žinoma, iš teisinės valstybės principo kyla akivaizdus reikalavimas, jog mokesčių kontrolė bei jų nustatymas privalo būti aiškus ir lengvai prognozuojamas. Mokesčių mokėtojai iš įstatymo normos turi suvokti, kada, kiek ir už ką privalės mokėti atitinkamus mokesčius. Žvelgiant į tai, valstybės organai, nustatydami mokesčius privalo įstatyme suformuoti aiškius kriterijus, kurie padėtų išvengti perteklinės ir nereikalingos informacijos. Teismai nagrinėdami bylas dėl netiesioginių mokesčių akcentuoja, kad apmokestinimo elementai privalo būti apibrėžti ir nustatyti taip, jog prievolė būtų

¹³ VMI prie FM 2025-06-27 raštas Nr. (18.2-31-2 Mr) RM-33238.

¹⁴ Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992), 127 straipsnis.

¹⁵ Oficialioji konstitucinė doktrina (2020).

kildinama pagal įstatymą, o ne pagal pasirinktinę administracinę nuožiūrą. Su šia situacija neišvengiamai susiduria ir kitais kalendoriniais metais įsigaliosiantis akcizas saldintiems gėrimams. Teisės aktuose, reglamentuojančiose šį mokestį turi būti aiškiai ir suprantamai apibrėžta, kas yra laikoma „saldintu gėrimu“, koks yra apmokestinimo vienetas bei kaip nustatomi šio mokesčio tarifai ar jų diferencijavimas. Tęsiant nagrinėjamą situaciją, svarbu paminėti tai, kad Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra pasisakęs, jog perteklinės diskrecijos suteikimas Vyriausybei ar kitiems valstybės organams nustatyti mokesčio dydį ar jo apskaičiavimo tvarką ne tik prieštarautų teisinio aiškumo bei apibrėžtumo principams, bet ir pažeistų bendruosius teisės principus, įtvirtintus Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 1.5 straipsnyje (teisingumo, protingumo, sąžiningumo)¹⁶, kadangi tokiu atveju mokesčių mokėtojai nebūtų iš anksto informuoti, kokio dydžio ir kokie mokesčiai ar mokestinės prievolės apskritai jų laukia. 2016 m. gruodžio 7 d. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarime dėl LR žemės mokesčio įstatymo pakeitimo yra minima, kad įstatyme turi atspindėti konkretūs tarifų dydžių režiai bei kriterijai.¹⁷ Ši Konstitucinė doktrina yra svarbi nagrinėjant ir akcizo saldintiems gėrimams įvedimo klausimą. Analizuojamas akcizas turi specifinį ir kiek sudėtingesnį pobūdį, kadangi jis yra grindžiamas ne tik fiskaliniais, bet ir socialinės bei sveikatos politikos tikslais ir veiksniais. Tokioje akcizo struktūroje svarbią reikšmę turi tarifų diferenciacija pagal tokius kriterijus kaip cukraus kiekis gėrime. Todėl įstatymo leidėjas pats turi nustatyti šiuos veiksnius:

- a) leidžiamą cukraus kiekį;
- b) atrinktas produktų kategorijas (ar akcizas taikomas tik gaiviesiems gėrimams, ar ir gėrimams su saldikliais, koncentratams, sirupams, energetiniams gėrimams);
- c) galimas išimtis (medicininės paskirties, dietiniams produktams).

Būtent toks aiškiai suprantamas ir vykdomas reglamentavimas įstatymo lygmeniu leistų užtikrinti, jog būtų laikomasi teisėtų lūkesčių, teisinio tikrumo ir lygiateisiškumo principų. Verta pažymėti tai, jog, jeigu įstatyme būtų nurodytos tik abstrakčios nuostatos tokiu atveju tiek akcizas saldintiems gėrimams, tiek ir kiti mokesčiai sukeltų konstitucinių normų pažeidimus, kadangi tai reikštų, jog mokesčio turinys būtų formuojamas tik administraciniu aktu, o ne įstatymo pagrindu.

Konstitucijos pagrindu visų mokesčių reguliavimas privalo būti ne tik aiškus, bet ir itin stabilus. Vien iš teisinės valstybės principo kyla išsamus reikalavimas, kad tiek mokesčių, tiek ir kiti įstatymai įsigaliotų ne iš karto – privalo būti tikslingai taikomas

¹⁶ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 74-2262.

¹⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2016 m. gruodžio 7 d. nutarimas dėl Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymo pakeitimo.

pereinamasis laikotarpis nuo įstatymo oficialaus paskelbimo iki jo įsigaliojimo (*Vacatio legis*).¹⁸ Dar vienas aktualus pavyzdys yra aptariamas Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 15 d. nutarime, kuriame numatyta, kad: „teisinio reguliavimo pakeitimai turėtų būti daromi taip, kad asmenims, kurių teisinei padėčiai jie turi įtakos, būtų užtikrinta reali galimybė prisitaikyti prie naujos teisinės situacijos. Todėl, siekiant sudaryti sąlygas asmenims ne tik susipažinti su nauju teisiniu reguliavimu anksčiau, nei jis pradės galioti, bet ir tinkamai pasirengti numatomiems pakeitimams, gali būti būtina nustatyti vėlesnę jo įsigaliojimo datą (taikymo pradžią).“¹⁹ Šio laikotarpio metu tiek ūkio subjektams, tiek ir likusiai visuomenės daliai yra leidžiama palaipsniui prisitaikyti prie naujai priimtų ir teisiškai reglamentuotų įstatymo pakeitimų. Aktualią situaciją 2021 m. gegužės 13 d. nutarime KT67-N6/2021 išplėtojo Konstitucinis Teismas, kuriame teigė, jog toks ekonominis motyvas kaip būtinybė patvirtinti valstybės biudžetą, nėra pakankamas pagrindas leisti nustatyti itin trumpą mokesčių įstatymų įsigaliojimo terminą. Būtent šio nutarimo metu Konstitucinis Teismas pasisakė, kad teisėtų lūkesčių apsaugos principas reikalauja, jog įstatymų leidėjas privalo suteikti racionalų ir protingumo principą atitinkantį laikotarpį įsigaliojimo įstatymų pakeitimams, taip išvengiant kitų teisės principų pažeidimų.²⁰ Ši Konstitucinio Teismo doktrina yra be galo svarbi ir nagrinėjamam akcizui saldintiems gėrimams. Priešingai nuo tradicinių akcizų (alkoholio ir tabako), kurie yra gana seniai įsitvirtinę Lietuvos Respublikos mokestinėje rinkoje, saldintų gėrimų akcizas Lietuvoje bus visiškai naujas institutas. Šio mokesčio įvedimas ne tik paveiks teisinius mokesčių mechanizmus, bet ir turės įtakos plačiam ekonominiam sektoriui: importuotojams, gėrimų gamintojams, tiekėjams, prekybininkams ir galutiniais produkto vartotojams. Todėl protingo termino nustatymas naujojo mokesčio įvedimui yra būtinas visuose grandyse:

- a) importuotojai – privalės peržiūrėti produktų tiekimo sutartis bei informuoti partnerius užsienio valstybėse;
- b) gėrimų gamintojai – galimai atnaujinti produktų receptus, kad būtų sumažintas cukraus kiekis ir būtų išvengta naujo mokesčio taikymo;
- c) tiekėjai – dėl pasikeisiančių kainų keisis produktų tiekimo dažnis ir jų mastas;
- d) prekybininkai – pertvarkyti kainodaros sąlygas;
- e) galutiniai vartotojai – padidėjusios kainos darytų įtaką jų sprendimams ar pirkti produktą, ar rinktis alternatyvą.

¹⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis, Nr. 30, 2015 m., liepa–gruodis.

¹⁹ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2013 m. vasario 15 d. nutarimas dėl 2009 metų biudžetų rodiklių patvirtinimo įstatymų atitikties Konstitucijai.

²⁰ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2021 m. gegužės 13 d. nutarimas KT67-N6/2021 dėl Lietuvos Respublikos įstatymų nuostatų, susijusių su mokesčių teisinio reguliavimo pakeitimais, atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai.

Šie veiksniai tik parodo, jog staigus akcizo įvedimas be protingo pereinamojo laikotarpio ne tik pažeistų teisinius valstybės principus, bet ir sukeltų reikšmingų padarinių ekonomikos ir kituose valstybės sektoriuose: kainų šuolius, prekių tiekimo disbalansus, neigiamus veiksnius verslo interesams ir t.t.

Todėl „Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymai, nustatantys naujus mokesčius, naujus mokesčio tarifus, mokesčio lengvatas, sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus arba iš esmės pakeičiantys apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką ar apmokestinimo teisinio reglamentavimo bei taikymo principus, įsigalioja ne anksčiau kaip po šešių mėnesių nuo oficialaus paskelbimo dienos“.²¹ Teisės aktuose nustatyti įstatymų įsigaliojimo terminai ne tik užtikrina ekonominės veiklos stabilumą ir tinkamą jos veikimą, bet ir tampa viena iš svarbiausių priemonių, leidžiančių užtikrinti, jog akcizas saldinčioms gėrimams būtų ne tik mokestinis mechanizmas, bet ir darniai bei racionaliai įgyvendinama sveikatos politikos dalis.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 29 str. yra įtvirtina nuostata, kad visi asmenys prieš įstatymą yra lygūs. Tuo tarpu, LR Konstitucijos 46 str. numatyta, kad valstybė reguliuoja ūkinę veiklą taip, kad ji tarnautų bendrai tautos gerovei ir užtikrintų sąžiningą konkurencijos laisvę. Šios Konstitucijos nuostatos yra itin glaudžiai susijusios su mokesčių teisės reguliavimu. Būtent mokesčiai neišvengiamai riboja tiek ūkio, tiek ir kitų subjektų veiklą, tačiau minimi ribojimai turi būti ne tik proporcingi ir tinkamai reglamentuoti, bet ir taikomi visiems subjektams be išimčių, užtikrinant vienodą ir nešališką jų įgyvendinimą.

Nagrinėdami teisės aktus pastebime, kad mokesčių diferenciacija nėra savaime draudžiama, tačiau ji privalo turėti tiek objektyvų, tiek ir racionalų pagrindą. Tai suponuoja, kad mokestinė politika gali nustatyti iš dalies skirtingus tarifus ar lengvatas tik tokiu atveju, kai jie yra teisėtai ir logiškai pagrįsti siekiamu tikslu, o pasitelktos priemonės jiems įgyvendinti yra tinkamos ir neprieštaraujančios teisės aktams bei mažiausiai ribojančios tikslo siekiamybę. Būtent akcizo saldinčioms gėrimams atveju, prieš tai minėtas lygybės principas įgauna svarią reikšmę, kadangi įstatymų leidėjas gali atskirti taikomas tarifus pagal cukraus kiekį gėrime, nes šis kriterijus yra tiesiogiai susijęs ir su viešu tikslu, globaliai mažinti cukraus vartojimą ir taip slopinti lėtinių ligų riziką. Svarbu paminėti, kad tokia diferenciacija turi būti taikoma vienodai tiek gamintojams, tiek ir importuotojams, kadangi priešingu atveju bus pažeistas ir teisės aktuose įtvirtintas lygybės, ir Europos Sąjungos lygmeniu nustatytas laisvo prekių

²¹ Medelienė, A.; Lukas, M. (2015). *Vacatio legis mokesčių teisėje*. p. 138.

judėjimo principas. Vienas tokių pavyzdžių atspindintis aprašytą situaciją būtų toks, kad akcizas saldintiems gėrimams būtų taikomas tik importuojamiems gėrimams. Šis atvejis prieštarautų tiek Konstitucijoje nustatytam diskriminacijos principui, tiek ir kitoms teisės nuostatoms bei tarptautiniams įsipareigojimams.

Nagrinėdami ūkinės veiklos laisvės principą būtina pabrėžti tai, kad verslas nors ir gali laisvai gaminti ir tiekti produktus, tačiau ši laisvė nėra absoliuti. Valstybė, siekdama apsaugoti viešąjį interesą (visuomenės sveikatą), gali nustatyti tam tikrus ribojimus. Vis dėlto tokie ribojimai gali būti pateisinami tik tada, kai jie yra būtini ir tinkami minėtam tikslui pasiekti. Kaip pažymi konstitucinės teisės tyrėjas Egidijus Kūris, „Konstitucinis Teismas savo nutarimuose yra ne kartą konstatavęs, kad pagal Konstituciją riboti asmens teisės ir laisvės, taip pat ir ūkinės veiklos laisvė, galima, jeigu laikomasi šių sąlygų: tai daroma įstatymu; ribojimai yra būtini demokratinėje visuomenėje siekiant apsaugoti kitų asmenų teises bei laisves ir Konstitucijoje įtvirtintas vertybes, taip pat konstituciškai svarbius tikslus; ribojimais nėra paneigiama teisių ir laisvių prigimtis bei jų esmė; yra laikomasi konstitucinio proporcingumo principo“.²² Tai leidžia daryti dalinę išvadą, kad akcizas saldintiems gėrimams teisėtai gali būti laikomas pagrįstu ribojimu tuo atveju, jeigu įstatymų leidėjas sugebės įrodyti, jog didėjanči kaina saldintiems gėrimams leis sumažinti cukraus vartojimą ir užtikrinti, jog visuomenė rinksis sveikesnius produktus.

Vienas plačiausiai naudojamų teisės aktų, reguliuojant mokesčius Lietuvoje yra Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Šis įstatymas nustato pagrindines sąvokas ir taisykles, kurių būtina laikytis vykdant mokesčių įstatymus, pagrindinius apmokestinimo mokesčiais teisinio reglamentavimo principus, įtvirtina Lietuvos Respublikoje taikomų mokesčių sąrašą, nustato mokesčių administratoriaus funkcijas, teises ir pareigas, mokesčių mokėtojo teises ir pareigas, mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą, mokesčio bei su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo bei mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką.²³ Mokesčių administravimo įstatymas taip pat įtvirtina pagrindinius mokesčių reglamentavimo principus: teisingumo, aiškumo, neutralumo, mokesčių administravimo efektyvumo. Be to, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme pateikiamas toks mokesčio apibrėžimas: „Mokestis – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei“.²⁴ Tinkamas mokesčių administravimo įstatymo taikymas numato

²² Kūris, E. (2005). Ūkinės veiklos laisvė, sąžininga konkurencija ir bendra tautos gerovė (Konstitucijos 46 straipsnio jurisprudencinis komentaras). p. 61.

²³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 1 straipsnio 1 dalis.

²⁴ Užubalis, G. (2012). Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė). p. 20.

skaidrų, efektyvų bei teisingą mokesčių administravimą, padeda užtikrinti valstybės biudžeto pajamų surinkimą bei skatina teisei neprieštarinę konkurenciją tarp verslo subjektų. Mokesčių administravimo įstatymas yra vienas iš svarbiausių teisės aktų, reglamentuojančių mokestinę sistemą bei užtikrinančių stabilias sąlygas ekonominei padėčiai pasiekti.

Įvedant naują akcizą saldimiems gėrimams, MAĮ ne tik nustato, bet ir užtikrina, jog minimas mokestis būtų suderintas su konstituciniais principais ir tinkamai veiktu praktikoje. Remiantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsniu, mokesčių įstatymų aiškinimas bei jų taikymas turi atitikti tiek teisinio aiškumo, tiek ir teisinio tikrumo principus. Tai lemia, kad akcizo saldimiems gėrimams įgyvendinimo metu būtent įstatyme turi būti aiškiai nustatyta, kas yra laikoma saldimu gėrimu, kokia yra apmokestinimo bazė bei kokie tarifai yra taikomi. Tik tinkamai ir aiškiai apibrėžtos sąvokos suteikia galimybę mokesčių mokėtojams suvokti savo teises ir pareigas.

Kaip jau buvo minėta šiek tiek anksčiau, Lietuvos Respublikos Seimas turi užtikrinti, kad Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymai, nustatantys naują mokestį, mokesčio tarifą, mokesčio lengvatą, sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus arba iš esmės pakeičiantys apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką ar apmokestinimo teisinio reglamentavimo bei taikymo principus, įsigaliojotų ne anksčiau kaip po šešių mėnesių nuo jų paskelbimo dienos.²⁵ Būtent toks reglamentavimas ne tik pagrindžia Konstitucinio Teismo jurisprudenciją *Vacatio legis* atžvilgiu, bet ir leidžia užtikrinti, kad saldimų gėrimų akcizo įsigaliojimo metu tiek gamintojai, tiek ir importuotojai, galėtų tinkamai prisitaikyti prie besikeičiančių sąlygų.

Toliau nagrinėdami Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą yra būtina pabrėžti, jog šis įstatymas numato, kad mokesčių sistema privalo būti pagrįsta mokesčių mokėtojų lygybe ir nediskriminavimo principu. Akcizas saldimiems gėrimams turi būti taikomas vienodai, tiek Lietuvos gamintojams, tiek ir užsienio, neatsižvelgiant į produkto kilmę. Toks reglamentavimas yra svarbus siekiant išvengti vidaus rinkos svyravimų bei nesutarimų su Europos Sąjungos prekių laisvo judėjimo principu. Taip pat, privalu paminėti ir tai, kad mokesčių administravimo įstatymas įtvirtina ir bendrą pareigą, jog mokesčių administravimas ne tik, kad neturi būti perteklinis, bet ir turi atitikti teisingumo ir protingumo principus. Šis teiginys leidžia suponuoti tai, kad saldimų gėrimų akcizui turi būti nustatytos šios sąlygos:

²⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 3 straipsnio 3 dalis.

- a) protingumo ir proporcingumo principus atitinkantys tarifų dydžiai (negali būti nepagrįstai dideli);
- b) vykdomas mokestinis ir teisinis reguliavimas nepažeistų ūkinės veiklos laisvės;
- c) nustatyti ribojimai atitiktų pagrindinį šio mokesčio tikslą – įgyvendinti visuomenės sveikatos politikos gerinimą.

Taigi, mokesčių administravimo įstatymas ne tik padeda sukurti institucinį pagrindą, užtikrinantį, jog akcizas saldinčioms gėrimams būtų teisėtai ir skaidriai įgyvendintas, bet ir leidžia efektyviai surinkti biudžeto pajamas bei skatinti visuomenę mažinti cukraus vartojimą renkantis sveikesnius produktus.

2026 metais Lietuvos Respublikoje įsigaliosiantis akcizas saldinčioms gėrimams be Konstitucijos ir mokesčių administravimo įstatymo yra grindžiamas ir kitais nacionaliniais teisės aktais, kurie ne tik nustato mokesčių sistemą, bet ir apibrėžia šio akcizo politikos kryptis.

Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas nustato prekių, kurios pagal šį įstatymą yra akcizų objektas, apmokestinimą akcizais, taip pat šių prekių kontrolės ir gabenimo ypatumus.²⁶ Šio įstatymo struktūra padeda užtikrinti, kad kiekvieno akcizo taikymo atveju būtų aiškiai ir suprantamai reglamentuota, kas yra apmokestinamasis objektas, kokia apmokestinamoji bazė, koks tarifas taikomas bei kokios išimtys ar lengvatos yra galimos. Galime pastebėti, kad nuo 2026 m. sausio 1 d. šiame įstatyme įsigalios tam tikri pakeitimai. Akcizų įstatyme pridedamas 2 straipsnio 1 dalies 8 punktas, prie akcizų objekto atsiranda šis apibrėžimas: „*nealkoholiniai saldinti gėrimai*“. Taip pat, nustatyta ir apmokestinimo bazė (Saldintais gėrimais laikomi pridėtinių cukrų, kai jų kiekis 100 ml gėrimo viršija 2,5 g, ar saldiklių turintis vanduo, mineralinis vanduo ir kiti gėrimai, kurie nepriskiriami prie alkoholinių gėrimų ir etilo alkoholio.), tarifai ir jų diferencijavimas (saldintiems gėrimams, kuriuose pridėtinių cukrų 100 ml gėrimo yra mažiau kaip 8 g, taikomas 7,4 euro už produkto hektolitną akcizų tarifas; saldinčioms gėrimams, kuriuose pridėtinių cukrų 100 ml gėrimo yra 8 g arba daugiau, taikomas 21 euro už produkto hektolitną akcizų tarifas; aukščiau nenurodytiems saldinčioms gėrimams, turintiems pridėtinių cukrų, kurių 100 ml gėrimo yra iki 2,5 g, ir saldiklių arba tik saldiklių, taikomas 7,4 euro už produkto hektolitną akcizų tarifas. Gėrimų koncentratams taikomas 105 eurų už produkto hektolitną akcizų tarifas (jeigu jie skysti) arba 4,3 euro už produkto kilogramą akcizų tarifas.), reglamentuotos objektyviai pagrįstos išimtys: „saldintais gėrimais laikomi gėrimų koncentratai“, tačiau jais nelaikomi:

²⁶ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas, 1 straipsnio 1 dalis.

- 1) į kitą valstybę narę išgabenti saldinti gėrimai;
- 2) saldinti gėrimai, skirti farmacijos produktų, medicinos priemonių, maisto papildų, specialiosios medicininės paskirties maisto produktų, pradinio maitinimo kūdikių mišinių, tolesnio maitinimo kūdikių mišinių gamybai, farmacijos produktų kontrolei bei kitai farmacinei veiklai vykdyti, taip pat saldinti gėrimai, naudojami valstybinę farmacijos produktų ir maisto kontrolę atliekančių institucijų funkcijoms įgyvendinti;
- 3) saldinti gėrimai, skirti maisto produktų gamybai;
- 4) saldinti gėrimai, panaudoti etilo alkoholio, alkoholinių gėrimų ir saldintų gėrimų, už kuriuos akcizai sumokėti, gamybai;
- 5) nefasuoti saldinti gėrimai, pagaminti viešojo maitinimo įstaigose;
- 6) saldinti gėrimai, panaudoti būtiesiems bandymams gamybos metu atlikti, privalomiems tyrimams, kai saldintų gėrimų pavyzdžiai paimami tam įgaliotų institucijų, taip pat saldinti gėrimai, skirti moksliniams tyrimams;
- 7) verslo reikmėms Lietuvoje įsigyti saldinti gėrimai, jeigu už šiuos saldintus gėrimus akcizai jau sumokėti gaunant juos iš kitos valstybės narės, importuojant ar pagaminus juos Lietuvoje.

Taip pat akcizai neskaiciuojami arba sumokėti akcizai grąžinami už prarastą saldintų gėrimų kiekį, neviršijantį natūralios netekties normų, taikant Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 23 straipsnio nuostatas, taip pat už saldintus gėrimus, prarastus dėl nenugalimos jėgos (*force majeure*) aplinkybių, jeigu tai įrodyta Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka, taip pat už kitus dėl nuo asmens nepriklausančių priežasčių (prekių sunaikinimo dėl realizacijos terminų pasibaigimo, nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos ir kt.) negrįžtamai prarastus ar visiškai sunaikintus saldintus gėrimus, jeigu asmuo gali pateikti tai patvirtinančius dokumentus“.²⁷

Įtraukus šį mokestį į Lietuvos Respublikos akcizų įstatymą yra nustatomas bei užtikrinamas dar efektyvesnis šio įstatymo sistemiškumas, nediskriminavimas, suderinamumas nacionalinio reguliavimo su Europos Sąjungos teise. Tai leidžia teigti, kad akcizas saldintiems gėrimams bus reglamentuojamas pagal nusistovėjusią akcizų teisinę sistemą, kuri atitinka tiek konstitucinius reikalavimus, tiek ir valstybės institucijų bei mokesčių mokėtojų administravimo principą.

Nagrinėjant šį akcizą, yra svarbu įsigilinti ir į Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymą. Šis įstatymas nustato teisėkūros principus, teisėkūros stadijas, valstybės

²⁷ VMI prie FM 2025-06-27 raštas Nr. (18.2-31-2 Mr) RM-33238.

ir savivaldybių institucijų ir įstaigų, kitų teisėkūroje dalyvaujančių asmenų teises ir pareigas.²⁸ Būtent teisėkūros principų (aiškumo, skaidrumo, proporcingumo, teisėtų lūkesčių) nustatymas yra itin svarbus saldintų gėrimų akcizo reglamentavimui. Jis įpareigoja tiksliai apibrėžti saldintų gėrimų sąvoką, apmokestinimo bazę ir tarifus. Šis įstatymas yra vienas iš daugelio būsimų akcizo reglamentavimo veiksnių, kuris yra glaudžiai susijęs su prieš tai minėtais teisės aktais bei padedančiomis priemonėmis užtikrinti, jog saldintų gėrimų akcizas būtų įvestas detalai atsižvelgiant į politikos tikslus bei ekonominį stabilumą.

Dar vienas nacionalinis teisės aktas, išsamiai reglamentuojantis akcizo saldintiems gėrimams taikymą yra Lietuvos Respublikos sveikatos sistemos įstatymas. Sveikatos sistemos įstatymas reglamentuoja Lietuvos nacionalinę sveikatos sistemą, jos struktūrą, sveikatinimo veiklos organizavimo ir valstybinio valdymo pagrindus bei šios veiklos subjektų teises ir pareigas.²⁹ Šis įstatymas nors ir netiesiogiai, bet kartu įpareigoja prieš priimant sprendimą atlikt poveikio vertinimą saldintų gėrimų akcizo įvedimui. Kadangi naujasis akcizas apims ne tik gamintojus, bet ir importuotojus bei vartotojus yra svarbu pasiekti visapusiškai subalansuotą reguliavimą, kuris ne tik apsaugotų visuomenės sveikatos interesus, bet ir nekeltų papildomų trikdžių rinkos veiksniams.

Taigi, akcizo saldintiems gėrimams teisinį pagrindą sudaro Lietuvos Respublikos Konstitucija, kurioje yra įtvirtinti proporcingumo, lygybės bei teisėtų lūkesčių principai. Keliamus reikalavimus detalai atskleidžia Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, kuris nustato, jog mokestis gali būti įtvirtintas tik įstatymo pagrindu ir turi įsigalioti ne anksčiau kaip po 6 mėn. Akcizų įstatymas užtikrina naujojo mokesčio sisteminių integravimą į nusistovėjusią akcizų struktūrą. Tuo tarpu, teisėkūros pagrindų ir sveikatos sistemos įstatymai suteikia papildomą pagrindimą teisėtumui, kadangi akcizas saldintiems gėrimams yra grindžiamas ne tik mokestiniais, bet ir sveikatos politikos apsaugos tikslais. Tai leidžia teigti, jog būsimas saldintų gėrimų akcizas Lietuvoje turi itin tvirtą teisiškai reglamentuotą konstitucinį ir įstatyminį pagrindą.

1.2. Salduintų gėrimų akcizo suderinamumas su proporcingumo, skaidrumo ir teisingumo principais

²⁸ Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas, 1 straipsnio 1 dalis.

²⁹ Lietuvos Respublikos sveikatos sistemos įstatymas, 1 straipsnis.

Detaliau nagrinėjant ir vertinant saldintų gėrimų akcizo teisinį pagrindumą, privalu atsižvelgti ne tik į Konstitucijoje ar nacionaliniuose mokesčių teisės aktuose įtvirtintas nuostatas, bet ir į bendruosius teisės principus. Jie palaipsniui formuoja visos teisinės sistemos pagrindą. Tokie principai kaip proporcingumas, skaidrumas ir teisingumas leidžia užtikrinti, kad naujai formuojamas ir priimamas akcizas saldintiems gėrimams būtų ne tik tinkamai įtvirtintas teisės aktuose, bet ir atitiktų demokratinės valstybės svarbiausias vertybes. Šių principų taikymas suteikia akcizą saldintiems gėrimams vertinti kaip veiksmingą priemonę, kuri užtikrina, jog būtų tinkamai subalansuoti fiskaliniai interesai su pagrindiniu visuomenės sveikatos apsaugos tikslu.

Vienas plačiausiai nagrinėjamų teisės principų mokestinėje sistemoje yra proporcingumo principas. Šis bendrasis teisės principas yra itin svarbus įgyvendinant akcizą saldintiems gėrimams. Būtent proporcingumas nustato, kad teisinėje valstybės santvarkoje įvesti ribojimai būtų tinkami siekiamam tikslui bei nesukeltų nereikalingo perteklinio poveikio. Apie tai yra pasisakęs ir Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. Jis konstatavo, jog „teisingumo ir teisinės valstybės konstituciniai principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau negu reikia šiems tikslams pasiekti“.³⁰ Nors ši Konstitucinio Teismo mintis kiek labiau yra taikytina administracinei teisei, tačiau ji yra aktuali ir mokesčių prasme, kadangi naujasis akcizas yra tam tikra intervencinė priemonė, kuri ribos ne tik vartotojų pasirinkimą, bet ir gamintojų veiklos laisvę.

Saladintų gėrimų akcizo atveju proporcingumo principas daro įtaką tam tikriems praktiniams aspektams. Pirmiausia, naujai įvedamas tarifas turi būti ganėtinai aukštas, jog būtų sukuriamas realus ekonominis impulsas, mažinti pridėtinio cukraus vartojimą. Iš kitos pusės, nustatomas tarifas negali būti ir per aukštas, kadangi tokiu atveju gali būti apskritai uždrausta visa verslo veikla. Per didelis tarifas itin paveiktų smulkesnius gamintojus, kurie neturi galimybės ir efektyvių priemonių greitai pakeisti gamybos technologijų, o tai sąlygotų sąžiningos konkurencijos apribojimą. Šis atvejis sukeltų neatitikimą tiek fiskaline, tiek ir sveikatos politikos apsaugos prasme, kadangi siekiamas tikslas nebūtų tinkamai įgyvendintas. Antra, per žemas šio mokesčio tarifas būtų laikomas tik simboline priemone, nedarančia realios įtakos nei sveikatos apsaugai, nei valstybės mokestinei sistemai. Cukraus vartojamas nemažėtų, o naujai įvestas akcizas saldintiems gėrimams būtų

³⁰ Danėlienė, I. (2012), p. 180–181.

suprantamas tik kaip dalinis veiksnys, leidžiantis papildyti valstybės biudžetą. Taigi, akcizas privalo būti sukonstruotas taip, kad būtų išlaikomas tinkamas balansas derinant kelis tikslus tarpusavyje: pildyti valstybės biudžetą, skatinti sveikesnius vartojimo įpročius bei užtikrinti nustatytas veiklos sąlygas gamintojams.

Svarbu atsižvelgti ir į tai, kad proporcingumo principas yra nuosekliai susijęs ir su anksčiau minėtu Lietuvos Respublikos Konstitucijos 46 str., kuris numato, kad valstybė reguliuoja ūkinę veiklą taip, kad ji tinkamai tarnautų bendrai tautos gerovei, tačiau taip pat saugo sąžiningos konkurencijos principus. 2017 m. birželio 29 d. sprendime C-126/15 yra įtvirtinta, kad „Valstybės narės, vykdydamos Sąjungos teisės joms suteiktus įgaliojimus, privalo paisyti bendrųjų teisės principų, ypač proporcingumo principo. Jis įpareigoja valstybes nares imtis tokių priemonių, kurios neturi viršyti to, kas yra būtina siekiamiems tikslams pasiekti”.³¹ Tai sąlygoja, jog saldinčių gėrimų akcizas turi būti vienodai taikomas visiems rinkos dalyviams.

Apibendrinant šį principą, galima teigti, jog akcizas saldintiems gėrimams yra formuojamas kaip racionali priemonė, kuri neleidžia peržengti nustatytų ribų bei kartu užtikrina visuomenės sveikatos apsaugos interesus. Tai suponuoja, kad analizuojamas mokestis yra ne vien fiskalinis, bet ir pagrįstas konstitucinis veiksnys, skirtas palaikyti efektyvų balansą tarp laisvių ribojimo ir visuomenės interesų užtikrinimo.

Akcizo saldintiems gėrimams reglamentavime ne mažiau svarbūs yra ir skaidrumo bei teisingumo principai. Teisingumas mokesčių teisėje yra vienas svarbiausių veiksnių, kuris reiškia, kad kylanti mokesčių našta turi būti objektyviai ir sąžiningai paskirstyta. Tuo tarpu, skaidrumas pabrėžia tai, jog pati mokesčių sistema turi būti reguliuojama ir veikti taip, kad būtų suprantama ir prieinama visiems visuomenės nariams. Teisinio tikrumo ir teisinio aiškumo imperatyvas suponuoja tam tikrus privalomus reikalavimus teisiniam reguliavimui: jis privalo būti aiškus ir darnus, teisės normos turi būti formuluojamos tiksliai, jose negali būti dviprasmybių.³² Ši konstitucinėje doktrinoje išdėstyta nuostata pabrėžia tai, kad mokesčių reguliavimas negali būti grindžiamas netinkamais bei neaiškiais kriterijais, kurie sudarytų tikslingą pagrindą skirtingiems rinkos subjektams įstatymus taikyti nevienodai. Atsižvelgiant į tai, įstatymo leidėjas turi tinkamai suformuluoti tiek produktų patenkančių į apmokestinimą cukraus mokesčiu sąrašą, tiek ir nustatyti kokių vienetu bus matuojama apmokestinamoji bazė bei kokie tarifai tam bus taikomi. Detalumas ir smulkmeniškumas yra privalomas mokesčio reguliavime norint nepažeisti ne tik teisinio

³¹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2017 m. birželio 29 d. sprendimas byloje C-126/15, Komisija / Portugalija.

³² Oficialioji konstitucinė doktrina (2020).

aiškumo reikalavimų, bet ir mokesčių mokėtojų bei mokesčių administratorių tarpusavio teisių ir pareigų.

Kaip jau buvo ne kartą minėta, teisingumo principas mokesčių teisėje dažnu atveju yra siejamas su nediskriminavimo sąlyga. Tai reiškia, jog akcizas saldintiems gėrimams turi vienodai ir tolygiai apimti visas interesų grupes: gamintojus, importuotojus, prekybininkus bei vartotojus. Svarbu užtikrinti tai, kad akcizas ne tik derėtų su nacionaliniais teisės aktais, bet ir neprieštarautų Europos Sąjungos vidaus rinkos principams. Minimas mokestis taip pat ne tik privalo būti tinkamai subalansuotas ir neprieštaraujantis sveikatos apsaugos nustatytiems tikslams, bet ir kartu nepažeidžiantis vyraujančių faktorių verslo aplinkoje.

Šiandieniniame kontekste akcizo mokesčiai yra laikomi fiskalinio pobūdžio, kadangi jų pagrindinis tikslas yra užtikrinti pastovų valstybės biudžeto papildymą surenkamomis pajamomis. Tačiau nagrinėjant akcizą saldintiems gėrimams, dažnu atveju, kyla klausimas, ar šis mokestis iš tikrųjų atlieka mokestinę funkciją, ar tai labiau yra socialinis, reguliacinis veiksnys? Gilinantis į šio mokesčio struktūrą, galima teigti, kad jo įtaka bendram pajamų kiekiui biudžeto prasme yra gana menka. Todėl tai sąlygoja, jog pagrindinė akcizo saldintiems gėrimams reikšmė yra tikslingas visuomenės elgesio keitimas, kurio metu yra siekiama mažinti cukraus vartojimą ir skatinti sveikesnę gyvenseną. Šie teiginiai reiškia, kad analizuojamas mokestis yra mišrus viešosios politikos instrumentas, turintis tiek fiskalinę, tiek ir reguliacinę funkcijas.

Iš kitos pusės, net ir turėdamas aiškiai išreikštą socialinį tikslą, šis mokestis turi atitikti teisės aktuose įtvirtintus principus. Pagal Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo praktika, mokesčiai yra nustatomi įstatymu, užtikrinant, kad jų turinys atitinka proporcingumo, teisingumo ir kitus konstitucinius principus. Jeigu mokestis nėra vien fiskalinis įrankis, bet kartu yra ir reguliacinė priemonė, privalu įrodyti, jog toks reguliavimas atitinka tiek viešąjį interesą, tiek ir yra pagrįstas objektyviais kriterijais (sveikatos apsaugos poreikiais). Išvardinti aspektai nustato, kad akcizas saldintiems gėrimams yra pateisinamas tuo atveju, jei iš tiesų tinkamai ir efektyviai prisideda prie cukraus kiekio visuomenėje mažinimo, o ne tik sukuria papildomą administracinę našą, iškreipdamas nusistovėjusią rinką.

Dar vienas svarbus aspektas yra mokesčio neutralumo principas. Saldintų gėrimų mokestis atitinka šį principą tik tada, jeigu jis tikslingai diferencijuoja produktus pagal cukraus kiekį, esantį jų sudėtyse. Įprastai mokesčių neutralumo principas siekia, jog mokesčiai nediskriminuotų atskirų objektų ar gamintojų grupių, tačiau viešojo intereso atžvilgiu, toks atskyrimas iš dalies yra pateisinamas, kuomet yra norima apsaugoti

visuomenės interesus. Akcizas saldinčioms gėrimams iš dalies yra ir riboto neutralumo, kadangi jis veikia tiek kaip selektyvus reguliavimo instrumentas, tiek ir turi nustatytą aiškų tikslą – mažinti cukraus suvartojimą bei nuosekliai formuoti sveikesnius vartotojų įpročius.

Apibendrinus šias mintis, galima teigti, kad proporcingumo, skaidrumo ir teisingumo principai veikia kaip vientisas užtikrinimo mechanizmas, leidžiantis suprasti, kad akcizas saldinčioms gėrimams turi būti ne vien tik pajamų šaltinis, bet ir teisiškai pagrįsta priemonė, kuri atitinka visuomenės interesus. Tik aiškiai nustatytas ir tinkamai reglamentuotas mokestis gali turėti teigiamą ilgalaikį poveikį tiek sveikatos politikos kontekste, tiek ir teisinės valstybės principų įgyvendinime.

1.3. Saldintų gėrimų akcizo atitiktis Europos Sąjungos teisei ir valstybių narių diskrecijos riboms

Europos Sąjungos teisė valstybėms narėms suteikia diskreciją nustatyti nacionalinius mokesčius, tarp jų ir akcizus. Svarbu paminėti, jog suteikiama diskrecijos teisė nėra visiškai absoliuti ir neribojama. Būtent bendrosios rinkos taisyklės šiai diskrecijai nustato tam tikras ribas.

Nagrinėdami Europos Sąjungos Tarybos direktyvą, kuria nustatoma bendroji akcizų sistema, pastebime, kad konkrečiai ES teisė harmonizuoja tik tam tikrų grupių akcizus: tabako, alkoholio bei energetinių produktų. Kitų prekių, tarp jų ir mums aktualių saldinčių gėrimų akcizų suderinamumas ES mastu nėra nustatytas. „Todėl valstybės narės gali apmokestinti: produktus, kurie nėra akcizais apmokestinamos prekės”.³³

Valstybėse narėse įvedami mokesčiai privalo atitikti Europos Sąjungos teisėje nustatytus laisvo prekių judėjimo, proporcingumo bei nediskriminavimo principus (SESV 34-36 str.). Vyraujantis teisinis mechanizmas Lietuvai suteikia nacionaliniu lygiu galimybę įtvirtinti akcizą saldinčioms gėrimams. Tačiau atsižvelgiant į ES Tarybos 2020/262 direktyvą yra svarbu paminėti ir tai, kad jis negali keisti sienų kirtimo taisyklių, negali būti sukurtos papildomos muitinės ar kitos kontrolės priemonės, kurios trukdytų laisvam prekių judėjimui tarp ES valstybių narių. Byloje *C-213/96 Outokumpu Oy* Teismas pripažino, kad net ir formaliai vienodi tarifai gali būti nesuderinami su ES teise, jeigu jų taikymas faktiškai apsunkina importuotus produktus, palyginti su vietiniais.³⁴ Šio mokesčio tarifai

³³ 2020 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva (ES) 2020/262, kuria nustatoma bendroji akcizų sistema (nauja redakcija).

³⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 1998 m. liepos 2 d. sprendimas byloje *C-213/96, Outokumpu Oy*.

bei apmokestinimo kriterijai neturi sukelti nepagrįsto pranašumo vietiniams gamintojams ar sudaryti kliūčių iš užsienio valstybių importuojamiems gaminiais. Įsivaizduokime, kad nacionaliniame valstybės narės priimtame įstatyme tam tikros gėrimų rūšys, kurios yra gaminamos šios valstybės teritorijoje nėra apmokestinamos, o importuojami tokie patys gėrimai yra apmokestinami. Tokiu atveju būtų prieštaraujama Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 110 straipsniui, kuris draudžia diskriminacinį valstybės vidaus apmokestinimą. Dar vienas pavyzdys yra aptartas 2003 m. gegužės 22 d. byloje *C-355/00 Freskot AE*, kurioje Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pažymėjo, kad nacionaliniai mokesčiai gali būti suderinami su Europos Sąjungos teise, kuomet jie yra taikomi pagal bendrą vidaus apmokestinimo sistemą ir užtikrina diskriminacijos vengimą tarp vietinės ir importuojamos produkcijos.³⁵ Tai sąlygoja, kad akcizo saldimintiems gėrimams taikymo ribos turi būti neutralios bei paremtos objektyviais ir protingumo principą atitinkančiais kriterijais.

Kaip jau buvo minėta prieš tai, tiek ES teisėje, tiek ir Konstitucinio Teismo praktikoje, proporcingumo principas atskleidžia tai, jog mokestis turi būti ne tik tinkamas siekiamam tikslui pasiekti, bet ir negali peržengti to, kas yra būtina šiam tikslui įgyvendinti. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2016 m. liepos 13 d. sprendime dėl bylos C-81/15 yra numatyta, kad remiantis bendraisiais Europos Sąjungos teisės principais yra draudžiama taikyti nacionalines nuostatas, kurios nustato neproporcingą atsakomybę ar viršija tai, kas yra numatyta siekiant užtikrinti akcizų surinkimą.³⁶ Jeigu valstybė narė nuspręstų nustatyti per aukštą tarifą bet kuriam akcizui, šis paprasčiausiai sugriautų visą iki tol rinkoje susiformavusią praktiką. O taip pat, ir akivaizdžiai prieštarautų SESV 36 str. leidžiamiems ribojimams. Todėl tiek šio mokesčio, tiek ir kitų akcizų atžvilgiu nustatomi tarifai turi būti racionaliai pagrįsti ir taikomi visiems produktams vienodai. Toks tarifų reglamentavimas privalo būti suderintas tiek su Europos Sąjungos, tiek ir su valstybėje narėje nustatytais teisiniais reikalavimais. Nagrinėjamas įstatyminis kontekstas atskleidžia, kad nors Europos Sąjunga ir neįpareigoja valstybių narių taikyti saldimintų gėrimų akcizų, šie mokesčiai yra galimi, jeigu jie priimami ir nustatomi ne tik laikantis šalies vidaus teisės nuostatų, bet ir atitinka bendrosios rinkos taisykles. Lietuvai siekiant įvesti akcizą saldimintiems gėrimams yra privalu užtikrinti, jog jis bus tinkamai įtvirtintas Lietuvos Respublikos akcizų įstatyme, turės aiškiai apibrėžtą objektą bei nustatytus tarifus, o kartu atitiks ir ES teisės principus. Taigi, ES Tarybos direktyva 2020/262 užtikrina Lietuvai teisinį pagrindą įvesti akcizą saldimintiems gėrimams, tačiau tuo pačiu nustato ir tam tikras

³⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2003 m. liepos 22 d. sprendimas byloje C-355/00, *Freskot AE*.

³⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, Sprendimas byloje C-81/15 *Kapnoviomichania Karelia*.

aktualias ribas. Analizuojamas mokestis turi būti proporcingas, neutralus bei nekeliantis kliūčių Europos Sąjungos vidaus rinkai. Šios nustatytos taisyklės reiškia, jog valstybės narės nacionalinis reguliavimas gali būti teisėtas tik tuo atveju, kai jis veiks kaip sveikatos politikos užtikrinimo priemonė, o ne netiesioginis prekybos ribojimas.

Nagrinėdami Europos Sąjungos teisės aktus, reglamentuojančius akcizų įvedimą ir jų taikymą yra itin svarbu atkreipti dėmesį į tam tikrus Europos Komisijos dokumentus ir strategijos planus. Vieni tokių yra „*Farm to Fork Strategy*“ ir „*Europe’s Beating Cancer Plan*“. Šie Europos Sąjungos strateginiai politikos dokumentai analizuoja ir nuosekliai nustato sveikos mitybos svarbą, vengiant cukraus vartojimo ir įvedant mokestines priemones, kurios skatina vartotojus rinktis sveikesnius produktus. „*Farm to Fork Strategy*“ akcentuoja, jog yra būtina mažinti perdirbtų produktų su dideliu cukraus, riebalų ar druskos kiekiu vartojimą. Tuo tarpu, „*Europe’s Beating Cancer Plan*“ teigia, kad netinkama mityba yra viena iš pagrindinių lėtinių ligų sukėlėjų, todėl valstybės turėtų taikyti naujas mokestines priemones, kurios leis keisti nusistovėjusius žmonių mitybos įpročius. Šie Europos Sąjungos kontekste priimti dokumentai paveiks ir akcizo saldimintiems gėrimams įvedimą Lietuvoje. Kaip jau buvo minėta prieš tai, šis mokestis nebus tik fiskalinis veiksnys biudžeto pajamoms surinkti, bet tai bus ir tiesioginė priemonė, skirta visuomenės sveikatos gerinimui. Toks saldimintų gėrimų akcizo reguliavimas per mokesčių politiką sieks prisidėti prie bendros ES vizijos, skirtos mažinti lėtinių ligų sukėlimą ir užtikrinti sveikesnę gyvenseną.

Būsimas akcizas saldimintiems gėrimams privalo atitikti teisinio tikrumo ir teisėtumo reikalavimus. Būtent, Europos Sąjungos teisėje yra numatyta, kad valstybių narių mokesčių sistema turi būti suprantama ir nuspėjama, jog ūkio subjektai galėtų efektyviai ir veiksmingai planuoti savo vykdomą veiklą. Šis mokestis turi būti sukonstruotas taip, kad atitiktų tiek ES teisės, tiek šalies konstitucinės teisės principus: jis turi būti nediskriminacinis, proporcingas, aiškus ir nuspėjamas, o kartu suderintas su sveikatos politikos prioritetais. Tokiu atveju saldimintų gėrimų akcizas ne tik atitiktų teisinius reikalavimus, bet ir prisidėtų prie ilgalaikių visuomenės sveikatos tikslų įgyvendinimo.

1.4. Saldintų gėrimų akcizo teisinio pagrįstumo vertinimas

Nagrinėjamas akcizas saldimintiems gėrimams Lietuvoje turi akivaizdų teisinį pagrindą, tiek nacionaliniu, tiek ir ES lygmeniu. Toks mokesčio reglamentavimas be kita ko iššaukia ir tam tikras svarbias problemas, kurias yra privalu iš anksto identifikuoti ir

išspręsti. Tik tokiu atveju minėtas mokestis taps konstituciškai suderinamu ir efektyviu prisidedant prie visuomenės sveikatos gerinimo tikslų.

Pirma, kaip jau buvo minėta, pagal Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnį mokesčius nustato Seimas. Tuo tarpu Konstitucinis Teismas yra suformavęs doktriną, kurioje teigiama, kad įstatyme privalo būti nustatyti visi pagrindiniai ir svarbiausi mokesčio elementai: mokesčio bazė, mokesčio objektas, mokesčio subjektas, mokesčio mokėjimo tvarka ir terminai, mokesčiui taikomos lengvatos bei išimties. Toks teiginys pagrindžia tai, jog saldintų gėrimų akcizui neužtenka vien bendrų formuluočių. Įstatymuose privalo būti aiškiai ir tiksliai nustatyta, kas yra laikoma saldintu gėrimu, koku vienetu yra matuojama apmokestinamoji bazė, kokie tarifai taikomi bei kurioms produktų grupėms gali būti taikomos išimties ar lengvatos. Šiandieninis teisinis reguliavimas atskleidžia tai, kad viena didžiausių problemų yra netikslus sąvokų apibrėžimas, ar minėtas akcizas yra taikomas tik pridėtinio cukraus kiekį turintiems produktams, ar ir gėrimams su saldikliais? Tokie veiksniai gali sukelti ginčus ir nesutarimus mokesčių teisės sferoje.

Antra, tiek iš Lietuvos Respublikos Konstitucijos, tiek ir iš Konstitucinio teismo jurisprudencijos kylantis proporcingumo principas siekia užtikrinti, kad akcizo ribojimai būtų tinkami, nepertekliniai ir tik būtini. Akcizo saldintiems gėrimams tikslas – skatinti cukraus vartojimo mažinimą. Tačiau šiam mokesčiui nustatytų tarifų mažinimas turi išlaikyti ir pusiausvyrą. Pernelyg mažas tarifas neturės realaus poveikio šio tikslo įgyvendinimui, tuo tarpu, pernelyg aukštas neproporcingai paveiks smulkiuosius gamintojus ar net iš dalies skatins šešėlinę ekonomiką. Šiuo atveju akcizo saldintiems gėrimams mokestis neatitiktų ne tik sveikatos politikos tikslų, bet ir teisingumo, proporcingumo bei socialinio teisingumo principų.

Trečia, Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, jog vien fiskaliniai motyvai nesuteikia pagrindo įstatymo įsigaliojimui iš karto. Tiek ūkio, tiek ir visiems kitiems subjektams turi būti suteikiamas pakankamas terminas prisitaikymui prie naujo mokesčio įvedimo ar seno pakeitimo. Tai lemia, kad akcizas saldintiems gėrimams (kaip naujas mokestis) privalo turėti tinkamai nustatytą *vacatio legis*. Šis laikotarpis suteiktų realią galimybę saldintų gėrimų gamintojams keisti pakuočių ženklinimą ar kainodaros modelius. Tuo tarpu, importuotojai privalės pertvarkyti aktualias šių gėrimų tiekimo veiksnus reguliuojančias sutartis. Pasirinktas per trumpas laikotarpis sąlygotų verslo subjektų teisėtų lūkesčių pažeidimą.

Ketvirta, Europos Sąjungos teisė taip pat reglamentuoja nacionalinius valstybių narių teisės aspektus saldintų gėrimų akcizui. Būtent ES Tarybos direktyva suteikia valstybėms narėms teisę nustatyti kitus netiesioginius mokesčius prekėms, kurios nėra

harmonizuotų akcizų objektai, tačiau tuo pačiu yra nustatomos ir tam tikros ribos. Šie mokesčiai turi būti neutralūs kilmės atžvilgiu, kadangi vietiniai ir importuoti gėrimai turi būti apmokestinami pagal tokius pačius vyraujančius kriterijus. Bet koks fiskalinės konstrukcijos nesilaikymas, kuris suteiktų palankesnę padėtį vietos gamintojams prieštarautų SESV 110 str. Todėl šio mokesčio struktūra negali nei faktiškai, nei teisiškai apsunkinti importo.

Penkta, akcizas saldinčioms gėrimams yra glaudžiai susijęs su Europos Sąjungos politikos planais. „*Farm to Fork Strategy*” ir „*Europe’s Beating Cancer Plan*” dokumentuose yra išsamiai aiškinama sveikos mitybos skatinimo svarba bei mažesnis cukraus vartojimas. Tai leidžia pagrįsti nagrinėjamą akcizą tiek fiskaliniais, tiek ir sveikatos apsaugos tikslais derinant tarpusavio reguliavimą Europos Sąjungos nustatytoms užduotims įgyvendinti. Vis dėlto, nors ir ES lygmeniu akcizo saldintiems gėrimams harmonizavimo nėra, tačiau kiekviena valstybė narė turi užtikrinti, kad šalies nacionalinis reguliavimas neperžengtų vidaus rinkoje taikomų taisyklių bei nesukeltų nepagrįstų kliūčių tarptautinės prekybos atžvilgiu.

Taigi, 2026 m. Lietuvoje įvedama nauja akcizų saldintiems gėrimams sistema turi akivaizdų teisinį pagrindą. Šio mokesčio atitinkamos nuostatos įtvirtintos Lietuvos Respublikos akcizų įstatyme. Vis dėlto praktinis akcizo įgyvendinimas išlieka sudėtingas iššūkis, kadangi yra būtina užtikrinti, jog įstatyme apibrėžtos sąvokos nebūtų suprantamos dviprasmiškai. Privalu garantuoti, kad pagal cukraus kiekį vyraujanti tarifų diferenciacija atitiktų cukraus proporcingumo principą, o suteiktas pereinamasis laikotarpis leistų tinkamai ir sklandžiai prisitaikyti prie įvedamų naujovių. Svarbu paminėti ir tai, kad yra itin svarbu nustatyti neutralumo reikalavimą importu atžvilgiu. Tik tokiu būdu bus išvengta SESV 110 straipsniui prieštaraujančio diskriminacinio apmokestinimo. Tinkamai taikant priimtas teisės nuostatas akcizas saldintiems gėrimams taps teisiškai harmonizuotu ir deramai atspindės reikalavimus, kylančius iš Konstitucijos ir bendrųjų nacionalinės ar Europos Sąjungos teisės principų bei atitiks nustatytą paskirtį – skatinti visuomenės sveikatos tikslų įgyvendinimą, nesukuriant vidaus rinkos kliūčių.

2. Saldintų Gėrimų Akcizo Reglamentavimas Nacionalinėje Teisėje

2.1. Įstatymų nuostatų analizė: objektas, tarifai, išimtys, kontrolės mechanizmai

2025 metais Seimas priėmė Akcizų įstatymo pakeitimus, kuriais nuspręsta nuo 2026 m. sausio 1 d. akcizais apmokestinti saldintus gėrimus.³⁷ Pagal šio įstatymo pakeitimą Nr. XV-286, nuo kitų metų sausio 1 d. minėto akcizo objektu tampa nealkoholiniai saldinti gėrimai. Priimtomis pataisomis nutarta akcizais apmokestinti nealkoholinius saldintus gėrimus, turinčius pridėtinių cukrų, kurių kiekis 100 ml gėrimo viršija 2,5 g.³⁸ VMI pranešime yra numatytos ne tik taikymo gairės, bet ir sudaryta tarifų lentelė, kuri patvirtina, jog saldintiems gėrimams bus taikomas diferencijuotas apmokestinimo principas, atsižvelgiant į koncentratų.

Pagal priimto įstatymo pakeitimą, saldintu gėrimu yra laikomi nealkoholiniai gėrimai, kurie atitinka bent vieną iš įvardintų kriterijų:

- a) gėrimo sudėtyje yra pridėtinių cukrų, kurių kiekis yra didesnis nei 2,5 g / 100 ml. gėrimo;
- b) gėrimai savo sudėtyje turintys saldiklių (kiekis nėra svarbus);
- c) gėrimų koncentratai (priskiriami tiek prie skysto, tiek ir prie miltelinio pavidalo).

Ypatingai svarbus teiginys yra tas, jog iš šio akcizo apmokestinimo srities yra išbraukiami gėrimai, kurie turi tik natūralių cukrų, vaisių ar daržovių sultys, pieno gaminiai, kiti natūraliai cukraus turintys produktai. Kaip ir buvo minėta anksčiau, taip yra todėl, jog įvedus akcizą saldintiems gėrimams yra siekiama išskirti tuos produktus, kurie yra ženkliai labiau susiję su neigiamais sveikatos padariniais. Kitaip tariant, pagrindinis dėmesys yra skiriamas sveikatai mažiau palankiems produktams. Šis pasirinktas kriterijus yra ne tik tikslingas, bet ir proporcingas bei sąmoningai labiau orientuotas į visuomenės sveikatingumo skatinimą. Įstatymų leidėjo struktūrizuotai pasirinktas kriterijus, tikslingai mažina kylančią reguliavimo naštą tam tikroms pramonės šakoms: pieno sektoriui, viešojo maitinimo sektoriui, alkoholio sektoriui ir kt. Būtina atkreipti dėmesį ir į tai, kad įvedamo mokesčio poveikis labiausiai yra sutelkiamas į tuos produktus, kurie sukelia nutukimą, širdies ar kraujagyslių sutrikimus, diabetą bei kitas sunkias lėtines ligas.

Analizuojant akcizo saldintiems gėrimams sąvokų tikslumą yra realu susidurti su kylančiais praktiniais iššūkiais:

³⁷ Lietuvos Respublikos Seimo 2025 m. birželio 17 d. pranešimas žiniasklaidai „Saldinti gėrimai nuo 2026 m. bus apmokestinti akcizais“.

³⁸ Lietuvos Respublikos Seimo 2025 m. birželio 17 d. pranešimas žiniasklaidai „Saldinti gėrimai nuo 2026 m. bus apmokestinti akcizais“.

- a) kaip reikės atskirti pridėtinį ir natūralų cukrų, jei dažnu atveju ženklinimo reikalavimai jų neskiria?
- b) Ar išvardintų gėrimų gamintojai nepradės ieškoti galimybės apeiti šį reglamentavimą? Pvz. pateiks natūralias sultis, tačiau juose bus įdėtas tam tikras kiekis pridėtinio cukraus.

Tai leidžia daryti išvadą, jog nors akcizų įstatyme nagrinėjamo mokesčio objektas yra apibrėžtas pakankamai aiškiai, tačiau praktiniame šio mokesčio taikyme galimai kils netikslumų bei ginčų tarp gamintojų / vartotojų ir mokesčių administratorių. Tokia rizika detaliam siejasi su anksčiau nagrinėtu teisinio aiškumo principu. Tik tinkamas šio principo užtikrinimas leis naujai įvedamam saldintų gėrimų mokesčiui veikti efektyviai, nesukeliant papildomų administracinių iššūkių.

Apibendrinant naująją akcizą yra svarbu suprasti, kad šio mokesčio objektas turi būti konstruojamas taip, kad būtų pasiektas dvigubas tikslas:

- a) Mokestinis, išplėsti mokesčių bazę ir generuoti papildomas pajamas, kurios leis padidinti valstybės biudžetą.
- b) Sveikatos politikos, kiek įmanoma labiau užtikrinti, jog būtų ribojamas sveikatai žalingų produktų vartojimas.

Nuo 2026 m. sausio 1 d., pagal Akcizų įstatymo pakeitimą saldingiems gėrimams Lietuvos Respublikoje yra įvedami tam tikri mokestiniai tarifai. Saldintų gėrimų akcizo sistema atskleidžia įstatymų leidėjo siekį tarpusavyje tikslingai suderinti fiskalinį ir visuomenės sveikatos apsaugos tikslą. Pagal Lietuvos Respublikos akcizų įstatymą bei VMI pateiktus išaiškinimus, saldingiems gėrimams bus taikomi šie tarifai:

1. kuomet pridėtinio cukrų kiekis 100 ml gėrimo yra mažesnis nei 8 g, nustatomas 7,4 euro už hektolitą tarifas;
2. jeigu cukrų kiekis siekia 8 g arba daugiau – tarifas išauga iki 21 euro už hektolitą;
3. gėrimams, kuriuose cukrų kiekis neviršija 2,5 g/100 ml, bet yra saldiklių (arba jų derinys su mažesniu cukraus kiekiu), taip pat taikomas 7,4 euro už hektolitą apmokestinamasis tarifas.

Šis akcizas atskirai reglamentuoja ir gėrimų koncentratų, kuriems yra nustatytas ženkliai aukštesnis mokestis, 105 eurai už hektolitą, jeigu jie yra skysto pavidalo, arba 4,3 euro už kilogramą miltelinių koncentratų. Valstybinė mokesčių inspekcija nurodo, jog tokia šio mokesčio tarifų sistema praktikoje reikš, kad vienas litras gėrimo su pridėtinio cukraus kiekiu nuo 2,5–8 g arba, kuris turi tik saldiklių brangs apie 0,09 Eur, o litras gėrimo su cukraus kiekiu didesniu arba lygiu 8 g – apie 0,25 Eur. Koncentratų atveju, kainų

padidėjimas bus juntamas dar labiau – apie 1,27 euro už litrą skysto koncentrato ar 0,52 euro už 100 g miltelių.

Tokia diferencijuota akcizo saldintiems gėrimams sistema akivaizdžiai atskleidžia proporcingumo principo taikymą mokesčių teisėje. Gėrimai, turintys tam tikrą cukraus ar saldiklių kiekį, kuris nėra perteklinis yra apmokestinami tik simboliniu tarifu, kuris privalo atkreipti gamintojų bei vartotojų dėmesį. Tuo tarpu didesnio cukraus kiekio produktai yra apmokestinami ženkliai griežčiau. Taip yra siekiama skatinti gamintojus bent iš dalies keisti receptūras, o vartotojus rinktis sveikesnius produktus ir keisti nusistovėjusius vartojimo įpročius. Jau minėtas išskirtinis apmokestinimas gėrimų koncentratams atskleidžia įstatymų leidėjo siekį reguliuoti gaminius, kurie rinkoje dažnu atveju yra vartojami dideliais kiekiais juos praskiedžiant. Tokia akcizo saldintiems gėrimams apmokestinimo tvarka kartu kelia ir klausimus dėl proporcingumo ir konkurencijos neutralumo, kadangi būtent koncentrų turintys produktai patiria didesnę finansinę prievolę mokesčių prasme.

Magistro darbe tai atspindi vieną iš pagrindinių akcizo saldintiems gėrimams reglamentavimo problemų, kaip tinkamai nustatyti tarifus, jog jie būtų ir pakankamai veiksmingi sveikatos politikos prasme, bet tuo pačiu ir nepaverstų tam tikrų produktų ar gamybos etapų ekonomiškai sunkiai įmanomais. Taip pat yra itin svarbu atsižvelgti ir į Europos Sąjungos teisės reikalavimus. Pagal sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 110 straipsnį: „*Jokia valstybė narė tiesiogiai ar netiesiogiai neapmokestina kitų valstybių narių gaminių jokiais savo vidaus mokesčiais, didesniais už tuos, kuriais ji tiesiogiai ar netiesiogiai apmokestina panašius vietos gaminius. Be to, jokia valstybė narė neapmokestina kitų valstybių narių gaminių tokio pobūdžio vidaus mokesčiais, kurie suteiktų netiesioginę apsaugą kitiems gaminiams*”³⁹. Tai suponuoja, jog yra draudžiama bet kokia reali diskriminacija tarp vietinių ir importuotų gaminių. Akcizo saldintiems gėrimams tarifų konstrukcija privalo būti neutrali kilmės atžvilgiu. Nustatyti kriterijai (cukraus kiekis, koncentrato forma, saldiklių naudojimas) turi būti taikomi visiems gaminiams vienodai, nekreipiant dėmesio į jų kilmės šalį ar regioną. Tai reiškia, jog šio akcizo tarifų sistema turi įtaką ne tik ekonominiu, bet ir konstituciniu bei Europos Sąjungos teisiniu lygmeniu. Tik deramas šios sistemos taikymas lems ar akcizas saldintiems gėrimams taps veiksminga ir teisiška pagrįsta priemone, ar sukels ginčus nacionaliniu bei tarptautiniu lygmeniu.

³⁹ Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo (suvestinė redakcija), 2016 m. birželio 7 d.

Nuo 2026 m. sausio 1 d. įsigaliosiantys Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pakeitimai ne tik nustato tarifus saldintiems gėrimams, tačiau ir aiškiai nusako, kokios išimtys šiems produktams bus taikomos. Toks reglamentavimas atlieka itin reikšmingą vaidmenį įtvirtinant minėto mokesčio proporcingumą bei suderinamumą su Europos Sąjungos teisės aktų reikalavimais bei socialinės politikos veiksniais. Įsigilinus į Lietuvos nacionalinius teisės aktus bei Valstybinės mokesčių inspekcijos išaiškinimus, saldinų gėrimų akcizas objekto ir tarifų prasme turi tam tikras išimtis⁴⁰:

- a) „Farmacijos produktai, medicinos priemonės, maisto papildai, specialiosios medicininės paskirties maisto produktai, pradinio maitinimo kūdikių mišiniai ir tolesnio maitinimo kūdikių mišiniai”;

Šios prekės yra išbraukiamos iš akcizo taikymo srities, kadangi jos yra būtinos sveikatos apsaugai ir nėra laikomos kenksmingais produktais (pagal cukraus kiekį). Ši išimtis atspindi proporcingumo principą, kadangi mokestis jokia būdu negali apsunkinti visuomenės sveikatos politikos tikslų.

- b) „į kitą valstybę narę išgabenti saldinti gėrimai“;

Minėtas akcizas yra taikomas tik vidaus vartojimui Lietuvoje. eksportuojami produktai yra atleidžiami nuo šio mokesčio. Toks reglamentavimas atitinka Europos Sąjungos teisės principą dėl nediskriminacinio apmokestinimo (SESV 110 str.).

- c) „saldinti gėrimai, kurie yra skirti maisto produktų gamybai“;

Cukrus ir saldikliai šiuo atveju tampa tik sudedamąja dalimi, todėl akcizo taikymas lemtų perteklinę priemonę, nepagrįstai padidintų didžiosios dalies maisto pramonės kainodarą.

- d) „saldinti gėrimai, naudojami kitų akcizais apmokestinamų prekių (alkoholinių gėrimų, etilo alkoholio ar saldinų gėrimų) gamybai“;

Šių produktų apmokestinimas sukeltų dvigubo apmokestinimo realų pavojų, kadangi ar vienaip, ar kitaip, galutinis produktas patektų į akcizų taikymo sritį.

- e) „nefasuoti saldinti gėrimai, kurie yra pagaminti viešojo maitinimo įstaigose“;

Išvardinti gėrimai yra suvartojami vietoje ir nepatenka į rinką kaip savarankiškas produktas, todėl jų apmokestinimas prieštarautų proporcingumo ir sąžiningumo principams bei taptų itin sudėtingas administravimo prasme.

- f) “saldinti gėrimai, panaudoti būtiesiems bandymams gamybos metu atlikti, privalomiems tyrimams, kai saldinų gėrimų pavyzdžiai paimami tam įgaliotų institucijų, taip pat saldinti gėrimai, skirti moksliniams tyrimams”;

⁴⁰ VMI prie FM 2025 m. birželio 27 d. raštas Nr. (18.2-31-2 Mr) RM-33238.

Akcizo taikymas šiems gėrimams neatitiktų pagrindinio tikslo, kadangi šie gėrimai nepatenka į vartojimą.

- g) “verslo reikmėms Lietuvoje įsigyti saldinti gėrimai, jei už šiuos saldintus gėrimus akcizai jau sumokėti gaunant juos iš kitos valstybės narės, importuojant ar pagaminus juos Lietuvoje”;

Ši išimtis taikoma siekiant užtikrinti, jog nekiltų dviguba prievolė mokėti akcizą.

- h) “taip pat akcizai neskaiciuojami arba sumokėti akcizai gražinami už prarastą saldintų gėrimų kiekį, neviršijantį natūralios netekties normų, taikant Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 23 straipsnio nuostatas, taip pat už saldintus gėrimus, prarastus dėl nenugalimos jėgos (*force majeure*) aplinkybių, jeigu tai įrodyta Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka, taip pat už kitus dėl nuo asmens nepriklausančių priežasčių (prekių sunaikinimo dėl realizacijos terminų pasibaigimo, nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos ir kt.) negrįžtamai prarastus ar visiškai sunaikintus saldintus gėrimus, jeigu asmuo gali pateikti tai patvirtinančius dokumentus”.

Išvardintais atvejais akcizo mokestis nėra skaičiuojamas, kadangi produktas apskritai nepatenka į rinką.

Aptartų išimčių grupės pabrėžia, kad įstatymų leidėjas siekia efektyviai subalansuoti dvi kryptis. Užtikrinti, jog analizuojamas mokestis veiktų kaip sveikatos politikos veiksnys, kuris mažina cukraus vartojimą; ir kartu nepažeistų teisėtų lūkesčių bei proporcingumo principų, siekiant apsaugoti tam tikrus valstybės sektorius. Maisto gamybos, viešojo maitinimo, farmacijos, mokslinių tyrimų ir kt. Įstatyme numatytų išimčių pagrindinis tikslas yra tinkamais veiksniais įpareigoti, jog detalizuojamas akcizas būtų taikomas sveikatai labiau žalingiems produktams, tačiau tuo pačiu netaptų ir neigiamu barjeru visuomenės gerovei užtikrinti.

Siekiant nustatyti sklandų saldintų gėrimų akcizo surinkimą bei už išvengti galimų piktnaudžiavimo atvejų, Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pakeitimai reglamentuoja detalią kontrolės sistemą, kuri yra paremta apskaitos, registracijos bei priežiūros principais. Visų pirma, visi verslo subjektai, kurie gamins, importuos ar įsigys verslo reikmėms saldintus gėrimus turi būti registruoti kaip akcizų mokėtojai. Ši prievolė numatyta tam, jog Valstybinė mokesčių inspekcija turėtų pakankamą kiekį duomenų apie apmokestinamus subjektus ir galėtų stebėti jų vykdomą veiklą realiu laiku. Kiekvienas registruotas mokesčių mokėtojas, kuris patenka į šią grupę turės vesti apskaitą apie gamybos, įsigijimo, importo ir realizacijos etapus. Taip pat turės deklaruoti saldintiems gėrimams skirtus mokesčius įstatymų nustatyta tvarka. Tokiu atveju bus galima taikyti administracinės kontrolės

priemonės, kurios iki šiol buvo naudojamos alkoholio ar tabako akcizams. Tai galės būti sistemingą dokumentų patikra, gamybos vietų auditas, sandėlių planinė priežiūra, duomenų lyginimas su muitinės ar prekybos taikomomis sistemomis.

Akcizų įstatymo pakeitimai taip pat numato ir tai, jog konkreti akcizo prievolė atsiranda būtent tuo momentu, kai produktas yra pagaminamas, importuojamas ar įsigijamas verslo reikmėms iš kitos valstybės narės. Toks kontrolės mechanizmas yra svarbus tuo aspektu, jog bus aiškiai nustatomas ir identifikuojamas momentas nuo kurio atsiranda mokestinė prievolė šiam subjektui. Minėtu atveju bent iš dalies yra užkertamas mokestinių spragų atsiradimas.

Lietuvos Respublikoje Valstybinė mokesčių inspekcija kaip ir kitų akcizų metu, vykdys rizikos vertinimą ir atliks vertinamąją priežiūrą. Bus pasitelkiami duomenys iš prekybos centrų ar importo sistemų, kurie leis identifikuoti galimus vengimo ar neteisėtos prekybos atvejus. Siekiant užtikrinti sąžiningą ir teisėtą konkurenciją VMI bendradarbiaus su Muitinės departamentu bei Nacionaline maisto ir veterinarijos tarnyba. Tokia institucinė pagalba leis efektyviau ir sklandžiau užtikrinti, jog būtų laikomasi teisės aktų bei sumažinti galimą šešėlinę prekybos riziką, užkertant kelią akcizo vengimui.

Taigi, šie kontrolės mechanizmai tik parodo, jog akcizas saldimiems gėrimams nėra vien fiskalinė priemonė, tai ir sklandžiai administruojamas reguliavimo instrumentas, kurio tiesioginis veiksmingumas priklausys nuo teisės aktų aiškumo, tarpinstitucinio bendradarbiavimo bei naudojamų technologijų taikymo. Tik efektyviai įgyvendinta kontrolės sistema leis užtikrinti, jog analizuojamas mokestis tinkamai pasieks nustatytus tikslus, skatins sveikesnius visuomenės vartojimo įpročius, surinks papildomas pajamas į valstybės biudžetą, nesukurdamas perteklinės administracinės naštos verslo sektoriams ir jų subjektams.

2.2. Praktiniai įgyvendinimo aspektai: poveikis verslui, administravimui ir vartotojams

Sekančiais kalendoriniais metais įsigaliosiantis akcizas saldimiems gėrimams turės itin svarbų poveikį Lietuvos gėrimų pramonei, ypačiai smulkiesiems ir vidutiniams gamintojams, kurie dažnu atveju sunkiai prisitaiko prie naujų mokestinių reikalavimų. Verslo sektorius yra glaudžiai susijęs su logistikos, prekybos bei viešojo maitinimo veiksniais, todėl net ir santykinai mažas mokesčio padidėjimas gali turėti itin reikšmingą poveikį visai maisto bei gėrimų grandinei. Pagal Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo

pakeitimus, prievolė mokėti akcizą kils tiek nacionaliniams (vidiniams) gamintojams, tiek ir importuotojams. Tai sąlygoja, kad mokestinė našta bus taikoma formaliai visiems subjektams vienodai, tačiau žvelgiant iš praktinės pusės, kilsiantis poveikis bus nevienodas, kadangi skirtingos įmonių struktūros ir jų finansinės galimybės naująjį mokestį leis įsisavinti kitaip. Didžiausią naštą neabejotinai patirs smulkieji gamintojai, kurie savo racione gamina tradicinius gėrimus būtent vietos rinkai ir neturi akivaizdžių technologinių ar finansinių išteklių keisti receptūras ar rinktis tokias technologijas, kurios automatiškai mažintų cukraus kiekį mums aktualiuose produktuose. Norint išvengti taikomo aukštesnio tarifo bus privalu keisti sudėtį, o tai lems, jog gamintojai privalės atlikti laboratorinius bandymus, gauti naujus kokybės sertifikatus bei peržvelgti didžiąją dalį tiekimo grandinės elementų. Išvardinti procesai ne tik pareikalaus papildomų investicijų, kurių, dažnu atveju, smulkūs gamintojai neįstengia padengti, bet ir nemažos dalies laiko, kas gali neigiamai atsiliiepti tiesioginės konkurencijos prasme. Šie rinkoje vyraujantys veiksniai tik patvirtina, jog naujai įvedami mokesčiai gali sukurti nelygiavertę padėtį tarp skirtingo kapitalo verslo subjektų. Apie tai yra rašoma ir J. Tušaitės moksliniame darbe „*Naujosios mokesčių sistemos bruožai*“. Autorė teigia: „*mokesčių sistemos neutralumas, mokesčių bazės plėtimas sudarys sąlygas nedidinti pagrindinių mokesčių tarifų; mokesčių sistema neturi sukurti palankesnių veiklos sąlygų kuriems nors ūkio subjektams*“⁴¹. Šis teiginys yra aktualus ir saldintų gėrimų akcizo kontekste, kadangi yra nustatoma ir pabrėžiama būtinybė užtikrinti, jog naujai įvedamas mokestis netaptų diskriminaciniu tam tikrų verslo veiklos formų atžvilgiu.

Naująjį akcizą nagrinėjant ekonominiu požiūriu kyla klausimas, ar šis mokestis iš tiesų atitiks vieną svarbiausių principų – mokesčių neutralumo. Šis principas yra įtvirtintas tiek konstitucinėje, tiek ir Europos Sąjungos mokesčių teisėje. V. Kannniainen moksliniame darbe „*Tax Neutrality: Illusion or Reality? The Case of Entrepreneurship*“ yra teigiama, jog teisiškai net ir vienodas mokestis gali iškreipti verslo sprendimus, veikdamas kainodaros politiką, investicijų kryptis ir rinkos barjerus.⁴² Šis bruožas yra ypatingai svarbus Lietuvai, kadangi gėrimų pramonėje vyrauja keli stambūs gamintojai ir daugybė smulkių įmonių. Mažieji subjektai turi gan realią riziką prarasti konkurencingumą tiek nacionalinėje, tiek ir eksporto rinkose, tuo atveju, jei cukraus mažinimo procesai bus technologiškai lėti ar finansiškai nuostolingi.

⁴¹ Tušaitė, J. (2003).

⁴² Kannniainen, V. (2008). Tax neutrality: illusion or reality?: the case of entrepreneurship. Ifo Institute – Leibniz Institute for Economic Research at the University of Munich.

Sekanti problema yra susijusi su nusistovėjusios tiekimo grandinės pokyčiais. Akcizo saldimams gėrimams įvedimas galimai paveiks ne tik gamintojus, bet ir tiekėjus bei viešojo maitinimo sektorių. Įmonės (*HoReCa*), kurios perka saldimus gėrimus tik verslo reikmėms, privalės mokėti nustatytą mokestį už pagamintus ar įsigytus produktus. Vienintelė išimtis, kai gėrimai yra gaminami vietoje ir nėra fasuojami. Nagrinėjant visuomenei prieinamą informaciją, kyla klausimas, ar praskiesti koncentratai bus laikomi kaip gėrimai, kurie yra pagaminami vietoje? Toks neaiškumas didina teisinio reguliavimo riziką bei gali sukelti administracinius ginčus.

Detaliai analizuojant rinką, būtina aptarti tarptautinės konkurencijos aspektą. Lietuvoje veikiančios itin didelio masto įmonės, tokios kaip „Coca-Cola“, „Red Bull“, „PepsiCo“ gali nesunkiai kompensuoti akcizo poveikį dėl savo ekonominio pajėgumo ar gamybos valdymo politikos, tuo tarpu vietiniai (smulkieji) gamintojai pajaus žymiai didesnę kainų spaudimą. Tokios sąlygos gali lemti rinkos koncentracijos skatinimą, kuomet mažesni gamintojai pasitraukia ar ženkliai sumažina gamybos mastą, o didieji įgyja visišką dominavimą tiek ekonominiu, tiek ir rinkos aspektais. Ši situacija prieštarautų jau anksčiau aptartam Lietuvos Respublikos Konstitucijos 46 straipsniui, kuris įtvirtina ūkinės veiklos ir sąžiningos konkurencijos principą, bei Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 110 straipsniui, kuris draudžia diskriminacinį apmokestinimą.

Iš kitos pusės, akcizas saldimams gėrimams turi ir pozityvių ilgalaikių pasekmių. Tiek visuomenėje, tiek ir verslo sektoriuose vykstantis reguliacinis spaudimas skatins įmones diegti naujas technologijas, plėtoti cukraus produktų mažinimą bei suteikti platesnę galimybę žmonėms rinktis ženkliai sveikesnius produktus. Šie pokyčiai pilnai atitinka tiek Europos Sąjungos „Farm to Fork“, tiek ir „Europe’s Beating Cancer Plan“ strategijas ir jų puoselėjamus tikslus, kuriais skatinamas cukraus vartojimo mažinimas ir sveikesnės mitybos užtikrinimas. Įmonės, kurios sieks kuo efektyviau atitikti vyraujančią politiką akcizo saldimams gėrimams prasme, galės pasiekti ir reputacijos augimą, kadangi turės teisę skelbtis, jog yra socialiai atsakingos ir tvarios gamindamos ar platindamos gėrimus, kurie yra sveikesni ir turi mažiau pridėtinio cukraus. Taigi, saldimų gėrimų akcizas išryškina sudėtingą vyraujančią pusiausvyrą tarp mokestinės politikos, ekonominio neutralumo bei sveikatos politikos tikslų. Trumpuoju laikotarpiu šis akcizas kels iššūkius verslui, ypačiai smulkiesiems subjektams, tačiau ilginiui mokestinė prievolė gali tapti ne tik paskata visuomenės sveikatos gerinimui, bet ir rinkos skaidrumui bei inovacijų plėtrai.

Akcizas saldimams gėrimams turės ne ką mažesnę įtaką ir Lietuvos mokesčių administravimo sistemai. Šio mokesčio iniciatyva bus kuriamas naujas priežiūros ir

kontrolės objektas, kuris turės apimti tiek gamintojus, importuotojus, tiek ir prekybos grandis. Remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos pateikiama informacija, akcizo mokėtojais taps visi asmenys, kurie verslo reikmėms gamina, importuoja ar įsigyja saldintus gėrimus. Tai sąlygoja, jog administravimo našta augs ne tik dėl naujų subjektų registravimo, bet ir dėl būtinybės užtikrinti, kad vyrautų efektyvus mokesčio surinkimas ir jo deklaravimas. Tokie veiksniai pareikalaus tiek papildomų žmogiškųjų pastangų, tiek ir technologinių išteklių būtent mokesčių administravimo institucijų veikloje. Apie tai yra rašoma ir 2021 m. Aukščiausiosios audito institucijos valstybės kontrolės ataskaitoje, kurioje pažymima, jog efektyvus viešųjų finansų valdymas priklauso nuo institucijų gebėjimo administruoti finansinius išteklius ir užtikrinti tikslingą jų funkcionavimą.

Vienas esminių keblumų su kuriuo kyla reali tikimybė susidurti yra tinkamas mokesčio apskaitos ir kontrolės mechanizmų veikimas. Šalies viduje yra būtina sukurti sistemą, kuri leistų detaliai patikrinti gaminių sudėtį, kadangi akcizas saldintiems gėrimams remiasi cukraus kiekiu 100 ml. produkto faktoriumi. Šis veiksnys reikalauja, kad būtų tikslingai bendradarbiaujama su Maisto ir veterinarijos tarnyba, kuri suteiktų galimybę į apyvartą patenkančius produktus nuodugniai ištirti ar kitaip juos patikrinti. Šiuolaikinėse valstybėse yra privalu kuo tinkamiau integruoti duomenis tarp institucijų ir užtikrinti automatizuotą jų veikimo būdą.

Dar vienas ypatingai svarbus aspektas, tai teisės aiškinimo vienodumas. Atsižvelgiant į tai, kad naujai įsigaliosiantis akcizas saldintiems gėrimams apims skirtingas produktų kategorijas, praktikoje gali kilti nesutarimų, kas bus laikoma apmokestinamuoju objektu. Neaiškumai dėl pagamintų gėrimų ar koncentratų gali lemti iš dalies skirtingą institucijų vertinimą ir formuojamą praktiką šiuo klausimu. Tai leidžia pažymėti, jog valstybės institucijos turės ne tik vykdyti detalią kontrolę, bet ir nustatyti prevencinę informavimo sistemą, kuri padės teikti išaiškinimus ar rekomendacijas verslo sektoriui ir jo subjektams. Europos Sąjungos valstybės narės yra skatinamos stiprinti integraciją tarp institucijų. Apie tai yra kalbama ir Europos Komisijos pateikiamoje 2025 m. metinėje mokesčių ataskaitoje „*Annual Report on Taxation*“, kurioje akcentuojamas administracinės naštos mažinimas ir rizika grįsta priežiūra diegiant naujas mokesčių priemones.

Be galo svarbu paminėti ir tai, kad Europos Komisijos 2020 m. ataskaitoje dėl netiesioginių mokesčių administravimo yra numatyta, jog naujai įvedami mokesčiai valstybėse narėse privalo būti įgyvendinti remiantis rizikos vertinimo mechanizmais. Tai reiškia, jog Lietuva įsivesdama akcizą saldintiems gėrimams bent iš dalies turės užtikrinti, kad deklaravimo procesai būtų paprasti ir automatizuoti, kurie leistų šį mokestį integruoti į bendrą mokesčių surinkimo sistemą.

Ilguoju laikotarpiu saldintų gėrimų akcizas Lietuvoje gali paskatinti administracinės sistemos inovacijas, kurios leis užtikrinti viešojo sektoriaus skaitmenizavimą bei efektyvesnį tarpinstitucinį duomenų perdavimą. Tuo tarpu, trumpojoje perspektyvoje mokesčių administravimas patirs tam tikrą sukrėtimą, kadangi reikės ne tik papildomų resursų, tačiau ir teisinio aiškumo užtikrinimo. Todėl akcizo saldintiems gėrimams administravimas sukels papildomų išbandymų periodą derinant valstybės viduje efektyvumo, proporcingumo bei aiškumo principus.

Dar viena grupė, kuriai akcizas saldintiems gėrimams turės reikšmingą įtaką yra vartotojai, jų elgsena ir mitybos įpročiai. Pagal Lietuvos Respublikos Seimo pateiktus duomenis, 1 litras gėrimo, kuriame cukraus kiekis viršys 8 g / 100 ml, brangs maždaug 0,25 euro, o gėrimai su mažesniu cukraus kiekiu ar vien saldikliais – apie 0,09 euro. Nors šie mokestiniai pokyčiai atrodo tik simboliniai, tačiau jų poveikis ilgalaikėje perspektyvoje gali lemti tam tikrų gėrimų paklausos ženklų mažėjimą. Tokia patirtis atsispindi ir „*Taxing sugary drinks: A fiscal policy to improve public health*” šaltinyje, kuriame yra nagrinėjamas Meksikos atvejis. Šiaurės Amerikos valstybėje buvo įvestas 1 Meksikos peso akcizas saldintiems gėrimams, kuris sudarė vos 10 % kainos padidėjimą, tačiau dėl to pastebimai sumažėjo šio produkto vartojimas, o vandens suvartojimas ženkliai išaugo.⁴³ Toks realus pavyzdys tik patvirtina, kad akcizai veikia ne vien tik kaip fiskalinė, bet kaip ir elgsenos koregavimo priemonė.

Mažesnes pajamas gaunantys vartotojai labiau jaučia netiesioginių mokesčių poveikį. Kaip pažymi Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija, nesubalansuoti netiesioginiai mokesčiai, kurie yra susiję su vartojimu gali turėti regresinį efektą. Tai sudaro pagrindą teigti, jog socialiniu požiūriu akcizas saldintiems gėrimams nors ir sieks skatinti sveikesnę gyvenseną, tačiau tai gali neproporcingai paveikti mažesnes pajamas gaunantį visuomenės sluoksnį.

Būtina paminėti ir tai, kad 2022 m. Eurobarometro duomenimis didžioji dalis Europos Sąjungos valstybių narių gyventojų pritaria sveikatos ir aplinkosaugos mokesčiams, jeigu iš jų surinktos piniginės lėšos bus naudojamos kaip visuomenės sveikatos politikos sudedamoji dalis. Tai reiškia, jog skaidrus šio mokesčio administravimas ir detalai pateikta informacija apie mokesčio tikslus gali sustiprinti vartotojų pasitikėjimą ir taip sumažinti socialinį pasipriešinimą naujai įvedamam akcizui bei šalies viduje kylančioms kainoms.

⁴³ Global Food Research Program (2022).

Taigi, saldintų gėrimų akcizo įvedimas 2026 m. sausio 1 d. tiesiogiai paveiks tiek kainas, tiek ir vartotojų pasirinkimus. Nors sąlyginis kainų padidėjimas tiesiogine prasme nebus didelis, tačiau ilgai tai skatins mažinti saldintų gėrimų vartojimą, pereinant prie sveikesnių alternatyvų, ypač jaunimo tarpe. Analizuojamas mokestis turės būti taikomas skaidriai ir aiškiai komunikuojant su visuomene, jog būtų užtikrinama visapusiška tiek mokestinė, tiek ir sveikatingumo nauda. Tai sąlygoja, kad akcizas saldintiems gėrimams gali tapti ne tik fiskaline, bet ir socialine ar sveikatos politikos priemone, kuri sąmoningai prisidės prie ilgalaikės gerovės tikslų. Lietuvos valstybės kontekste akcizas saldintiems gėrimams gali tapti svariu impulsu, kuris leis keisti nusistovėjusius vartotojų įpročius bei skatinti sveikesnės gyvensenos puoselėjimą.

2.3. Galimos spragos ir tobulinimo kryptys

“Nuo 2026 metų sausio 1 dienos pradėsime gyventi pagal mokestinės reformos nubrėžtas gaires. Ir nors mokestinė reforma buvo siekiama padidinti mokestinį teisingumą, skatinant progresyvių pajamų apmokestinimą, ar užtikrinti ilgalaikį valstybės gynybos finansavimo tvarumą, tačiau teisės aktų pakeitimais siaurinama NPD apimtis, progresinis apmokestinimas paveiks platų darbingų šalies gyventojų skaičių”.⁴⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių sistemoje akcizo saldintiems gėrimams įvedimas žymi reikšmingą žingsnį norint tinkamai integruoti sveiktos politikos tikslus į finansinį reguliavimą. Tačiau naujojo mokesčio teisinis reguliavimas tiek dabar, tiek ir artimiausiu metu turės tam tikrus trūkumus. Visų pirma, viena aktualiausių problemų yra ir bus teisinio aiškumo užtikrinimas. Pagal Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo pakeitimą, saldintais gėrimais yra laikomi tie produktai, kurie turi pridėtinių cukrų ar saldiklių, tačiau nėra įtvirtinta, kaip reikia elgtis su tai gėrimais (produktais), kurie turi tiek pridėtinių, tiek ir natūralių cukrų. Ne itin tikslus reglamentavimo apibrėžtumas kelia svarią riziką dėl galimai kilsiančių skirtingų interpretacijų tiek mokesčių administravimo, tiek ir kontrolės institucijose. Išvardinti veiksniai gali daryti įtaką nevienodam teisės taikymui. Aptartas naujojo akcizo reguliavimo neaiškumas prieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijoje bei mokesčių administravimo įstatyme netiesiogiai įtvirtintiems tiek teisėtų lūkesčių, tiek ir teisinio tikrumo principams. Analizuojamos situacijos gali sukelti praktinių ginčų tarp gamintojų ir Valstybinės mokesčių inspekcijos. Ne vienas toks atvejis yra įvykęs ir tam tikrose Europos

⁴⁴ Šidlauskas, A.; Girdenė, A. (2025).

Sąjungos valstybėse narėse, kuriose cukraus mokesčiai buvo pradėti ginčyti dėl teisinio neapibrėžtumo. Vienas žymiausių pavyzdžių – Airijos atvejis. Šioje vakarų Europos valstybėje įvedus „*Sugar Sweetened Drinks Tax*“, kilo nemažai diskusijų bei ginčų dėl to kaip korektiškai tiksliai turi būti apibrėžiama sąvoka „*cukrumi saldintas gėrimas*“ („*sugar-sweetened drink*“). Vienos valstybėje veikiančios įmonės teigė, jog jų produktai neturi būti laikomi apmokestinamais analizuojamo mokesčio tarifu, kadangi cukrų, esantį tam tikrame gėrime, sudaro tik natūraliai vaisiuose esantys, o ne pridėtiniai cukrūs. Po šių įvykių Airijos mokesstinės sistemos organai nusprendė pradėti peržiūrėti techninę klasifikaciją, o tai sąlygojo, kad buvo sukurta tam tikra produktų vertinimo grupė, kuri siekia užtikrinti vienodą teisės taikymą.

Detalizuojant akcizą saldintiems gėrimams yra svarbu atkreipti dėmesį ir į Suomijos pavyzdį. Ši ekonomiškai itin stipri valstybė atskleidė, jog neaiškiai apibrėžtos sąvokos, ypačiai mokesčių teisėje gali tapti svaria teisinių ginčų priežastimi. 2011 m. sausio 1 d. buvo įvestas vadinamasis „*Sweets tax*“ akcizas. Šis mokestis apėmė saldumynus, šokoladus, ledus, kramtomąją gumą ir kai kuriuos saldintus gėrimus. Buvo nustatyti tam tikri tarifai, tačiau mokesstinė bazė buvo paremta ne cukraus kiekiu, o prekių klasifikavimu pagal muitinės tarifų sistemos (*Combined Nomenclature*) kodus, kurie yra naudojami importo ir muitų procedūrose Europos Sąjungoje. Suomijos ekonomikos mokslų tyrėjų darbe yra teigiama: „Saldumynų mokestis buvo grindžiamas muitinės kategorijomis, o ne cukraus kiekiu. Dėl to kai kurie produktai buvo apmokestinami, o kiti labai panašūs liko neapmokestinami.“ (*apmokestinamas šokoladui buvo taikomas, o šokoladiniams sausainiams ne*).⁴⁵ Nors vėliau šio mokesčio tarifai buvo didinami ir keičiami, tai nepadarė reikšmingos įtakos vartojimo paklausai. Galiausiai, 2017 m. Suomija nusprendė šį akcizą panaikinti, motyvuodama teisiniu neapibrėžtumu, kylančiais sudėtingais administraciniais iššūkiais bei galima Europos Sąjungos konkurencijos rizika, kadangi mokesčio bazė buvo susieta ne su cukraus kiekiu, bet su prekių klasifikacija. Tokį Suomijos sprendimą lėmė ir Europos Sąjungos tyrimas dėl galimai esančios diskriminacijos tarp panašių produktų: „Komisijos nuomone, saldumynų mokestis, kuris yra susietas su tarifiniais klasifikavimo kodais ir grindžiamas ekonominiais motyvais, prieštarauja valstybės vidaus taisyklėms. Komisija teigia, kad mokestis nevienodai taiko apmokestinimą panašioms produktams, atsižvelgiant į nustatytus mokesčio tikslus“.⁴⁶

⁴⁵ Jysmä, P.; Kosonen, T.; Savolainen, M. (2019), p. 7.

⁴⁶ Europos Parlamentas (2016 m. spalio 19 d.). Rašytinis klausimas P-007855/2016 „National taxation for health reasons and relationship to EU State aid rules“.

Antra, nemažai reikšmingų klausimų kyla ir dėl tarifų proporcingumo bei ekonominio neutralumo. Nuo 2026 m. sausio 1 d. taikytinas akcizas saldinčioms gėrimams turi netiesioginę dviejų pakopų sistemą: 7,4 ir 21 euro už produkto hektolitą. Toks apmokestinamasis perėjimas sukuria 8 g. cukraus ribą, kuri yra itin nepalanki mažiesiems ir vidutiniams gamintojams. Nors aptariama diferenciacija yra grindžiama sveikatos politikos tikslais, tačiau žvelgiant iš praktinės pusės, tai gali tapti viena pagrindinių priežasčių, kuri pagrįstai iškraipys ekonominės konkurencijos sąlygas. V. Kanninen moksliniame darbe „*Tax Neutrality: Illusion or Reality? The Case of Entrepreneurship*” yra teigiama, jog net iš dalies vienodas mokestis gali sukelti rinkos disbalansą, kuris paveiks gamintojų sprendimus dėl investicijų ar kainos nustatymo. Toks efektas yra itin stipriai matomas gėrimų sektoriuje, kur dominuoja didieji tarptautiniai gamintojai, kurių realus pelningumo mastas nesulyginamai skiriasi nuo vietos gamintojų. Dažnas tarifų „šokinėjimas“ gali papildomai sukelti ir nepageidaujamų elgsenos pasekmių, kuomet gamintojai pradės manipuliuoti produktų sudėtimi ar neteisėtai perklasifikuoti gėrimus siekiant išvengti aukštesnio mokestinio tarifo. NAGRINĖJAMI MOKESTINIAI VEIKSNIAI TARP TARIFŲ gali iš dalies prieštarauti proporcingumo principui, kuris yra suformuotas Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo praktikoje bei įtvirtintas Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 110 straipsnyje, kuris nustato reikalavimus dėl vidaus rinkos nediskriminavimo.

Trečia, svarbu paminėti ir priežiūros bei kontrolės mechanizmų trūkumus. Valstybinė mokesčių inspekcija informaciniame pranešime 2025-06-27, Nr. RM-33238 nurodo, jog prievolė mokėti saldinčių gėrimų akcizą atsiranda tuo atveju, kai gėrimai yra gaunami, gaminami bei importuojami verslo reikmėms. Tačiau nėra reglamentuota kaip bus prižiūrimas nefasuotų gėrimų lygmuo, tai yra „*HoReCa*“ sektorius. Šie interpretaciniai skirtumai yra ypatingai svarbūs nustatant, kas yra laikoma „vietoje pagamintu“ gėrimu. Analizuojamas reglamentavimas ne tik apsunkintų administracinę naštą, bet ir potencialiai keltų nežymią diskriminacijos riziką, kuomet tokia pati ar iš dalies itin panaši veikla yra apmokestinama skirtingai. OECD leidinyje „*Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*“, yra išsami diskusija apie tai, kad mokesčių sistemos sudėtingumas didina atitikties (*compliance*) išlaidas, sunkina administravimą ir gali turėti reikšmingą poveikį konkurencijai.⁴⁷ Ši mintis sąlygoja tai, kad sudėtingai sukonstruoti mokesčių mechanizmai, kuriuose trūksta teisiškai aiškių techninių gairių, ne tik iš esmės padidina administracines sąnaudas, bet ir dalinai iškreipia konkurenciją tarp mokesčių mokėtojų. Akcizo saldinčioms gėrimams atveju ši

⁴⁷ *Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*.

rizika yra labai reali, kadangi skirtingos produktų formos (gėrimai, koncentratai) gali būti vertinami skirtingai. Aptartų spragų pasekmės gali turėti reikšmingos įtakos tiek verslui, tiek ir valstybės institucijų subjektams. Todėl siekiant išvengti šių problemų, yra būtina skaitmenizuoti kontrolės įrankius bei integruoti akcizo saldintiems gėrimams apskaitą į bendrą sistemą, kuri leis bent iš dalies sumažinti administracinius kaštus tiek valstybės institucijoms, tiek ir verslo subjektams. Be to, yra svarbu modernizuoti kontrolės mechanizmus, kurie leis apimti ir rizikos vertimo aspektą. Šios priemonės padėtų mokesčių administratoriui identifikuoti aukštesnę rizikos sektorius ir didesnę dėmesį sutelkti būtent ten, kur rizika yra ar bus didžiausia. Kaip ir kitose Europos Sąjungos valstybėse, taip ir Lietuvoje turi būti sukuriami teisiniai įrankiai saldintų gėrimų akcizo reglamentavimui, kurie leistų nustatyti formalią prievolės sistemą jos įgyvendinimo ir priežiūros atvejais.

Ketvirta, Lietuvoje dalinai vis dar trūksta sisteminės sveikatos ir mokestinio poveikio analizavimo sistemos, kuri leistų objektyviai įvertinti akcizo saldintiems gėrimams efektyvumo skalę po šio mokesčio įsigaliojimo. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo Nr. IX-569 1, 2 ir 3 straipsnių pakeitimo aiškinamajame rašte yra įvirtinta: „siūlomas saldintų gėrimų apmokestinimas atitiktų ir Europos Komisijos rekomendacijas Lietuvai didinti ekonomikos augimo nestabdančių mokesčių įtaką biudžeto pajamoms, taip pat Pasaulio sveikatos organizacijos rekomendacijas valstybėms įvesti arba padidinti esamus mokesčius cukrumi saldintiems gėrimams, kad padidėtų šių nesveikų produktų kainos, sumažėtų paklausa, vartojimas ir tokiu būdu būtų labiau prisidedama prie visuomenės sveikatingumo didinimo tikslų”.⁴⁸ Tačiau šie veiksniai akivaizdžiai leidžia suabejoti ar mokesčio įvedimas iš tiesų mažina cukraus vartojimą ir su juo susijusias ligas (diabetą, nutukimą). Europos Komisijos *Annual Report on Taxation 2025* pažymi, jog tokie mokesčiai negali būti vertinami vien pagal biudžeto pajamas. Yra būtina nuolat analizuoti ir jų socialinį, ekonominį bei sveikatos poveikį. Kitų Europos Sąjungos valstybių narių praktika atskleidžia, jog aukščiau minėtos priemonės yra vienos iš svarbiausių sveikatos mokesčių tvarumo sudedamųjų dalių. Pavyzdžiui, Portugalijoje įvedus cukraus mokestį, kas metus yra atliekamas integruotas poveikio vertinimas, kuris apima cukraus suvartojimo mažinimo tendencijas ir į tai atsižvelgiantį gėrimų pertvarkymą. Tuo tarpu Vengrijoje yra rengiamos kasmetinės ataskaitos Nacionaliniame sveikatos centre. Šie praktiniai pavyzdžiai leidžia teigti, kad Lietuvoje įvesta panaši sistema galėtų leisti tiesioginę mainų sistemą tarp Statistikos departamento ir Sveikatos apsaugos ministerijos organų. Tokiu būdu būtų galima objektyviai vertinti tiek realų akcizo poveikį sveikatos politikai, tiek ir

⁴⁸ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo Nr. IX-569 1, 2 ir 3 straipsnių pakeitimo ir II skyriaus papildymo devintuoju skirsniu įstatymo projekto aiškinamasis raštas.

naujojo akcizo proporcingumą. Šis sprendimas bent iš dalies ne tik padidintų nagrinėjamo mokesčio skaidrumą ar atskaitomybę, bet ir leistų sustiprinti jo socialinį legitimumą, kas padėtų užtikrinti, jog būtų pasiekta pilnavertiška atitiktis Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos reformai.

Penkta, yra svarbu atkreipti dėmesį į socialinio teisingumo ir pajamų perskirstymo aspektus. Kaip pažymima leidinyje „*Consumption Tax Trends 2024, VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*” net jeigu akcizas saldintiems gėrimams siekia nustatytą visuomenės sveikatos tikslų jis vis tiek gali turėti regresinį efektą, kuomet yra proporcingai labiau paveikiamos mažesnes pajamas turinčios visuomeninės grupės.⁴⁹ Šie netiesioginiai mokesčiai dažnu atveju sukuria socialinę atskirtį, jeigu jie nėra subalansuoti papildomomis tikslinėmis paramos priemonėmis. Visuomenės sveikatos mokesčių poveikis privalo būti vertinamas ne tik remiantis ekonominiais rodikliais, bet ir atsižvelgiant į socialinio teisingumo prizmę, kuri atskleidžia ar konkretus mokestis teisingai paskirsto našą tarp skirtingas pajamas turinčių asmenų grupių. Jeigu yra pastebimas atvejis, kuomet akcizas paveikia mažiausias pajamas turinčius subjektus ženkliai labiau nei kitus, tokiu atveju valstybė turi pareigą užtikrinti, jog būtų skiriami kompensaciniai metodai, kurie padėtų išvengti regresinio efekto bei užtikrintų mokesčio socialinį tinkamumą. Tai leidžia teigti, kad Lietuvoje yra tikslinga ir efektyvu bent jau svarstyti pajamų, surinktų iš akcizų, reinvestavimą į visuomenės sveikatos gerinimą, taip suteikiant galimybę gerinti mokestinę situaciją visuomenei. Šios priemonės galėtų apimti dalines subsidijas natūraliems produktams, kurie neturi pridėtinio cukraus, tikslines prevencijos programas tuose regionuose, kuriuose gyventojų sveikatos rodikliai yra prastesni. Toks pajamų nukreipimas leistų dalinai padidinti visuomenės paramą mokesčiui ir vyraujančią legitimumą. Vienas tokių pavyzdžių yra Prancūzijos atvejis. Šioje Europos Sąjungos valstybėje narėje iš cukraus mokesčio (*taxe soda*), įvesto 2012 m. penktadalis pajamų buvo nukreipiamas į sveikatos apsaugą. Tai lėmė ženklų prisidėjimą prie visuomenės sveikatos skatinimo ir jos gerinimo. Pagal Eurobarometro duomenis, beveik du trečdaliai gyventojų pritaria sveikatos mokesčiams tuo atveju, kai pajamos yra aiškiai nurodomos, jog bus skirtos švietimui ar sveikatos tikslams užtikrinti. Tai leidžia teigti, jog skaidrumas bei tikslinis pajamų panaudojimas yra pagrindinės ir svarbiausios pasitikėjimo didinimo priemonės. Norint užtikrinti socialinį teisingumą yra privalu nustatyti, jog akcizas saldintiems gėrimams taptų ne tik mokestinė, bet ir socialiai visuomenės pasitikėjimą stiprinančia priemone. Ilguoju laikotarpiu, tai leistų išvengti socialinio pasipriešinimo kylantiems netiesioginių mokesčių

⁴⁹ Consumption Tax Trends (2024), VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends.

tarifams, nesant aiškaus socialinio pagrindimo. Todėl Lietuva turi iš anksto kurti tokį modelį, kurio metu naujasis akcizas ne tik didintų valstybės biudžetą, bet ir realiai prisidėtų prie visuomenės sveikatos gerinimo.

Nagrinėjant saldintų gėrimų akcizo ypatybes yra itin svarbu atkreipti dėmesį, jog įvedus šį mokestį vienas iš pagrindinių ir sudėtingiausių nepageidaujamų šalutinių efektų yra gamintojų strateginis prisitaikymas prie naujojo mokesčio reglamentavimo. Kaip jau buvo minėta anksčiau, siekdami sumažinti kylančią administravimo našta, dažnu atveju, gamintojai pasirenka cukraus kiekio mažinimo strategiją, kurios esmė yra tokia, kad gėrime esantis cukrus yra pakeičiamas dirbtiniais, iš pirmo žvilgsnio, nekaloringais saldikliais. Šiuo principu gėrimai formaliai nebeatitinka nustatytų apmokestinimo kriterijų ir yra priskiriami mažesnio tarifo grupei, tačiau jų skonio intensyvumas išlieka toks pats. Tokie gamintojų veiksmai tiek visuomenės sveikatos, tiek ir mokesčių politikos tarpe kelia pasipiktinimo bangą. Atlikti moksliniai tyrimai pabrėžia, kad akcizai, kuriais siekiama mažinti cukraus vartojimą kartu skatina ir elgsenos pokyčius, neutralizuojant dalį nustatytų sveikatos politikos tikslų. Moksliniame straipsnyje „*Substitution Patterns Can Limit the Effects of Sugar-Sweetened Beverage Taxes on Obesity*“ būtent ši mintis ir yra pasakyta: „studies of the second variety estimate actual substitution patterns and have shown that consumers fully offset all calorie reductions in carbonated soft drinks from taxation by drinking other high-calorie beverages. These studies find no reduction in population weight from carbonated soft drink taxes”.⁵⁰ Ši mintis sąlygoja, kad aptartos tendencijos nors sėkmingai mažina cukraus suvartojimą, tačiau gali netiesiogiai kelti dirbtinių saldiklių progresinį naudojimą. Šis saldintų gėrimų gamybos būdas nėra neutralus sveikatos politikos požiūriu, kadangi ilgalaikio saldiklių vartojimo poveikis žmonių sveikatai vis dar nėra iki galo ištirtas: “WHO suggests that non-sugar sweeteners not be used as a means of achieving weight control or reducing the risk of noncommunicable diseases”.⁵¹ Pasaulio sveikatos organizacija konstatuoja, kad dirbtiniai saldikliai mažina cukraus kiekį produkte, tačiau intensyviau naudojami daro reikšmingą įtaką galutiniams vartotojams, kuri ne visados yra teigiama. Dažnas saldiklių naudojimas neoficialiais duomenimis gali trikdyti gliukozės kiekį žmogaus organizme, keisti mikrobiotikos balansą ar net sukelti dalinę priklausomybę. Tuo tarpu ekonominiu požiūriu aptarta situacija leidžia iš dalies apeiti tiek kylančias mokestinis prievoles, tiek ir nustatytus politikos tikslus. Jungtinės Karalystės atveju, tyrimai atspindi, kad daugiau nei pusė produktų sudėtyje esančių cukrų buvo

⁵⁰ Fletcher, J. M.; Frisvold, D. E.; Tefft, N. (2013).

⁵¹ World Health Organization. (2023). *Recommendation and supporting information: Use of non-sugar sweeteners (NSS)*. Geneva: World Health Organization. ISBN 978-92-4-007311-8.

pakeisti dirbtiniais saldikliais. Šis vyraujantis procesas sukelia dvigubo masto problematiką. Pirma, kyla klausimas, ar tokie produktai apskritai neturėtų būti įtraukti į apmokestinimo bazę bent minimaliu tarifu, norint užtikrinti sveikatos politikos tikslų nuoseklumą ir proporcingumą. Antra, nors pridėtiniai saldikliai ir mažina kalorijų kiekį gėrime, tačiau ilgalaikis šių produktų vartojimas gali būti siejamas su neigiamais sveikatos padariniais: padidėjusia diabeto rizika, sukeliomomis širdies bei kraujagyslių ligomis: „*The health effects of low-calorie/artificial sweeteners are inconclusive, with research showing mixed findings*”.⁵²

Taigi, žvelgiant į vyraujančias tendencijas būtų efektyvu svarstyti platesnį akcizo taikymo modelį, kuris apimtų ir dirbtiniais saldikliais saldintus gėrimus. Aptarto akcizo poveikis sveikatai negali būti vertinamas atskiriant vartotojų ir gamintojų elgsenos veiksnius. Jeigu akcizas saldinėtiems gėrimams skatina perėjimą prie sveikesnių produktų yra būtina papildomai stiprinti tiek stebėsenos, tiek ir reglamentavimo mechanizmus, siekiant išvengti ilgalaikių neigiamų pasekmių visuomenės sveikatos prasme. Efektyvi ir tinkama mokesčių politika privalo atidžiai įvertinti tiek cukraus, tiek ir pridėtinių saldiklių įtaką galutiniams šių produktų vartotojams.

⁵² Harvard T.H. Chan School of Public Health (2023).

3. AKCIZO TAIKYMAS SALDINTIEMS GĖRIMAMS: TARPTAUTINĖ PATIRTIS IR LYGINAMOJI ANALIZĖ

3.1. Lyginamoji analizė: Latvijos, Danijos, Vengrijos, Jungtinės Karalystės, Prancūzijos patirtis

Per paskutiniuosius dešimt metų mokesčiai saldintiems gėrimams tapo vienu plačiausiai taikomų mokestinių įrankių, skirtų mažinti lėtinių ligų paplitimą bei nustatyti gyventojų sveikesnės mitybos įpročius. Pasaulio sveikatos organizacija (toliau – PSO) šį netiesioginį mokestį priskiria prie kompleksinių sveikatos politikos priemonių ir rekomenduoja jį taikyti taip, jog jis realiai paveiktų visuomenės vartojimo elgseną. PSO teigia, kad tiesioginis poveikis tiek vartojimui, tiek ir kitiems veiksniams taps akivaizdžiai matomu tik tada, kai šio mokesčio įtaka lems bent penktadalį galutinės produkto kainos padidėjimo. Ši minima riba yra nuosekliai kartojama ir kituose tarptautiniuose dokumentuose bei mokslinių tyrimų analizėse.

Nagrinėjant akcizą saldintiems gėrimams Europos mastu neretai šie apmokestinimo modeliai pasižymi gan plačia įvairove. Dalis valstybių taiko tradicinį akcizo modelį, kuomet yra nustatomas mokestis konkrečiam kiekiui produkto, kitos stengiasi įgyvendinti platesnio pobūdžio produktų apmokestinimą, kuris apima ir kitus maisto gaminius, kurie turi pridėtinių cukrų ar saldiklių. Moksliniais duomenimis grįsti tyrimai bei atlikti socialiai eksperimentai atskleidžia, kad šie mokesčiai dažnu atveju sukelia kainų augimą, kuris statistiškai koreliuoja su saldintų gėrimų pardavimo bei vartojimo mažėjimu. Tačiau svarbu paminėti ir tai, kad šio poveikio mastas lygiai taip pat priklauso ir nuo konkretaus mokesčio pasirinkto modelio, jo realaus lygio perkėlimo į kainas, vartotojų elgsenos kaitos ir tarpvalstybinio prekybos intensyvumo.

Pradedant Europos valstybių lyginimą, yra svarbu aiškiai ir detalai apsibrėžti tam tikras analizės kryptis. Visų pirma, kokia tai yra teisinės priemonės forma, ar taikomas klasikinis akcizo principas, ar specialus, būtent, sveikatos apsaugos tikslams įgyvendinti skirtas mokestis. Antra, kokia yra mokestinė bazė. Ar ji apima tik saldinto gėrimo sąvokos turinį, ar į ją yra įtraukiami ir produktai, kurie yra laikomi koncentratais, energetiniais gėrimais bei savo sudėtyje turi papildomų dirbtinių saldiklių. Trečia, taikoma tarifų struktūra, kuri gali būti vienos pakopos arba diferencijuota pagal cukraus kiekio koncentraciją gramais šimte mililitrų. Ketvirta, nustatomos išimtys ir suteikiamos lengvatos tokios kaip šimtaprocentinės vaisių ar daržovių sultys, pieno gėrimai, ar dalinai lengvesnės taikomos sąlygos smulkiesiems gamintojams. Penkta, nustatyti kontrolės ir administravimo mechanizmai, kurie apima importo priežiūrą, deklaravimo tvarką ar

laboratorinius tyrimus. Šešta – analizuojamo mokesčio poveikio vertinimas, kuris apima tiek kainų pokyčius, pardavimo procesus, gamintojų sudėties keitimo praktiką, tiek ir biudžeto pajamas bei socialinio teisingumo elementus. Septinta, galimų rizikų analizės vertinimas, kurios metu yra nagrinėjamas mokesčio atitikimas valstybės vidaus ir Europos Sąjungos teisės principams.⁵³

Išvardinto tipo analitinė struktūra leidžia detaliam ir tiksliai palyginti skirtingų Europos Sąjungos valstybių taikomus reguliavimo modelius, nežiūrint į tai, kokie teisiniai ar instituciniai ypatumai šiose valstybėse narėse yra taikomi.

Prieš pereinant prie lyginamosios analizės, yra svarbu aptarti ir normatyvius kriterijus. Tiek PSO, tiek ir UNICEF dokumentuose nuolatos kartojama, kad didžiausią ir efektyviausią sveikatos naudą generuoja būtent specifiniai cukraus kiekiu pagrįsti tarifai. Ši mokestinė struktūra suteikia galimybę tiesiogiai susieti mokestinę prievolę su žalinga sudėtine dalimi, taip skatinant gamintojus bent iš dalies keisti produktų sudedamąsias dalis ir mažinti cukraus koncentraciją. Tuo tarpu vartotojus, rinktis sveikesnes produktų alternatyvas. Kita vertus, apmokestinimas, kuris yra apskaičiuojamas nuo produkto vertės, dažnu atveju yra laikomas ne tokiu veiksmingu, kadangi jis gali paskatinti vartotojus pereiti prie pigesnių, tačiau dar žalingesnių gaminių.

Dar vienas svarbus aspektas į kurį yra privalu atkreipti dėmesį, tai įrodymų bazė. Tiek Europos Sąjungos, tiek ir tarptautiniai tyrimai atskleidžia, kad saldintų gėrimų apmokestinimas analizuojamu mokesčiu būtent ir lemia bent dalinį jų vartojimo mažėjimą. Moksliniuose tyrimuose nustatyta, jog kai kurių pasaulio valstybių saldintų gėrimų gamintojai specialiai mažina cukraus kiekį produktuose siekdami patekti į žemesnių tarifų pakopas. Panašiai išvadas pateikia ir Ilinojaus universiteto atlikti tyrimai. Jų duomenimis, saldintiems gėrimams taikomi mokesčiai daugiausia yra perkeliami pirkėjams (apie 70%), o tai lemia, kad didžioji dalis šio mokesčio naštos būtent ir tenka vartotojams, o ne gamintojams ar platintojams.⁵⁴ Vis dėlto vertinant minėtų mokesčių poveikį yra būtina atsižvelgti į tam tikrus veiksnius, kurie gali bent iš dalies iškreipti tiesioginius rezultatus. Vienas iš tokių atvejų yra bendros visuomenės sveikatos tendencijos, kurios gali prisidėti prie cukraus vartojimo mažėjimo net ir netaikant šio mokesčio. Iš kitos pusės, be galo svarbu yra įvertinti ir galimą pakaitinių produktų vartojimą pvz., neapmokestintų gėrimų ar kitų saldintų maisto gaminių, kuriems šis mokestis nėra taikomas. Dar vienas reikšmingas aspektas, kryžminis vartojimas, kurio metu vartotojai nusprendžia įsigyti

⁵³ World Health Organization (2022). Fiscal Policies to Promote Healthy Diets: Policy Brief.

⁵⁴ University of Illinois Chicago, School of Public Health (2022).

produktus kaimyninėse valstybėse, kuriose šis mokestis yra netaikomas. Tokie veiksniai dalinai gali susilpninti nagrinėjamo poveikio rezultatus, tačiau absoliučiai jo nepanaikina.

Europos Sąjungos teisės požiūriu, akcizo saldimintiems gėrimams taikymas nėra suderintas taip veiksmingai kaip tabakui, alkoholiui ar energiniams produktams. Tai reiškia, jog valstybės turi ganėtinai plačią diskreciją rinktis tokią mokestinę priemonę, kuri atitiks vidaus rinkos principus (nediskriminavimą, laisvą prekių judėjimą ir proporcingumą), o tai iš dalies leidžia paaiškinti, kodėl yra taikomos skirtingos mokestinės sistemos Europos Sąjungos valstybėse narėse.

Nors kai kurie ekonomistai ar pramonės atstovai teigia, kad akcizas saldimintiems gėrimams veikia pirmiausia kaip fiskalinė, o ne visuomenės sveikatos priemonė, tiek Pasaulio sveikatos organizacija, tiek ir Pasaulio bankas pateikia detalų pagrindimą, jog šie mokesčiai turi akivaizdų poveikį, kuris didina akcizu apmokestintų prekių kainas, mažina jų pardavimus bei skatina gamintojus keisti produktų sudėtis. Šių įstaigų išvados atskleidžia, kad reikšmingas vartojimo mažėjimas yra pasiekiamas tada, kai saldimintų gėrimų mokestis padidina galutinę produkto kainą bent 20%.

Aptarta saldimintų gėrimų mokesčio struktūra suteikia galimybę sistemiskai ir nuosekliai identifikuoti pagrindines reglamentavimo problemas, kurios yra susijusios su teisinio aiškumo, proporcingumo ar galimos diskriminacijos rizikomis bei pateikti praktines rekomendacijas mūsų šalies mastu.

Šiame skyriuje yra taikomas mokslinio tyrimo metodas, pagrįstas Latvijos, Danijos, Vengrijos, Jungtinės Karalystės ir Prancūzijos atvejų lyginamąja analize, kuri leidžia sistemiskai atskleisti skirtingų Europos Sąjungos valstybių narių taikomų sprendimų panašumus ir skirtumus saldimintų gėrimų apmokestinimo srityje.

Latvijos atvejis yra vienas iš seniausių ir labiausiai susiformavusių saldimintų gėrimų apmokestinimo modelių Šiaurės Europos regione. Dar 1999 metais Latvijos valdžia nusprendė įteisinti akcizą nealkoholiniams gėrimams, kurie turi pridėtinių cukrų, saldiklių ar kitų aromatinių medžiagų. Šio mokesčio įvedimo pagrindinis tikslas buvo fiskalinis biudžeto pajamų didinimas. Laikui bėgant šis mokestis buvo pradėtas traktuoti ir kaip visuomenės sveikatos užtikrinimo priemonė, skirta kovoti su masiniu cukraus vartojimu. Akcizo saldimintiems gėrimams mokesčio struktūra Latvijoje buvo nuolatos nuosekliai tobulinama, kadangi buvo siekta, jog apmokestinimo dydis tiesiogiai atspindėtų cukraus koncentracijos kiekį gėrime. Pagal 2024 metų „*BICEPS Taxation of the non-alcoholic beverages with excise tax in the Baltic countries Potential broadening of the tax base to food products high in sugar and salt*“ ataskaitą ir kitus teisės aktų šaltinius, Latvijoje nealkoholiniai gėrimai, turintys pridėtinio cukraus, saldiklių ar kitų aromatų yra

apmokestinami saldintų gėrimų akcizu.⁵⁵ Itin svarbu yra atkreipti dėmesį į tai, jog šiam mokesčiui iki 2022 metų buvo taikomas nediferencijuotas tarifas: 7,40 Eur už 100 litrų nealkoholinio gėrimo, nepriklausomai nuo esamo pridėtinio cukraus kiekio. Tačiau Latvijos valdžiai atsižvelgus į Europos Sąjungos bei Pasaulio sveikatos organizacijos rekomendacijas dėl saldintų gėrimų vartojimo mažinimo, nuo 2022 metų buvo įvesta dviejų pakopų akcizo sistema, kurioje tarifai priklauso nuo to, kokia yra cukraus koncentracija.

- a) Jeigu produkte yra iki 8 g. cukraus 100 ml., tuomet yra taikomas 7,40 Eur / 100 l. tarifas;
- b) Jeigu gėrime yra daugiau nei 8 g. cukraus 100 ml., tuomet taikomas aukštesnis tarifas – nuo 2024 m. kovo mėn. padidintas 25%.

Aptari pokyčiai atskleidžia sistemingai besikeičiantį politikos požiūrį nuo pačio paprasčiausio biudžetinio mokesčio iki tokio, kuris skatina keisti visuomenės mitybos įpročius bei skatinti sveikesnį žmonių gyvenimo būdą. Remiantis 2024 m. „BICEPS“ šaltiniu, 2024 m. akcizo didėjimas buvo priimtas ir pateiktas kaip kompensacinė priemonė už iki tol taikytą 12% tarifą šviežiems vaisiams ir daržovėms: „*The increase of the excise duty on non-alcoholic beverages in 2024 is one of the compensatory measures for setting a reduced rate of VAT at the 12% for fresh fruits and vegetables until the end of 2024*”.

Latvijos Valstybinės mokesčių inspekcijos (State Revenue Service) duomenimis, nuo mokesčio reformos pradžios yra pastebima aiški gamintojų ir vartotojų elgsenos kaita. Nuo 2023 m. beveik du trečdaliai į rinką patekusių gėrimų turėjo mažesnę nei 8 g. cukraus kiekį 100 ml. Nors 2022 m. šis rodiklis siekė tik 63% : „*According to the State Revenue Service of Latvia (2024), 66.3% of soft drinks released for consumption in 2023 contained less than 8 g sugar per 100 ml. In 2022, this proportion was 63.2%, so one could assume that this proportion will continue to grow*”.⁵⁶ Šie duomenys pažymi, jog saldintų gėrimų apmokestinimas skatina gamintojus mažinti cukraus kiekį produktuose, kadangi yra norima išvengti didesnių mokesčių tarifų bei išlaikyti efektyvią konkurenciją rinkos mastu.

Apskritai, vertinant šio mokesčio poveikį ekonomikai, Latvija išsiskiria kaip viena iš didžiausių netiesioginių mokesčių dalį turinčių Europos Sąjungos valstybių.⁵⁷ Be to, kaimyninės šalies patirtis rodo ir tai, kad ilgalaikis cukraus apmokestinimo gėrimuose taikymas ne tik suteikia papildomų biudžeto pajamų, bet ir padeda formuoti sveikatos politikos tikslus. Latvijos Sveikatos apsaugos ministerijos duomenimis, valstybėje yra vykdomos papildomos informacinės kampanijos, gamintojų priežiūra bei itin detalus

⁵⁵ BICEPS (2024) Taxation of the non-alcoholic beverages with excise tax in the Baltic countries Potential broadening of the tax base to food products high in sugar and salt. Report

⁵⁶ The State Revenue Service of Latvia (2024).

⁵⁷ Tax Foundation Europe (2021). *Reliance on Consumption Taxes in Europe*

bendradarbiavimas su maisto pramone, jog būtų užtikrinimas dar efektyvesnis cukraus, sočiųjų riebalų bei druskos kiekio mažinimas maisto produktuose.

Taigi, pirmoji Baltijos šalis, įsivedusi ši mokesčių yra priskiriama prie vieno efektyviausių cukraus turinčių gėrimų apmokestinimo modelių Europoje. Per daugiau nei 25 metus jis išsivystė iš pilnai mokestinės priemonės į šiuolaikinę visuomenės sveikatos politikos skatinimo instrumentą. Latvijos praktinė patirtis atspindi tai, kad teisiškai pagrįstai taikoma ir palaipsniui tobulinama akcizo sistema gali būti veiksminga tiek valstybės biudžeto pildymo požiūriu, tiek ir sveikesnės mitybos skatinimo prasme.

Toliau magistro darbe bus analizuojamas Danijos atvejis, kur bus siekiama išsamiau atskleisti šios valstybės politikos ypatumus saldinėtų gėrimų akcizo kontekste. Danija buvo viena iš pirmųjų Europos Sąjungos valstybių, kuri nusprendė taikyti akcizo mokesčių nealkoholiniams saldinėtiems gėrimams. Nagrinėjamas mokestis šioje šalyje buvo įvestas dar 1930 metais. Kaip ir prieš tai aptartame Latvijos pavyzdyje, taip ir čia pradinis mokesčio tikslas buvo fiskalinis, t.y. papildyti valstybės biudžetą. Tuo tarpu, sveikatos politikos aspektai analizuojamame mokestyje išryškėjo tik gerokai vėlesniu laikotarpiu, kuomet visuomenėje buvo vis dažniau keliamas cukraus vartojimo mažinimo klausimas. Remiantis 2024 metų „*Sugar-sweetened beverages: Taxation evidence from seven European countries and recommendations for implementation in other EU regions*” šaltiniu, Danijos sprendimas dar XX a. pradžioje įvesti saldinėtų gėrimų akcizą yra laikomas bekompromisiu precedentu, kuris vėlesniame laikotarpyje padarė itin reikšmingą įtaką kitų Europos Sąjungos valstybių narių sveikatos ir mokestinės politikos kryptims. Danijoje saldinėtų gėrimų akcizas buvo pradėtas taikyti tiek gazuotiems, tiek ir negazuotiems gėrimams, kurie savo sudėtyje turi pridėtinių cukrų ar dirbtinių saldiklių. 2010 metais šio mokesčio tarifai siekė apie 0,22 Eur už litrą cukrumi saldinto gėrimo ir apie 0,08 Eur už litrą gėrimo, kuris turi dirbtinių saldiklių: „*Danes are currently taxed DKK 1,64 (about 0,22 Euro) per litre of sugar-sweetened soft drink*”.⁵⁸ Nors Danijoje, kaip ir Latvijoje, šie tarifai atsižvelgiant į valstybės finansinius poreikius buvo nuosekliai tobulinami bei keičiami, tačiau skirtingai nei Baltijos valstybėje nebuvo įvesta diferencijuota sistema, kuri buvo nustatoma pagal gėrime esantį cukraus kiekį. Tarifas liko vienodo dydžio visiems mokestiniais objektams.

Nepaisant to, kad oficialiai akcizas buvo grindžiamas tiek mokestiniais, tiek ir sveikatos politikos argumentais, šio mokesčio praktinis taikymas vis dėlto išliko būtent fiskalinio pobūdžio. 2013 metų „*FoodNavigator*” pateiktais duomenimis, Danijos valdžia

⁵⁸ Denmark to scrap decades-old soft drink tax“ (2013). *FoodNavigator*, 2013-04-25.

tais pačiais metais pranešė, jog palaipsniui šio akcizo bus atsisakoma, kadangi yra siekiama stiprinti šalies verslo konkurenciją bei skatinti vidaus vartojimą : „*The government said that it expected elimination of the tax would lead to a loss of about DKK 450 m (60,35 m. Euro) per year in revenue, but added that it was also likely to recover about DKK 290 m (38,9 m. Euro) that it says is currently lost to illegal soft drink sales and people crossing the border to buy cheaper soda*”. Taigi, pagal Vyriausybės sprendimą, nuo 2013 m. liepos 1 d. analizuojamas mokestis turėjo būti sumažintas per pusę, o nuo 2014 m. sausio 1 d. – apskritai panaikintas.⁵⁹ Vienas pagrindinių veiksnių, kuris sukėlė šį sprendimą buvo tas, jog vartotojai pasienio regionuose masiškai perka pigesnius gėrimus ir taip ne tik mažina pajamas, kurios turi patekti į valstybės biudžetą, bet ir sukelia neigiamas aplinkosaugos pasekmes dėl ženkliai augančio transporto srauto.

Vyriausybei priėmus minėtą sprendimą, Danijos gėrimų pramonės asociacija „*Bryggeriforeningen*“ sveikino valdžios atliktą žingsnį ir teigė, jog šis mokestis buvo labiau regresinis nei pažangus, kadangi neproporcingai paveikė mažas pajamas turinčius subjektus bei reikšmingai silpnino vietos gamintojų konkurencingumą. Tačiau sveikatos politikos atstovai, tokį vyriausybės žingsnį vertino kritiškai. Jie teigė, kad šio akcizo panaikinimas prieštarauja sveikatos politikos principams bei skatina visuomenę vartoti produktus, kurie turi didesnę cukraus kiekį ir sukelia lėtines ligas, tokias kaip diabetas ar nutukimas. 2020 metų „*Repeal of Soft Drink Tax in Denmark Led to Increased Purchases of Unhealthy Drinks*” duomenimis, panaikinus mokestį gėrimų kainos sumažėjo 24%, o pirkimai išaugo net 31% lyginant su laikotarpiu, kai saldintų gėrimų produktai buvo apmokestinami: „*The 2014 repeal, which eliminated all previous soft drink taxes resulted in a 24% drop in price, and a 31% increase in purchases of high-taxed soft drinks compared to when the products were taxed*”.

Vertinant Danijos pavyzdį detaliau, galime teigti, kad nors ši Europos Sąjungos valstybė narė nustatė pagrindus saldintų gėrimų apmokestinimui, tačiau iš kitos pusės, parodė ir tai, jog ilgalaikis efektyvumas priklauso ne tik nuo mokesčio tarifo dydžio veiksnių, bet ir nuo nuoseklių politinių tikslų. Priešingai nei Latvijos atveju, kur einant metams akcizas buvo nuolatos tobulinamas ir didinamas bei tapo vienu iš pagrindinių sveikatos politikos puoselėjimo instrumentu, Danijos sprendimas šį mokestį panaikinti išryškino, kad ekonominiai bei verslo interesai gali iš dalies nusverti sveikatos politikos tikslus.

⁵⁹ Denmark to scrap decades-old soft drink tax“ (2013). *FoodNavigator*, 2013-04-25.

Apibendrinus šias dvi valstybes, galima teigti, kad Lietuva nuo 2026 m. įvesianti mokestį saldintiems gėrimams gali pasimokyti iš skirtingų, tačiau kartu ir panašių Europos Sąjungos valstybių praktinių pavyzdžių: Latvijos, kaip sėkmingai į sveikatos politiką integruoto mokesčio atvejį, ir Danijos, kaip išpėjamojo, kur per didelis dėmesys vidaus konkurencingumui silpnina ilgalaikius sveikatos politikos siekius.

Remiantis kitų Europos Sąjungos valstybių praktine patirtimi, tikslinga yra atkreipti dėmesį į Vengrijos pavyzdį, kur akcizas saldintiems gėrimams buvo įgyvendintas remiantis kiek kitokia šio akcizo mokestine struktūra bei politikos prioritetais.

2011 metų rugsėjo 1 d. Vengrija nusprendė įsivesti viešosios sveikatos produktų mokestį, plačiau žinomą „Chips Tax“, dar kitaip vadinamąjį „NETA“ (*Public Health Product Tax – PHPT*), kuris yra skirtas mažinti nesveiko maisto vartojimą bei finansuoti svarbiausias sveikatos programas. Aptariamas mokestis buvo pradėtas taikyti praktiškai visiems produktams, kuriuose buvo nustatomas didelis cukraus, kofeino bei druskos kiekis, įskaitant ir saldintus gėrimus su daugiau nei 8 g. cukraus / 100 ml. Prie šio mokesčio apmokestinimo objekto yra priskiriami ir saldumynai, šokolado produktai, kurie turi mažą kiekį kakavos taip pat energiniai gėrimai, turintys kofeino daugiau nei 10 mg. 100 ml., sūrūs užkandžiai ir kt.: „*The levy is imposed on high sugar content soft drinks, caffeine added energy drinks, high sugar candies and chocolate products, and some salty snacks and condiments*”.⁶⁰ Vengrijoje įvestas mokestis buvo taikomas skirtingais tarifais. Gaivieji gėrimai buvo apmokestinami maždaug 0,02 Eur už litrą, tuo tarpu saldumynai ~ 0,40 Eur už kilogramą: „*The Public Health Product (PHP) tax is applied at varying rates. Soft drinks, for example, are taxed at around €0.02 per litre, and confectionery around €0.40 per kilogram*” (*Health Equity Pilot project. The impact of taxes on ‘junk food’ in Hungary*). Remiantis UNICEF 2014 metų išleistu straipsniu „*Sugar-Sweetened Beverage Taxation*“, galima teigti, kad mokesčio įvedimą skatino viešosios švietimo kampanijos, kurios akcentavo itin didelį cukraus kiekį gėrimuose bei susiejo šių produktų vartojimą su galima diabeto ar nutukimo rizika.

Pradiniai „*Hungary. Chips Tax for a healthier diet, 2011*” rodikliai pažymėjo, jog pirmą šio mokesčio įvedimo mėnesį buvo sumokėta vos 2,7 mln. dolerių: „*However, companies paid just USD 2.7 million in “Chips Taxes” in September, according to the National Tax and Customs Office*“, kadangi prekybininkai buvo sukaupę dideles prekių atsargas dar prieš mokesčio įvedimo.⁶¹ Iš karto po šio akcizo įvedimo buvo pastebėta daug reikšmingų vartotojų elgsenos pokyčių: 22% sumažėjo energinių gėrimų vartojimas bei

⁶⁰ Gain Report. (2011). Hungary. Chips Tax for a healthier diet.

⁶¹ Gain Report. (2011). Hungary. Chips Tax for a healthier diet.

19% bendras saldintų gėrimų vartojimas.⁶² Atsižvelgiant į taikomus mokestinius tarifus, gamintojai pradėjo ženkliai mažinti pridedamo cukraus kiekį, taip siekdami išvengti kylančios mokesstinės prievolės naštos. Šie akivaizdūs pokyčiai atkleidžia, kad net ir santykinai nedidelis mokesčio tarifo dydis gali daryti reikšmingą poveikį visuomenės vartojimo įpročiams.

Pirminis „Chips Tax“ variantas buvo grindžiamas tiek produktų kodais pagal muitinės sistemas, tiek ir jų cukraus bei druskos kiekiu: „*The groups of products previously subject to the chips-tax were determined, on the one hand, based on the customs tariff code (or heading) as per Council Regulation No. 2658/87*“.⁶³ Mokesčio taikymas sūriams užkandžiams priklausė nuo to, ar druskos kiekis buvo didesnis nei 1 g. / 100 g. produkto, tuo tarpu gėrimams, ar cukraus kiekis viršijo 5 g. / 100 ml. produkto. Vengrijoje mokesčio tarifas buvo nustatytas kaip fiksuota suma už litrą bei kilogramą, kuri buvo mokama šalies gamintojui ar importuotojui.

Siekiant užtikrinti ir sustiprinti mokesčio poveikį 2012 metais buvo numatytas tarifų didinimas bei aptariamo mokesčio taikymo srities plėtimas. Remiantis *Bird & Bird*, 2022 straipsniu, į mokesčio objektą buvo įtraukti šie produktai: kava, silpni alkoholiniai gėrimai (iki 5%) bei alus su skoniais. Kiek vėliau ši sritis buvo dar labiau išplėsta. Įtraukti driebiniai, miusliai ir dar keletas delikatesinių produktų. Išskirtinė šio mokesčio išimtis buvo taikoma tik gėrimams, kurie turi bent 50 ir daugiau procentų vaisių ar daržovių turinio sudedamosios dalies. Tuo tarpu, alkoholiniai gėrimai, išskyrus alų su skoniais bei kokteilinius gėrimus buvo apskritai išimti iš mokesčio taikymo srities: „*Important news for drinks manufacturers and importers is that, based on the new exemption list, only soft drinks and syrups containing sugar or sweetener having a fruit or vegetable content of at least 50% (rather than 25%, as formerly) are exempt from the chips-tax, whereas alcoholic beverages (except for flavoured beer and alcoholic refreshments) is now entirely excluded from this tax*“.⁶⁴

Vengrijoje įgyvendinus šias naujoves tiek gamintojams, tiek ir importuotojams kilo tam tikrų administracinių iššūkių. Pirmiausia, reikėjo peržiūrėti gaminamų produktų ingredientus bei pateikti sudedamųjų dalių deklaracijas. Antra, gamintojai buvo priversti užtikrinti tikslų ir skaidrų apskaitos vedimą. Trečia, didžiųjų įmonių gaminami produktai sudėties atžvilgiu turėjo būti identiški kitose Europos Sąjungos valstybėse prekiaujamiems

⁶² “Sugary drink tax”, Wikipedia.

⁶³ Two Birds LLP (2022). Hungarian “chips tax” now applicable to all forms of sweet taste.

⁶⁴ Two Birds LLP (2022). Hungarian “chips tax” now applicable to all forms of sweet taste.

analogiškiems produktams. Šie veiksniai ilgainiui skatino ne tik ryškesnius produktų pokyčius, bet ir detalesnius gamybos ir administracinius įsipareigojimus įmonėms.

Taigi, Vengrijos analizuotas atvejis atskleidžia, kad viešosios sveikatos politikos tikslams taikomi diferencijuoti mokesčiai gali produktyviai keisti vartotojų elgseną bei skatinti gamintojus kurti ženkliai sveikesnius produktus: „*An important lesson from the experience in Hungary is their use of a nutrient profile model to differentiate tax rates and making sure that there are healthy substitutes*”.⁶⁵ Tačiau svarbu paminėti ir tai, jog ilgalaikiai rezultatai lygiai taip pat priklauso ir nuo nuoseklios politikos, detalios vartotojų elgsenos stebėsenos bei papildomų informavimo priemonių, kurios leidžia užtikrinti tvarų poveikį visuomenės subjektų sveikatai.

Pereinant nuo Vidurio Europos regiono valstybių prie Vakarų Europos, svarbu atkreipti dėmesį į Jungtinės Karalystės patirtį. Nors ši valstybė jau nebėra laikoma Europos Sąjungos nare, tačiau ji turi vieną pažangiausių ir plačiausiai analizuojamų cukraus turinčių gėrimų apmokestinimo modelių Europoje. Jei prieš tai aptartų valstybių pavyzdžiai atskleidė ankstyvą, tačiau žymiai labiau mokestinio pobūdžio bandymą mažinti cukraus vartojimą per maisto produktų ir gėrimų apmokestinimą, tai Jungtinė Karalystė sukūrė kryptingai suformuotą bei detaliais duomenimis grįstą ir elgsenos pokyčius nagrinėjančią sistemą. Ši Europos valstybė savo modelį kūrė ir tobulino remdamasi užsibrėžtu visuomenės sveikatos tikslu, kuriuo siekė mažinti cukraus vartojimą, skatinti gamintojų sveikatingumo siekį bei užkirsti kelią vaikų antsvorio problemai. Toks Jungtinės Karalystės vidaus politikos veiksnio reglamentavimas paskatino 2018 m. įvesti „*Soft Drinks Industry Levy*“ mokestį: „*The levy would apply to manufacturers and importers of sugar added soft drinks and would be implemented in April 2018*”.⁶⁶ Šis sprendimas dažnu atveju yra vertinamas kaip itin reikšmingas nuokrypis nuo mokestinės elgsenos ekonomikos pagrindu grindžiamos fiskalinės politikos. Tai leidžia teigti, kad būtent šios valstybės pavyzdys suteikia naudingų įžvalgų nagrinėjant, kaip struktūrizuotas, detalus bei moksliskai pagrįstas apmokestinimas gali tapti ne tik tvaria visuomenės sveikatos strategijos dalimi, bet ir sklandžiai veikiančia mokestinės politikos priemone.

Jungtinės Karalystės Vyriausybė 2016 m. pavasarį pristatė „*Soft Drinks Industry Levy*“ (SDIL) mokestį, kuris įsigaliojo 2018 m. balandžio 6 d. Analizuojamo mokesčio struktūra pasižymėjo dviguba tarifo sistema, kuri buvo taikoma gamintojams ir importuotojams, o ne galutiniams vartotojams. Šios sistemos išskirtinumas buvo tas, jog

⁶⁵ World Health Organization (2022). Fiscal Policies to Promote Healthy Diets: Policy Brief.

⁶⁶ House of Commons (2017). Sarah Barber. The Soft Drinks Industry Levy.

priklausomai nuo cukraus kiekio produkte buvo taikomas skirtingas mokestinis tarifas. Gėrimams, patenkantiems į šią grupę ir turintiems nuo 5 iki 7,9 g. cukraus / 100 ml. buvo taikomas 18 pensų tarifas už litrą. Tuo tarpu gėrimams, kuriuose cukrų yra 8 g. ir daugiau / 100 ml. taikomi 24 pensai už litrą: „Currently the SDIL applies to pre-packaged drinks containing at least 5g sugar per 100ml. The tax is charged at its lower rate (18p per litre) on drinks with 5g to 7.9g sugar per 100ml, and at a higher rate (24p per litre) for drinks with 8g or more sugar per 100ml.”.⁶⁷ Ypatingai svarbu pabrėžti tai, kad gėrimai, kuriuose cukraus kiekis neviršijo 5 g. 100 ml. nebuvo apmokestinami.

Nagrinėjamo mokesčio tikslas nebuvo vien tik fiskalinis nors ir svariai prisidėjo prie valstybės biudžeto pildymo. Šio akcizo svarbiausias akcentas buvo taikomas viešosios sveikatos srityje, kurioje skatino gamintojus mažinti cukraus kiekį, taip prisidedant prie visuomenės nutukimo, cukrinio diabeto ir kitų lėtinių ligų rizikos mažinimo: „The aim is to encourage reformulation by manufacturers to reduce the sugar content in soft drinks containing added sugar, such as fizzy drinks”.⁶⁸ Jungtinėje Karalystėje buvo numatyta, kad šio mokesčio generuojamos pajamos bus investuojamos į mokyklų, sporto ir sveikatingumo programas taip užtikrinant ilgalaikį visuomenės sveikatos gerinimą.

Atlikti tyrimai atskleidė, jog „SDIL“ mokestis jau turėjo reikšmingą poveikį rinkai ir visuomenės sveikatos faktoriams. Vienas tokių pavyzdžių yra tas, kad 2015 – 2018 m. laikotarpiu pridėtinio cukraus turinčių gėrimų perkamas kiekis vienam žmogui per dieną sumažėjo ~ 4,6 g. (30% ekvivalentu), o gėrimai, kurie patenka į „Soft Drinks Industry Levy“ mokestį (daugiau nei 5 g. 100 ml. cukraus) nukrito net ~ 50%: „Between 2015 and 2018, the volume of sugars sold per capita per day from soft drinks declined by 30%, equivalent to a reduction of 4.6 g per capita per day. The sales-weighted mean sugar content of soft drinks fell from 4.4 g/100 ml in 2015 to 2.9 g/100 ml in 2018. The total volume sales of soft drinks that are subject to the SDIL (i.e. contain more than 5 g/100 ml of sugar) fell by 50%, while volume sales of low- and zero-sugar (< 5 g/100 ml) drinks rose by 40%”.⁶⁹ Dar vienas svarbus aspektas yra tas, jog šis Jungtinėje Karalystėje vyraujantis mokestis lėmė ir cukraus sumažėjimą vieno namų ūkio požiūriu. Toks veiksnys leidžia užtikrinti, kad per pirmuosius 10 metų šio mokesčio įgyvendinimo daugiau nei 60 tūkstančių vaikų Anglijoje nebebus priskiriami antsvorio turinčiai grupei: „The model predicts these reductions in sugar will lead to 3,600 (95% uncertainty interval: 946 to 6,330) fewer dental caries and 64,100 (54,400 to 73,400) fewer children and adolescents classified as overweight or obese, in the

⁶⁷ Policy paper (2024). HMT-HMRC Soft Drinks Industry Levy Review.

⁶⁸ Ioana, V. (2023). Looking back at 5 years of the UK Soft Drinks Industry Levy. World Cancer Research Fund.

⁶⁹ BMC Medicine (2020). L. K. Bandy. Reductions in sugar sales from soft drinks in the UK.

first 10 years after implementation”.⁷⁰ Šis pavyzdys tik patvirtina, kad „SDIL“ mokestis gali turėti be galo reikšmingą poveikį ir visuomenės sveikatos puoselėjimui.

Lyginant Jungtinėje Karalystėje vyraujančią mokestinį modelį su prieš tai aptartą Europos Sąjungos valstybių narių patirtimi, yra pastebimi ryškūs tiek struktūriniai, tiek ir konceptualiniai skirtumai. Priešingai nei Danija, kuri dar XX a. pradžioje buvo įvedusi saldintų gėrimų akcizą, Jungtinė Karalystė nuo pat pradžių šį mokestį kūrė kaip tikslingą visuomenės sveikatos politikos užtikrinimo priemonę, o ne trumpalaikį mokestinį instrumentą. „*Soft Drinks Industry Levy*“ nuo pat įvedimo pradžios turėjo aiškiai apibrėžtas ir reglamentuotas cukraus koncentracijos ribas bei nustatytą dviejų pakopų tarifo struktūrą. Ji buvo skirta skatinti tiek vartotojų elgsenos pokyčius, tiek ir visuotinį cukraus mažinimą. Tuo tarpu, Skandinavijos valstybės modelis buvo ženkliai labiau orientuotas į biudžeto pajamų surinkimo užtikrinimą ir konkurencingo balanso propagavimą be detalaus sveikatos politikos tikslo. Tokie Danijos valdžios organų sprendimai ilgainiui susidūrė su politiniais bei verslo sprendimais, lėmusiais šio mokesčio panaikinimą.

Iš dalies panašių skirtumų galima įžvelgti ir Latvijos pavyzdyje. 1999 m. įvedusi akcizą saldinėtiems gėrimams Baltijos valstybė jį taikė neatsižvelgiant į cukraus kiekį produkte. Vos prieš keletą metų Latvija pradėjo taikyti diferencijuotą sistemą, kurioje tarifai nustatomi pagal cukraus koncentraciją konkrečiame gėrime. Toks Latvijos leidžiamosios valdžios sprendimas priartino šios valstybės apmokestinimo mechanizmą prie Jungtinėje Karalystėje taikomo modelio. Kaip pažymima 2024 m. „*BICEPS*“ straipsnyje, Latvijoje veikianti akcizo sistema vis dar išlieka labiau mokestinio pobūdžio, kadangi neturi plataus masto visuomenės stebėsenos ir vertinimo priemonių, lyginant su Jungtine Karalyste.⁷¹ Žvelgiant į šios valstybės mokestinę sistemą, susijusią su saldiniais gėrimais yra svarbu paminėti tai, kad nuo pat „*Soft Drinks Industry Levy*“ mokesčio įvedimo valstybės fiskalinis mechanizmas akivaizdžiai buvo orientuotas į nuoseklių ir aiškiai apibrėžtų rodiklių, duomenų rinkimo bei metinės stebėsenos užtikrinimą.

Žvelgiant iš kitos pusės, svarbu paminėti tai, kad net ir Jungtinės Karalystės taikomame modelyje vyrauja tam tikrų iššūkių ir administracinių keblumų. Remiantis „*HMT-HMRC Soft Drinks Industry Levy Review, 2024*“ duomenimis, apie 90% visų parduotų šalies nealkoholinių rinkos gėrimų šiuo metu neatitinka „SDIL“ mokesčio taikymo ribos: „*Under these structures, 89% of soft drinks sold in the UK do not pay SDIL, as they contain less than 5g sugar per 100ml.*“, kadangi cukraus kiekis šiuose produktuose

⁷⁰ PMC (2024). Impact of the UK soft drinks industry levy on health and health inequalities in children and adolescents in England: An interrupted time series analysis and population health modelling study.

⁷¹ BICEPS (2024). Taxation of the non-alcoholic beverages with excise tax in the Baltic countries.

neviršija 5 g. / 100 ml.⁷² Tai leidžia teigti, kad šio mokesčio realus poveikis biudžetui proporcingai mažėja, nors ir visuomenės sveikatos rodikliai gerėja. Aptarti rezultatai atspindi sėkmingą mokesčio integraciją į visuomeninius veiksnius, tačiau kartu ir kelia aktualius iššūkius dėl ilgalaikio mokesčio tvarumo. Tokie valstybėje vyraujantys ženklai paskatino Jungtinės Karalystės vyriausybę 2024 m. spalio mėn. inicijuoti viešąją konsultaciją dėl „*Soft Drinks Industry Levy*“ tobulinimo. Pasitarimo metu buvo siūloma peržiūrėti cukraus koncentracijos ribas ir mažinti apmokestinamąją ribą nuo 5 g. iki 4 g. / 100 ml. Taip pat buvo aktyviai diskutuojama dėl galimų išimčių panaikinimo, kurios taikomos pieno pagrindu pagamintiems gėrimams. Šie valstybės institucijų svarstymai pabrėžia, kad buvusi Europos Sąjungos valstybė narė akivaizdžiai siekia išlaikyti nagrinėjamo mokesčio aktualumą ir toliau sėkmingai mažinti cukraus vartojimą visuomenėje.

Apibendrinant Jungtinės Karalystės aktualią patirtį, galime teigti, kad šis pavyzdys tinkamai iliustruoja sėkmingą perėjimą nuo tradicinės mokestinės priemonės prie struktūrizuoto bei tinkamai sureguliuoto visuomenės sveikatos politikos užtikrinimo modelio, kuriame nagrinėtas mokestis tampa be galo svarbiu elgsenos keitimo įrankiu. „SDIL“ mokestis ne tik paskatino pramonės sektorius per ganėtinai trumpą laiko tarpą sumažinti cukraus kiekį maisto produktuose, bet ir padėjo sukurti konkrečiais duomenimis pagrįstą politikos stebėsenos sistemą, kuri leidžia nuolatos analizuoti, vertinti bei koreguoti tam tikrus mokestinės politikos veiksnius. Jungtinės Karalystės atvejis gali būti laikomas reikšmingu praktiniu pavyzdžiu Europos Sąjungos valstybėms narėms, kurios dar tik svarsto galimybę ar neseniai pradėjo taikyti apmokestinimą saldintiems gėrimams.

Analizuojant akcizą saldintiems gėrimams toliau, verta atkreipti dėmesį į dar vieną Vakarų Europos valstybę – Prancūziją. Šios Europos Sąjungos narės apmokestinimo modelis iš dalies yra panašus kaip ir prieš tai aptartos Jungtinės Karalystės, kadangi nagrinėjamu mokesčiu yra siekiama iš dalies tų pačių visuomenės sveikatos tikslų, tačiau jų struktūra, įgyvendinimo tempas bei poveikio mastas turi tam tikrų esminių skirtumų. Jeigu Jungtinės Karalystės „*Soft Drinks Industry Levy*“ nuo pat įvedimo pradžios buvo projektuojamas kaip aiškiai ekonomikos principais grįsta valstybės sveikatos politikos priemonė, kuri yra orientuota į gamintojų ir vartotojų įpročių keitimą, tai Prancūzijos saldintų gėrimų modelis vystėsi iš lėto. Nuo klasikinio fiskalinio mokesčio iki struktūrizuotos, detalios parengtos bei cukraus kiekiu pagrįstos sistemos. Priešingai nei Jungtinėje Karalystėje, kurioje mokesčio mechanizmas buvo kuriamas remiantis aiškia

⁷² Policy paper (2024). HMT-HMRC Soft Drinks Industry Levy Review.

tarifu diferenciacija ir plačiais stebėsenos rodikliais dar prieš šio mokesčio įsigaliojimą, Prancūzijoje saldinėtų gėrimų apmokestinimas iš pradžių buvo taikomas universaliai. Tuo tarpu tik vėliau aktualūs sveikatos politikos tikslai išryškėjo atlikus šio mokesčio reformą. Šie veiksniai leidžia teigti, kad Prancūzijos mokestinė patirtis atskleidžia, kaip evoliucinis, palaipsniui besikeičiantis požiūris į saldinėtų gėrimų apmokestinimą veikia praktikoje bei kokių rezultatų yra pasiekama, kuomet sveikatos politikos argumentai pradeda dominuoti jau po pirmojo mokestinės reformos pertvarkymo. Prancūzijoje įvestas mokestis tapo reikšmingu politikos įrankiu, nukreiptu į cukraus vartojimo mažinimą bei gamintojų visuotinę pokyčių raidą. Toks perėjimas atskleidžia, jog net ir be išankstinės sveikatos krypties mokestinė priemonė gali įgauti prevencinį pobūdį, leidžiantį keisti visuomenines ir politines prioritetų kryptis.

Pagal 2011 metų gruodžio mėnesį priimtą įstatymą Prancūzijos valdžia nusprendė, jog nuo 2012 m. sausio 1 d. bus įvestas mokestis saldintiems gėrimams, plačiau žinomas kaip „Soda tax“. Šis mokestis buvo reglamentuotas taip, kad visoje Prancūzijos teritorijoje gėrimai, turintys pridėtinių cukrų ar saldiklių bus apmokestinami vienodu tarifu. Iš pat pradžių nustatytas tarifas siekė 7,16 Eur už hektolitrą (~ 0,07 € už litrą), nepriklausomai nuo cukraus koncentracijos kiekio produkte: „*It applies to all non-alcoholic beverages containing added sugar (e.g. sodas, fruit juice) or sweeteners (e.g. diet drinks) and amounts to 7.16 eurocents per litre excluding VAT*“.⁷³ Pirminis šio mokesčio tikslas buvo skirtas užtikrinti valstybės biudžeto pajamų surinkimą, o ne visuomenės sveikatos politikos tikslų skatinimą. Tokiu savo poelgiu Prancūzija tapo viena iš pirmųjų didžiųjų Vakarų Europos valstybių įteisinusi fiskalinį modelį, kuris kiek vėliau tapo „gyvu pavyzdžiu“ kitoms Europos Sąjungos valstybėms narėms.

Prancūzijos ekonomistų atlikti tyrimai rodo, jog pirmoji akcizo saldintiems gėrimams versija turėjo akivaizdų poveikį kainoms, tačiau ribotą įtaką visuomenės vartojimui. Pagal „*The impact of the French soda tax on prices and purchases. An ex post evaluation*“ straipsnį apmokestintų produktų kainos padidėjo šiek tiek daugiau nei 6%, tuo tarpu pardavimų apimtis susitraukė vos apie 3% per pirmuosius metus: „*The evidence on purchase responses is mixed and less robust, indicating at most a very small reduction in soft drink purchases (about half a litre per capita per year), an impact which would be consistent with the low tax rate.*“ Toks sumažėjimas statistiškai reikšmingas, tačiau ekonomiškai nedidelis, kadangi vartotojai tuo metu pradėjo rinktis pigesnius prekių

⁷³ Capacci, S.; Allais, O.; Bonnet, C.; Mazzocchi, M. (2019). *The impact of the French soda tax on prices and purchases: An ex post evaluation*, PMC.

ženklus. Aptarti veiksniai tik parodo, kad pradinis mokesčio reguliavimas sukėlė kainų signalizavimo funkciją, tačiau netapo tvirta visuomenės elgsenos pokyčių priežastimi.

Neskaitant poveikio kainoms, atliktas vidinis rinkos tyrimas pateikia ir tam tikrus duomenis apie visuomenės vartojimo pokyčius. Akcizas saldinčioms gėrimams kaip ir daugelyje valstybių netiesiogiai buvo perkeltas į galutinės gaiviųjų gėrimų kainas, kas lėmė jog šis mokestis palietė ne tik gamintojus ar importuotojus, bet ir šių produktų vartotojus: „*We provide good evidence that the tax – which is applied to producers and importers – has been fully transmitted to consumer prices of soft drinks, while transmission for fruit juices has been partial, and may have been anticipated relative to the tax implementation date*”.⁷⁴

Atsižvelgus į šalies ekonomistų pateiktus rezultatus bei praėjus vos keleriems metams po šio mokesčio įvedimo Prancūzijoje vis labiau ėmė ryškėti tiesioginiai sveikatos politikos motyvai. 2018 m. priimta mokestinė reforma pakeitė akcizo saldinčioms gėrimams tarifo sistemą į diferencijuotą struktūrą, kurioje aktualus mokesčio tarifo dydis priklausė nuo cukraus kiekio 100 ml. produkto. Pagal šio įstatymo pokyčius 2018 m. pradėtas taikyti nuo 3,5 iki 35 Eur už hektolitrą tarifas, atsižvelgiant į tai, koks vyrauja cukraus kiekis konkrečiame produkte.⁷⁵ Šia mokestine reforma buvo siekta skatinti gamintojus mažinti cukraus kiekį produktuose bei priartinti Prancūzijos saldinčių gėrimų mokesčio struktūrą prie anksčiau jau aptarto Jungtinės Karalystės modelio. Taip pat mokestinės reformos metu buvo skatinama integracija į „*Programme National Nutrition Santé*“. Analizuota sveikatos politikos strategija apima švietimą, mitybą bei fizinio aktyvumo skatinimą. Minėtos sistemos išskirtinumas yra tas, jog mokestis saldinčioms gėrimams yra vertinamas kaip kompleksinės politikos įrankis, o ne vien tik mokestinė priemonė.

Faktiniai Prancūzijos tyrimai atskleidžia, kad po 2018 m. įvykusios saldinčių gėrimų apmokestinimo reformos, cukrų turinčių produktų suvartojimas ėmė nuosekliai mažėti, o bendra šio sektoriaus rinka iš dalies stabilizavosi. Cukraus kiekiu paremta analizuojama mokesčio struktūra nors ir ne itin ženkliai, tačiau prisidėjo prie cukraus vartojimo mažėjimo bei tapo viena iš pagrindinių priemonių, kuri riboja saldinčių gėrimų pardavimų sektoriaus augimą. Aptarta Prancūzijos patirtis atskleidžia, jog „*Soda tax*“ mokestis išsivystė nuo vienodo mokestinio tarifo įrankio iki efektyvaus nacionalinės sveikatos politikos mechanizmo. Svarbu paminėti ir tai, kad toks Prancūzijos saldinčių gėrimų mokesčio reglamentavimas išsaukė dalinę sėkmę ne tik kainų prasme, bet ir turėjo itin reikšmingą

⁷⁴ Capacci, S.; Allais, O.; Bonnet, C.; Mazzocchi, M. (2019). *The impact of the French soda tax on prices and purchases: An ex post evaluation*, PMC.

⁷⁵ Directorate for Legal and Administrative Information (DILA) (2025). *Taxation of beverages*.

įtaką šių produktų vartojime, nesukeliant ryškesnių neatitikimų saldintų gėrimų rinkoje. Taigi, Prancūzijos pavyzdys rodo, kad vien tik dalinis kainų didėjimas jau turi trumpalaikį teigiamą poveikį, tačiau ilgalaikiai rezultatai yra pasiekiami tik tada, kai saldintų gėrimų mokestis yra tinkamai derinamas su sveikatos politikos priemonių skatinimu bei nuoseklia rinkos stebėseną.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Lietuvos nacionalinė mokestinė sistema leidžia įtvirtinti teisinius pagrindus saldimiems gėrimams, tačiau siekiant, jog šis mokestis atitiktų Konstitucijos ir Mokesčių administravimo įstatyme numatytus reikalavimus yra būtina aiškiai apibrėžti naujojo mokesčio tikslus. Akcizas saldimiems gėrimams privalo būti grindžiamas tiek mokestine, tiek ir visuomenės sveikatos politikos paskirtimi, kas leistų sudaryti tinkamas prielaidas užtikrinti proporcingumo bei teisėtumo principų įgyvendinimą. Atlikta lyginamoji analizė atskleidžia, kad mokestis saldimiems gėrimams gali būti tinkamai derinamas su Europos Sąjungos teise tuo atveju, jeigu jis nepažeidžia laisvo prekių judėjimo bei yra pagrįstas objektyviais mokestiniais ir teisiniais kriterijais. Siekiant užtikrinti šio mokesčio teisinį pagrįstumą yra svarbu nustatyti, kad akcizo įvedimas būtų paremtas ekonominiais, socialiniais ir konstituciniais argumentais. Tinkamai suderinta mokesčio paskirtis atskleidžia valstybės konstitucinį siekį užtikrinti visuomenės sveikatos apsaugą ir ugdyti sveikos gyvensenos principus visuomenėje.
2. Europos Sąjungos valstybių (Latvijos, Jungtinės Karalystės bei Prancūzijos) patirtis išryškina tai, kad efektyviausi saldintų gėrimų apmokestinimo modeliai yra grindžiami diferencijuotais, pagal cukraus kiekį nustatytais tarifais. Tokia fiskalinė struktūra atitinka proporcingumo principą, kadangi apmokestinimo našta yra tiesiogiai siejama su sveikatai daroma žala. Vienodo mokestinio tarifo modeliai, kaip atskleidžia Danijos patirtis, negeba užtikrinti ilgalaikio poveikio vartojimo įpročiams. Todėl siekiant teisinio tikslumo bei ekonominio užtikrintumo yra būtina įpareigoti Lietuvos Respublikos įstatymų leidėją įtvirtinti dviejų pakopų tarifus, kurie būtų diferencijuojami pagal cukraus kiekį produkte.
3. Akcizo saldimiems gėrimams taikymo analizė pabrėžia tai, kad yra būtina tinkamai išspręsti mokesčio objekto bei prievolės atsiradimo neapibrėžtumo klausimą. Dabartinė VMI pozicija dėl vietoje pagamintų gėrimų leidžia sudaryti sąlygas nevienodam reglamentavimui tarp skirtingų ekonominės veiklos subjektų. Tokia įstatymo taikymo spraga sukelia teisinio aiškumo įgyvendinimo riziką. Siekiant užtikrinti konstitucinio lygiateisiškumo principo įgyvendinimą ir norint išvengti riboto mokesčių taikymo yra būtina įstatymo lygmeniu strategiškai nuosekliai apibrėžti, kad saldintų gėrimų akcizas būtų taikomas visiems gėrimams, neatsižvelgiant į šių produktų gamybos vietą, kuomet jie yra skirti komercinės apyvartos užtikrinimui. Įvardintas detalus mokesčio reglamentavimas leistų

užtikrinti ne tik mokestinės pareigos aiškumą, tačiau ir padėtų sudaryti prielaidas efektyvesnei fiskalinei priežiūrai ir teisėtam mokesčių administravimui.

4. Detaliai įvertinus Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 110 straipsnį bei kitus tarptautinius teisės aktus yra pastebima, kad nacionalinis akcizas saldinčioms gėrimams negali turėti jokių diskriminavimo požymių importuojamiems produktams. Tai reiškia, jog nustatant minėto mokesčio taikymo sąlygas yra būtina užtikrinti, kad tarifų struktūra bei taikymo ribos būtų pagrįstos objektyviais kriterijais t.y. cukraus kiekiu, o ne produktų kilme ar gamybos šalimi. Žvelgiant į susiklosčiusią situaciją, kad jeigu „pagaminta vietoje“ sąlyga suteikia fiskalinį pranašumą vietos gamintojams, tai gali būti vertinama kaip akivaizdi netiesioginės diskriminacijos forma, kuri prieštarautų SESV 110 str. Todėl ši išimtis arba turėtų būti pagrįsta teisėtais viešojo intereso kriterijais (visuomenės apsauga), arba apskritai būti panaikinta. Tinkamai įgyvendinta mokestinė sistema leistų išvengti vidaus rinkos iškraipymo atvejų bei užtikrintų deramą atitikti Europos Sąjungos teisės aktams.
5. Atlikta lyginamoji analizė imponuoja, kad sėkmingas akcizo saldinčioms gėrimams taikymas priklauso nuo jo integravimo į detalesnę visuomenės sveikatos politiką. Tiek Prancūzijos, tiek ir Jungtinės Karalystės pavyzdžiai patvirtinta, kad efektyviausi ir veiksmingiausi rezultatai yra pasiekiami kartu su stebėsenos, informavimo bei analizavimo skatinimo priemonėmis. Tai leidžia teigti, kad Lietuvos mokestiniame kontekste yra privalu kurti tarpsektorinį stebėsenos mechanizmą, kuris apimtų ne tik Finansų ar Sveikatos apsaugos ministerijas, bet ir VMI bei Nacionalinį visuomenės sveikatos centrą, kuris periodiškai tirtų ir vertintų cukraus vartojimo pokyčius bei teiktų aktualius pasiūlymus dėl mokesčio efektyvumo didinimo.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

A. TEISĖS NORMINIAI AKTAI

I. Lietuvos Respublikos teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija, *Valstybės žinios*, 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos sveikatos sistemos įstatymas, *Valstybės žinios*, 1994-07-19, Nr. 63-1231.
3. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, *Valstybės žinios*, 2000, Nr. 74-2262.
4. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas, *Valstybės žinios*, 2001-11-23, Nr. 98-3482.
5. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243.
6. Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas, *Valstybės žinios*, 2012-09-22, Nr. 110-5564.
7. Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo (suvestinė redakcija), 2016 m. birželio 7 d.
8. Tarybos direktyva (ES) 2020/262, kuria nustatoma bendroji akcizų sistema, 2020 m. gruodžio 19 d.
9. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo Nr. IX-569 1, 2 ir 3 straipsnių pakeitimo ir II skyriaus papildymo devintuoju skirsniu įstatymo projekto aiškinamasis raštas.
10. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis, Nr. 30, 2015 m.

B. SPECIALIOJI LITERATŪRA

11. BICEPS (2024). *Taxation of the non-alcoholic beverages with excise tax in the Baltic countries*. Prieiga per internetą: https://biceps.org/wp-content/uploads/2025/03/report_biceps_final.pdf
12. Capacci, S.; Allais, O.; Bonnet, C.; Mazzocchi, M. (2019). *The impact of the French soda tax on prices and purchases. An ex post evaluation*. Prieiga per internetą: <https://journals.plos.org/plosone/article?id=10.1371/journal.pone.0223196>
13. Danėlienė, I. (2012). *Proporcingumo principas administracinėje teisėje*. Daktaro disertacija. Prieiga per internetą: https://www.tf.vu.lt/wp-content/uploads/2016/08/Ingrida-Danėlienė_Proporcingumo-principas-administracinėje-teisėje.pdf
14. European Union (2017). Health Equity Pilot project. The impact of taxes on ‘junk food’ in Hungary. Prieiga per internetą: https://health.ec.europa.eu/system/files/2018-05/hepp_case-studies_02_en_0.pdf?utm_source=chatgpt.com

15. Fletcher, J. M.; Frisvold, D. E.; Tefft, N. (2013). *Substitution Patterns Can Limit the Effects of SSB Taxes*. Prieiga per internetą: <https://www.researchgate.net/publication/314911443> *The Effects of Soft Drink Taxes on Child and Adolescent Consumption and Weight Outcomes*
16. Gain Report (2011). *Hungary. Chips Tax for a Healthier Diet*.
17. Global Food Research Program (2022). *Taxing Sugary Drinks*.
18. Global Health Advocacy Incubator (2020). *Repeal of Soft Drink Tax in Denmark*. Prieiga per internetą: https://assets.advocacyincubator.org/uploads/2020-Sep_RA_Repeal-of-Soft-Drink-Tax-in-Denmark-Led-to-Increased-Purchases-of-Unhealthy-Drinks-EN.pdf
19. Ioana, V. (2023). *Looking back at 5 years of the UK SDIL*. Prieiga per internetą: <https://www.wcrf.org/about-us/news-and-blogs/looking-back-at-5-years-of-the-uk-soft-drinks-industry-levy/>
20. Jysmä, S.; Kosonen, T.; Savolainen, R. (2019). *A case for zero effect of sin taxes*. Prieiga per internetą: https://ntanet.org/wp-content/uploads/2020/02/Tuomas-Kosonen-Session1485_Paper2948_FullPaper_1.pdf?utm_source=chatgpt.com
21. Kanninen, V. (2008). *Tax Neutrality: Illusion or Reality?* Prieiga per internetą: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/26351/1/568432770.PDF>
22. Kūris, E. (2005). *Ūkinės veiklos laisvė, sąžininga konkurencija ir bendra tautos gerovė* (Konstitucijos 46 straipsnio jurisprudencinis komentaras). Vilnius: Jurisprudencija.
23. Lukas, M. (2013). *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*.
24. Medelienė, A.; Sudavičius, B. (2011). *Mokesčių teisė*.
25. Medelienė, A.; Lukas, M. (2015). *Vacatio legis mokesčių teisėje*.
26. Puzinskaitė, E.; Klišauskas, R. (2012). *Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai*.
27. Sudavičius, B.; Endrijaitis, M. (2020). *Viešųjų finansų teisė*.
28. Štreimikienė, D.; Mikalauskienė, A. (2006). Lietuvos mokesčių sistema Europos Sąjungos kontekste. Prieiga per internetą: <https://etalpykla.lituanistika.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2006~1367179868701/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>
29. Tax Foundation Europe (2021). *Reliance on Consumption Taxes in Europe*. Prieiga per internetą: https://taxfoundation.org/data/all/eu/reliance-on-consumption-taxes-in-europe-2021/?utm_source=chatgpt.com

30. Tušaitė, J. (2003). *Naujosios mokesčių sistemos bruožai*. Prieiga per internetą: https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://ojs.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/3327/3124&ved=2ahUKEwj0l-H2lfSQAxUqAtsEHY1TDY4QFnoECBoQAAQ&usg=AOvVaw0LHLY7e_QzwpP_be9r2OkF
31. UNICEF (2014). *Sugar-Sweetened Beverage Taxation*. Prieiga per internetą: https://www.unicef.org/media/116681/file/Sugar-sweetened%20Beverage%20%28SSB%29%20Taxation.pdf?utm_source=chatgpt.com
32. Užubalis, G. (2012). Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė). Socialiniai mokslai, teisė (01 S), Vilnius: Mykolo Romerio Universitetas. Prieiga per internetą: <https://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:1984779/datastreams/MAIN/content>
33. World Health Organization (2022). *Fiscal Policies to Promote Healthy Diets*. Prieiga per internetą: https://www.who.int/publications/i/item/9789240049543?utm_source=chatgpt.com
34. World Health Organization (2023). *Use of Non-Sugar Sweeteners (NSS)*. Prieiga per internetą: https://www.who.int/publications/i/item/9789240073616?utm_source=chatgpt.com

C. TEISMŲ PRAKTIKA

I. Konstitucinio Teismo nutarimai

35. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas 2013 m. vasario 15 d. byloje Nr. 28/2009.
36. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas 2013 m. gegužės 16 d. byloje Nr. 47/2009-131/2010.
37. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas 2016 m. gruodžio 7 d. dėl LR žemės mokesčio įstatymo.
38. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas 2021 m. gegužės 13 d. KT67-N6/2021.
39. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas (2020). *Oficialioji konstitucinė doktrina: 1993–2020 m. nutarimų santrauka*. Vilnius: LRKT. Prieiga per

interneta: <https://lrkt.lt/data/public/uploads/2020/10/oficialioji-konstitucine-doktrina-web.pdf>

II. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika

40. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, *Outokumpu Oy* [ESTT], Nr. C-213/96, [1998-07-02], ECLI:EU:C:2000:695. Prieiga per internetą: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX%3A61996CJ0213_SUM&utm_source=chatgpt.com
41. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, *Freskot AE v Elliniko Dimosio* [ESTT], Nr. C-355/00, [2003-05-22], ECLI:EU:C:2003:436. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62000CJ0355&qid=1762533684005>
42. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, *Kapnoviomichania Karelia AE v Ypourgos Oikonomikon* [ESTT], Nr. C-81/15, [2016-06-02], ECLI:EU:C:2016:398. Prieiga per internetą: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=182577&pageIndex=0&doclang=LT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=550860>
43. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, generalinės advokatės Juliane Kokott išvada byloje *Europos Komisija v Portugalijos Respublika* [ESTT], Nr. C-126/15, [2016-10-27], ECLI:EU:C:2016:822. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62015CC0126>

D. KITI ŠALTINIAI

44. Aukščiausioji audito institucija (2021). *Valstybės kontrolės ataskaita*.
45. BMC Medicine (2019). *The impact of SSB taxes on consumption and health: systematic review*. Prieiga per internetą: <https://bmcmmedicine.biomedcentral.com/articles/10.1186/s12916-019-1477-4>
46. BMC Medicine (2020). L. K. Bandy. *Reductions in sugar sales from soft drinks in the UK*. Prieiga per internetą: https://bmcmmedicine.biomedcentral.com/articles/10.1186/s12916-019-1477-4?utm_source=chatgpt.com
47. Central European Journal of Public Health (2024). *Sugar-sweetened beverages: Taxation evidence from seven EU countries*. Prieiga per internetą:

- https://www.researchgate.net/publication/388688058_Sugar-sweetened_beverages_taxation_evidence_from_seven_European_countries_and_recommendations_for_implementation_in_other_EU_regions
48. Consumption Tax Trends (2024). *VAT/GST and Excise*. Prieiga per internetą: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2024/11/consumption-tax-trends-2024_57c7322a/dcd4dd36-en.pdf
 49. Denmark to scrap decades-old soft drink tax (2013). *FoodNavigator*. Prieiga per internetą: <https://www.foodnavigator.com/Article/2013/04/25/Denmark-to-scrap-decades-old-soft-drink-tax/>
 50. Directorate for Legal and Administrative Information (DILA) (2025). *Taxation of beverages*. Prieiga per internetą: https://entreprendre.service-public.gouv.fr/vosdroits/F32101?lang=en&utm_source=chatgpt.com
 51. Entreprendre.service-public.fr. *Contribution on sweetened beverages (France)*. Prieiga per internetą: <https://entreprendre.service-public.gouv.fr/vosdroits/F32101?lang=en>
 52. European Commission (2025). *Annual Report on Taxation*.
 53. Europos Parlamentas (2016). *Written question – Sugary drink taxes in the EU (P-8-2016-007855)*.
 54. Harvard T.H. Chan School of Public Health (2023). *Low-Calorie Sweeteners*. Prieiga per: https://nutritionsource.hsph.harvard.edu/healthy-drinks/artificial-sweeteners/?utm_source=chatgpt.com
 55. House of Commons (2017). Sarah Barber. *The Soft Drinks Industry Levy*. Prieiga per internetą: https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/CBP-7876/CBP-7876.pdf?utm_source=chatgpt.com
 56. Mokesčių reforma 2026: kokie pokyčiai laukia? (2025). *TeisėPRO*. Prieiga per internetą: https://www.lrs.lt/sip/portal.show?p_r=35435&p_k=1&p_t=292095&p_a=1000&p_kade_id=10
 57. Policy Paper (2024). *HMT-HMRC Soft Drinks Industry Levy Review*. Prieiga per internetą: https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/CBP-7876/CBP-7876.pdf?utm_source=chatgpt.com
 58. PMC (2024). *Impact of the UK soft drinks industry levy on health and health inequalities in children and adolescents in England: An interrupted time series analysis and population health modelling study*.
 59. Public Health – University of Illinois Chicago. (2022). *Research briefs summarize sweetened beverage tax impacts*. Prieiga per

interneta: <https://publichealth.uic.edu/news-stories/research-briefs-summarize-sweetened-beverage-tax-impacts/>

60. Sugar-sweetened beverages: *Wikipedia*. Prieiga per interneta: https://en.wikipedia.org/wiki/Sugary_drink_tax
61. Two Birds LLP (2022). *Hungarian “chips tax” now applicable to all forms of sweet taste*. Prieiga per interneta: <https://www.twobirds.com/en/insights/2022/hungary/hungarian-chips-tax-now-applicable-to-all-forms-of-sweet-taste>
62. U.S. National Library of Medicine (PMC) (2024). *Effects of sugar-sweetened beverage taxes on obesity and consumption: evidence from multiple countries*. Prieiga per interneta: <https://pmc.ncbi.nlm.nih.gov/articles/PMC11008889/>
63. Valstybinė mokesčių inspekcija (2025). Informacinis pranešimas RM-33238. Prieiga per interneta: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/737112/RM-33238.pdf/8dcf6992-dbcf-e610-ba14-1cb839e34bbc?t=1751023268319>

SANTRAUKA

Akcizo saldintiems gėrimams reglamentavimo problemos

Erikas Litvinskas

Magistro darbe yra tikslingai analizuojamos saldintų gėrimų akcizo teisinio reglamentavimo problemos. Didžiausias dėmesys skiriamas nagrinėto mokesčio teisiniam pagrindui ir jo suderinamumui su Lietuvos Respublikos Konstitucija, Europos Sąjungos teise bei kitais bendraisiais mokesčių teisės principais. Šiame rašto darbe yra siekiama kuo tiksliau nustatyti, ar saldintų gėrimų akcizo modelis leidžia užtikrinti proporcingą ir nediskriminacinį mokesčių reguliavimą. Taip pat glaudžiai detalizuojama ar pasirinkti šio akcizo apmokestinimo kriterijai atitinka sveikatos politikos bei mokestinius tikslus.

Pirmoje darbo dalyje yra aptariami saldintų gėrimų apmokestinimo konstituciniai pagrindai bei šio mokesčio vieta teisinėje sistemoje. Analizuojama kaip akcizas dera su teisinio tikrumo, skaidrumo bei proporcingumo principais. Žvelgiama per teisinę prizmę, ar pasirinktas apmokestinimo objektas užtikrina aiškų ir vienodai taikomą mokestinį reguliavimą.

Antroje dalyje aiškinamasi ar saldintų gėrimų akcizo įvedimas neprieštarauja nacionalinei ir Europos Sąjungos teisei. Gilinamasi, ar būsimas apmokestinimo modelis nepažeidžia SESV 110 sutartyje įtvirtintų nediskriminavimo ir vidaus rinkos apsaugos principų. Analizuojami praktiniai įgyvendinimo aspektai: poveikis verslui, administravimui ir vartotojams.

Trečioje magistro darbo dalyje lyginamos kitų Europos Sąjungos valstybių narių praktinės patirtys šio mokesčio kontekste. Nagrinėjami detalūs Europos šalių pavyzdžiai, aptariamos šių valstybių taikomos mokestinės sistemos, jų struktūriniai ypatumai, atliekant lyginamąją analizę su Lietuvos mokestiniu reguliavimu.

SUMMARY

Regulatory Issues of Excise Duty on Sugary Drinks

Erikas Litvinskas

This master's thesis purposefully analyses the problems of legal regulation of excise duty on sweetened beverages. The main focus is on the legal basis of the tax in question and its compatibility with the Constitution of the Republic of Lithuania, European Union law, and other general principles of tax law. This paper seeks to determine as accurately as possible whether the excise duty model for sweetened beverages ensures proportionate and non-discriminatory tax regulation. It also examines in detail whether the criteria chosen for this excise duty are in line with health policy and tax objectives.

The first part of the paper discusses the constitutional basis for the taxation of sweetened beverages and the place of this tax in the legal system. It analyses how excise duty is consistent with the principles of legal certainty, transparency, and proportionality. It looks through a legal lens at whether the chosen object of taxation ensures clear and uniformly applied tax regulation.

The second part examines whether the introduction of excise duty on sweetened beverages is consistent with national and European Union law. It explores whether the future taxation model violates the principles of non-discrimination and internal market protection enshrined in Article 110 of the TFEU. Practical aspects of implementation are analysed: the impact on business, administration, and consumers.

The third part of the master's thesis compares the practical experiences of other European Union member states in the context of this tax. Detailed examples from European countries are examined, and the tax systems applied in these countries and their structural features are discussed, performing a comparative analysis with Lithuanian tax regulation.