

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Ravilio Vilčinskio,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
Studijų šakos studento

Magistro darbas

Akcizinių prekių apmokestinimo harmonizavimas ES

Vadovas: prof. dr. Vitas Vasiliauskas

Recenzentas: asist. dr. Martynas Endrijaitis

Vilnius
2020

TURINYS

IŽANGA	3
1. MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS	5
1.1. Mokesčių teisės derinimas Europos Sąjungoje	5
1.2. Mokesčių harmonizavimo kvalifikavimas	7
1.3. Mokesčių reglamentavimas Europos Sąjungoje	9
1.3.1. Tiesioginių ir netiesioginių mokesčių harmonizavimas ES teisės aktuose	9
1.3.2. Mokesčių harmonizavimo įgyvendinimo (realizavimo) priemonės	14
1.4. Harmonizavimo privalumai ir trūkumai.....	15
2. AKCIZINIŲ PREKIŲ APMOKESTINIMO IR HARMONIZAVIMO EUROPOS SAJUNGOJE SISTEMA. AKCIZŲ APMOKESTINIMO BENDROSIOS NUOSTATOS	19
2.1. Akcizinių prekių apmokestinimas	19
2.1.1. Akcizo mokesčio samprata	19
2.1.2. Akcizų apmokestinimo harmonizavimo Europos Sąjungoje raida	22
2.2. Bendrosios akcizų apmokestinimo nuostatos.....	26
2.2.1. Akcizo apmokestinimo objektas ir apmokestinimo taisyklės	26
2.2.2. Prievolės mokėti akcizą atsiradimo momentas ir vieta	29
2.2.2.1. Prievolės mokėti akcizo mokesť atsiradimo momento nustatymo taisyklės	29
2.2.2.2. Prievolės mokėti akcizo mokesť vietos nustatymo taisyklės.....	31
2.2.3. Akcizo mokesčio mokėtojas	33
2.2.4. Akcizinių prekių gabenimas ir kompiuterizuota akcizų judėjimo stebėjimo sistema.....	37
3. AKCIZO MOKESČIO OBJEKTO STRUKTŪRA IR TARIFAI.....	39
3.1. Akcizais apmokestinamos prekės.....	39
3.1.1. Alkoholis ir alkoholiniai gėrimai	39
3.1.2. Apdorotas tabakas	44
3.1.3. Energetikos produktai ir elektros energija	49
3.2. Akcizinių prekių apmokestinimo sistemos ir harmonizavimo vertinimas	52
IŠVADOS	56
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	57
SANTRAUKA	64
SUMMARY	65

IŽANGA

Temos aktualumas. Nuo pat senovės laiku mokesčiai yra žinomi kaip svarbiausias valstybės egzistavimo ir finansinės nepriklausomybės šaltinis. Vieni iš pirmųjų žmonijos istorijoje atsiradusių mokesčių buvo skirti tam tikrų prekių ar paslaugų vartojimui apmokestinti, ir šiandien šiuolaikinė šio mokesčio forma, vieningai pripažinta daugelyje pasaulio valstybių, vadinama akcizo mokesčiu. Akcizas yra be galo svarbus ir reikšmingas mokestis, suteikiantis valstybei galimybę teisinių bei ekonominių instrumentų pagalba kontroliuoti tam tikrų prekių vartojimą, reguliuoti rinkos veiklą bei pasinaudoti fiskaline akcizo mokesčio atliekama funkcija – piniginių įplaukų surinkimu į valstybės biudžetą. Kiekviena valstybė vykdo savo nacionalinę mokestinę politiką, tačiau kuomet valstybės jungiasi į tarptautines ekonomines organizacijas, tokias kaip Europos Sąjunga (toliau - ES), daugelis teisinių sričių, jų tarpe ir apmokestinimas, turi būti reguliuojami pagal vienodus suderintus standartus. Šis magistro darbas kaip tik aprėpia šiuos du elementus – akcizo teisinį reguliavimą bei derinimą ir vienodinimą ES.

Darbo tikslas. Šio magistro darbo tikslas yra išnagrinėti mokesčių harmonizavimo reiškinį, išanalizuoti bei įvertinti akcizinių prekių apmokestinimą Europos Sąjungoje analizę ir apžvelgti aktualiausius su akcizu mokesčiu susijusius teisinius klausimus.

Darbo uždaviniai. Numatytiems tikslams pasiekti yra keliami šie uždaviniai:

- 1) Atskleisti mokesčių harmonizavimo sampratą;
- 2) Išnagrinėti mokesčių harmonizavimą Europos Sąjungoje bei jį įvertinti;
- 3) Išanalizuoti akcizo mokesčio reglamentavimą Europos Sąjungoje bei Lietuvoje;
- 4) Įvertinti akcizinių prekių apmokestinimo ir harmonizavimo sistemą;

Darbo objektas. Magistro darbo objektą apibūdina magistro darbo pavadinimas – akcizinių prekių apmokestinimo harmonizavimas Europos Sąjungoje. Atsižvelgiant į tai, jog magistro darbo analizė yra susijusi su akcizo mokesčio reglamentavimo sistemizavimu bei apmokestinimo vienodinimu, todėl siekiant ko tiksliau išnagrinėti magistrinio darbo temą, analizuojamos tik pagrindinės su mokesčių harmonizavimu susijusios nuostatos bei apžvelgiamos pačios aktualiausios problemos ir teisiniai klausimai, susiję su akcizų apmokestinimu.

Darbo metodai. Nustatytiems uždaviniams įgyvendinti magistro darbe kompleksiskai remtasi bendrais mokslinio pažinimo metodais: analitiniu – aprašomuoju, lyginamuoju, lingvistiniu, sisteminiu analizės, istoriniu. Analitinio – aprašomojo metodo pagalba buvo atlikta magistro darbo temai išnagrinėti reikalingų Europos Sąjungos ir Lietuvos Respublikos teisės aktų analizė bei teisės normų turinio atskleidimas. Lyginamuoju metodu darbe nuosekliai naudojamos lyginant akcizinių prekių

apmokestinimo panašumais ir skirtumais tarp Europos Sąjungos direktyvų ir Lietuvos Respublikos Įstatymų. Tokiu būdu atsirandantis teisinio reguliavimo kontrastas padeda identifikuoti imperatyvias bei dispozityvias teisės normas, taipogi šis metodas leidžia išgryninti nuostatas, susijusias su Lietuvos Respublikos vykdoma akcizų mokesčio politika, kuri ryškėja kontrastuojant su bendra Europos Sąjungos vykdoma mokesčių politika. Lingvistinio metodo pagalba atskleidžiama mokesčių harmonizavimo bei svarbiausių, su akcizų apmokestinimu susijusių, sąvokų sampratos esmė. Sisteminis analizės metodas naudojamas nagrinėjant sistemizuotą akcizų harmonizavimo bei apmokestinimo procesą, išskaidant kiekvieną iš šių procesų į atskirus lygius ir elementus, tačiau nagrinėjant juos bendro teisinio mechanizmo kontekste. Istorinio metodo pagalba chronologiškai apžvelgiama akcizinių prekių apmokestinimo harmonizavimo raida bei šio metodo pagalba įvertinamos akcizų apmokestinimo sistemizavimo priežastys.

Darbo originalumas. Akcizų apmokestinimo harmonizavimo Europos Sąjungoje tema nėra analizuota ar nuodugniai išnagrinėta Lietuvos teisės moksle. Nors 2014 metais Lietuvos Respublikos Seimo iniciatyva privatiems asmenims buvo pavesta atlikti mokslinį tyrimą dėl akcizo mokesčio Lietuvoje, tačiau akcizų mokesčio tematika teisinėje plotmėje iki šiol lieka išsamiai neišnagrinėta. Taip pat magistro darbo autoriaus duomenimis paskutinis aktualus magistro darbas šia tema buvo rašytas daugiau nei prieš 10 metų, kas taip pat liudija, jog yra nemažai neištirtos erdvės akcizo mokesčio ir harmonizavimo, kaip teisinio reiškinių, srityje. Šiame magistro darbe yra naudojamos pačia naujausia ir aktualiausia Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika bei tuo pačiu keliamos temos, kurios anksčiau aptartos ir apžvelgtos nebuvo. Taip pat darbe yra susisteminta mokesčių harmonizavimo teorinė medžiaga, kur pats harmonizavimo procesas nagrinėjamas tiek iš plačiosios pusės (bendra ES mokesčių harmonizavimo politika), tiek konkrečiai akcizų mokesčio derinimas bei vienodinimas tarp valstybių narių. Dėl įvardintų priežasčių magistro darbas laikytinas ganėtinai nauju bei aktuali.

Šaltinių apžvalga. Atsižvelgiant į magistro darbe numatytą tikslą bei iškeltus uždavinius, pagrindę yra remiamasi akcizų mokesčių Europos Sąjungoje reglamentuojančiais teisės aktais, tokiais kaip Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo¹, akcizų apmokestinimą bendrą tvarką, objektų struktūra bei minimalius akcizo mokesčio tarifus nustatančios direktyvos, taip pat remiamasi Lietuvos Respublikos akcizų įstatymu bei kitais aktualiais poįstatyminiais teisės aktais, specialiaja literatūra bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika.

¹ ES teisės aktų santraukos. Romos sutartis. [Interaktyvus]. [Žiūrėta 2020 m. vasario 18 d.]. Prieiga internete: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=LEGISSUM%3Axy0023>.

1. MOKESČIŲ HARMONIZAVIMAS

1.1. Mokesčių teisės derinimas Europos Sąjungoje

Vienodinimas bei derinimas yra nepaprastai svarbūs kriterijai Europos Sąjungai, nes būtent šių veiksmų pagalba Sąjungai pavyko įgyvendinti sumanytas idėjas bei pasiekti užsibrėžtus tikslus. Žvelgiant į aptariamus aspektus iš istorinės pusės, 1957 m. šešioms valstybėms (Belgijai, Vokietijai, Prancūzijai, Italijai, Liuksemburgui ir Nyderlandams) Romos sutartimi įkūrus Europos ekonominę bendriją buvo numatytas siekis vienyti bendrijos narių nacionalines rinkas ir sukurti bendrąją rinką. Sutartyje įtvirtinti pagrindiniai principai, taip vadinamos, „keturios laisvės“ (prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo judėjimo), kuriomis bendros rinkos idėja ir yra pagrįsta. Vėliau Romos sutartis buvo daug kartų iš dalies keičiama ir šiandien ji vadinama Sutartimi dėl Europos Sąjungos veikimo (toliau - SESV).

Tačiau savanoriškai pasirinkusios narystę Europos Sąjungoje, daugelis valstybių pripažino ir išstatė bendrus Sąjungos interesus virš savo asmeninių nacionalinių interesų, kas atsispindėjo įkuriant Europos ekonominę bendriją bei taipogi atsispindi ir šiomis dienomis. Viena iš tokių sričių yra valstybių apmokestinimo politika. Pavieniui valstybės vykdė savo apmokestinimo politiką nacionalinio suvereniteto veikimo teritorijoje, individualiai sprenddami valstybinio biudžeto surinkimo klausimą bei sprendė strateginę svarbą valstybės gyvavimui turinčius uždavinius. Bet atsiradus virš valstybiniam subjektui, tokiam kaip Europos Sąjunga, daugelyje apmokestinimo sferų nacionalinis apmokestinimo lygis peraugo į tarptautinį, kur pradėjo veikti visai kitokie veiksniai².

Tam, kad milžiniškas Europos Sąjungos mechanizmas veiktų darniai ir sklandžiai, valstybės narės turėjo susitarti dėl vieningos, proporcingos teisės derinimo sistemos. Taip kaip Sąjungos jurisdikcija apima be galo daug sričių, teisės poveikis valstybių narių nacionalinėms teisinėms sistemoms gali skirtis. Todėl šiems klausimas spresti yra pasitelkiami teisės derinimo būdai, kurie Europos Sąjungos teisėje yra numatyti trijų formų: unifikavimo, koordinavimo ir harmonizavimo³.

Unifikavimo arba unifikacijos (lot. *unifico* – vienodinu) procesas pagal vieną iš apibrėžimų reiškia vienos srities visuomeninius santykius reguliuojančių teisės normų suvienodinimą, kuriant naujas teisės normas, reikalingas siekiant sumažinti galiojančių teisės normų įvairovę⁴. Europos Sąjungos teisės kontekste, pagal savo specifiką, teisės derinimas unifikavimo būdu galimas tik tose srityse, kurios išimtinai yra priskirtos

²Lekt. Dr. GRUODŽIO, P. IV kurso *Tarptautinis apmokestinimas* 2019 m. paskaitų medžiaga.

³Lekt. Dr. SALADŽIAUS, J. V kurso *ES finansų teisė* 2020 m. paskaitų medžiaga.

⁴Visuotinė lietuvių enciklopedija. Apibrėžimo autorius KATUOKA. S. [Interaktyvus]. [Žiūrėta: 2020 m. vasario 22 d.] Prieiga internete: <https://www.vle.lt/Straipsnis/unifikacija-106256>.

Europos Sąjungos kompetencijai⁵. Bendra žemės ūkio, užsienio prekybos bei muitų politika lėmė, jog šios sritys darniai bei veiksmingai galės veikti tik tuomet kada galios bendros, visiškai visoms narėms vienodai pritaikytos taisyklės ir unifikavimas puikiai tiko šioms sritims suderinti⁶, ypač atsižvelgus į tai, jog muitai ir agrarinės rinkliavos yra pirmieji, taip vadinami tradiciniai „nuosavųjų išteklių“ sistemos šaltiniai⁷ (vienas pagrindinių „nuosavųjų išteklių“ sistemos tikslų yra Europos sąjungos ekonominio autonomiškumo užtikrinimas, todėl vieningai yra priimtas sprendimas, jog visi surinkti muitai ir agrarinės rinkliavos keliauja į ES biudžetą, atskaičiavus bendrai nustatyto fiksuoto dydžio administravimo išlaidas.) Tarptautinėje privatinėje teisėje unifikavimas taip pat paliko savo pėdsaką, ką puikiai įtvirtina UNCITRAL⁸ bei UNIDROIT⁹ tarptautinių institucijų leidžiami teisės aktai.

Koordinavimo procesas pasireiškia tuo, jog siekiant užtikrinti, kad nacionaliniu lygmeniu reguliuojami teisiniai santykiai netrukdytų Europos Sąjungos užsibrėžtiems tikslams pasiekti, Europos Sąjungos institucijos privalo derinti teisės koordinavimo klausimus su valstybėmis narėmis. Dažniausiai, koordinavimas pagal savo specifiką yra pritaikomas tiesioginių mokesčių srityje, kur siekiama suvienodinti vieną arba keletą mokesčio elementų. Tokiais atvejais derinimas unifikavimo būdu būtų per platus, be to, tiek prisiminus valstybių narių požiūrį įkuriant Europos Bendriją, tiek jai plečiantis bei priimant naujus narius, tiek atsižvelgiant į šių dienų aktualijas, Europos Sąjungos valstybės narės visuomet siekė išlaikyti nacionalinę nepriklausomybę tiesioginių mokesčių reguliavimo klausime. Koordinavimas padeda valstybėms narėms išlaikyti nacionalinį identitetą ir tuo pačiu suderinti teisinių santykių reguliavimą, išvengiant ES ir nacionalinės teisės nesuderinimo konflikto¹⁰.

Harmonizavimo, kaip teisinio reiškinių bei proceso sąvoka, ES teisės aktuose, teisės teorijoje bei mokslinėje literatūroje plačiąja prasme nėra tiksliai suformuluota ar apibrėžta. Tačiau žodis harmonizavimas (angl. *harmonisation*) pagal kilmę reiškia derinimo, suvienodinimo veiksmą¹¹. Teisine prasme harmonizavimas yra toks teisės derinimo lygis, kuomet sukuriami vienodi pagrindai, kuriais yra remiamasi vystant

⁵Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija. *Oficialusis leidinys* C 202, 2016. 3 straipsnio 1 dalis.

⁶Lekt. Dr. SALADŽIAUS, J. V kurso *ES finansų teisė*. 2020 m. paskaitų medžiaga.

⁷ES teisės aktų santraukos. Nuosavųjų išteklių sistema. [Interaktyvus]. [Žiūrėta 2020 m. vasario 23 d.] Prieiga: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:134007&from=EN>.

⁸Jungtinių Tautų tarptautinės prekybos teisės komisija.

⁹Tarptautinis privatinės teisės unifikavimo institutas.

¹⁰DAGILINĖ I. *Teoriniai ir praktiniai mokesčių apskaitos harmonizavimo aspektai ES: tarptautinės konferencijos pranešimų medžiaga*.- Kaunas: Technologija, 2005. P. 337.

¹¹ARMALYTĖ, O., PAŽŪSIS, L. *Anglų-lietuvių kalbų teisės žodynas* : English-Lithuanian law dictionary. Vilnius: Alma littera, 1998 m. P. 210.

nacionalinius mokesčius teisinius santykius. Žvelgiant iš teisės kompetencijų paskirstymo pusės, tai gali būti suprantama kaip valstybių narių nacionalinio suvereniteto perdavimas Europos Sąjungai¹².

1.2. Mokesčių harmonizavimo kvalifikavimas

Mokesčių harmonizavimas yra laikomas vienu sudėtingiausių ES integracinio proceso laikotarpio reiškinį. Pradedant nuo Europos Bendrijos įkūrimo, šis klausimas tapo rimtų diskusijų tarp valstybių narių objektu, dėl kurių poveikio apmokestinimo harmonizavimo procesas per visą organizacijos veikimo laikotarpį tai progresavo, tai atvirkščiai, užsitęsėdavo ilgam, o kai kurių mokesčių atžvilgiu – neapibrėžtam laikotarpiui. Kalbant apie harmonizavimo kvalifikavimą, kaip ir tikslios sąvokos ar apibrėžimo atveju, nėra bendrai priimto vieningo standarto, tačiau nagrinėjant mokesčių harmonizavimu siekiamus tikslus bei grupuojant reiškinį pagal tam tikrus kriterijus, galima išskirti šias mokesčių harmonizavimo rūšis¹³:

1. Pagal harmonizavimo apimtį:

a) Visiškas – tokia harmonizavimo rūšis, kuomet nustatoma bendra tam tikro mokesčio sistema, kurioje pagal vienodą standartą yra visiškai suderinti mokesčio struktūros elementai, tokie kaip apmokestinimo objektas, mokesčio bazė, tarifas, mokėjimo taisyklės ir t.t. Tokia apmokestinimo nustatymo forma pagal savo pobūdį atitiktų teisės unifikavimą, nes šiuo atveju mokesstinė politika iš nacionalinio lygmens pereitų į ES teisės lygmenį, kas galu gale praktikoje pasireiškia tuo, jog panaikinami bet kokie skirtumai tarp valstybių narių nacionalinių mokesčių sistemų. Kaip pavyzdys, atitinkantis visiško harmonizavimo apibrėžimą, galėtų būti ES muitų reglamentavimas¹⁴.

b) Dalinis – skirtingai nuo visiško, dalinis harmonizavimas apima tik vieno arba kelių atskyrų mokesčio struktūros elementų reguliavimo vienodinimo klausimą. Praktikoje toks teisės derinimas pasireiškia tuo, jog mokesstinė politika yra paliekama valstybių narių nuožiūrai, tačiau bendrų ES tikslų siekimas vis tiek lieka pagrindinių organizacijos narių prioritetu, todėl valstybės negali reglamentuoti tokio apmokestinimo, kuris prieštarautų pamatiniams ES teisės principams. Atitinka direktyvų, skirtų tiesioginiams ir netiesioginiams mokesčiams reglamentuoti, nuostatas.

¹²Lekt. Dr. GRUODŽIO, P. IV kurso *Tarptautinis apmokestinimas* 2019 m. paskaitų medžiaga.

¹³Lekt. Dr. SALADŽIAUS, J. V kurso *ES finansų teisė* 2020 m. paskaitų medžiaga.

¹⁴2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas// *Oficialus leidinys L 269*. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 23 d.]. Prieiga internete: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A32013R0952>.

2. Pagal subjektus, santykiams tarp kurių reguliuoti harmonizavimas yra skirtas:
 - a) Vidinis – kuomet mokesčiai reglamentuojami Europos Sąjungos viduje tarp valstybių narių. Šis harmonizavimo būdas yra dažniausiai taikomas ES, nes plačiausiai apima bendros ekonominės erdvės bei „keturių laisvių“ idėjos įgyvendinimo klausimus mokesčių teisės atžvilgiu.
 - b) Išorinis – kuomet reglamentuojamas ir vienodinamas mokestinis režimas tarptautinės teisės santykiuose, kurių subjektais vienoje pusėje yra Europos Sąjungos valstybės narės, o kitoje - organizacijai nepriklausančios šalys.
 3. Pagal harmonizavimo šaltinį:
 - a) Pozityvus – būdas, kuomet mokesčiai reglamentuojami Europos Sąjungos teisės aktais, tokiais kaip direktyvos, reglamentai ir pan.
 - b) Negatyvus – būdas, kuomet harmonizavimo šaltiniu tampa bendrajai rinkai prieštaraujantys draudimai, susiję su mokestine diskriminacija bei valstybės pagalba (ES teisės teorijoje toks reiškinys yra apibūdinamas kaip negatyvioji integracija), kurie atsiranda valstybėms sprendžiant tarptautinio apmokestinimo metodų taikymo klausimus¹⁵. Trumpai tariant, negatyvus harmonizavimas yra apmokestinimo derinimas bei vienodinimas minėtų draudimų pagalba.
 4. Pagal užimamą laiką:
 - a) Laipsniškas – toks harmonizavimas, kuomet teisės vienodinimo ir suderinimo procesas vyksta žingsnis po žingsnio. Tokia koncepcija padeda išvengti radikalių pasikeitimų apmokestinimo srityje bei iš anksto pasirengti artėjančioms naujovėms.
 - b) Realizuojamas vienu etapu – toks būdas, kuomet harmonizavimas pilna apimtimi įgyvendinimas iš karto. Dėl aukščiau aptartų priežasčių toks harmonizavimo būdas praktikoje nėra taikomas.
- Taip pat svarbu pridurti, jog harmonizavimas pagal derinamų mokesčių pobūdį skirstomas į tiesioginių, ir atitinkamai, netiesioginių mokesčių harmonizavimą. Profesorius B. Sudavičius tiesioginius mokesčius apibūdina kaip tuos, kuriuos tiesiogiai moka atitinkamo apmokestinamojo objekto turėtojai ar naudotojai, tokie kaip pajamas uždirbantys gyventojai, pelną gaunantys juridiniai asmeniai, žemės ar nekilnojamojo turto savininkai ir kiti asmenys, kuriuos mokesčių įstatymai įvardija kaip atitinkamo mokesčio mokėtojus, kas pasireiškia tuo, jog tiesioginio mokesčio faktinis ir įstatyminis mokėtojas

¹⁵WATTEL J. P., TERRA, J.M. B. *European Tax Law, 6th Edition.*, Kluwer Law International., 2012 m. P. 11-13.

sutampa viename asmenyje¹⁶. Netiesioginiams mokesčiams savo ruožtu būdinga tai, kad mokestis sudaro prekės, arba atitinkamai, paslaugos kainos priedą ir nėra susijęs su mokesčio mokėtoju turtu ar pajamomis, kaip tiesioginių mokesčių atveju. Todėl gaunasi, jog faktiniu netiesioginių mokesčių mokėtoju yra prekių ir paslaugų vartotojas, poįstatyminio mokesčio mokėtojo charakteristiką atitinka gamintojas, tiekėjas arba kitas parduodamo produkto (prekės ar paslaugos) gamybos ir (arba) realizavimo subjektas¹⁷. Šio skirstymo svarba išplaukia tiesiogiai iš mokesčių harmonizavimą reglamentuojančių ES teisės aktų, apie ką ir bus kalbama tolimesniuose skyriuose.

1.3. Mokesčių reglamentavimas Europos Sąjungoje

1.3.1. Tiesioginių ir netiesioginių mokesčių harmonizavimas ES teisės aktuose

Kaip mums puikiai žinoma iš tarptautinės viešosios teisės mokslo doktrinos suformuotų nuostatų, Europos Sąjunga, pagal struktūrą bei kompetencijų paskirstymo būdą atitinką virš nacionalinės tarptautinės organizacijos modelį. Faktiškai praktikoje tai pasireiškė tuo, jog įstodamos į Europos Sąjunga, valstybės išreiškė sutikimą perduoti dalį nacionalinio suvereniteto tam tikrose teisinių santykių srityse, viena iš kurių buvo ir yra apmokestinimo sritis. Žvelgiant detaliau, mes galime pastebėti, jog šios organizacijos kompetencija tiesioginių bei netiesioginių mokesčių reguliavimo srityje nėra vienoda. Tai yra sąlygota netiesioginių mokesčių, tokių kaip PVM, muitų ir akcizų intensyvesniu poveikiu bendrajai ES rinkai bei „keturių judėjimo laisvių“ įgyvendinimui¹⁸, kadangi šie mokesčiai yra tiekiamų prekių ir suteikiamų paslaugų kainos sudedamoji dalis.

Tiesioginių mokesčių harmonizavimas tiek daugelį dešimtmečių atgal, tiek šiais laikais yra viena dažniausiai svarstomų ir diskutuotinių temų Europos Sąjungoje. Taip kaip ES Steigimo sutartis nenumato tiesioginių mokesčių apmokestinimo kompetencijos perdavimo Sąjungai pareigos, kiekviena valstybė narė, veikianti lydimu komandinio bendradarbiavimo dvasios tuo pat metu siekia apsaugoti asmenines politinio žaidėjo pozicijas, o mokesčiai kaip žinoma, yra kone aukščiausią prioritetiškumą turintis valstybės biudžeto finansavimo šaltinis. Pernelyg skirtingas tiesioginių mokesčių apmokestinimas sudaro kliūtis tinkamai funkcionuoti bendrajai rinkai, todėl remiantis SESV 3-6 straipsniais, siekiant užtikrinti sklandų rinkos veikimą, Sąjunga gali imtis priemonių tiesioginių mokesčių reguliavimo srityje, kas dažniausiai pasireiškia koordinavimo veiksmais, o pastaruoju metu tai peraugo į pozityviojo harmonizavimo priemonių panaudojimą. Pagrindiniais tiesioginius mokesčius ES harmonizuojančiais

¹⁶MEDELIENĖ, A., SUDAVIČIUS B. *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011. P. 44.

¹⁷*Ibid.*

¹⁸Turima omenyje laisvą prekių, paslaugų, asmenų ir kapitalo judėjimą.

teisės aktais šiuo metu yra taip vadinamos Palūkanų ir autorinių atlyginimų¹⁹ Dividendų²⁰, Susijungimų²¹ (Reorganizavimo) ir Piktnaudžiavimo prevencijos²² direktyvos bei Arbitražo²³ konvencija, tai pat kiti ES teisės aktai papildantys šių direktyvų ir konvencijos nuostatas. Akcentuotina, jog tiesioginius mokesčius reglamentuojančių teisės aktų išmanymas leidžia tiek verslo subjektams, tiek teisininkams visoje Europos Sąjungoje išmanyti šias tarptautinių mokesčių santykių reguliavimo sritis. Žinodami pagrindines direktyvų taisykles ir principus mes galime drąsiai jaustis bet kurioje iš ES valstybių nestudijavę tų valstybių nacionalinio reglamentavimo, nes būtent šių direktyvų dėka aukščiau įvardintoms nuostatomis yra taikomi vienodi standartai²⁴.

Netiesioginių mokesčių harmonizavimo tema yra labiau delikati, kas sąlygota tuo, jog dalinio suvereniteto netiesioginių mokesčių reguliavimo srityje perdavimas Europos Tarybai yra viena iš narystės Europos Sąjungoje sąlygų. Visas netiesioginių mokesčių harmonizavimo teisinis pagrindas slypi SESV 110 – 113 straipsniuose. Fundamentalieji SESV konkurencijos, mokesčių ir teisės aktų derinimo bendrųjų taisyklių dalies antrojo skyriaus, kuriame kalbama apie mokesčių nuostatas²⁵, koncepcija susideda iš to, jog SESV 113 straipsnyje (EB Steigimo sutarties ex 93 str.) eksplicitiškai raginama suderinti netiesioginius mokesčius tiek, kiek tai būtina vidaus rinkai sukurti ir veikti bei tuo pačiu išvengti konkurencijos iškraipymo. Tuo tarpu 110 straipsnis (EB Steigimo sutarties ex 90 straipsnis) draudžia tiesioginį ir netiesioginį užsienio gaminių apmokestinimą bei tuo pačiu draudžia netiesioginę vietinės produkcijos fiskalinę apsaugą.

Tokiu būdu Sąjungos institucijoms suteikiami būtini įgaliojimai, kurie sudaro Europos Sąjungos netiesioginių mokesčių reguliavimo mechanizmą. Apibendrinant, jis atrodo taip: Europos Tarybai suteikiama muitų, akcizų, pridėtinės vertės mokesčio bei kitų netiesioginio apmokestinimo sričių derinimo nuostatų priėmimo prerogatyva. Savo ruožtu Europos Komisija yra įgaliota teikti pasiūlymus PVM, akcizų ir kitų apyvartos mokesčių harmonizavimo srityje. Suformuluoti pasiūlymai nukeliauja į Europos Tarybą,

¹⁹2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių // *Oficialus leidinys* L 157, 2003.

²⁰2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms // *Oficialus leidinys* L 345, 2011.

²¹2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą // *Oficialus leidinys* L 310, 2009.

²²2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės // *Oficialus leidinys* L 193, 2016.

²³2005 m. birželio 30 d. Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną. // *Oficialus leidinys* C 160/11.

²⁴Lekt. Dr. GRUODŽIO, P. IV kurso *Tarptautinis apmokestinimas*. 2019 m. paskaitų medžiaga.

²⁵Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija // *Oficialus leidinys* C 202, 2016. 110-113 str.

kuri pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu priima sprendimą dėl nuostatų įsigaliojimo²⁶.

Kalbant konkrečiau, SESV 113 straipsnis yra teisinis pagrindas pažangiam bendrųjų vartojimo mokesčių (apyvartos mokesčių) derinimui ES. Tokio tipo mokesčių kaip muitų, akcizų bei pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistemos ir bazės buvo suderintos, nes be tokio suderinimo sistemų ir bazių skirtumai trukdytų tarptautinei prekybai ir konkurencijai. Ypatingai ES netiesioginių mokesčių derinimo bei vienodinimo poreikis atsiskleidžia turint omenyje tai, jog valstybės narės galėtų naudoti prekių ir paslaugų vidaus mokesčius, tam kad pakeistų anksčiau taikytas arba išplėstas draudžiamas importo maito ir (arba) eksporto subsidijas. Iš tikrųjų, jei neįmanoma tiksliai nustatyti, koks apyvartos mokestis yra prekių, kuriomis prekiaujama per sieną, kainos, jos negali būti tiksliai išskaičiuojamos iš kilmės valstybės mokesčio jas eksportuojant ar apmokestinamos lygiavertėmis paskirties šalies apmokestinamoms vietinėms prekėms²⁷.

SESV 110 straipsnis, draudžiantis diskriminacinį ir apsauginį gaminių apmokestinimą, pats savaime neturi įtakos nacionaliniam mokesčių suverenumui. Taip kaip nėra jokių konkrečių reikalavimų kaip būtent šalys turi reglamentuoti netiesioginius mokesčius, valstybės narės gali laisvai organizuoti nacionalines prekių ir paslaugų apmokestinimo sistemas taip, kaip joms atrodo tinkama bei taikyti normas, kurias jie laiko tinkamomis (aišku, laikydamiesi prisiimtų ES teisės aktais bei tarptautinėmis sutartimis numatytų įsipareigojimų). Tačiau jos negali apmokestinti kitų valstybių narių produktų²⁸ mažiau palankiomis sąlygomis (nustatant didesnius mokesčius užsienio produktams). SESV 110 straipsnis leidžia apmokestinti gaminius tik pagal bendrojo vidaus vartojimo mokesčio modelį, nesukuriant skirtumų tarp vidaus ir užsienio produktų apmokestinimo. Šis straipsnis taip pat turi tiesioginį poveikį: privatūs asmenys ir įmonės gali juo remtis ginantys savo teises nacionaliniuose teismuose, tam reiškiant ieškinį dėl nacionalinio apmokestinimo neatitikimo pagrindiniams ES teisės principams bei teisės aktų nuostatomis²⁹. Taikant 110 straipsnio pirmą pastraipą („panašūs produktai“) pirmiausia reikia palyginti užsienio ir vidaus produktus. Tam, kad konstatuoti produktų panašumą, būtina nustatyti ir patvirtinti ar produktai yra apibūdinami pagal tuos pačius kriterijus, arba nustatyti ar jie yra priskiriami tai pačiai produktų kategorijai, taip pat palyginti jų fiskalinę (mokestinę) našą, Panašumas daugiausia nustatomas atsižvelgiant į

²⁶*Ibid.*

²⁷WATTEL J. P., TERRA, J.M. B. *European Tax Law, 6th Edition.*, Kluwer Law International., 2012 m. P. 11-13.

²⁸Vartojant šį terminą turima omenyje pagamintas prekes ir teikiamas paslaugas.

²⁹WATTEL J. P., TERRA, J.M. B. *European Tax Law, 6th Edition.*, Kluwer Law International., 2012 m. P. 13.

tai, ar produktai patenkina panašius vartotojų poreikius ir turi panašias savybes, sudarydami jiems konkurencinį (galimo pakeitimo) santykį. Net jeigu tokiu pagrindu nacionalinei apmokestinimo priemonei netaikomas šio straipsnio pirmoje dalyje nustatytas draudimas, ji gali patekti į SESV 110 straipsnio antrosios dalies nuostatų reguliavimo sritį: net jeigu vidaus ir importuoti produktai nėra panašūs arba jeigu faktinė mokesčių našta yra lygi, mokestis vis dar gali daryti netiesioginį poveikį vietinės produkcijos saugojimui³⁰.

Konkurencija mokesčiais daugelio teisininkų yra įvardijama kaip viena iš pagrindinių mokesčių harmonizavimo Europos Sąjungoje priežasčių. Tarptautinio mokesčių dokumentų biuro (angl. *International Bureau of Fiscal Documentation*) terminų žodyne³¹ valstybių konkurencijos mokesčiais sąvoka apibrėžiama kaip „jurisdikcijų mokesčių politikų konkuravimą, suteikiant lengvatas ir nuolaidas tam, kad pritraukti verslą ir individus kurtis konkrečioje jurisdikcijoje³².“

Europos Sąjungoje šis teisinis reiškinys labiausiai atsiskleidė 1997-ųjų – 2004-ųjų metų plėtros etapo laikotarpiu³³, kuomet į organizaciją buvo priimtos naujos valstybės, tarp jų įskaitant ir Lietuvą (pilnas per šį laikotarpį įstojusią į ES valstybių sąrašas atrodo taip: Čekija, Estija, Kipras, Latvija, Lenkija, Lietuva, Malta, Slovakija, Slovėnija ir Vengrija). Chronologiškai įvykiai susidėliojo taip, jog priėmus naujas valstybes nares atsirado dideli mokesčių tarifų skirtumai tarp naujų ir senbuvių valstybių, kas ilgainiui pasireiškė tuo, jog naujosios valstybės narės pritraukė daugiau investicijų negu senbuvės. Tokios staigiai susidariusios konkurencinės sąlygos paskatino seniau prisijungusias valstybes mažinti nusistatytus pelno ir kitų mokesčių tarifus. Šie Sąjungos narių veiksmai atliko katalizatoriaus vaidmenį tiesioginio apmokestinimo vienodinimo klausime, kas daugiausia ir nulėmė dabartinį ES apmokestinimo politikos paveikslą.

Be Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo, pagrindiniai teisės šaltiniai, apibūdinantys valstybių vykdomos konkurencijos mokesčiais sampratą bei numatantys žalingos konkurencijos ribojimo priemones yra:

1. 1997 m. gruodžio 1 d. Ekonomikos ir finansų reikalų (ECOFIN) tarybos susirinkime priimtas „Įmonių apmokestinimo elgesio kodeksas³⁴“ (toliau –

³⁰*Ibid.*

³¹Tarptautinio mokesčių dokumentų biuro tinklalapis. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 23 d.]. Prieiga internete: <https://www.ibfd.org/>.

³²LUKAS, M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01 S), Vilnius, 2013.

³³Sąjungos plėtra. Faktų apie Europos Sąjungą suvestinės [Interaktyvus] {žiūrėta: 2020 m. kovo 20 d.} Prieiga internete: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/lt/sheet/167/sajungos-pletra>.

³⁴1997 m. gruodžio 1d. Ekonomikos ir finansų (ECOFIN) tarybos Įmonių apmokestinimo elgesio kodeksas. *Oficialus leidinys C 2/1*.

Elgesio kodeksas). Tai yra politinio bei rekomendacinio pobūdžio dokumentas, kuriame Europos Sąjungos valstybėms narėms rekomenduojama vengti žalingą konkurenciją skatinančio tiesioginių mokesčių apmokestinimo. Vienu iš tokių aspektų įvardijamas mokesčių lengvatų taikymas, kas pagal savo esmę prieštarauja mokesčių teisėje propaguojamam mokesčių neutralumo principui. Tačiau, taip kaip tai nėra imperatyvinio, t.y. privalomo pobūdžio teisės aktas, valstybės sprendžia taikyti ar ne Elgesio kodekso nuostatas pagal savo nuožiūrą.

2. 1998 m. balandžio 9 d. Tarptautinės ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (The Organisation for Economic Co-operation and Development) (toliau - OECD) ataskaita pavadinimu „Žalinga konkurencija mokesčių srityje. Besivystanti pasaulinė problema³⁵“ (toliau - Ataskaita). Šis dokumentas yra svarbus tuo, jog jame yra išskirtos dvi pagrindinės valstybių, praktikuojančių žalingą konkurenciją mokesčiais, kategorijos, tokios kaip „mokesčių rojai“ ir konkurenciniai apmokestinimo režimai.

i) Terminu „mokesčių rojus“ yra apibūdinamos valstybės, kurios aktyviai propaguoja mokesčių konkurenciją taikydamos itin mažus arba nulinius pelno mokesčių tarifus šalies ne rezidentams. Taip pat „mokesčių rojų“ šalims būdingas informacijos neatskleidimas apie joms priklausančioje jurisdikcijoje įsteigtų bendrovių savininkus bei bendrovių atliekamas finansines operacijas. OECD nurodo keturis pagrindinius veiksnius, pagal kuriuos nustatoma, ar teritorija yra mokesčių rojaus šalis³⁶:

- a) teritorija netaiko jokių mokesčių arba tik nominalius mokesčius;
- b) trūksta skaidrumo;
- c) galiojantys įstatymai arba administracinė praktika trukdo mokesčiais tikslais veiksmingai keisti informacija su kitomis valstybėmis apie mokesčių mokėtojus, kuriems netaikomi jokie mokesčiai arba taikomi tik nominalūs mokesčiai;
- d) nėra reikalavimo, kad būtų vykdoma faktinė veikla.

ii) Prie konkurencinio apmokestinimo režimo priskiriamos tos šalys, kurių apmokestinimo politika nukreipta į lengvatinių sąlygų ir teisinių priemonių sukūrimą bei taikymą užsienio rezidentams.

³⁵EBPO Pasaulio mokesčių bendradarbiavimo ataskaita. [Interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 21 d.]. Prieiga internete: <http://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf>.

³⁶2009 m. balandžio 28 d. Europos bendrijų komisijos komunikatas dėl gero mokesčių srities valdymo skatinimo. COM (2009) 201/F1.

1.3.2. Mokesčių harmonizavimo įgyvendinimo (realizavimo) priemonės

Harmonizavimo nuostatų įgyvendinimas įprastai vyksta direktyvos pagrindu, nes ši pozityviosios integracijos priemonė, lyginant su reglamento forma, yra žymiai lankstesnė nacionalinių teisių derinimo atvejais. Kai klausimas liečia teisės vienodinimą, tuomet dažniausiai pasitelkiama reglamento forma. Teisinis direktyvų leidimo pagrindas įtvirtintas SESV 115 straipsnyje (EB sutarties ex 94 str.), kuriame nurodyta, jog Europos Taryba, pasitarusi su kitomis ES institucijomis vieningai leidžia direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių tiesioginę įtaką vidaus rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo. Pagrindinis orientyras Lietuvoje kvalifikuojant Europos Sąjungos direktyvų normų realizavimo metodus yra 2020 m. sausio 29 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimo Nr. 69 „Dėl Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymo įgyvendinimo“ pagrindu išleistas 2020 m. kovo 6 d. Lietuvos Respublikos Teisingumo ministro įsakymas Nr. 1R-72 „Dėl Nuorodų į Europos Sąjungos teisės aktus teikimo teisės aktuose reikalavimų aprašo patvirtinimo“³⁷ (toliau - Įsakymas). Šiame Įsakyme galime aptikti tokius ES direktyvų nuostatų įgyvendinimo metodus kaip perteikimą, perkėlimą ir nukreipimą į ES teisės aktą nuorodų pagalba.

Perteikimo metodas pasireiškia išleidžiant nacionalinį teisės aktą ar įvedant atitinkamus pakeitimus jau galiojančiuose teisės aktuose, tam kad laiku įgyvendinti prisiimtus įsipareigojimus. Viena iš sąlygų naudojant šį metodą yra maksimalus vienodos terminologijos paisymas perteikiamos direktyvos atžvilgiu. Atitinkamai esant įsigaliojusios direktyvos pakeitimams, privalomai turi būti keičiamos ir perteikto nacionalinio teisės akto nuostatos.

Perkėlimo metodas suprantamas kaip tiesioginis direktyvos teksto įtraukimas į jau galiojantį nacionalinį teisės aktą. Toks direktyvos nuostatų įgyvendinimo būdas dažniausiai yra naudojamas tais atvejais, kuomet direktyva yra labai detali, o valstybei narei palikta mažai erdvės įgyvendinant nuostatas nacionalinių priemonių pagalba. Tačiau tais atvejais, kai direktyvoje nuostatos yra reglamentuojamos numatant taikymo alternatyvas, perkėlimo būdas nėra tinkamas ir esant tokioms situacijoms direktyvos nuostatos turėtų būti perkeliamos dalinai.

Paskutinis būdas, taikomas direktyvos nuostatoms įgyvendinti yra nukreipimas tiesiogiai į direktyvos normas nuorodų pagalba. Šis metodas taikomas rečiausiai, nes skirtas tiems atvejams, kuomet direktyvos turinys yra labai detalus (dažniausiai apima techninius sprendimus, aprašytus labai smulkiai), o perkėlimas reikalauja ypatingo

³⁷Šis įsakymas pakeitė prieš tai galiojusį 2002 m. gruodžio 13 d Europos teisės departamento prie Lietuvos Respublikos vyriausybės generalinio direktoriaus įsakymą Nr. 106K „Dėl nuorodų į Europos Sąjungos teisės aktus pateikimo įstatymuose ir kituose teisės aktuose rekomendacijų patvirtinimo“.

tikslumo. Tokiais atvejais direktyvos nuostatos arba rekvizitai pridedami kaip priedai prie nacionalinio teisės akto.

1.4. Harmonizavimo privalumai ir trūkumai

Išnagrinėję mokesčių harmonizavimo sampratą ir kvalifikavimą, taipogi išanalizavę mokesčių derinimo bei vienodinimo priežastys ir pritaikymo būdus mes galime pereiti prie šio teisinio reiškinių vertinimo. Žvelgiant tiek iš teorinės, tiek iš praktinės pusės mokesčių harmonizavimas turi nemažai privalumų ir trūkumų.

Autoriaus nuomone prie **privalumų** galėtų būti priskirti tokie veiksniai:

Pirma, panaikinami trikdžiai laisvam prekių, paslaugų, asmenų, ir kapitalo judėjimui³⁸. Suderinti mokesčių struktūros elementai padeda įtvirtinti vienodas apmokestinimo sąlygas, kas savaime tik sustiprina laisvosios rinkos idėją bei padeda atsiskleisti šios ekonominės farmacijos pranašumams. Rūta Vainienė „laisvąją rinką“ apibūdina kaip nereguliuojamą mainų sistemą, kurioje ekonomika yra tvarkoma rinkos dalyvių pastangomis, eliminuojant tokias valdžios įsikišimo priemones kaip ekonominių santykių teisinis reguliavimas bei apmokestinimas³⁹. Grynąjį šios ekonominės koncepcijos modelį mes vargu surasime šiais laikais, tačiau idėjos tikrai gyvuoja, ką pasaulinių mastu įrodo tiesioginis jų įtvirtinimas Europos Sąjungos teisės aktuose, o nacionalinių lygių tai kaip minimum patvirtina Lietuvos laisvosios rinkos instituto atliekami tyrimai.

Antra, sumažinamas mokesčių vengimas, slėpimas ir agresyvus planavimas. Tiek tiesioginius, tiek netiesioginius mokesčius reglamentuojančiose direktyvose yra numatytos priemonės kovai su įvardintais veiksniais. Tokiu būdu Europos Sąjungos valstybių narių mokesčių administravimą vykdančys subjektai pradėjo taikyti vienodas mokesčių piktnaudžiavimo prevencijos taisykles, kas ženkliai sumažino mokesčių vengimo, slėpimo ir agresyvaus planavimo galimybes bei skaičių. Taip pat Europoje be ES teisės aktais numatytų priemonių veikia OECD 2017 m. birželio 7 d. priimta Daugiašalė konvencija, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui (angl. *Base Erosion and Profit Shifting*), kas taipogi yra veiksmingas instrumentas kovoje su mokestiniais pažeidimais.

Trečia, įtvirtinami vienodi konkurencijos standartai. Konkurencijos mokesčiais draudimas įvedė savo korekcijas į verslo subjektų bei valstybių narių gyvenimą pirmiausiai tuo, jog maksimaliai išsilygino skirtumai tarp „verslui palankių mokestinių

³⁸ŠIMAŠIUS, R., *Laisva rinka: kas prieš?* (2005 m.) [Interaktyvus] [žiūrėta 2020 m. kovo 12 d.] Prieiga internete: <https://www.delfi.lt/archive/laisvoji-rinka-kas-pries.d?id=7048927>.

³⁹VAINIENĖ, R. *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: Tyto alba, 2005.

zonų“ valstybių ir kitų Europos šalių. Kaip pavyzdys, po „kompanijų-gigantų“ ir „finansinių imperijų“ kilnojimosi apmokestinimo (turima omenyje 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklių, 5 staipsnyje įtvirtintą perkėlimo apmokestinimo reguliavimą) plačios verslo plėtros galimybės tapo vis labiau atviresnės visoms valstybėms narėms. Harmonizavimas žalingą konkurenciją mokesčiais pakeitė į, autoriaus nuomone, sveikesnę bei naudingesnę, laisvos rinkos ekonomikos priemonėmis pagrįstą valstybių konkurenciją, kas galu gale lėmė tai, jog sėkmingas naujų verslo subjektų prisitraukimas tapo valstybės efektyvaus investavimo bei tinkamos finansinės politikos taikymo klausimu⁴⁰.

Ketvirta, dvigubo apmokestinimo išvengimas. Vienas iš pagrindinių tarptautinio apmokestinimo objektu yra verslo subjekto ar fizinio asmens, vykdančio veiklą ar gaunančio pajamas keliuose valstybėse, teisinio dvigubo apmokestinimo išvengimas. Tradiciškai tarp valstybių toks klausimas sprendžiamas tarptautinių sutarčių pagalba, o konkrečiau, taip vadinamomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimis (toliau - DAIS). Tačiau Europos Sąjungoje iš didžioji dalis dvigubo apmokestinimo išvengimo klausimų išspręsta mokesčių harmonizavimo pagalba. Vienas pagrindinių tam sukurtų instrumentų yra Arbitražo konvencija⁴¹, kurios nuostatos užtikrina dvigubo apmokestinimo išvengimą tais atvejais, kuomet mokesčių tikslais pajamos yra įtraukiamos į skirtingų valstybių asocijuotų įmonių pelno mokesčio bazę, apskaičiuojant šių įmonių apmokestinamąjį pelną. Taip pat, kaip pavyzdys galėtų būti Dividendų⁴² bei Palūkanų ir autorinių atlyginimų⁴³ direktyvos, kurių pagrindinis tikslas yra apsaugoti dividendus bei atitinkamai palūkanas, honorarus ir autorinius atlyginimus nuo apmokestinimo šaltinio valstybėje, numatant tam tikras sąlygas, kurių laikantys asocijuotos įmonės negali būti apmokestinamos prie šaltinio. Netiesioginių mokesčių srityje dvigubas apmokestinimas išvengiamas konkrečiu apmokestinimo vietos taisyklių nustatymu. Pavyzdžiui, pridėtinės vertės apmokestinimo atveju tai būtų PVM

⁴⁰SURUGIU, M. R., SURUGIU, C. *Tax Competition, Harmonization and Development: Challenges and Consequences*. Argumenta Oeconomica. No 1(28), 2012 m. P. 139-154.

⁴¹2005 m. birželio 30 d. Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną. // *Oficialus leidinys* C 160/11.

⁴²2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms // *Oficialus leidinys* L 345, 2011.

⁴³2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių // *Oficialus leidinys* L 157, 2003.

apmokestinamųjų sandorių (prekių tiekimo, paslaugų teikimo, prekių įsigijimo Bendrijos viduje ir prekių importo) vietos nustatymas⁴⁴.

Penkta, harmonizuotų mokesčių administravimas valstybėms narėms kainuoja pigiau, nei esant nacionalinių mokesčių administravimui. Apskritai, to paties mokesčio administravimo išlaidų palyginimas esant harmonizuotam apmokestinimui, ir atvirkščiai, esant grynai nacionaliniam apmokestinimui yra iš anksto labiau teoriniais aspektais pagrįstas dalykas. Labai sudėtinga konkrečiai charakterizuoti koks būtent yra skirtumas tarp abiem atvejais patiriamų išlaidų, nes tai gali lemti labai daug kriterijų: mokesstinės politikos skirtumai, mokesčio svarbumas, vertinant pagal tai kokią dalį surenkamų valstybės biudžeto pajamų sudaro konkretus mokestis, valstybės finansinio išsivystymo lygis ir pan. Tačiau autoriaus teiginio logika yra pagrįsta bendru visų valstybių narių patiriamų mokesčių administravimo išlaidų skaičiavimu, kas reiškia, jog esant bendriems mokesčiams, priklausomai nuo mokesčių harmonizavimo pobūdžio, administravimas taip pat atitinkamai bus vienodas. Todėl visų valstybių narių santykis tarp surenkamų pajamų ir patiriamų išlaidų yra proporcingai vienodas. Tai reiškia, jog bendrai pačios organizacijos atžvilgiu, visos Europos Sąjungos narės bendroje masėje esant skirtingam ekonominio išsivystymo lygiui proporcingai patyria mažiau išlaidų, negu jos administruotų grynai nacionalinius mokesčius. Be to, autoriaus nuomone, atsižvelgus į šiuolaikines ES mokesčių politikos tendencijas gali susidaryti įspūdis, jog nelabai tolimoje perspektyvoje yra tie laikai, kuomet ES Taryboje bus svarstomi projektai dėl bendro centralizuoto harmonizuotų mokesčių administravimo.

Atitinkamai, kaip mokesčių harmonizavimo **trūkumus** galima įvardinti šiuos veiksnius:

Pirma, mokesčių harmonizavimu kėsiamasi į nacionalinį valstybių narių suverenitetą apmokestinimo srityje. Mokesčiai yra be galo svarbus kiekvienos valstybės biudžeto finansavimo šaltinis, o įstatymo leidybos ir vykdymo kompetencijos yra raktas tinkamam apmokestinimo panaudojimui, maksimaliai realizuojant mokesčių fiskalinę funkciją. Tačiau kaip jau buvo aptarta ankstesniuose skyriuose, apmokestinimo derinimas ir vienodinimas reikalauja nacionalinio suvereniteto apmokestinimo srityje perdavimo Sąjungai, todėl šis teisinis klausimas turi politinę svarbą kiekvienai valstybei narei. Iš dalies tai galima apibūdinti kaip savanoriškas teisių ir laisvių perdavimas virš valstybinei struktūrai, tačiau ryžtantis įstoti į Europos Sąjungą kiekviena valstybė gerai pasveria visus plusus ir minusus ir jeigu sutinka su viešai skelbiamomis sąlygomis, prisiima visus

⁴⁴2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos // *Oficialus leidinys* L 347, 2006.

atitinkamus įsipareigojimus, todėl šiame klausime lemiamą vaidmenį atlieka valstybių pasirinkti prioritetai.

Antra, kiekviena valstybė turi savo vidaus politiką bei gali daryti įtaka bendrai rinkai. Nors Europos Sąjunga yra vienu metu idėjomis, tikslais ir komandinio darbo bei bendradarbiavimo principais pagrįsta ekonominė ir politinė bendrija, tačiau sunku paneigti tą faktą, jog kiekviena valstybė narė nori išsaugoti savo politinio žaidėjo pozicijas bei netekti jau turimos įtakos. Kitaip tariant, jeigu žvelgti į Europos Sąjungą, kaip vieną didelį mechanizmą, o į valstybes nares, kaip į šio mechanizmo elementus, kiekvieno iš elemento veiksmai daro poveikį kitiems elementams, o to pasėkoje ir visam mechanizmui. Vienas iš pavyzdžių galėtų būti 2020 metų Didžiosios Britanijos išstojimas iš Europos Sąjungos. Taip kaip vienas iš ES „nuosavųjų išteklių“ sistemos šaltinių yra atskaitymai nuo PVM apmokestinamosios bazės, Didžiajai Britanijai išstojus iš Sąjungos surenkamų lėšų dydis sumažės, todėl atitinkamai padidės likusiųjų ES valstybių narių našta ES biudžeto surinkimo klausime. Kitas pavyzdys yra susijęs su Airijos anksčiau vykdyta apmokestinimo politika, kuomet Airijos mokesčių administratorius taikė dideles mokesťines lengvatas ir sudarinėjo palankias sąlygas „įmonėms - gigantams“, tokioms kaip „Amazon.com“, deklaruoti nuolatinę buveinę.

Trečia, nacionalinio apmokestinimo atveju esant biudžeto deficitui kiekviena valstybė gali didinti mokesčius, tuo kompensuojant „skylę“ nacionaliniame biudžete, kas yra ganėtinai veiksminga ir dažnai naudojama priemonė. Bet nesant galimybei pasinaudoti šiuo būdu, valstybės narės esant poreikiui kelių mokesčius tose srityse, kurios nėra harmonizuotos arba įveda naujus mokesčius, jeigu tai neprieštarauja ES teisės ir tarptautinių sutarčių nuostatomis. Arba naudoja kitas ekonomines ir finansines politikos priemones problemai išspręsti.

Ketvirta, išlaidos, atsirandančios valstybėms narėms pereinant prie harmonizuoto mokesčio koncepcijos. Turima omenyje išlaidas, patiriamas keičiant vieną mokesčių administravimo sistemą kita, arba integruojant naujoves į jau esamą sistemą. Pradiniuose etapuose tokie veiksniai visuomet yra lydimi neišvengiamais kaštais bei išlaidomis.

Taigi, mokesčių harmonizavimas pirmiausia yra kompetencijų pasiskirstymo apmokestinimo srityje procesas, turintis milžinišką politinę, teisinę bei ekonominę svarbą. Ši ES teisės sritis dar ilgam liks įnirtingų diskusijų šaltiniu, kas savaime atsispindės ir mokesčių santykių reguliavime.

2. AKCIZINIŲ PREKIŲ APMOKESTINIMO IR HARMONIZAVIMO EUROPOS SAJUNGOJE SISTEMA. AKCIZŲ APMOKESTINIMO BENDROSIOS NUOSTATOS

Akcizinių prekių apmokestinimas Europos Sąjungoje yra savotiškai unikalus teisinis reiškinys, nes apima trys reglamentavimo lygius. Pirmąjį lygį sudaro bendrieji akcizų apmokestinimo aspektai, tokie kaip mokesčio struktūros elementų reglamentavimas bei imperatyvių normų nustatymas ir pan. Visos šios nuostatos įtvirtintos 2008 m. gruodžio 16 d. Europos Tarybos direktyvoje 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos⁴⁵ (toliau – Direktyva 2008/118/EB).

Antrąjį lygį sudaro taip vadinamos „struktūrinės direktyvos“, kuriomis reglamentuojamos konkrečios akcizinių prekių kategorijos, kurios tuo pačiu yra akcizų apmokestinimo objektu. Šiomis direktyvomis nustatoma konkreti akcizinių prekių apmokestinimo struktūra.

Trečiąjį lygį sudaro konkrečių akcizinių prekių kategorijų minimalūs tarifai. Pačioje akcizo mokesčio harmonizavimo pradžioje tarifai buvo reglamentuojami atskiyromis direktyvomis, tačiau kalbant apie dabartinę, 2020 metais esančią situaciją, atskyrą direktyva yra reglamentuojami tik akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus tarifai.

Dėl sisteminio akcizų mokesčio reglamentavimo priežasties antros dėstymo dalies struktūra susidės iš to, jog bus pristatoma akcizų samprata bei akcizų mokesčio harmonizavimo Europos Sąjungoje detali apžvalga, kurią sudarys Direktyvos 2008/118/EB, ir paraleliai, nacionalinio reglamentavimo Lietuvoje analizė. Trečiajame dėstymo bloke atskyrąi detalai bus išnagrinėtos „struktūrinių direktyvų“ ir jiems priklausančių minimalių tarifų nuostatos, taip pat apimančios Lietuvos nacionalinį teisinį reguliavimą.

2.1. Akcizinių prekių apmokestinimas

2.1.1. Akcizo mokesčio samprata

Pirmiausia, akcizas yra į valstybės biudžetą mokamas, vienkartinis, prie netiesioginių mokesčių kategorijos priskiriamas vartojimo mokestis, kuriuo apmokestinamos tam tikros prekės, tokios kaip alkoholiniai gėrimai, tabako gaminiai, automobilių kuras ir pan.

Žvelgiant iš istorinės pusės, akcizo mokestis laikomas vienu seniausių žinomų mokesčių, savo ištakas atrandantis dar Senovės Romos imperijoje, be to, žmonijai taip pat

⁴⁵ 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinanti Direktyvą 92/12/EEB. *Oficialus leidinys* L 9, 2008.

žinomi tokių masinio vartojimo produktų, kaip druska, apmokestinimo pavyzdžiai⁴⁶, kas įrodo, jog akcizas, kaip valstybinė apmokestinimo priemonė egzistuoja tikrai ilgą laiką.

Dėl pačios žodžio „akcizas“ atsiradimo kilmės vyrauja keletas skirtingų nuomonių. Pasak vieną iš versijų, sąvoka „akcizas“ kilusi iš olandiško žodžio „*exijs*“, kas išvertus reiškia „apmokestinimo įkainojimas (įvertinimas)“. Šis terminas buvo naudojamas XVII amžiuje, nustatant vartojimo mokesčius tokioms prekėms kaip alkoholiniai gėrimai bei cukrus⁴⁷. Pagal kitų mokslininkų nuomonę, šis terminas turi lotynišką kilmę ir kilęs nuo žodžio „*assidere*“, kas išvertus iš lotynų kalbos reiškia „apmokestinti“. Didžiosios Britanijos mokslininkai teigia, jog terminas kilo nuo kito lotyniško žodžio - „*accidere*“, kas išvertus reiškia „atidalinti (atriboti)“. Antroji versija taip pat gali būti teisinga, nes jos logika pagrįsta tuo, jog ankstesniais laikais buvo priimta išskaičiuoti akcizo mokesčių natūra. Tai yra valstybė pasiimdavo tam tikrą nustatytą dalį nuo produkcijos⁴⁸, pavyzdžiui, tam tikrą pagaminto vyno tūrio kiekį, arba tam tikrą skaičių nuo iškeptos duonos vienetų ar proporcinį santykį nuo panaudotų žaliavų ir gautos produkcijos, kur pagaminta produkcija yra pasveriamas ir nuo jos natūra paimamas, arba tiksliau tariant, „atidalijamas“ tam tikro svorio duonos produktas, kas galu gale ir laikoma sumokėtu mokesčiu. Autoriaus nuomone, palyginus visas šias teorijas „atidalijimo“ variantas atrodo vienas iš įtikinamiausių, nes geriausiai atitinką akcizinių prekių bei kitų netiesioginių mokesčių požymį, jog mokesstinė našta krenta ant vartotojo pečių, nes yra įskaičiuojama į pardavėjo nustatytą galutinę prekės kainą. Kita vertus, akcizas iš anksto buvo kuriamas ir projektuojamas kaip vartojimo mokeskis, todėl sukeldamas papildomą finansinę naštą tuo pačiu šis mokeskis „atriboja“ daugelį vartotojų nuo juo apmokestinamų prekių vartojimo.

Kalbant apie akcizinių prekių apmokestinimo tikslus, pirmiausia šio mokesčio pagalba siekiama surinkti įplaukas į valstybės biudžetą. Akcizų mokesčio administravimas, palyginus su kitais mokesčiais, yra ganėtinai paprastas, kas yra nulemta pačios apmokestinimo objektų specifikos – tokios prekės kaip alkoholiniai gėrimai, tabako gaminiai pakuojami į specialias pakuotes bei atitinkamai ženklinami, todėl akcizinių prekių identifikavimas neužima daug laiko ir pastangų. Taip pat šio mokesčio fiskalinės funkcijos įvykdymas yra užtikrinamas ganėtinai aukšta visuomenės paklausa

⁴⁶ ПАНСКОВ, В. Г. *Налоги и налогообложение: теория и практика в 2 т. Том 2: учебник и практикум для вузов. 7-е изд., перераб. и доп.* Москва: Издательство Юрайт, 2020. ISBN 978-5-534-12365-4. С. 176.

⁴⁷ CNOSEN, S. *Theory and Practice of Excise Taxation. Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving.* Oxford university press, 2005. ISBN 978-0-199-27859-6. P. 1-5.

⁴⁸ ЯНЖУЛ, И. И. *Основные начала финансовой науки.* М.: Статут, 2002. ISBN 978-5-835-40112-4. С. 438.

akcizais apmokestinamoms prekėms, kas be abejonės daro akcizų apmokestinimą prioritetiniu valstybinio biudžeto šaltiniu.

Be pagrindinės, fiskalinės funkcijos, akcizas taip pat atlieka žalingų aplinkai ir žmogaus sveikatai produktų vartojimo ribojimo funkciją. Daugeliais mokslinių tyrimų yra įrodyta, jog didelių kainų nustatymas alkoholiniams gėrimams bei tabako gaminiams mažina vartojimo skaičių, tačiau surenkamas į biudžetą įplaukos vis tiek sudaro nemažą dalį valstybės biudžeto (Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau - VMI) skelbiamos 2019 m. nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalgos duomenimis akcizas sudarė 17,7 proc. surinkto nacionalinio biudžeto, kas konkrečiai sudarė 1 465 544 tūkst. eurų⁴⁹). Taip pat, tabako ir alkoholio gaminių vartojimo ribojimo apmokestinimo akcizais politiką aktyviai palaiko Pasaulio sveikatos organizacija (PSO) bei viso pasaulio valstybių institucijos, atsakingos už sveikatos priežiūrą (tokios kaip Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministerija), įvardindamos tokių gaminių apmokestinimą kaip priemonę kovai su masiniu alkoholio vartojimu bei rūkymu. Analogiškai toks pats požiūris galioja ir aplinkos apsaugos srityje, kur transporto priemonių degalų ir kitų akcizinėms prekėms priskiriamų gaminių apmokestinimas iš dalies padengia gamtai padarytą žalą, nes mokesčio pagalba surinktos lėšos gali būti panaudojamos žalos padariniams pašalinti.

Taip pat nemažai mokesčių teisės ekspertų pasisako, jog akcizų mokestis pažeidžia mokesčių neutralumo principą, nes skirtingai nuo didžiosios dalies kitų rinkoje egzistuojančių prekių, akcizais apmokestinamos prekės be natūralios, pardavėjo nustatytos kainos taip pat apima ir mokestinę naštą, kurią pardavėjas sėkmingai įskaiciuoja į galutinę prekės kainą. Tokiu būdu papildomai mokesčiais yra apkraunami būtent akcizinių prekių vartotojai, kas prieštarauja mokesčių neutralumo principo esmei, jog prievolė mokėti mokesčius visiems mokesčių mokėtojams galioja vienodai ir mokesčiai negali nei apsunkinti, nei palengvinti kažkieno padėties nukrypstant nuo lygybės principo. Šiuo atveju, nors akcizinių prekių vartotojai (turima omenyje tuos kurie vartoja akcizines prekes savo reikmėms, o ne komerciniais tikslais) nėra tiesioginiai mokesčių mokėtojai akcizų apmokestinimą reglamentuojančių teisės aktų prasme, rezultate, nors ir netiesiogiai, mokestinė našta krenta ant vartotojų pečių, kas iš dalies apsunkina būtent šių prekių vartotojų segmentą, lyginant su asmenimis, kurie nėra priskiriami prie akcizinių prekių vartotojų kategorijos. Kitaip tariant, viena iš akcizų

⁴⁹ VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga už 2019 metus. [Interaktyvus] [žiūrėta: 2020 metų kovo 24 d.] Prieiga internete: https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/9462834/NB_apzvalga_2019-02/df276f85-9e85-46b2-993d-f6afc6e7b3af.

funkcijų yra mokestinės naštos perkėlimas iš verslo sektoriaus į vartojimo sektorių. Tačiau nereikia pamiršti, jog vartoti ar nevertoti tokio pobūdžio prekes yra kiekvieno vartotojo asmeninis pasirinkimas, o akcizinių prekių kainos sandara yra skaidri ir kiekvienam visuomenės nariui prieinama informacija.

Likęs svarbus bei akcentuotinas dalykas, susijęs su akcizų apmokestinimu Lietuvoje, yra tai, jog ilgą laiką akcizas buvo laikomas prabangos prekių vartojimui apmokestinti skirtu mokesčiu. Tačiau Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 1998 m. spalio 9 d. nutarime Nr. 4/98 konstatavo: „Mokesčiai, iš jų ir akcizas, turi savo vidaus struktūrą, tarp kurios elementų yra mokesčio objektas ir mokesčio tarifas. Vertinant ginčijamas teisės normas negalima neatsižvelgti į šių elementų tarpusavio santykį. Įstatyme apibrėžiama, kad akcizų objektas yra tam tikros prekės. Galima teigti, kad akcizo objektas yra svarbiausia šio mokesčio vidaus struktūros dalis, lemianti išskirtinį mokesčio pobūdį. Dėl to Akcizų įstatyme duotas baigtinis akcizų objektų sąrašas, ir jis negali būti aiškinamas plečiamai.“ Remiantis šiuo nutarimu svarbu atsižvelgti, jog akcizo objektų sąrašas žymiai pasikeitė lyginant su dabartiniais laikais, tačiau pagrindinė mintis, jog tokiu būdu nustatydamą papildomą mokestinę naštą tam tikroms prekėms, valstybė gali reguliuoti jų vartojimą, lieka aktuali iki šiol.

2.1.2. Akcizų apmokestinimo harmonizavimo Europos Sąjungoje raida

Akcizų apmokestinimo suderinimas bei vienodinimas tarp valstybių narių yra labai reikšmingas, Europos Sąjungos netiesioginių mokesčių harmonizavimo politiką įgyvendinantis žingsnis bei tuo pačiu procesas, prasidėjęs beveik prieš 50 metų ir trunkantis iki šiol. Tam, kad suprasti kokia yra akcizų apmokestinimo situacija šiuo metu, svarbu chronologiškai išnagrinėti visą šio mokesčio gyvavimo kelią, pradedant nuo pirmųjų įdėjų ir baigiant aktualiausiais įvykiais šio mokesčio įgyvendinimo srityje.

Taigi, pirmieji bandymai harmonizuoti akcizinių prekių apmokestinimą datuojami 1972-ais metais, kuomet buvo pradedamas rengti direktyvos dėl akcizų ir netiesioginių mokesčių, (išskyrus PVM) bendro apmokestinimo projektas⁵⁰. Pagrindę projekte buvo sprendžiami akcizų apmokestinimo objekto, t.y. tam tikrų prekių kategorijų ar gaminių, pasirinkimo klausimai bei bendros apmokestinimo koncepcijos taikymo (tiesioginio ar netiesioginio pobūdžio apmokestinimo) klausimas. Direktyvai parengti Bendrijos tarybos sprendimu buvo surinkta, kompetentingų specialistų grupė, vadinama Akcizų komitetu (Committee on Excise Duties) (toliau - Komitetas), pagal kurio parengtą galutinį Direktyvos projekto variantą, nuo 1974 m. sausio 1 d. (jeigu jis būtų priimtas) valstybės

⁵⁰ 1973 m. birželio 18 d. Europos Bendrijos teisės aktų leidinys Nr. 16. *Oficialus leidinys* C 43, 2007.

narės turėtų taikyti suderintą akcizų sistemą mineraliniams aliejams, perdirbtam tabakui, alkoholiui, alui ir vynui. Visi kiti muitai ir mokesčiai prekėms, išskyrus apyvartos mokesį, turėjo būti panaikinti (taip pat išskyrus tuos mokesčius kuriems nereikėjo sienos kontrolės ir mokesčio koregavimo). Tačiau siūloma reguliavimo direktyva niekada nebuvo priimta.

Kitas bandymas pasirodė sėkmingesnis ir 1990 metais, remdamasi 1985 m. Baltosios knygos⁵¹ nuostatomis, Komisija pateikė naują struktūrinės direktyvos pasiūlymą, kuriame buvo numatyta leisti panaikinti sienų kontrolę įgyvendinus bendros rinkos koncepciją. Šis pasiūlymas buvo priimtas ir jo pagrindu priimti trys Bendrijos taisyklių rinkiniai⁵²:

Pirmąjį rinkinį sudarė 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB⁵³ dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole, dar vadinama „horizontaliąja direktyva“. Šis teisės aktas yra pagrindinis akcizinių prekių apmokestinimo reguliavimo šaltinis, kuriuo nustatomi akcizais apmokestinami objektai, akcizinių prekių laikymo bei gabenimo sąlygos ir taisyklės. Taip pat „horizontaliojoje direktyvoje“ numatyta galimybė apmokestinti akcizines prekes kitais netiesioginio pobūdžio mokesčiais su sąlyga, jog papildomai įvesto mokesčio normų nuostatos, apskaičiavimo ir mokėjimo tvarka bei kiti teisiniai aspektai neprieštaraus šiai ir kitoms akcizų direktyvoms.

Antrąjį rinkinį sudarė trys direktyvos dėl akcizų, kuriems taikoma bendroji tvarka, struktūrų⁵⁴ suderinimo (toliau - „struktūrinės direktyvos“). Konkrečiai į šį sąrašą įėjo šie teisės aktai: Direktyva 92/81/EEB⁵⁵ (mineralinės alyvos), Direktyva 92/83/EEB⁵⁶

⁵¹ 1985 m. birželio 28 d. Europos Komisijos komunikatas dėl vieningos rinkos įgyvendinimo: *Baltoji knyga*. COM(85) 310 fin.

⁵² WATTEL J. P., TERRA, J.M. B. *European Tax Law, 6th Edition.*, Kluwer Law International., 2012 m. P. 464.

⁵³ 1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole // *Oficialus leidinys* L 76, 1992.

⁵⁴ Apmokestinimo struktūra šių direktyvų prasme reiškia kokios konkrečiai gamybos proceso pagalba sukuriama prekės patenka į apmokestinamų prekių kategoriją, būdai, kuriais akcizas bus skaičiuojamas (konkretus masės (svorio) arba tūrio matavimo vienetai, gaminių vienetų skaičius ir pan., lengvatų taikymo sąlygos ir t.t.)

⁵⁵ 1992 spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/81/EEB dėl akcizo už mineralines alyvas struktūrų derinimo // *Oficialus leidinys* L 316, 1992.

⁵⁶ 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus, struktūrų suderinimo // *Oficialus leidinys* L 316, 1992.

(alkoholis ir alkoholiniai gėrimai) bei Direktyva 92/78/EEB⁵⁷ (apdorotas tabakas), kuri 1995 metais buvo pakeista Direktyva 95/59/EEB⁵⁸.

Trečiąjį rinkinį sudarė keturios direktyvos dėl mokesčių tarifų, taikomų pirmiau minėtiems akcizams, suderinimo (toliau - „tarifų direktyvos“), o būtent Direktyva 92/82/EEB⁵⁹ (mineralinės alyvos), Direktyva 92/84/EEB⁶⁰ (alkoholis ir alkoholiniai gėrimai), Direktyva 92/79/EEB⁶¹ (cigaretės) ir Direktyva 92/80/EEB⁶² (apdorotas tabakas, išskyrus cigaretes). 2011 m. birželio 21 dieną Europos Taryba priėmė direktyvą 2011/64/ES⁶³ dėl akcizų, taikomų apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų, kuri apėmė Direktyvas 92/79/EEB, 92/80/EEB ir 95/59/EEB bei iš esmės tuo pačiu tapo kodifikuotu, apdoroto tabako apmokestinimo struktūrą ir tarifus reglamentuojančių, teisės aktu.

2003 m. spalio 27 d. Taryba priėmė direktyvą 2003/96/EB, pertvarkančią Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos apmokestinimo sistemą. Šia direktyva mineralinių alyvų prekių apmokestinimas buvo pakeistas energetikos produktų ir elektros energijos apmokestinimu. Taip pat atitinkamai buvo panaikintos Direktyvos 92/81/EEB ir 92/82/EEB.

Bėgant laikui tapo akivaizdu, jog reikia persvarstyti 92/12/EEB direktyvos nuostatas, įdiegiant į ją kompiuterizuotą akcizų judėjimo stebėjimo sistemą (angl. *The Excise Movement and Control System*) (toliau - EMCS). Rezultate 2003 m. birželio 16 dieną Europos Parlamento ir Tarybos sprendimu Nr. 1152/2003/EB dėl akcizais apmokestinamų prekių judėjimo ir priežiūros kompiuterizavimo, tokia sistema buvo įdiegta (2020 m. vasario 27 dieną paskelbtas 2015 m. sausio 15 d. Europos Parlamento ir Tarybos Sprendimas (ES) 2020/263 dėl akcizais apmokestinamų prekių judėjimo ir priežiūros kompiuterizavimo, kuri papildė ir tuo pačiu pakeitė 2003 m. birželio 16 d. sprendimą).

Igyvendinant akcizinių prekių apmokestinimo harmonizavimą ilgainiui atsirado poreikis pritaikyti nuostatas, susijusias su gabenimu, kuriam sustabdytas akcizų

⁵⁷ 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/78/EEB, iš dalies keičianti direktyvas 72/464 / EEB ir 79/32 / EEB dėl mokesčių, išskyrus apyvartos mokesčius, nustatytus apdoroto tabako vartojimui // *Oficialus leidinys* L 316, 1992.

⁵⁸ 1995 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyva 95/59/EB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui // *Oficialus leidinys* L 291, 1994.

⁵⁹ 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/82/EEB dėl mineralinėms alyvoms taikomų akcizo tarifų suderinimo // *Oficialus leidinys* L 316, 1992.

⁶⁰ 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo // *Oficialus leidinys* L 316, 1992.

⁶¹ 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/79/EEB. dėl mokesčių, taikomų cigaretėms, derinimo // *Oficialus leidinys* L 316, 1992.

⁶² 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/80/EB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui derinimo // *Oficialus leidinys* L 316, 1992.

⁶³ 2011 m. birželio 21 d. Tarybos direktyva 2011/64/ES dėl akcizų, taikomų apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų // *Oficialus leidinys* L 176, 2011.

mokėjimas, tam kad tokiems gabenimams galėtų būti taikomos šios naujos sistemos procedūros. Be šių naujų nuostatų įtvirtinimo, būtinais buvo laikomi ir kiti direktyvoje 92/12/EEB nustatytų taisyklių pakeitimai, tokie kaip: a) atnaujinti direktyvoje vartojamą kalbą, atsižvelgiant į naujus teisės aktų standartus; b) atnaujinti direktyvos redakciją, patobulinant esamų nuostatų loginę struktūrą bei pašalinti tas nuostatas, kurios laikui bėgant prarado aktualumą; c) atnaujinti direktyvoje pateiktas teisinės sąvokas bei atsižvelgus į teisinius pokyčius, papildyti naujomis; d) supaprastinti ir modernizuoti akcizų procedūras, siekiant sumažinti mokestinę naštą akcizinių produktų prekybą vykdančioms subjektams (ypač išskiriant subjektus, vykdančius tarpvalstybinį verslą) nepakenkiant akcizų kontrolei.

Taip 2008 m. gruodžio 16 d. Taryba priėmė direktyvą 2008/118/EB⁶⁴ dėl bendrosios akcizų tvarkos, kurioje atsispindi pakoreguotos bei papildytos Direktyvos 92/12/EEB nuostatos bei įdiegta ECMS sistema. Atitinkamai 2009 m. liepos 24 dieną buvo priimtas Komisijos reglamentas (EB) Nr. 648/2009⁶⁵, įgyvendinantis Tarybos direktyvos 2008/118/EB nuostatas dėl kompiuterizuotų procedūrų, taikomų akcizais apmokestinamoms prekėms, kurioms taikomas akcizų atidėjimas. Taip kaip akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimas turi būti vykdomas naudojant elektroninį administracinį dokumentą, o kompiuterinė sistema skirta tam, kad būtų galima sekti ir stebėti akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo atidėjimo režimas, judėjimą, buvo būtina reglamentuoti elektroninių pranešimų struktūrą ir turinį, kurių dėka tokių prekių judėjimas būtų fiksuojamas bei registruojamas.

Svarbu pažymėti, jog pagal „horizontaliosios direktyvos“ nuostatas, akcizinių prekių judėjimas turi vykti naudojant elektroninius akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumentus (angl. *electronic administrative document*), sutrumpintai „e-AD“, kuriais patvirtinamas akcizinių prekių pakrovimo faktas bei kitos procedūros; pranešimus apie akcizais apmokestinamų prekių gavimą (angl. *report of receipt*), sutrumpintai „e-RoR“ bei pranešimus apie akcizais apmokestinamų prekių eksportą (angl. *report of export*), sutrumpintai „e-RoE“⁶⁶.

⁶⁴ Žiūrėti išnašą Nr. 45.

⁶⁵ 2009 m. liepos 24 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 684/2009, kuriuo įgyvendinamos Tarybos direktyvos 2008/118/EB nuostatos, susijusios su akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimo kompiuterinėmis procedūromis // Oficialus leidinys L 197, 2009.

⁶⁶ WATTEL J. P., TERRA, J.M. B. *European Tax Law, 6th Edition.*, Kluwer Law International., 2012 m. P. 466.

Direktyvoje 2008/118/EB numatyta, kad elektroninis administracinis dokumentas gali būti panaikintas, prekių paskirties vieta gali būti pakeista, o akcizinių prekių gabenimas padalytas (tie atvejai kuomet prekių gabenimas įvykdomas keliais etapais). Dėl šios priežasties direktyvoje buvo nustatyta pranešimų apie elektroninio administracinio dokumento panaikinimą, paskirties pakeitimą bei judėjimo padalijimą struktūra ir turinys, bei šių veiksmų atlikimo taisyklės ir tvarka. Be paminėtų aspektų, direktyvoje taip pat yra nustatyta popierinių dokumentų forma, naudojimo tvarka ir taisyklės, tiems atvejams, kuomet neįmanoma pasinaudoti elektroniniais dokumentais.

Tokiu būdu susiklostė akcizų apmokestinimo harmonizavimo Europos Sąjungoje raidos procesas, besitęsiantis iki šiol. Svarbu pažymėti, jog lanksti Europos Sąjungos įstatymų leidybos sistema leido akcizų apmokestinimo sistemai likti stabilia, bet ir tuo pačiu, atvira galimiems pokyčiams.

2.2. Bendrosios akcizų apmokestinimo nuostatos

Kaip jau buvo minėta akcizų apmokestinimo harmonizavimo Europos Sąjungoje raidos poskyryje, 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinanti direktyvą 92/12/EEB (toliau – Bendros tvarkos direktyva) reglamentuoja pagrindines akcizinių prekių apmokestinimo nuostatas bei visiškai atspindi ES akcizų apmokestinimo politiką. Šiuo metu aktualiausia Bendros tvarkos direktyvos versija yra 2020 m. sausio 1 d. įsigaliojusi nauja redakcija⁶⁷, kurios pagrindu toliau bus nagrinėjamos bendros akcizų apmokestinimo nuostatos.

Vienas esminių šio teisės akto bruožu yra teisės normų išskirstymas, taikant imperatyvų ir dispozityvų teisinio reguliavimo metodus, kas savaime daro įtaką valstybių narių nacionaliniam teisės reglamentavimui. Kitaip tariant, vienais atvejais Bendros tvarkos direktyvos normų turinys turi būti griežtai implementuotas į valstybės narės nacionalinę mokesčių teisę bei atitinkamai įgyvendinamas administruojant duotąjį mokesťį, o dispozityvaus reguliavimo atveju, valstybėms narėms paliekama laisvė savo nuožiūra pasirinkti kaip reglamentuoti atitinkamą mokesťinių teisinių santykių sritį.

2.2.1. Akcizo apmokestinimo objektas ir apmokestinimo taisyklės

Bendros tvarkos direktyvos 1 straipsnio 1 dalyje yra nurodytos prekių kategorijos, kurių vartojimas tiesiogiai ar netiesiogiai apmokestinamas akcizo mokesčiu. Iš esmės tai

⁶⁷ 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinanti Direktyvą 92/12/EEB(2020 m. sausio 1 d. redakcija). Oficialus leidinys L 9, 2008. [Interaktyvus] [žiūrėta: 2020 m. kovo 26 d.] Prieiga internete: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX:32008L0118>.

yra blanketinė norma⁶⁸, nes joje įtvirtinta nuostata, jog akcizais apmokestinamomis prekėmis yra energetikos produktų ir elektros energijos, alkoholio bei alkoholinių gėrimų ir apdoroto tabako apmokestinimą reglamentuojančiose direktyvose nurodytos prekės ir produktai. Būtent šios prekės yra apmokestinamos kiekvienoje valstybėje narėje, tuo pačiu, be bendrosios tvarkos nuostatų narės privalo laikytis imperatyvių „struktūrinių“ ir „tarifų“ direktyvų normų bei jų tūrinių pritaikyti nacionaliniame teisiniame mokestinių santykių reguliavime.

Pagal Bendros tvarkos direktyvos 1 straipsnio 2 dalį, „specifiniais tikslais valstybės narės gali akcizais apmokestinamas prekes apmokestinti kitais netiesioginiais mokesčiais, jei tie mokesčiai atitinka akcizams ar pridėtinės vertės mokesčiui taikomas Europos Sąjungos mokesčių taisykles, susijusias su mokesčio bazės nustatymu, mokesčio apskaičiavimu, prievolės apskaičiuoti mokestį atsiradimu ir stebėsenai, tačiau neįskaitant nuostatų dėl atleidimo nuo mokesčių.“ Nors šia norma valstybėms narėms yra suteikiama teisė savo nuožiūra nacionalinėje teisėje numatyti kitus akcizo objektus ir taip praplėsti apmokestinimo sritį, valstybės narės privalo prisiminti Bendros tvarkos direktyvos preambulės 4 punktą, kuriame sakoma, jog tokiais atvejais siekiant nesukelti pavojaus naudingam netiesioginius mokesčius reglamentuojančių Bendrijos taisyklių poveikiui, valstybės narės turėtų laikytis tam tikrų esminių tų taisyklių elementų⁶⁹.

Direktyvos 1 straipsnio 3 dalis nustato kas gali sudaryti papildomo apmokestinimo akcizais objektus ir į šį sąrašą patenka: a) produktai, kurie nėra akcizais apmokestinamos prekės; b) paslaugų teikimas, įskaitant su akcizais susijusias paslaugas, tačiau tokiu atveju negali būti apyvartinio pobūdžio. Vienintelė sąlyga tokio apmokestinimo atveju yra Bendros tvarkos direktyvos preambulės 5 punkto nuostatų užtikrinimas, pasireiškiantis tuo, jog siekiant užtikrinti laisvą prekių judėjimą, apmokestinant prekes neturėtų atsirasti formalumų, susijusių su sienų kirtimu. Pagrindinis skirtumas, tarp 1 straipsnio 3 dalies ir 1 straipsnio 2 dalies yra tas, jog nėra būtina apmokestinimą pagrįsti specialių tikslų buvimu.

Dėl šių nuostatų paisymo yra kilęs teisinis ginčas, nagrinėtas Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau - ESTT) byloje *Protestant Hospital Society, Vienna (Evangelischer Krankenhausverein Wien) prieš Tax Appeals commission*⁷⁰, Austrijos protestantų ligoninės draugija, kurios kompetencijoje buvo ligoninės užkandinė, kreipėsi į ETT dėl prievolės mokėti municipalinį mokestį už gėrimus ir ledus. teismas pasisakė dėl

⁶⁸ VAIŠVILA, A. *Teisės teorija*. Vilnius: Justitia, 2004.

⁶⁹ WATTEL J. P., TERRA, J.M. B. *European Tax Law, 6th Edition.*, Kluwer Law International, 2012 m. P 469.

⁷⁰ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2000 m. kovo 9 d. sprendimas byloje *EKW and Wein ir kiti C-437/97*, EU:C:2000:110.

to, ar pagal Direktyvos 92/12/EEB 3 straipsnio 2 dalį ir 3 straipsnio 3 dalį (šie straipsniai atitinka Direktyvos 2008/118/EB 1 straipsnio 2 ir 3 dalies nuostatas) galimas minėtų produktų apmokestinimas gėrimo mokesčiu.

Aiškindamas šiuos straipsnius teismas pirmiausia išskyrė nealkoholinių gėrimų ir ledų apmokestinimą bei alkoholinių gėrimų ar kitokių prekių apmokestinimą. Pagal Direktyvos 92/12/EEB straipsnio 3 dalį galimas nealkoholinių gėrimų ir ledų apmokestinimas (su tam tikromis sąlygomis – jei tai nesusiję su formalumais kertant sieną, kai vyksta prekyba tarp valstybių narių ar jei tie mokesčiai nelaikytini apyvartos mokesčiais). Tačiau apmokestinant alkoholinius gėrimus pagal Direktyvos 92/12/EEB 3 straipsnio 2 dalį „kitokiais netiesioginiais mokesčiais, turi būti apmokestinama siekiant specialių tikslų ir jei šie mokesčiai atitinka akcizams ir PVM taikomas apmokestinimo bazės nustatymo, mokesčio apskaičiavimo, apmokestinimo momento nustatymo ir kontrolės taisykles.“

Austrijos valstybė byloje tikslų specifiškumą argumentavo tuo, kad tokių mokesčių įvedimas reikalingas regioninių mokesčių autonomijai stiprinti, taip pat atlyginti pagrindines dėl turizmo apribojimų atsiradusias išlaidas. Be to, tokio pobūdžio mokestis reikalingas visuomenės sveikatai apsaugoti. Savo ruožtu Teismas nutarime pasisakė, kad išimtinai tik biudžetinis apmokestinimo tikslas negali būti laikomas specifiniu tikslu. Direktyvos 3 straipsnio 3 straipsnio 2 dalies prasme, taip pat nėra ryšio tarp turizmo vystymosi ar infrastruktūrų, kadangi šiuo mokesčiu apmokestinami gėrimai, nepriklausomai, nuo jų suvartojimo vietos. Be to, šis municipalitetinis mokestis (mokestis gėrimams) galioja ir tose vietose, kur turizmas išvystytas mažai arba jo nėra išvis. Tikslas apsaugoti visuomenės sveikatą taip pat nepasiteisino kaip įtikinamas argumentas. Nors atsakovo logika, atrodytų, yra suprantama - toks mokestis skatintų nealkoholinių gėrimų vartojimą, kurių mokesčio tarifas yra mažesnis nei alkoholinių gėrimų, tačiau ESTT pasisakė, kad šis tikslas taip pat negali būti prilygintas specifiniam, kadangi ledai ir alkoholiniai gėrimai yra apmokestinami tuo pačiu gėrimų mokesčio tarifu (kas tuo metu sudarė 10%), o nealkoholiniams gėrimams šis mokestis taikomas taip pat, nors ir mažesniu tarifu.

Taip pat byloje kilo klausimas ar toks apmokestinimas atitinka akcizams ar pridėtinės vertės mokesčiui taikomas Bendrijos mokesčių taisykles, susijusias su mokesčio bazės nustatymu, mokesčio apskaičiavimu, prievolės apskaičiuoti mokestį atsiradimu ir stebėsenai, tačiau neįskaitant nuostatų dėl atleidimo nuo mokesčių, pagal Direktyvos 92/12/EEB 3 straipsnio 2 dalį. Šiuo atveju teismas konstatavo, jog toks apmokestinimas neatitinka duotosios normos nuostatų, nes alkoholinių gėrimų atveju

mokestis skaičiuojamas apmokestinant konkretų pagamintą kiekį (tūris, svoris), o byloje aptariamo mokesčio atveju tarifo išraišką sudarė atitinkamo dydžio procentas nuo prekės kainos.

Paėmus konkrečiai Lietuvos nacionalinio teisinio reguliavimo atvejį, Lietuvos Respublikos akcizų įstatyme (toliau – Akcizų įstatymas) nurodyta, jog akcizo apmokestinamosiomis prekėmis yra etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, apdorotas tabakas, neapdorotas tabakas, kaitinamojo tabako produktai, elektroninių cigarečių skystis, elektros energija bei energiniai produktai⁷¹. Taip pat Įstatyme konkrečiai nustatyta, kad visi kiti produktai tampa akcizu objektu, jeigu jie parduodami arba naudojami kaip variklių degalai arba jų priedai, o visi kiti angliavandeniai, išskyrus gamtines dujas ir durpes, jeigu jos naudojamos kaip šildymui skirtas kuras arba parduodamos, taip pat tampa akcizų objektu⁷². Kalbant apie įstatymo bazę, tai ji yra išreiškiama atitinkamais prekių matavimo vienetais, pavyzdžiui kilogramais, hektolitrais, tiesiog išreikšta pagamintų prekių vienetų skaičiumi ir kitomis atitinkamomis priemonėmis, kurios bus aptartos nagrinėjant „struktūrines“ ir „tarifų“ direktyvas.

2.2.2. Prievolės mokėti akcizą atsiradimo momentas ir vieta

2.2.2.1. Prievolės mokėti akcizo mokestį atsiradimo momento nustatymo taisyklės

Bendros tvarkos direktyvos 2 straipsnis numato atvejus, kuomet yra apmokestinama akcizo mokesčiu. Pirmuoju atveju, akcizai apmokestinama prekių (produktų) gamybos (išgavimo) bendrijos teritorijoje metu, o antruoju atveju, prekių importo į Bendrijos teritoriją metu. Tačiau svarbu suprasti, jog prievolės mokėti akcizus atsiradimas nebūtinai turi sutapti su mokesčio sumokėjimo momentu, tai yra du skirtingi aspektai. Kai akcizinės prekės yra pagaminamos arba išgaunamos Bendrijos viduje, o taipogi, tuomet kai prekės yra importuojamos į Bendrijos teritoriją, jos tampa akcizo objektu. O prievolė mokėti mokesčius atsiranda nuo prekių paleidimo į laisvą apyvartą momento.

Ben J.M. Terra ir Peter J. Wattel knygoje „European Tax Law“ kaip pavyzdį pateikia situaciją, jog kuomet prekės yra įvežamos į Bendriją, verslo subjektų tikslas gali būti šias prekes reeksportuoti, arba patalpinti į laisvąją zoną. Taip pat prekių patekimo į Bendriją tikslas gali būti noras jas perdirbti pasinaudojus muitinės procedūromis. Tokiais atvejais, jeigu mokestinės prievolės atsiradimo ir prekių tapimo akcizo objektais

⁷¹ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (2020 m. sausio 1 d. redakcija). *Valstybės žinios*, Nr. 98-3482. 2 straipsnis.

⁷² MEDELIENĖ A., SUDAVIČIUS B. *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011. P 482.

momentas sutaptų, daugelis verslo subjektų patirtų labai didelius kaštus, kurie stipriai paveiktų prekybos akcizinėmis prekėmis Europos Sąjungoje verslo sferą⁷³.

Bendros tvarkos direktyvos 4 straipsnio 7 punkte pateikiama akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo sąvoka, kuri skamba taip: „akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas –akcizais apmokestinamų prekių, kurioms netaikoma sąlyginio neapmokestinimo muitinės procedūra ar kita priemonė, gamybos, perdirbimo, laikymo ar gabenimo apmokestinimo tvarka ar kita priemonė, kai akcizų mokėjimas laikinai atidedamas.“ Kai akcizinėms prekėms taikomas šis režimas (ir tuo pačiu esant tam tikroms sąlygoms), jos dažniausiai gali būti gabenamos iš vienos vietos į kitą be pareigos sumokėti mokesčių⁷⁴. Be to, kaip pažymi Michael Lux, tais atvejais kuomet prekėms taikomas mokėjimo atidėjimo režimas, jos randasi laisvam akcizinių prekių sandėlyje arba yra laisvojoje ekonominėje zonoje, kartu su akcizų mokėjimu prievole atidedamas ir mokesčių mokėjimas⁷⁵.

Pagal Direktyvos 2008/118/EB 7 straipsnį prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda išleidimo vartoti metu ir išleidimo vartoti valstybėje narėje. Pats terminas „išleidimas vartoti“ reiškia vieną iš šių veiksmų:

1. gamyba, įskaitant neteisėtą gamybą, netaikant joms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo;
2. laikymas, netaikant akcizinėms prekėms akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo, jei tos prekės nebuvo apmokestintos akcizais pagal taikomas Bendrijos teisės ir nacionalinės teisės aktų nuostatas;
3. išleidimas, įskaitant neteisėtą išleidimą, iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimo;
4. importas, įskaitant neteisėtą importą, išskyrus atvejus, kai akcizais apmokestinamoms prekėms jas importavus nedelsiant pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas.

Tai yra bendros akcizinių prekių mokesčio mokėjimo prievolės momento nustatymo taisyklės. Tačiau apmokestinant akcizais ir nustatant apmokestinimo momentą, reikia atsižvelgti ir į „struktūrinių“ direktyvų nuostatas, kur papildomi gali būti nustatyti kiti specialūs atvejai, kuomet taikomos kitokios prievolės mokėti mokesčius už akcizus momento nustatymo taisyklės. Pavyzdžiui, Direktyvoje 2003/96/EB numatyta, kad be bendrų Direktyvoje 2008/118/EB numatytų nuostatų mokesčiai už energetikos produktus turi būti mokamas atsitikus vienam iš šių apmokestinamų įvykių:

⁷³ WATTEL J. P., TERRA, J.M. B. *European Tax Law, 6th Edition.*, Kluwer Law International, 2012 m. P 475.

⁷⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. balandžio 29 d. sprendimas byloje *Dansk Transport og Logistik C-230/08*, EU:C:2010:231.

⁷⁵ LUX, M. *Guide to Community Customs Legislation*. Brussels: Bruylant, 2002.

1. Kuomet energetikos produktai, kuriems apmokestinimo lygis direktyvoje nenustatytas, mokestis taikomas, jeigu jie skirti naudoti, parduodami ar naudojami kaip krosnių kuras ar variklių degalai;
2. Kuomet produktai, kurie nėra energetikos produktai ar elektros energija, skirti naudoti, parduodami ar naudojami kaip variklių degalai arba variklių degalų priedas ar užpildas;
3. Kuomet bet koks kitas angliavandenilis, išskyrus durpes, skirtas naudoti, parduodamas ar naudojamas šildymui.

Remiantis toki teisiniu reguliavimu galime daryti išvadas, jog norint apmokestinti tam tikrus energetinius produktus akcizo mokesčiu, svarbu nustatyti akcinių prekių įsigijimo tikslą, tai yra kam šie produktai bus naudojami. Tokiu atveju prievolė mokėti akcizo mokestį atsiranda, kai atitinkami produktai parduodami ar panaudojami atitinkamiems tikslams.

Kalbant apie Lietuvos nacionalinį akcizo apmokestinimo teisinį reguliavimą, Akcizų įstatymo 9 straipsnyje yra išdėstytas visas prievolės sumokėti akcizo mokestį atsiradimo momento atvejų sąrašas, kuris pagrindę atkartoja Bendros tvarkos direktyvos 7 straipsnio nuostatas. Papildomi galima išskirti atvejį kuomet prievolė mokėti akcizo mokestį atsiranda už laikomas specialiais ženklais (banderolėmis) nepaženklintas akcizais apmokestinamas prekes, kurios privalo būti tokiais ženklais paženklinti bei atvejį, kuomet tokia prievolė atsiranda dėl prekių, kuriems Akcizų įstatymo nustatyta tvarka buvo pritaikytos lengvatos, pavyzdžiui, šildymui ir žemės ūkiui skirti gazoliai, šildymui skirtas skystasis kuras, tačiau jos buvo panaudoti ne pagal paskirtį, tai yra ne žemės ūkio veiklai arba šildymui. Atskirai yra nustatomas prievolės mokėti akcizo mokestį atsiradimo momentas prekių importo atveju, bet pagal savo esmę taip pat atitinka Bendros tvarkos direktyvos nuostatas.

2.2.2.2. Prievolės mokėti akcizo mokestį vietos nustatymo taisyklės

Pagrindinė akcizų apmokestinimo vietos taisyklė yra ta, jog akcizais apmokestinama toje valstybėje narėje, kurioje produktai išleidžiami vartojimui. Apmokestinimas akcizais remiasi apmokestinimo vietos (paskirties) principu, kas laikino akcizo mokėjimo atidėjimo režimo atveju suteikia galimybę nukelti šio mokesčio mokėjimą, kol prekės pasieks paskirties valstybę (pagal Direktyvos 2008/118/EB 7 straipsnio 1 dalį ir kitus šios direktyvos straipsnius). Tai yra bendroji taisyklė, taikoma įprastais prievolės mokėti akcizo mokesčius atsiradimo momento atvejais.

Bendros tvarkos direktyvos preambulės 11 punkte yra numatyta: „pažeidimo atveju akcizas turėtų būti mokamas valstybėje narėje, kurios teritorijoje padarytas pažeidimas, dėl kurio prekės buvo išleistos vartoti, arba, jeigu neįmanoma nustatyti, kur buvo padarytas pažeidimas, akcizais turėtų būti mokamas toje valstybėje narėje, kurioje jis buvo nustatytas. Jei akcizais apmokestinamos prekės nepasiekia paskirties vietos ir nebuvo nustatyta pažeidimų, laikoma, kad pažeidimas įvyko išsiuntimo valstybėje narėje“.

Dėl šios priežasties įstatymo leidėjas Bendros tvarkos direktyvos 10 straipsnyje numato prievolės mokėti akcizo mokestį vietos nustatymo taisyklės, esant neteisėtam prekių išleidimui į laisvą apyvartą. Šio straipsnio 6 dalyje yra pateikta „pažeidimo“ sąvoka, pagal kurią pažeidimu vadinama situacija, įvykusi akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimo metu, išskyrus visišką prekių sunaikinimą arba negrįžtamą praradimą dėl paties tų prekių pobūdžio, nenumatytų aplinkybių ar *force majeure*, arba gavus valstybės narės kompetentingų institucijų leidimą, dėl kurios akcizais apmokestinamų prekių gabenimas arba jo dalis nėra užbaigiami. Numatytos taisyklės skamba taip:

1. Jeigu pažeidimas įvyko gabenant akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, ir dėl jo tos prekės išleistos vartoti, tai laikoma, kad jos išleistos vartoti toje valstybėje narėje, kurioje įvyko pažeidimas;
2. Jeigu pažeidimas nustatytas gabenant akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, ir dėl jo tos prekės išleistos vartoti, bet neįmanoma nustatyti, kur pažeidimas įvyko, tai laikoma, kad jis įvyko toje valstybėje narėje, kurioje tas pažeidimas buvo nustatytas, ir tuo laiku, kai jis buvo nustatytas (šiuo ir pirmuoju atveju kompetentingos institucijos tos valstybės narės, kurioje prekės buvo išleistos vartoti arba, laikoma, kad buvo išleistos vartoti, informuoja išsiuntimo valstybės narės kompetentingas institucijas);
3. Jeigu akcizais apmokestinamos prekės, gabenamos joms pritaikius akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimą, nebuvo pristatytos į jų paskirties vietą ir gabenimo metu nenustatyta jokių pažeidimų, dėl kurių prekės būtų išleistos vartoti, tai laikoma, kad pažeidimas įvyko išsiuntimo valstybėje narėje ir tuo metu, kai pradėtas gabenimas, išskyrus atvejus, jei per keturis mėnesius nuo gabenimo pradžios buvo pateikta įrodymų, įtikinančių išsiuntimo valstybės narės

kompetentingas institucijas, kad gabenimas užbaigtas, arba joms buvo pateikta įrodymų dėl vietos, kurioje įvyko pažeidimas.

Antruoju ir trečiuoju atvejais papildomai nustatoma, kad jeigu nėra pasibaigęs 3 metų laikotarpio terminas nuo dienos, kurią buvo pradėtas gabenimas, nustatoma, kurioje valstybėje narėje pažeidimas faktiškai įvyko, tuomet taikoma pirmojo atvejo taisyklė.

Taip pat, tais atvejais jeigu asmuo, kuris pagal bendros tvarkos direktyvos 18 straipsnį garantavo, kad mokesčiai bus sumokėti, nebuvo arba negalėjo būti informuotas apie tai, kad prekės nebuvo pristatytos į paskirties vietą, tai tam asmeniui suteikiamas vieno mėnesio laikotarpis, skaičiuojamas nuo tos dienos, kurią šią informaciją perduoda išsiuntimo valstybės narės kompetentingos institucijos, įrodymams apie gabenimo užbaigimą arba apie vietą, kurioje pažeidimas įvyko, pateikti. Dėl šių teisių paisėjimo pasisakė Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, byloje *Sopropé - Organizações de Calçado Lda prieš Fazenda Pública*⁷⁶ suformulavęs pagrindinius atsakovo teisės pateikti įrodymus gerbimo principus, tokius kaip:

a) kiek tai susiję su skolos muitinei išieškojimu, siekiant pradėti importo skolos muitinei išieškojimą *a posteriori*, muitinės tvarkos pažeidimu įtariamam importuotojui nustatytas nuo 8 iki 15 dienų terminas pateikti pastabas iš esmės atitinka Bendrijos teisės reikalavimus.

b) atsižvelgdamas į konkrečias bylos aplinkybes bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas turi nustatyti, ar, vykdant importo muitų išieškojimą *a posteriori*, šiam importuotojui faktiškai nustatytas terminas suteikė jam realią galimybę būti naudingai išklaustyta muitinės įstaigos.

c) atsižvelgęs į laikotarpį nuo dienos, kai atitinkama administracija gavo importuotojo pastabas, iki administracijos sprendimo priėmimo dienos, nacionalinis teismas taip pat turi įvertinti, ar galima laikyti, kad ji tinkamai atsižvelgė į pateiktas pastabas.

2.2.3. Akcizo mokesčio mokėtojas

Asmenų, kuriems tenka prievolė mokėti apskaičiuotus akcizo mokesčius detalus sąrašas yra nustatytas direktyvos 2008/118/EEB 8 straipsnyje, kuriuo turi remtis visos valstybės narės, reguliuodamos nacionalinį apmokestinimą akcizais.

Tačiau kaip pažymi E. Buškevičiūtė, teisinis mokesčių mokėtojas ne visuomet sutampa su faktiniu mokesčių mokėtoju. Akcizinių prekių vartotojai Bendros tvarkos direktyvos prasme nėra juridškai priskiriami prie apmokestinamųjų asmenų, tačiau

⁷⁶ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. gruodžio 18 d. sprendimas byloje *Sopropé C-349/07*, EU:C:2008:746.

faktiškai, kaip ir pridėtinės vertės mokesčio atveju, visa mokestinė našta rezultate krenta ant vartotojų pečių.

Pagal minėtą straipsnį mokesčių akcizo mokesčio mokėtoju yra laikomas:

1. Akcizais apmokestinamų prekių išleidimo iš akcizų mokėjimo laikino atidėjimo atveju:
 - įgaliotas sandėlio savininkas;
 - registruotas gavėjas;
 - bet kuris kitas asmuo, kuris išleidžia arba kurio vardu iš mokėjimo laikino atidėjimo režimo išleidžiamos akcizais apmokestinamos prekės;
 - neteisėto išgabenimo iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlio atveju – bet kuris tame išgabenime dalyvavęs asmuo.
2. Akcizais apmokestinamų prekių, kurioms taikomas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, pažeidimų gabenimo metu kaip nurodyta Bendros tvarkos direktyvos 10 straipsnyje atvejais:
 - įgaliotas sandėlio savininkas;
 - registruotas siuntėjas;
 - bet kuris kitas asmuo, kuris pagal Direktyvos 2008/118/EB 18 straipsnio 1 ir 2 dalis garantavo, kad mokesčiai bus sumokėti;
 - bet kuris asmuo, dalyvavęs neteisėtai išgabenant ir žinojęs arba pagrįstai turėjęs žinoti, kad toks prekių išgabenimas yra neteisėtas.
3. Akcizais apmokestinamų prekių laikymo atveju:
 - asmuo, laikantis akcizais apmokestinamas prekes;
 - bet kuris kitas asmuo, dalyvaujantis akcizais apmokestinamų prekių laikyme.
4. Akcizais apmokestinamų prekių gamybos atveju:
 - asmuo, gaminantis akcizais apmokestinamas prekes;
 - neteisėtos gamybos atveju – bet kuris kitas asmuo, dalyvaujantis jų gamyboje.
5. Akcizais apmokestinamų prekių importo atveju:
 - asmuo, kuris deklaruoja akcizais apmokestinamas prekes arba kurio vardu jos deklaruojamos importuojant;
 - neteisėto importo atveju – bet kuris kitas asmuo, dalyvaujantis importe.

Įgaliotas sandėlio savininkas Bendros tvarkos direktyvos 4 straipsnio 1 punkte apibūdinamas kaip „fizinis ar juridinis asmuo, kuriam mokesčių administratorius suteikė leidimą vykdant savo veiklą apmokestinamų prekių sandėlyje laikyti, gaminti, perdirbti,

priimti ar išsiųsti akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas.“ Taip pat, direktyvos 16 straipsnyje yra nustatytos valstybių narių kompetentingų institucijų suteikiamų leidimų steigti ir eksploatuoti akcizais apmokestinamų prekių sandėlių, sąlygos. Pagal antrąją šio straipsnio dalį įgaliotas sandėlio savininkas pareikalavus privalo pateikti garantiją, kuria apdraudžiamos su akcizinių prekių gamybos, perdirbimo ir laikymo procesu susijusios rizikos; tvarkyti sandėlio atsargų ir akcizinių prekių gabenimo apskaitą; leisti atlikti visus reikalingus atsargų patikrinimus ir stebėsenos veiksmus; laikytis valstybės narės, kurios teritorijoje yra įsteigtas tokio pobūdžio sandėlis, reikalavimų.

Lietuvos Respublikos akcizų įstatyme ši mokesčio mokėtojo kategorija yra įvardijama „akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininko“ pavadinimu. Pačios sąvokos turinys Akcizų įstatyme pagal savo esmę nesiskiria nuo direktyvoje pateiktos sąlygos. Bendros akcizais apmokestinamų prekių sandėlio steigimo nuostatos yra išdėstytos Akcizų įstatymo 4 straipsnyje. Bet detali registravimosi sandėlio savininku tvarka yra reglamentuota 2010 m. liepos 28 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakyme Nr. VA-84 Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. birželio 17 d. įsakymo Nr. 157 "Dėl akcizais apmokestinamų prekių sandėlių registravimo" pakeitimo⁷⁷, kuriame nustatytos visos atitinkamos registravimosi sandėlio savininku procedūros, nurodyti tam tikriems veiksmai atlikti skirti terminai ir pan. Tačiau kaip nurodo profesorius B. Sudavičius, šių taisyklių reikalavimai nėra taikomi fizinio asmens tik asmeniniam naudojimui (buitinė paskirtis), gaminamoms, perdirbamoms bei maišomoms akcizinėms prekėms, kurios pagal Akcizų įstatymo nuostatas yra atleidžiami nuo prievolės mokėti akcizo mokestį⁷⁸.

Registruoto gavėjo siuntėjo sąvoka direktyvos prasme yra suprantama kaip fiziniam ar juridiniam asmeniui, kuriam kaip ir įgalioto sandėlio savininko atveju, mokesčių administratorius (arba kita kompetentinga institucija) suteikė leidimą priimti iš kitos valstybės narės gabenamas akcizais apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas. Registruotu siuntėju vadinamas fizinis ar juridinis asmuo, kuriam importo valstybės narės kompetentingos institucijos suteikė leidimą vykdant savo veiklą ir tų institucijų nustatytais sąlygomis tik išsiųsti akcizais

⁷⁷ 2010 m. liepos 28 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakyme Nr. VA-84 Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m. birželio 17 d. įsakymo Nr. 157 "Dėl akcizais apmokestinamų prekių sandėlių registravimo" pakeitimo (2014 m. kovo 6 d. redakcija). *Valstybės žinios*, Nr. 92-4888.

⁷⁸ MEDELIENĖ A., SUDAVIČIUS B. *Mokesčių teisė*: vadovėlis. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011. P. 484

apmokestinamas prekes, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, jas išleidžiant į laisvą apyvartą, remiantis 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamento Nr. 2913/92⁷⁹(nebegalioja, pakeistas 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentu (ES) Nr. 952/2013⁸⁰), dar vadinamu „Bendrijos muitinės kodeksu“ 79 straipsnio nuostatomis.

Nacionaliniame teisiniame akcizų mokesčių reguliavime šių mokesčių mokėtojo statuso kategorijų sąvokos pilnai atitinka bei atkartoja Bendros tvarkos direktyvos prasmę ir turinį. Kalbant apie registravimąsi akcizais apmokestinamų prekių gavėju, šios mokesčių mokėtojų kategorijos asmenys yra registruojami vadovaujantis 2010 m. rugsėjo 3 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. VA-98 Dėl valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 27 d. įsakymo Nr. VA-62 „Dėl prekybininkų registravimo“ pakeitimo⁸¹. Bet atvejams, kuomet akcizais apmokestinamų prekių gavėjais nori registruotis asmenys, retkarčiais verslo tikslams iš kitų valstybių narių gaunantys akcizais apmokestinamų prekių, bet ne į akcizais apmokestinamų prekių sandėlį, registruojami laikinai registruotais gavėjais pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2010 m. rugpjūčio 27 d. įsakymą Nr. VA-94 Dėl laikinai registruotų akcizais apmokestinamų prekių gavėjų registravimo⁸².

Akcizais apmokestinamų prekių siuntėjų registravimas vyksta pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2010 m. rugpjūčio 13 d. įsakymą Nr. VA-92 Dėl akcizais apmokestinamų prekių siuntėjų registravimo⁸³.

⁷⁹ 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92 nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą // *Oficialus leidinys* L 302, 1992.

⁸⁰ 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas (2020 m. kovo 1 d. redakcija) // *Oficialus leidinys* L 269, 2013.

⁸¹ 2010 m. rugsėjo 3 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. VA-98 Dėl valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 27 d. įsakymo Nr. VA-62 „Dėl prekybininkų registravimo“ pakeitimo. *Valstybės žinios* Nr. 106-5503.

⁸² 2010 m. rugpjūčio 27 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. VA-94 Dėl laikinai registruotų akcizais apmokestinamų prekių gavėjų registravimo (2015 m. sausio 1 d. redakcija). *Valstybės žinios*, Nr. 106-5501.

⁸³ 2010 m. rugpjūčio 13 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymą Nr. VA-92 Dėl akcizais apmokestinamų prekių siuntėjų registravimo (2015 m. sausio 1 d. redakcija). *Valstybės žinios*, Nr. 101-5236.

2.2.4. Akcizinių prekių gabenimas ir kompiuterizuota akcizų judėjimo stebėjimo sistema

Akcizinės prekės, kurioms taikomas akcizo mokėjimo laikino atidėjimo režimas, Europos Sąjungos teritorijoje gali būti gabenamos įskaičiuojant atvejus, kuomet prekės gabenamos per ne Europos Sąjungos valstybės narės teritoriją. Iš akcizais apmokestinamo prekių sandėlio prekės gali būti gabenamos į kitą apmokestinamąjį sandėlį; registruotam prekių gavėjui; į vietą, kurioje prekės bus išgabentos iš Europos Sąjungos teritorijos eksporto valstybės narės kompetentingai institucijai parengus eksporto pranešimą, remiantis išvykimo muitinės patvirtinimu, kad akcizais apmokestinamos prekės išvežtos iš Europos Sąjungos teritorijos; iš kitos valstybės narės sandėlio prekių gavėjui, kuris yra atleistas nuo akcizo mokesčio mokėjimo prievolės, pagal Bendros tvarkos direktyvos 12 straipsnio 1 dalį. Taip pat iš importo vietos į bet kurią iš aukščiau įvardintų paskirties vietų, jeigu prekes siunčia registruotas siuntėjas.

Pagal Bendros tvarkos direktyvos nuostatas, išsiuntimo valstybės narės kompetentingos institucijos turi teisę reikalauti, kad su prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimu susijusi rizika būtų padengta garantija, kurią suteikia prekes išsiuntęs įgaliotas sandėlio savininkas ar registruotas siuntėjas. Kiekviena valstybė narė nustato savo garantijos taisykles, tačiau bendra nuostata yra, jog tokia garantija turi galioti visoje Bendrijos teritorijoje.

Lietuvos nacionalinio teisinio reguliavimo atveju tokią garantiją atitinka akcizais apmokestinamų prekių sandėlio savininko, registruoto gavėjo ar registruoto siuntėjo prievolių įvykdymo užtikrinimo dokumentas, kuris yra sudaromas su centriniu mokesčių administratoriumi (Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos) bendradarbiavimo sutartį Europos Sąjungos teritorijoje veikiančios kredito įstaigos arba draudimo įmonės, kurioms yra suteiktas leidimas verstis tokia veikla, išduotas ES teritorijoje galiojantis laidavimo arba garantijos dokumentas, pagal kurį yra užtikrinamas mokesstinės prievolės sumokėti akcizų mokesťį, įvykdymas.⁸⁴

Akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimo pradžia skaitosi nuo prekių išgabavimo iš sandėlio momento, o gabenimo iš importo vietos į bet kurią iš keturių, aukščiau išvardintų, paskirties vietų – kai prekės išleidžiamos į laisvą apyvartą pagal Reglamento (EEB) Nr. 2913/92 nuostatas.

⁸⁴ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (2020 m. sausio 1 d. redakcija). *Valstybės žinios*, Nr. 98-3482.3 straipsnis 3 punktas.

Taigi, prasidėjus prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimui ir rezultate prekės pasiekus paskirties vietą, visas gabenimo veiksmas vyksta pagal elektroninį administracinį dokumentą (e-AD). 2009 m. liepos 24 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 684/2009, kuriuo įgyvendinamos Tarybos direktyvos 2008/118/EB nuostatos, susijusios su akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimo kompiuterinėmis procedūromis nustatomos elektroninių pranešimų, kuriais keičiamasi naudojantis Direktyvoje 2008/118/EB nurodyta kompiuterine sistema, struktūra ir turinys, taip pat taisyklės ir procedūros, kurių privaloma laikytis keičiantis elektroniniais pranešimais bei atvejais, kuomet nėra galimybės pasinaudoti elektroniniais dokumentais, nustato popierinių dokumentų struktūrą.

Anksčiau galiojusi Europos Parlamento ir Tarybos sprendimą Nr. 1152/2003/EB dėl akcizais apmokestinamų produktų judėjimo ir priežiūros kompiuterizavimo⁸⁵ pakeitė 2020 m. vasario 27 dieną įsigaliojęs Europos Parlamento ir Tarybos Sprendimas (ES) 2020/263⁸⁶, kurio pagrindu buvo modifikuota iki šiol galiojusi kompiuterizuotos akcizais apmokestinamų prekių judėjimo stebėjimo sistemos versija.

⁸⁵ 2003 m. birželio 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos sprendimas Nr. 1152/2003/EB dėl akcizais apmokestinamų produktų judėjimo ir priežiūros kompiuterizavimo // *Oficialus leidinys* L 162, 2003.

⁸⁶ 2020 m. sausio 15 d. Europos Parlamento ir Tarybos sprendimas (ES) 2020/263 dėl akcizais apmokestinamų prekių judėjimo ir priežiūros kompiuterizavimo// *Oficialus leidinys* L 58, 2020.

3. AKCIZO MOKESČIO OBJEKTO STRUKTŪRA IR TARIFAI

Akcizais apmokestinamų prekių „struktūrinėmis direktyvomis“, kaip tai buvo nurodyta akcizų apmokestinimo harmonizavimo Europos Sąjungoje raidos poskyryje, reglamentuojamos konkrečios akcizinių prekių kategorijos bei akcizo mokestinė bazė, taip pat, daugelių prekių atveju, minimalus Europos Sąjungos valstybėms narėms privalomi akcizais apmokestinamų prekių tarifai.

Visos akcizais apmokestinamos prekės tiek „struktūrinėse“, tiek „tarifų“ direktyvose (daugelis iš jų arba negalioja arba buvo integruotos į „struktūrines direktyvas“, bet alkoholinių prekių atveju tarifai yra reglamentuojami atskira direktyva) yra įvardijamos pagal specialiai tam skirtą Kombinuotųjų prekių nomenklatūrą, nustatytą 2009 m. rugsėjo 30 d. Komisijos reglamentu (EB) Nr. 948/2009⁸⁷, iš dalies keičiančiu Tarybos reglamentą (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo I priedo.

3.1. Akcizais apmokestinamos prekės

3.1.1. Alkoholis ir alkoholiniai gėrimai

Pagal Direktyvą 92/83/EEB (toliau - Alkoholinių prekių direktyva), alkoholis ir alkoholiniai gėrimai yra skirstomi į atskyras kategorijas, atsižvelgiant į alkoholio faktinę tūrinę koncentraciją viename hektolitre arba Platono skalės laipsnių skaičių viename hektolitre atitinkamo alkoholinio gėrimo. Toks skirstymas yra labiau nulemtas tradicijų, susiklosčiusių įvairiais žmonijos egzistavimo etapais. Pagrindinėmis direktyvoje nustatytomis alkoholio ir alkoholinių gėrimų produktų klasifikacijos grupėmis yra: alus, vynas, kiti nei vynas ir alus fermentuoti produktai (toliau – fermentuoti alkoholio produktai), tarpiniai produktai ir etilo alkoholis. Toliau bus aptarta kiekviena prie alkoholio ir alkoholinių gėrimų akcizinių prekių kategorijos priskiriama produktų grupė.

1.**Alus** – remiantis Alkoholinių prekių direktyvos 2 straipsniu alus apibrėžiamas, kaip produktas atitinkantis du kriterijus. Pirmiausia, šio produkto Kombinuotosios nomenklatūros kodas yra 2203⁸⁸, arba tai yra bet kuris produktas, kuris yra alaus ir nealkoholinių gėrimų mišinys, priskirtinas Kombinuotosios nomenklatūros 2206 kodui. Visų antra, šiame alkoholiniame gėrime esanti alkoholio tūrinė koncentracija abiem atvejais turi būti didesnė nei 0,5%.

⁸⁷ 2009 m. rugsėjo 30 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 948/2009, iš dalies keičiantis Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo I priedą // *Oficialus leidinys* L 287, 2009.

⁸⁸ Salyklinis alus.

Pagal Direktyvą 92/84/EEB, alui taikomas 0,748 euro tarifas už galutinio produkto hektolitrą arba laipsnį pagal Platono laipsnių skalę. Arba 1,87 euro tarifas už galutinio produkto alkoholio laipsnį viename hektolitru. Pagal 2020 m. sausio 1 d. Akcizų įstatymo redakcijos nuostatas (toliau visų akcizinių prekių tarifai bus pateikti remiantis naujos Akcizų įstatymo redakcijos nuostatomis), Lietuvoje alui taikomas 7,11 euro už vieną procentą faktinės tūrinės alkoholio koncentracijos procentais akcizų tarifas, nustatomas už šio akcizinio produkto hektolitru.

Pagal ESTT praktiką, tarpinis produktas, skirtas maišyti su nealkoholiniais gėrimais ir gaunamas iš misos, kurioje salyklinių sudedamųjų dalių yra mažiau nei nesalyklinių, o gliukozės sirupo pridedama į ją dar prieš prasidedant fermentacijos procesui, gali būti kvalifikuojamas kaip „salyklinis alus“, jeigu produkto organoleptinės charakteristikos atitinka alaus charakteristikas⁸⁹.

2. **Vynas** – remiantis Alkoholinių prekių direktyvos 8 straipsniu, vynas skirstomas į dvi pagrindines rūšis:

a) Neputojantis vynas – apima visus produktus, priskirtinus Kombinuotosios nomenklatūros 2204 ir 2205 kodams, išskyrus putojantį vyną. Pirmuoju atveju šio alkoholinio gėrimo faktinė tūrinė alkoholio koncentracija turi būti tarp 1,2% ir 15%, su sąlyga, kad galutiniame produkte esantis alkoholis yra išimtinai fermentacijos rezultatas. Antruoju atveju leidžiamas variantas, kuomet gėrimo faktinė tūrinė alkoholio koncentracija yra tarp 15% ir 18%, su sąlyga, kad jis buvo pagamintas be jokių priedų, ir kad galutiniame produkte esantis alkoholis yra išimtinai fermentacijos rezultatas. Lietuvos Respublikos teisiniame akcizo mokesčio reguliavime neputojančio vyno apibrėžimas atitinka Akcizų įstatymo 3 straipsnio 24 punkte įtvirtintą „ramaus vyno iš šviežių vynuogių“ apibrėžimą.

Pagal Direktyvą 92/84/EEB, neputojančiam vynuui taikomas 0 eurų už hektolitru tarifas. Kalbant apie Lietuvoje nustatytą neputojančiam vynuui skirtą mokesčio tarifą, pagal Akcizų įstatymo 24 straipsnį, vynuui ir kitiems fermentuotiems gėrimams, kurių faktinė tūrinė etilo alkoholio koncentracija procentais yra ne didesnė kaip 8,5%, nustatytas 65,46 euro už produkto hektolitru. Atveju kuomet faktinė tūrinė etilo alkoholio koncentracija procentais viršija 8,5% taikomas 164,67 euro už produkto hektolitru mokestis.

b) Putojantis vynas – apima visus produktus, priskirtinus Kombinuotosios nomenklatūros 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 ir 2205 kodams. Tokio alkoholinio

⁸⁹ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2019 m. kovo 13 d sprendimas byloje *B.S. (Malt dans la composition de la bière)* C-195/18, EU:C:2019:197.

gėrimo faktinė tūrinė alkoholio koncentracija turi būti tarp 1,2% ir 15% tūrio, su sąlyga, jog galutiniame produkte esantis alkoholis yra išimtinai fermentacijos rezultatas. Bet skirtingai nuo neputojančiam vynui keliamų reikalavimų, putojančiam vynui nustatomos specialios laikymo sąlygos. Putojantis vynas turi būti laikomas buteliuose, turinčiuose grybo formos kamščius, kuriuos laiko specialūs raiščiai ar tvirtikliai, arba jie yra veikiami ypatingo iki trijų ar daugiau barų spaudimo dėl skystyje esančio anglies dvideginio. Minimalių Direktyvos 92/84/EEB nustatytų tarifų bei nacionalinio reglamentavimo nustatytu tarifų atžvilgiu putojantiems vynams taikomi tie patys mokesčio tarifai.

3. **Kiti nei vynas ir alus fermentuoti gėrimai** – remiantis Alkoholinių prekių direktyvos 12 straipsniu, kiti nei vynas ir alus fermentuoti gėrimai skirstomi į dvi rūšis – „kiti neputojantys fermentuoti gėrimai“ ir „kiti putojantys fermentuoti gėrimai“.

a) Kitų neputojančių fermentuotų gėrimų kategorija apima visus produktus, priskirtinus Kombinuotosios nomenklatūros 2204 ir 2205 kodams (išskyrus alkoholinius gėrimus, priskirtinus vyno kategorijai produktus, priskirtinus Kombinuotosios nomenklatūros 2206 kodui, išskyrus kitus putojančius fermentuotus gėrimus ir alaus kategorijai priskiriamus gėrimus), kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 1,2%, bet neviršija 10% bei gėrimus, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija, viršija 10%, bet neviršija 15%, su sąlyga, kad produkte esantis alkoholis yra išimtinai fermentacijos rezultatas.

Lietuvos nacionalinio teisinio reguliavimo atveju tokių prekių kategorija atitinka Akcizų įstatymo 3 straipsnio 22 punkte pateiktą „kitų ramių fermentuotų gėrimų“ apibrėžimą, kur lyginant su direktyvos nuostatomis yra įvesta papildoma sąlyga, kad tokio pobūdžio gėrimo faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais gali būti didesnė kaip 5,5%, tik esant sąlygai, kad produktas buvo pagamintas fermentacijos būdu.

Direktyvoje 92/84/EEB, kitiems neputojantiems fermentuotiems gėrimams nėra priskirtas konkretus mokesčio tarifas, tačiau nagrinėjant Direktyvas 92/12/EEB, 92/83/EEB ir 92/84/EEB sisteminiu būdu, tokių prekių kategorijai taikomas 0 eurų už hektolitrą tarifas. Lietuvos atveju tarifui nustatyti yra taikomi tie patys tarifai, kaip ir vyno apmokestinimo atveju.

b) Kiti putojantys fermentuoti gėrimai apima visus produktus, priskirtinus Kombinuotosios nomenklatūros kodui 2206 00 91 ir produktus, priskirtinus Kombinuotosios nomenklatūros kodams 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 ir 2205, nepriskirtinus vyno kategorijai, tačiau kuriems taip pat yra taikomos specialios laikymo sąlygos – tokie gėrimai turi būti laikomi buteliuose, turinčiuose grybo formos kamščius, kuriuos laiko specialūs raiščiai ar tvirtikliai, arba kurie yra veikiami ypatingo iki 3 barų ar

daugiau spaudimo dėl skystyje esančio anglies dvideginio. Be to, taikomos sąlygos ir alkoholinio gėrimo stiprumui - gėrimų faktinė tūrinė alkoholio koncentracija turi būti 1,2% – 13% diapazone. Numatomi atvejai kuomet faktinė tūrinė tokių gėrimų alkoholio koncentracija gali viršyti 13%, bet ne daugiau nei 15%, su sąlyga, kad produkte esantis alkoholis yra išimtinai fermentacijos produktas.

Tarifų atžvilgiu taikomos tos pačios nuostatos kaip ir kitų neputojančių fermentuotų gėrimų atveju. Tačiau labai svarbus aspektas, į kurį reikia atkreipti dėmesį yra tas, jog Alkoholinių prekių direktyva nenustato fermentacijos proceso bei fermentuoto produkto apibrėžimus. Todėl kiekviena valstybė narė nacionaliniame reglamentavime pati nusistato fermentavimo apibrėžimą bei taikomas atitikimo sąlygas.

4. Tarpiniai produktai – Alkoholinių prekių direktyvos 17 straipsnyje tarpiniai produktai apibrėžiami kaip alkoholiniai gėrimai (neapimantys aukščiau paminėtas alaus, vyno ir kitų fermentuotų gėrimų alkoholinių gėrimų kategorijas), kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 1,2%, bet neviršija 22% ir kurie yra klasifikuojami Kombinuotosios nomenklatūros 2204, 2205 ir 2206 kodams. Taip pat Alkoholinių prekių direktyvoje yra numatoma dispozityvi valstybių narių teisė laikyti tarpiniais produktais neputojantį vyną, kurio faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 5,5% ir kuris nėra išimtinai fermentacijos rezultatas, taip pat putojantį fermentuotą gėrimą, kurio faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 8,5% ir kuris nėra išimtinai fermentacijos rezultatas.

Direktyvoje 92/84/EEB tarpiniams alkoholio produktams yra nustatytas 45 eurų už hektolitną minimalus tarifas. Lietuvos teisinio reguliavimo atveju, remiantis Akcizų įstatymo 25 straipsniu, tarpiniams produktams, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra ne didesnė kaip 15% nustatytas 185,82 euro už produkto hektolitną mokestis. Tarpiniams produktams kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra didesnė kaip 15% – 264,52 euro už produkto hektolitną.

5. Etilo alkoholis – remiantis Alkoholinių prekių direktyvos 20 straipsnyje pateiktu apibrėžimu, etilo alkoholio prekių kategoriją apima visus produktus, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija 1,2% ir kurie atitinka Kombinuotosios nomenklatūros 2207⁹⁰ ir 2208⁹¹ kodus, net tais atvejais, kai šie produktai yra produkto, priskirtino kitam Kombinuotosios nomenklatūros skirsniai, sudedamoji dalis. Produktai, kurių Kombinuotosios nomenklatūros klasifikacija atitinka 2204, 2205 ir 2206 kodus, taip pat atitinka etilo alkoholio apibrėžimą, jeigu jų faktinė tūrinė alkoholio koncentracija viršija

⁹⁰ Nedenatūruotas etilo alkoholis, kurio alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, ne mažesnė kaip 80 % tūrio; denatūruotas etilo alkoholis ir kiti denatūruoti bet kurio stiprumo spiritai.

⁹¹ Nedenatūruotas etilo alkoholis, kurio alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, mažesnė kaip 80 % tūrio; spiritai, likerai ir kiti spiritiniai gėrimai.

22%. Taip pat etilo alkoholiu laikomi visi produktai savo sudėtyje turintys geriamąjį spiritą, nepriklausomai nuo to, mišinys tai ar ne.

Pagal Direktyvos 92/84/EEB nuostatas, etilo alkoholio kategoriją atitinkančioms prekėms yra taikomas 550 eurų už gryno (prie 20° C) alkoholio hektolitrą. Lietuvoje tokio pobūdžio akcizinėms prekėms pagal Akcizo įstatymo 26 straipsnio 2020 m. kovo 3 d. redakciją taikomas 1832 eurų už gryno etilo alkoholio hektolitrą akcizų tarifas (pagal ankstesnę redakciją buvo nustatytas 2025 eurų už gryno etilo alkoholio hektolitrą tarifas).

Taip pat Akcizų įstatyme yra numatyti specialus atvejai, kuomet etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai atleidžiami nuo akcizų. Tokius atvejus atitinka situacijos, kuomet fizinis asmuo pasigamino savo asmeniniam vartojimui alaus, vyno, arba kitų fermentuotų gėrimų kategoriją atitinkantį alkoholinį produktą; kuomet etilo alkoholis naudojamas acto gamybai, vaistų gamybai, visuomenės sveikatos priežiūrai, farmacinei veiklai, šokolado gamybai (jeigu 100 kg grynos masės šokoladų gaminiams sunaudojama ne daugiau negu 8,5 litro gryno etilo alkoholio) ir pan.

ESTT praktikoje buvo sprendžiamas klausimas dėl etilo alkoholiui taikomo atleidimo nuo akcizo mokesčių mokėjimo atvejais, kuomet denatūruotas etilo alkoholis, esantys kosmetikos ar burnos higienos produktuose, kurie, nors tiesiogiai nėra skirti žmonėms vartoti, kai kurių asmenų vartojami kaip alkoholiniai gėrimai. ESTT išaiškino, jog valstybės narės, kurios teritorijoje yra išleidžiamos į apyvartą kosmetikos ar burnos higienos produktai, kurių sudėtyje yra denatūruotas etilo alkoholis ir kurie kai kurių asmenų yra naudojami ne pagal tiesioginę paskirtį, o kaip alkoholiniai gėrimai, gali neatleisti nuo mokesčio mokėjimo, jeigu asmenys, importuojantis tokius produktus į kitos valstybės narės žino apie savo produkcijos naudojimą ne pagal paskirtį bei užsako juos pagaminti ir paženklininti etiketėmis atsižvelgdamas į šią aplinkybę, kad padidėtų jų pardavimas⁹².

Kalbant apie pačią Alkoholinių prekių direktyva, daugelio valstybių narių nuomone dabartinis alkoholių ir alkoholinių prekių apmokestinimo reglamentavimas yra gerokai pasenęs ir reikalauja tobulinimo. Dėl šios priežasties Europos Komisijai buvo pateiktas pasiūlymas dėl naujos alkoholio ir alkoholinių gėrimų struktūra derinančios direktyvos sukūrimo⁹³. Pagrindiniai klausimai, kurie turėtų būti išspręsti naujojo reglamentavimo pagalba yra normų, nustatančių alkoholinių gėrimų klasifikaciją, lengvatinių tarifų

⁹² Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2019 m. vasario 28 d. byloje *Bene Factum* C-567/17, EU:C:2019:158.

⁹³ 2018 m. gegužės 25d. pasiūlymas Europos Komisijai dėl Komisijos direktyvos, kuria iš dalis keičiama Direktyva 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus, struktūrų suderinimo. COM(2018) 334 fin. [Interaktyvus] [žiūrėta: 2020 m. kovo 29 d.] Prieiga internete: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/25_05_2018_proposal_excise_duties_alcohol.pdf.

taikymo sąlygas bei denatūruoto etilo alkoholio apmokestinimo išimties taikymo taisykles disfunkcionalumas ir kiti aktualūs klausimai.

3.1.2. Apdorotas tabakas

2011 m. birželio 21 d. Tarybos direktyva 2011/64/ES dėl akcizų, taikomų apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų (toliau – Tabako prekių direktyva), iš esmės apima Direktyvas 92/79/EEB, 92/80/EEB ir 95/59/EEB ir yra kodifikuota šių trijų teisės aktų versija, numato apdorotam tabakui priskirtų akcizinių prekių apibrėžimus, nustato šių prekių mokestinę bazę bei Europos Sąjungos valstybėms narėms galiojančius minimalius tokių prekių apmokestinimo tarifus.

Pagal šios direktyvos 2 straipsnį, apdoroto tabako produktais yra laikomi cigaretės, cigarai ir cigarilės, taip pat rūkomasis tabakas.

1. **Cigaretės** – Tabako prekių direktyvos prasme cigaretėmis yra laikomi tabako ritinėliai, kurie tinkami rūkymui, tokie kokie jie yra (galutinėje produkto gamybos rezultato stadijoje), bet nepriskirtini prie cigarų ar cigarilių kategorijos. Tai pat cigaretėmis laikomi tabako ritinėliai, kurie paprastu nepramoniniu būdu gali būti įvynioti į cigarečių popierių arba įkišti į vamzdelius, pagamintus iš cigarečių popieriaus. Taikant akcizo mokestį, tabako ritinėliu yra laikomos dvi cigaretės, jeigu ritinėlio ilgis be filtro ar kandiklio yra didesnis kaip 8 cm, bet ne didesnis 11 cm. Tabako ritinėlis laikomas trimis cigaretėmis, jeigu jo ilgis be filtro ar kandiklio yra didesnis kaip 11 cm, bet ne didesnis kaip 14 cm. Lietuvos akcizų įstatyme pateiktas cigarečių apibrėžimas visiškai sutampa su direktyvos apibrėžimu. Naujausioje Direktyvos 2011/64/ES redakcijoje bei Akcizų įstatyme nėra nurodyti konkretus cigarečių Kombinuotosios nomenklatūros kodai, tačiau cigarečių atvejų jie atitinka 2402 20 10 ir 2402 20 90 kodų subpozicijas.

2. **Cigarai ir cigarilės** – remiantis Tabako prekių direktyvos 4 straipsniu, cigarais ir cigarilėmis laikomi tokie produktai, kuriuos, atsižvelgiant į jų savybes ir įprastus vartotojų lūkesčius galima rūkyti tik tokiu pavidalu, kokie jie yra. Tokiais produktais yra tabako ritinėliai, įvynioti į išorinį apvaskalą, pagamintą iš natūralaus tabako. Taip pat, remiantis Tabako prekių direktyvos 4 straipsnio pirmos dalies b punktu, cigarais ir cigarilėmis yra laikomi tabako ritinėliai su smulkinto mišinio užpildu, įvynioti į išorinį įprastinės cigaro spalvos apvaskalą, visiškai dengiantį produktą ir pagamintą iš regeneruoto tabako, tam tikrais atvejais apimant filtrą, tačiau cigarų su galvutėmis atveju neapimant galvutės, jeigu jų vieneto svoris, neįskaitant filtro ar kandiklio, yra ne mažesnis kaip 2,3 gramo ir ne didesnis kaip 10 gramų, o ne mažiau kaip trečdalyje ritinėlio ilgio apskritimo perimetras yra ne mažesnis kaip 34 mm.

Be to, produktai, kurių sudėtyje yra kitų nei tabakas medžiagų, bet jie atitinka aukščiau išvardytus kriterijus taip pat priskiriami cigarų ir cigarilių kategorijai. Cigarų ir cigarilių Kombinuotosios nomenklatūros kodai nenurodyti Tabako prekių direktyvoje ir Akcizų įstatyme, tačiau remiantis bendru Kombinuotosios nomenklatūros Reglamentu, cigarai ir cigarilės atitinka Kombinuotosios nomenklatūros 2402 ir 2402 10 00 kodams.

Taip pat ESTT vienoje iš bylų yra išaiškinęs, jog produktai, kurių iš natūralaus tabako pagaminto išorinio apvalkalo dalies, kur yra filtras, dengia papildomas sluoksnis iš popieriaus, kuris gali lemti šių produktų panašumą į cigaretes, vis tiek yra priskiriami prie cigarų ir cigarilių kategorijos⁹⁴.

3. **Rūkomasis tabakas** – ši akcizinių prekių kategorija skirstoma į „susmulkintą tabaką, skirtą cigaretėms sukti“ bei „kitą rūkomąjį tabaką“. Remiantis Tabako prekių direktyvos 5 straipsniu, rūkomuoju tabaku yra laikomas tabakas, kuris buvo supjaustytas arba kitaip susmulkintas, suspaustas į briketus arba nesuspaustas, kurį galima rūkyti ir be tolesnio pramoninio apdorojimo ir tabako liekanos.

Atitinkamai, tabako liekanomis yra vadinamos tabako lapų liekanos ir šalutiniai produktai, gauti apdorojant tabaką ar gaminant tabako produktus. Be to, cigaretėms sukti skirtu susmulkintu tabaku yra laikomas rūkomasis tabakas, kurio 25% svorio sudaro 1,5 mm ar didesnio pločio dalelės. Visos kitos tabako rūšys patenka į Tabako prekių direktyvoje įvardintą „kito rūkomojo tabako“ kategoriją. Rūkomojo tabako Kombinuotosios nomenklatūros kodai Tabako prekių direktyvoje taip pat nėra nurodyti, tačiau remiantis bendru Reglamentu, atitinka Kombinuotosios nomenklatūros 2403 19 10 ir 2403 19 90 kodų subpozicijas.

ESTT jurisprudencijoje yra išaiškinta, jog taip pat „rūkomojo tabako“ tabako kategoriją atitinka džiovinti, plokšti, netaisyklingi tabako lapai, iš kurių dalinai yra pašalinamos lapų gyslos, kuriems atlikta pirminio džiovinimo ir kontroliuojamo drėkinimo procedūros bei kuriuos susmulkinus ir supjausčius ranka galima rūkyti⁹⁵.

Lietuvos Respublikos akcizinių prekių apmokestinimo teisinio reguliavimo atveju yra nustatyti keli papildomi akcizais apmokestinami objektai (nacionaliniai), kurie nėra išskirti Direktyvoje 2011/64/ES. Tokiais objektas yra:

a) **Neapdorotas tabakas** – pagal Akcizų įstatymo 3 straipsnio 22¹ punktą neapdorotą tabaką atitinka prie apdoroto tabako ir kaitinamojo tabako produktų nepriskiriami 2019 metų Kombinuotosios nomenklatūros versijos Kombinuotosios

⁹⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2019 m. balandžio 11 d. sprendimas byloje *Skonis ir kvapas C-638/17*, EU:C:2019:316.

⁹⁵ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017 m. balandžio 6 d. sprendimas byloje *Eko-Tabak C-638/15*, EU:C:2017:277.

nomenklatūros 2401 pozicijoje esantys produktai. Pagal Akcizų įstatymo 74 straipsnį neapdorotam tabakui taikomas 78,5 euro už kilogramą neapdoroto tabako akcizų tarifas (įsigaliojo nuo 2020 m. kovo 1 d.).

b) **Kaitinamasis tabakas** – pagal Akcizų įstatymo 3 straipsnio 18¹ punktą kaitinamojo tabako produktus atitinka prie cigarų ir cigarilių, cigarečių ir rūkomojo tabako nepriskiriami tabako gaminiai, paruošti vartoti tik specialiame elektroniniame įrenginyje, kuriame tabako gaminiai yra kaitinami jiems nedegant. Remiantis 2018 m. gegužės 24 d. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtu aiškinamuoju raštu dėl Akcizų įstatymo Nr. IX-569 1, 2, 3, 30 ir 31 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo septintuoju skirsniu įstatymo projekto (toliau – Aiškinamasis raštas), kaitinamasis tabakas yra įvardijamas kaip rūkomojo tabako porūšis, tačiau Akcizų įstatyme įtvirtintas kaip savarankiškas akcizais apmokestinamas objektas. Pagal Akcizų įstatymo 65 straipsnio 1 dalį, kaitinamojo tabako produktams taikomas 68,6 euro už kilogramą tarifas, nuo 2020 m. kovo 1 d. įsigaliojo naujas 113,2 euro už kilogramą tabako akcizų tarifas.

c) **Elektroninių cigarečių skystis** – pagal Akcizų įstatymo 3 straipsnio 11¹ punktą elektroninių cigarečių skystis apibūdinamas kaip elektroninėms cigaretėms skirtas skystas gaminy, kurio Kombinuotosios nomenklatūros kodas pagal 2018 metų Kombinuotosios nomenklatūros versiją klasifikuojamas 3824 99 56 ir 3824 99 57 subpozicijose. Pagal Akcizų įstatymo 65 straipsnio 2 dalį elektroninių cigarečių skysčiui taikomas 0,12 euro už mililitrą skysčio akcizų tarifas.

Akcizo mokestinės bazės bei tarifų nustatymo struktūros klausimas apmokestinant apdoroto tabako produktus yra gan sudėtingas, bet tuo pačiu ir labai svarbus klausimas. Tabako prekių direktyvoje apdoroto tabako direktyvoje apdoroto tabako akcizo mokesčio tarifų nustatymas skirstomas į tarifo nustatymą cigaretėms ir tarifų nustatymą kitoms apdoroto tabako prekėms nei cigaretėms.

Pagal Direktyvos 2011/64/ES nuostatas, cigaretėms taikomo akcizo mokesčio struktūrą sudaro: *ad valorem* mokestis, specifinis akcizas ir PVM, proporcingam mažmeninei kainai.

Ad valorem mokestis suprantamas kaip mokesčio dydžio skaičiavimas proporcingai prekės kainai arba mokestis, kuris išreiškimas procentine išraiška nuo prekės kainos, neskaičiuojant mokesčių⁹⁶ (vertybinis mokestis). Pagal direktyvos 7 straipsnį, cigaretėms taikomas *ad valorem* akcizas skaičiuojamas pagal maksimalią mažmeninę pardavimo kainą, įskaitant muitą, ir specifinis akcizas, skaičiuojamas produkto vienetui (muitų mokesčio įtraukimas į *ad valorem* akcizo skaičiavimo bazę nėra būtinas).

⁹⁶ VAINIENĖ, R. *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: Tyto alba, 2005.

Specifinis akcizas, arba specifinio akcizo komponento procentinė dalis bendroje cigaretėms taikomų mokesčių sumoje nustatoma pagal vidutinę svertinę mažmeninę pardavimo kainą. Vidutinė svertinė mažmeninė pardavimo kaina apskaičiuojama pagal visų išleistų vartoti cigarečių bendrą vertę, grindžiamą mažmenine pardavimo kaina, įskaitant visus mokesčius, padalintą iš viso išleistų vartoti cigarečių kiekio. Šis rodiklis nustatomas ne vėliau kaip iki kiekvienų metų kovo 1 dienos. Cigaretėms taikomas specifinis akcizo komponentas nuo 2014 m. sausio 1 d. neturi sudaryti mažiau kaip 7,5% ir daugiau kaip 76,5% visos mokesčių sumos, kuri gaunama susumavus specifinį akcizą, *ad valorem* akcizą ir PVM nuo vidutinės svertinės mažmeninės pardavimo kainos.

Atvejais, kuomet cigarečių apmokestinimui valstybė narė taiko mišrųjį akcizą (specifinį ir *ad valorem* akcizas, be PVM), toks mokestis turi sudaryti ne mažiau kaip 60% vidutinės svertinės mažmeninės išleistų vartoti cigarečių pardavimo kainos. Šis akcizas neturi būti mažesnis kaip 90 eurų už 1000 cigarečių, neatsižvelgiant į vidutinę svertinę mažmeninę pardavimo kainą. Valstybės taikančios ne mažesnio kaip 115 eurų už 1000 cigarečių dydžio akcizą pagal vidutinę svertinę mažmeninę pardavimo kainą gali nesilaikyti nustatyto 60% reikalavimo.

Kalbant apie Lietuvoje numatytus cigarečių apmokestinimo tarifus, remiantis Akcizų įstatymo 30 straipsniu, cigaretėms taikomas mišrus akcizas, kur specifiniam elementui nuo 2020 m. kovo 1 d. buvo pradėtas taikyti 65,7 euro už 1000 cigarečių vienetų mokestis, o vertybinis elementas (*ad valorem*) – 25% nuo didžiausios mažmeninės kainos. Kombinuotasis akcizų tarifas (galutinis, kuris gaunamas suderinus vertybinį ir specifinį elementus) nuo 2020 m. kovo 1 d. sudaro 108,5 euro už 1000 cigarečių.

Cigarų ir cigarilių bei rūkomojo tabako apmokestinimo atveju akcizo mokestį sudaro *ad valorem* akcizas, apskaičiuojamas pagal kiekvieno produkto maksimalią mažmeninę pardavimo kainą; specifinis mokestis, skaičiuojamas produkto kilogramui, arba cigarų ir cigarilių atveju – tam tikrų vienetų skaičiui; arba mišriu akcizu, kuris pagal savo esmę yra specifinio ir *ad valorem* akcizų deriniu.

Mišriojo akcizo taikymo atveju mokestis skaičiuojamas procentais, už produktų kilogramą arba nustatytą produktų vienetų kiekį. Minimalūs tarifai kitiems negu cigaretės apdoroto tabako produktams sudaro:

a) cigarams arba cigarilėms – 5% mažmeninės pardavimo kainos, įskaitant visus mokesčius, arba 12 eurų už 1 000 vienetų arba 1 kilogramą;

b) susmulkintam rūkomajam tabakui, skirtam cigaretėms sukti – nuo 2020 m. sausio 1 d. įsigaliojo nauja šio kategorijos produkto mokesčio tarifo redakcija, pagal kurią

mišrusis akcizas turi sudaryti ne mažiau kaip 50% išleisto vartoti produkto vidutinės svertinės mažmeninės pardavimo kainos arba ne mažesnis kaip 60 eurų už kilogramą.

c) kitoms rūkomojo tabako rūšims nustatytas minimalus 20% mažmeninės pardavimo kainos, įskaitant visus mokesčius, arba 22 eurų mokestis už vieną produkto kilogramą.

Lietuvos nacionalinio teisinio reguliavimo atveju (nuo 2020 m. kovo 30 d.) cigarams ir cigarilėms taikomas 48 eurų už kilogramą produkto akcizų tarifas; rūkomajam tabakui taikomas 78,5 euro už kilogramą produkto akcizų tarifas.

Taigi, kaip mes matome, apdoroto tabako ir kitų su tabaku susijusių akcizinių prekių apmokestinimas ir tarifų nustatymas yra ganėtinai dispozityvus, vien tik dėl to, jog valstybėms narėms yra suteikiama didelė apmokestinimo modelio ir tarifų skaičiavimo metodikos pasirinkimas. Nustatyti tarifai nustato tik minimalias visoms valstybėms narėms privalomas ribas, bet viršutinių ribų nenustatymas suteikia valstybėms narėms galimybę taikyti aukštus tarifus vadovaujantis vien tik valstybiniais interesais.

Vienas iš ryškiausių bei aktualiausių pavyzdžių yra 2020 m. kovo 19 d. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo sprendimas Nr. KT51-S46/2020 byloje Nr. 1B-1/2020. Šioje byloje Teismas nagrinėjo ar Lietuvos Respublikos Konstitucijos (toliau - Konstitucijos) 5 straipsnio 2 daliai neprieštarauja Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo Nr. IX-569 1, 2, 3, 30, 31 straipsnių, II ir III skyrių pakeitimo įstatymo Nr. XII-1327 8 ir 9 straipsnių pakeitimo įstatymo, priimto 2019 m. gruodžio 5 d. bei kitų mokesčių Įstatymų nuostatų, taip pat Akcizų įstatymo 65 straipsnio 1 dalies (kuria nustatomas kaitinamojo tabako tarifas) atitikimas Konstitucijos 5 straipsnio 2 daliai, 29 straipsniui ir 69 straipsnio 1 daliai. Konkrečiai dėl kaitinamojo tabako pareiškėjai (Lietuvos Seimo narių grupei) kilo ar staigus kainų ir tarifų pasikeitimas atitinka teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio tikrumo bei teisinio saugumo principams, nes mokesčio tarifas per 3 mėnesius (nuo sausio 1 d. iki kovo 1 d.) pakilo iš 68,5 euro už kilogramą iki 113,2 euro už kilogramą. Pareiškėjos argumentai buvo susiję su tuo, jog akcizo tarifo kaitinamojo tabako produktams padidėjimo motyvai (Aiškinamajame rašte jie buvo įvardinti kaip siekis mažinti cigarečių pakeičiamumo efektą, taip pat prisidėti prie sveikatos gerinimo tikslų įgyvendinimo) negali būti laikomi objektyviomis priežastimis akcizo tarifą padidinti tik vienai tabako kategorijai. Jei tikrasis įstatymų leidėjo siekis yra surinkti kuo daugiau pajamų į biudžetą, akcizai turėtų būti didinami palaipsniui visoms tabako kategorijoms. Tačiau Konstitucinis teismas tai nepalaikė svarių argumentu ir konstatavo, jog toks įstatymų leidėjo sprendimas nepažeidžia Konstitucijos nuostatų.

3.1.3. Energetikos produktai ir elektros energija

2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyva 2003/96/EB pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą, nustato konkrečias energetikos produktams ir elektros energijai (toliau – Energijos prekių direktyva) priskirtinas akcizai apmokestinamas prekių kategorijas. Energetiniai produktai yra natūralūs arba perdirbti energijos išteklių, naudojami energijai sukurti. Tokiais atvejais energijos šaltiniu gali būti tiek elektros, tiek šilumos ar gamtinių dujų energija.

Energijos prekių direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje pateikiamas visas sąrašas prie **energetikos produktų** kategorijos priskirtinų produktų Kombinuotosios nomenklatūros pozicijų kodai. Kalbant konkrečiau tokiais produktais yra:

- 1507-1518 Kombinuotosios nomenklatūros kodams priskiriami produktai, jeigu jie numatomi naudoti kaip krosnių kuras arba variklių degalai. Šiais produktais yra įvairiausių įmanomų rūšių rafinuoti ir nerafinuoti aliejai, tokie kaip sojų, žemės riešutų, alyvuogių, palmių, saulėgrąžų, kokosų, palmių branduolių arba atalių, rapsų aliejai bei gyvūninės arba augalinės kilmės riebalai ir margarinai.

- 2701, 2702 ir 2704 – 2715 Kombinuotosios nomenklatūros kodams priskiriami produktai. Jais yra akmens anglis; lignitas; durpės; koksas; dervos, distiliuotos iš akmens anglių; variklių alyvos, neapdorotos naftos alyvos ir t.t.

- 2901 ir 2902 Kombinuotosios nomenklatūros kodams priskiriami produktai. Jais yra alifatiniai ir cikliniai angliavandeniai.

- 2305 11 00 Kombinuotosios nomenklatūros kodui priskirtas produktas, jeigu jis nėra sintetinės kilmės, bet numatomas naudoti kaip krosnių kuras ar variklių degalai. Tokiu produktu yra metanolis ir visos jo variacijos.

- 3403, 3811, 3817 Kombinuotosios nomenklatūros kodams priskiriami produktai, kuriais yra tepimo priemonės, priedai preparatų, naudojamų tiems patiems tikslams kaip ir alyvos bei alkibenzalai.

- taip pat prie energetikos produktų priskiriami (pagal 2018 metų Kombinuotosios nomenklatūros redakciją) 3824 99 86, 3824 99 92 Kombinuotosios nomenklatūros kodams priskirti produktai, tokie kaip rišikliai ir įvairių rūšių aliejus ir riebalai, išskyrus apsaugos nuo rūdijimo preparatus, kurių aktyviosios sudedamosios dalys yra aminai, ir sudėtinius neorganinius lakų ir panašių produktų tirpiklius ir skiediklius bei kiti panašaus pobūdžio produktai.

Pagal Energijos prekių direktyvos 2 straipsnio 2 dalį, akcizų apmokestinimo objektu yra laikoma **elektros energija**, atitinkanti Kombinuotosios nomenklatūros 2716 kodą.

Taip pat svarbu pažymėti, kad direktyvoje nustatytas apmokestinimas nėra taikomas energetikos produktams, naudojamiems ne variklių degalams ar krosnių kurui; produktai skirti dvejopam naudojimui (produktas naudojamas dvejopai, jeigu naudojamas kaip krosnių kuras ir kitiems nei variklių degalams tikslams bei kai toks produktas naudojamas cheminei redukcijai, taip pat metalurginiuose bei elektrolitiniuose procesuose). Elektros energijai netaikomas akcizų mokestis, jeigu jis sudaro daugiau kaip 50% produkto kainos (kainos, gaunamos sudedant bendrą prekių ir paslaugų pirkimą, personalo sąnaudas ir verslo įmonės pagrindinio kapitalo suvartojimą), taip pat atvejais kuomet elektros energija daugiausia naudojama cheminės redukcijos procesuose, taip pat elektrolitiniuose bei metalurginiuose procesuose. Be to, nėra apmokestinami ir mineraloginiai procesai, kuriuose naudojama elektros energija. Taip pat ESTT yra nustatęs, jog valstybės narės gali taikyti papildomas rinkliavas, susijusias su elektros energijos apmokestinimu, pavyzdžiui rinkliavos skirtos apmokestinti vėjo turbinoms surenkamai elektros energijai, tačiau toks apmokestinimas turi būti taikomas tik tuo atveju, jeigu apmokestinamas elektros energijos vartojimas, bet ne generavimas ar kaupimas⁹⁷.

Taigi, Energijos prekių direktyvoje yra nustatyti tokie minimalūs valstybėms narėms taikomi energetikos produktų ir elektros energijos apmokestinimo tarifai:

a) variklių degalams:

- i) Benzinas su švino priemaišomis – 421 eurų už 1000 l;
- ii) Bešvinis benzinas – 359 eurų už 1000 l;
- iii) Gazolis – 330 eurų už 1000 l;
- iv) Žibalas – 330 eurų už 1000 l;
- v) Suskystintosios naftos dujos – 125 eurų už 1000 kg;
- vi) Gamtinės dujos – 2,6 eurų už aukštesniosios degimo šilumos gigadžaulį.

b) variklio degalams, naudojamiems žemės ūkio, sodininkystės ar žuvininkystės, tai pat miškininkystės darbams; stacionariems varikliams; statybų ir viešųjų darbų metu naudojamiems įrenginiams bei mašinoms; priemonėms, kurios skirtos naudoti ne valstybiniuose keliuose:

- i) Gazolis – 21 euras už 1000 l;
- ii) Žibalas – 21 euras už 1000 l;
- iii) Suskystintosios naftos dujos – 41 euras už 1000 kg;
- iv) Gamtinės dujos – 0,3 euro už aukštesniosios degimo šilumos gigadžaulį

c) Krosnių kurui ir elektros energijai:

⁹⁷ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017 m. rugsėjo 20 d. sprendimas sujungtose bylose *Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha* C-215/16, C-216/16, C-220/16 ir C-221/16, EU:C:2017:705.

- i) Gazolis – 21 euras už 1000 l;
- ii) Labai sieringas mazutas – 15 eurų už 1000 kg;
- iii) Žibalas – 0 eurų už 1000 l;
- iv) Suskystintosios naftos dujos – 0 eurų už 1000 kg;
- v) Gamtinės dujos – verslo reikmėms tarifą sudaro 0,15 euro už aukštesniosios degimo šilumos gigadžaulį, nekomerciniam naudojimui – 0,3 euro už aukštesniosios degimo šilumos gigadžaulį.
- vi) Anglis ir koksas - verslo reikmėms tarifą 0,15 euro už aukštesniosios degimo šilumos gigadžaulį, nekomerciniam naudojimui – 0,3 euro už aukštesniosios degimo šilumos gigadžaulį.
- vii) Elektros energija - verslo reikmėms tarifą sudaro 0,5 euro už megavatvalandę, o nekomerciniam naudojimui – 1 euras už megavatvalandę.

Lietuvoje, pagal Akcizų įstatymo nuostatas energetikos produktams ir elektros energijai yra taikomi šie tarifai:

- variklių benzinas
 - be švino – 466 eurai už 1000 l;
 - su švinu – 579,24 euro už 1000 l.
- žibalas – 330,17 euro už 1000 l;
- gazoliai – 372 eurai už 1000 l;
 - žemės ūkio gamybai skirti gazoliai – 60 eurų už 1000 l;
 - šildymui skirti gazoliai – 21,14 euro už 1000 l.
- tepalinės alyvos – 372 eurai už 1000 l;
 - šildymui skirtos tepalinės alyvos – 21,14 euro už 1000 l.
- skystas kuras (mazutai) ar orimulsija – 15,06 euro už 1000 kg;
- naftos dujos ir dujiniai angliavandeniliai – 304,1 euro už 1000 kg;
- elektros energija
 - naudojama verslo reikmėms – 0,52 euro už megavatvalandę;
 - naudojama ne komercinėms reikmėms – 1,01 euro už megavatvalandę.
- akmens anglis
 - naudojama verslo reikmėms – 3,77 euro už 1000 kg;
 - naudojama ne komercinėms reikmėms – 7,53 euro už 1000 kg.
- koksas ir lignitas
 - naudojama verslo reikmėms – 4,63 euro už 1000 kg;
 - naudojama ne komercinėms reikmėms – 8,98 euro už 1000 kg.

- gamtinės dujos
 - naudojamos ne kaip šildymui skirtas kuras ir ne kaip šildymui skirtas kuras verslo reikmėms – 23,6 euro už megavatvalandę;
 - naudojamas kaip šildymui skirtas kuras verslo reikmėms – 0,54 euro už megavatvalandę;
 - naudojamas kaip šildymui skirtas kuras – 1,08 euro už megavatvalandę.

Taip pat svarbu pažymėti, jog ESTT praktikoje yra suformuluotos taisyklės, susijusios su krosnių kuro pardavėjų prievole pateikti mėnesinę pirkėjų pareiškimų suvestinę, kurioje būtų nurodoma, jog perkami produktai skirti būtent šildymui ir naudojami pagal pradinę paskirtį. Tokia suvestinė nėra privaloma, tačiau kai kurios valstybės narės numato jas nacionaliniame teisiniame reguliavime. Tačiau draudžiamos yra nuostatos, susijusios su tokių suvestinių nepateikimo laiku kompetentingoms institucijoms ir to pasėkoje taikomomis priemonėmis, tokiomis kaip parduotam krosnių kurui taikomos akcizo normos, prilygintos krosnių kuro naudojimui kaip variklių degalai, nors pavėluotoje pateikti suvestinėje yra užfiksuota, jog produktai buvo perkami šildymo tikslams⁹⁸.

3.2. Akcizinių prekių apmokestinimo sistemos ir harmonizavimo vertinimas

Išnagrinėję akcizo mokesčio Europos Sąjungoje harmonizavimą bei išanalizavę apmokestinimo akcizais sistemos reguliavimą, taip pat detaliam išnagrinėję Europos Sąjungos institucijų priimtus teisės aktus bei Lietuvos nacionalinio teisės reguliavimo nuostatas, mes galime pereiti prie akcizinių prekių apmokestinimo sistemos harmonizavimo vertinimo.

Vienas iš svarbiausių aspektų, kurį norėtūsi akcentuoti, yra tai, jog daugelis Europos Sąjungoje priimtų sprendimų, susijusių su apmokestinimo reglamentavimu yra pagrįsti empirine patirtimi. Kitaip tariant, Europos Sąjungos mokesstinė politika yra veikiamą jos sudėtyje esančių valstybių narių ir ši tendencija matoma nuo pat Europos Bendrijos įkūrimo iki jau išsiplėtusios dabartinės Europos Sąjungos gyvavimo laikotarpio.

Apmokestinimas apyvartos mokesčiais, vieningos valstybių narių idėjos sukurti bendrą ekonominę zoną, kur nereikėtų mokėti muitų ir būtų galima be kliūčių bei papildomų sąnaudų gabenti prekes, sekimas ir įgyvendinimas, mokesčių harmonizavimo bei valstybių narių konkurencijos mokesčiais reiškiniai – visa tai yra Europos Sąjungos, kaip tarptautinės organizacijos, evoliucijos proceso dalis, kur nuo pat pradžių buvo

⁹⁸ Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2016 m. birželio 2 d. sprendimas byloje *ROZ-SWIT* C-418/14, EU:C:2016:400.

susiduriama su įvairiausiai probleminiais klausimais, kuriems išspręsti pirmiausia buvo iškeliami tikslai, nustatomi konkretus uždaviniai ir tik tuomet buvo pereinama sprendimo ir tikslų įgyvendinimo link.

Tačiau priešingai bendrai tendencijai, akcizų apmokestinimo sistemizavimas yra iš anksto suplanuotas ir palaipsniui vykdytas Europos Sąjungos žingsnis, kuriuo buvo siekiama kartu su pridėtinės vertės mokesčio harmonizavimo pagalba sukurti stiprų netiesioginio apmokestinimo pagrindą. Teiginį, jog akcizų reglamentavimas buvo iš anksto planuojamas kaip į atskirus lygius išdėliota bei derinimui ir vienodinimui pritaikyta apmokestinimo sistema, o ne savaime susidėliojęs, spontaniškas reiškinys, liudija faktas, jog po to, kai 1992 m. vasario 25 d. buvo priimta „horizontalioji direktyva“, tų pačių metų spalio 19 dieną buvo priimtose visos „horizontaliojoje direktyvoje“ nurodytus akcizo mokesčio objektus reglamentuojančios „struktūrinės“ direktyvos“. Be to, tą pačią dieną buvo priimtose ir akcizinių prekių tarifus reglamentuojančios direktyvos.

Kodėl buvo pasirinktas būtent toks apmokestinimo modelis? Kolkas niekas nėra tiksliai atsakęs į šį klausimą, tačiau remiantis akcizinių prekių apmokestinimo harmonizavimo raida bei antroje šio magistrinio darbo dėstymo dalyje aptartų teisės aktų nuostatomis bei atsižvelgus į istorinį kontekstą, atsakymą kodėl buvo pasirinktas sisteminis reglamentavimas, o ne priimtas sprendimas bandyti apmokestiti akcizus palaipsniui, autoriaus nuomone, reikėtų ieškoti tarp Bendrijos susidėliotų prioritetų ir siekiamų tikslų.

Taip kaip vienas svarbiausių organizacijos tikslų XX a. 9 - ajame – 10 - ajame dešimtmetyje buvo bendros rinkos erdvės plėtra bei „laisvių idėjų“ įdiegimas, daugelio finansų bei teisės specialistų buvo prognozuota, jog bendrajai rinkai veikiant visu pajėgumu, svarbiausiais ir dominuojančiais taps apyvartos ir vartojimo mokesčiai, kurie valstybių narių surenkamų įplaukų į nacionalinį biudžetą atžvilgiu žymiai viršys tiesioginius mokesčius, o vienintelis būdas užtikrinti taikų ir efektyvų valstybių bendradarbiavimą yra vienodų taisyklių ir standartų taikymas netiesioginio apmokestinimo sferoje. Dėl šios priežasties netiesioginių mokesčių harmonizavimas buvo planuojamas žymiai anksčiau, negu įgyvendintos „laisvių idėjos“ ir įkurta bendra ekonominė erdvė, kas atitinkamai atsispindėjo tame, jog pirmieji netiesioginių mokesčių harmonizavimo eksperimentai buvo pradėti tuo metu, kada Europos Bendrijos plėtra nesiekė tokio lygio, koks yra šiuo metu, o buvo tik vienas iš siekiamų tikslų ir tolimos perspektyvos vizija.

Kalbant konkrečiai apie akcizo mokesčio teisinį reguliavimą Europos Sąjungoje, norėusi pažymėti, jog beveik prieš 30 metų įdiegtas sisteminio reguliavimo modelis

sėkmingai veikia bei tvarkosi su iškeltais uždaviniais iki šiol. Bendrosios akcizų apmokestinimo tvarkos nuostatos nuo pat „horizontaliosios direktyvos“ veikimo pradžios kardinalių pasikeitimų nepatyrė. Tiesiog pasenusios ir aktualumą praradusios teisės normos buvo papildytos arba pakeistos naujomis. „Struktūrinės“ bei „tarifų“ direktyvos nuo pat pradžių buvo kuriamos taip, jog galėtų be papildomų sunkumų aprėpti naujų akcizais apmokestinamų prekių (akcizo mokesčio objekto) struktūros reguliavimą, o „tarifų“ direktyvomis numatomi minimalūs tarifai prireikus galėtų būti perkeltami į „struktūrines“ direktyvas.

Pasvarsčius kokie variantai ar apmokestinimo reglamentavimo modeliai, galėtų būti panaudoti kaip alternatyva sisteminiam akcizo apmokestinimui, kaip variantas tinka kodifikuotas normų rinkinys, pavyzdžiui Europos Sąjungos akcizų kodeksas, kuriame galėtų būti sutalpintos visos dabartinės akcizo apmokestinimo nuostatos, teisiniai mechanizmai ir institutai. Tokio reglamentavimo modelio pasirinkimas būtų pranašus tuo, jog visos teisės normos būtų viename teisės akte ir galima būtų pritaikyti unifikavimo teisės derinimo būdą, taip išvengiant harmonizuotų teisės aktų integravimo į nacionalinę teisę, procedūrų. Tačiau tikriausiai tai ir būtų priežastis, kodėl toks reglamentavimas nebuvo pasirinktas, nes nors valstybių narių netiesioginių mokesčių reguliavimo kompetencija yra pilnai perduota Europos Sąjungai, esamas akcizų reglamentavimas yra palankus valstybėms narėms dėl suteikiamo lankstumo, kuri užtikrina dažnas dispozityvaus teisinio reguliavimo metodo taikymas. Kitaip tariant, dabartinis harmonizavimo pagrįstas teisės derinimas valstybėms narėms suteikia daugiau laisvės apmokestinimo srityje, negu teisės derinimas, kuris būtų atliktas akcizo mokesčio unifikavimo pagalba.

Taipogi, svarbu pažymėti kaip harmonizuojant akcizų apmokestinimą yra panaudotas imperatyvus ir dispozityvus teisės reguliavimo metodas. Visoms valstybėms narėms vienodai privalomomis normomis „struktūrinėse direktyvose“ nustatyti privalomi akcizo objektai, o „tarifų direktyvomis“ įtvirtinti minimalūs apmokestinimo tarifai. Taip pat imperatyviai sureguliuoti vieni iš svarbiausių apmokestinimo klausimų – prievolės mokėti akcizų mokesčių atsiradimo momentas ir vieta. Šių teisinių sričių reglamentavimas padeda išvengti konkuravimo mokesčiais bei tiksliai paskirsto mokesčių įplaukų jurisdikcijas, nes visoms valstybėms narėms taikant vienodus apmokestinimo principus išvengiama nelygybės bei nenuspėjamumo.

Dispozityviosiomis normomis, atvirkščiai, valstybėms narėms siekiama suteikti maksimalią laisvę vystyti nacionalinę mokesčinę politiką tiek, kiek ji neprieštarauja Sąjungos principams, tikslams ir pamatiniams dėsniams. Vienas iš dispozityvaus teisinio

reguliavimo pavyzdžių yra vyno kategorijos alkoholinių gėrimų apmokestinimas minimaliu nuliniu tarifu. Toks apmokestinimo variantas suteikia galimybę valstybėms narėms, kuriose vinas nėra gaminamas išvis taikyti nulinį arba labai žemus tarifus, tam kad prisivilioti vyno gamintojus į savo valstybę ir būti apmokestinamais mažesniais tarifais, negu valstybės narės, kuriose vyndarystės tradicijos turi labai galias šaknis, ir atitinkamai, apmokestintos aukštesniais tarifais. Tačiau turint omenyje Lietuvos Respublikos atvejį, nors mūsų valstybėje vyno alkoholinius gėrimus gaminančių kompanijų yra atitinkamai nedaug, tačiau akcizo tarifas sudaro 65,46 euro už produkto hektolitą (atvejais kuomet faktinė tūrinė etilo alkoholio koncentracija procentais nesiekia 8,5%, o atvejais kuomet viršijama ši riba, taikomas 164,67 euro mokestis už produkto hektolitą). Tokį apmokestinimo variantą Lietuva pasirinko dėl priežasties, jog Lietuvoje labiau vyrauja aludarystės tradicijos bei yra nemažai alaus gamintojų, todėl tam, kad apsaugoti aludarystės sektorių nuo galimos konkurencijos iš vyno gamintojų pusės, vynuui yra taikomi aukštesni mokesčio tarifai, nei alui. Kitas svarbus aspektas, išskiriantis akcizų mokesčio reguliavimą, lyginant su tiesioginiais mokesčiais yra tai, jog visuose akcizų apmokestinimo sistemos lygiuose yra nustatyti atleidimo nuo mokesčio ir lengvatų taikymo pagrindai, kas savaime jau yra veiksminga valstybių narių konkurencijos mokesčiais prevencinė priemonė.

Taigi, apibendrinant galima pasakyti, jog akcizinių prekių apmokestinimo ir harmonizavimo sistemizavimas yra tinkamas bei efektyvus Europos Sąjungos mokestinės politikos žingsnis ir tuo pačiu teisinis sprendimas. Akcizų apmokestinimas išlieka stabilus daugelį metų, tačiau tuo pačiu nuolat atnaujinamas ir tobulinamas, atitinkant rinkos poreikius ir šiuolaikines inovacijas.

IŠVADOS

1. Mokesčių harmonizavimas šiuolaikiniame teisės moksle yra suprantamas kaip teisės derinimo būdas, kuomet sukuriami vienodi mokestiniai teisiniai pagrindai, kurių pagalba yra derinami bei vienodinami asocijuotų subjektų, ES atveju – valstybių narių, nacionalinio apmokestinimo reguliavimas bei Sąjungos principų ir „laisvių“ puoselėjimo užtikrinimas. Tapdamos ES narėmis, valstybės, priklausomai nuo derinamų mokesčių rūšies, savanoriškai negrižtamai perduoda atitinkamą dalį nacionalinio suvereno mokesčių teisės srityje.
2. Europos Sąjungoje mokesčių harmonizavimas yra įtvirtintas pačiu aukščiausiu juridiniu lygiu - organizacijos steigimo ir veikimo sutartyse bei visose paskesniuose šių teisės aktų redakcijose. Pagrindinėmis teisinėmis problemomis su kuriomis yra susiduriama harmonizuojant mokesčius yra konkurencija mokesčiais bei valstybių pagalba naudingiau apmokestinant nacionalinę produkciją. Pagrindiniais mokesčių harmonizavimo pranašumais yra bendros rinkos koncepcijos stiprinimas, efektyvumas kovoje su mokestiniais pažeidimais, valstybių narių tarpusavio konkurencijos mokesčių srityje slopinimas, mažinant „mokesčių rojų“ įtaką Sąjungos teritorijoje bei dvigubo apmokestinimo išvengimas. Silpnosiomis harmonizavimo vietomis yra kėsinimasis į valstybių narių nacionalinį suverenitetą netiesioginių mokesčių apmokestinimo srityje bei priklausomumas nuo organizaciją sudarančių subjektų, kas pasireiškia tiek politiniais, tiek ekonominiais veiksniais ir padariniais.
3. Pagrindiniais imperatyviu metodu reguliuojamais, ir tuo pačiu, harmonizuotais akcizo mokesčio elementais yra akcizo apmokestinimo objektas, suvienodintos sąvokos ir esminiai apmokestinimo principai bei nustatyti minimalūs akcizinių prekių tarifai, privalomai galiojantys visoms valstybėms narėms. Kitų akcizo mokesčio elementų atžvilgiu vyrauja dispozityvus metodas, remiantis kuriuo valstybės narės gali savarankiškai rinktis bei vykdyti nacionalinę akcizo mokesčio reguliavimo mokestinę politiką, aišku neprieštaraudamos imperatyvioms normoms bei bendriems Sąjungos principams ir tikslams.
4. Akcizinių prekių apmokestinimas ES yra įgyvendintas pagal sistemizuoto modelio principą, jo koncepciją sudaro trys lygiai – bendrąją tvarką nustatančios normos, akcizinių prekių apmokestinamąją bazę ir struktūrą reguliuojančios normos ir minimalūs privalomi mokesčio tarifai. Tokio pobūdžio akcizo apmokestinimas ir harmonizavimas yra suplanuotas bei bendros rinkos tikslais ir vartojimo mokesčių specifikos nulemtas ES žingsnis, kuris daugeli metų pasižymi stabilumu ir efektyviai veikia. Maksimalių tarifo ribų nenustatymas yra akcizo apmokestinimo vienu iš didžiausių trukumų, nes iš dalies skatina konkurenciją mokesčiais.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

I. Norminiai teisės aktai

Tarptautiniai teisės aktai

1. 2016 m. lapkričio 24 d. EBPO Daugiašalė konvencija, kuria įgyvendinamos su mokesčių sutartimis susijusios priemonės, skirtos užkirsti kelią mokesčių bazės erozijai ir pelno perkėlimui. *TAR*, 2018-10-10, Nr. 16002.

Europos Sąjungos teisės aktai

2. 1973 m. birželio 18 d. Europos Bendrijos teisės aktų leidinys Nr. 16. *Oficialus leidinys C 43*, 2007;
3. 1985 m. birželio 28 d. Europos Komisijos komunikatas dėl vieningos rinkos įgyvendinimo: *Baltoji knyga*. COM(85) 310 fin.;
4. 1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole. *Oficialus leidinys L 76*, 1992;
5. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/79/EEB. dėl mokesčių, taikomų cigaretėms, derinimo. *Oficialus leidinys L 316*, 1992;
6. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/78/EEB, iš dalies keičianti direktyvas 72/464/EEB ir 79/32/EEB dėl mokesčių, išskyrus apyvartos mokesčius, nustatytus apdoroto tabako vartojimui. *Oficialus leidinys L 316*, 1992;
7. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/80/EEB dėl mokesčių, taikomų kitam nei cigaretės pramoniniam tabakui derinimo. *Oficialus leidinys L 316*, 1992;
8. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/82/EEB dėl mineralinėms alyvoms taikomų akcizo tarifų suderinimo. *Oficialus leidinys L 316*, 1992;
9. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus, struktūrų suderinimo. *Oficialus leidinys L 316*, 1992;
10. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo. *Oficialus leidinys L 316*, 1992;
11. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/84/EEB dėl alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams taikomų akcizo tarifų suderinimo. *Oficialus leidinys L 316*, 1992;
12. 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/81/EEB dėl akcizo už mineralines alyvas struktūrų derinimo. *Oficialus leidinys L 316*, 1992;
13. 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2913/92 nustatantis Bendrijos muitinės kodeksą. *Oficialus leidinys L 302*, 1992;

14. 1995 m. lapkričio 27 d. Tarybos direktyva 95/59/EB dėl kitų nei apyvartos mokesčių, kurie turi įtakos apdoroto tabako suvartojimui. *Oficialus leidinys* L 291, 1994;
15. 1997 m. gruodžio 1 d. Ekonomikos ir finansų (ECOFIN) tarybos Įmonių apmokestinimo elgesio kodeksas. *Oficialus leidinys* C 2/1;
16. 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių. *Oficialus leidinys* L 157, 2003;
17. 2003 m. birželio 16 d. Europos Parlamento ir Tarybos sprendimas Nr. 1152/2003/EB dėl akcizais apmokestinamų produktų judėjimo ir priežiūros kompiuterizavimo. *Oficialus leidinys* L 162, 2003;
18. 2005 m. birželio 30 d. Konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną. *Oficialus leidinys* C 160/11;
19. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. *Oficialus leidinys* L 347, 2006;
20. 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinanti Direktyvą 92/12/EEB. *Oficialus leidinys* L 9, 2008;
21. 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinanti Direktyvą 92/12/EEB (2020 m. sausio 1 d. redakcija). *Oficialus leidinys* L 9, 2008;
22. 2009 m. balandžio 28 d. Europos bendrijų komisijos komunikatas dėl gero mokesčių srities valdymo skatinimo. COM (2009) 201/F1;
23. 2009 m. liepos 24 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 684/2009, kuriuo įgyvendinamos Tarybos direktyvos 2008/118/EB nuostatos, susijusios su akcizais apmokestinamų prekių, kurioms pritaikytas akcizų mokėjimo laikino atidėjimo režimas, gabenimo kompiuterinėmis procedūromis. *Oficialus leidinys* L 197, 2009;
24. 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą. *Oficialus leidinys* L 310, 2009;
25. 2009 m. rugsėjo 30 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 948/2009, iš dalies keičiantis Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės

- nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo I priedą. *Oficialus leidinys* L 287, 2009.
26. 2011 m. birželio 21 d. Tarybos direktyva 2011/64/ES dėl akcizų, taikomų apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų. *Oficialus leidinys* L 176, 2011;
27. 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms. *Oficialus leidinys*, L 345, 2011;
28. 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas. *Oficialus leidinys* L 269, 2013;
29. 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas (2020 m. kovo 1 d. redakcija). *Oficialus leidinys* L 269, 2013;
30. 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės. *Oficialus leidinys*, L 193, 2016;
31. 2020 m. sausio 15 d. Europos Parlamento ir Tarybos sprendimas (ES) 2020/263 dėl akcizais apmokestinamų prekių judėjimo ir priežiūros kompiuterizavimo. *Oficialus leidinys* L 58, 2020;
32. Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija, *Oficialusis leidinys* C 202, 2016;

Lietuvos Respublikos teisės aktai

33. Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Lietuvos Aidas*, 1992, Nr. 220;
34. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243.
35. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, Nr. 98-3482;
36. 2002 m. gruodžio 13 d. Europos teisės departamento prie Lietuvos Respublikos vyriausybės generalinio direktoriaus įsakymas Nr. 106K „Dėl nuorodų į Europos Sąjungos teisės aktus pateikimo įstatymuose ir kituose teisės aktuose rekomendacijų patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, Nr. 125-5720;
37. 2010 m. liepos 28 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. VA-84 Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002 m.

- birželio 17 d. įsakymo Nr. 157 "Dėl akcizais apmokestinamų prekių sandėlių registravimo" pakeitimo (2014 m. kovo 6 d. redakcija). *Valstybės žinios*, Nr. 92-4888;
38. 2010 m. rugpjūčio 13 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymą Nr. VA-92 Dėl akcizais apmokestinamų prekių siuntėjų registravimo (2015 m. sausio 1 d. redakcija). *Valstybės žinios*, Nr. 101-5236;
39. 2010 m. rugpjūčio 27 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. VA-94 Dėl laikinai registruotų akcizais apmokestinamų prekių gavėjų registravimo (2015 m. sausio 1 d. redakcija). *Valstybės žinios*, Nr. 106-5501;
40. 2010 m. rugsėjo 3 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymu Nr. VA-98 Dėl valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. balandžio 27 d. įsakymo Nr. VA-62 „Dėl prekybininkų registravimo“ pakeitimo. *Valstybės žinios*, Nr. 106-5503;

II. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktrina

41. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 19 d. nutarimas byloje Nr. 4/98 Dėl Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 13 straipsnio pirmosios dalies 2 punkto ir šio straipsnio antrosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai.
42. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2020 m. kovo 19 d. sprendimas Nr. KT51-S46/2020 Dėl pareiškėjos Lietuvos Respublikos Seimo narių grupės prašymo iširti su mokesčių nustatymu (pakeitimu) susijusių įstatymų atitiktį Lietuvos Respublikos Konstitucijai dalies priėmimo ir jo dalies gražinimo.

III. Specialioji literatūra

43. Akcizų įstatymo apibendrintas komentaras, 2001 m. spalio 30 d. Nr. IX-569, (aktuali 2018 m. gegužės 24 d. redakcija)
44. ARMALYTĖ, O., PAŽŪSIS, L. *Anglų-lietuvių kalbų teisės žodynas: English-Lithuanian law dictionary*. Vilnius: Alma littera, 1998;
45. DAGILINĖ, I. *Teoriniai ir praktiniai mokesčių apskaitos harmonizavimo aspektai ES: tarptautinės konferencijos pranešimų medžiaga*. Kaunas: Technologija, 2005;

46. LUKAS, M. *Valstybių konkurencijos mokesčiais įtaka nacionaliniam mokesčių teisiniam reguliavimui*. Daktaro disertacija. Socialiniai mokslai, teisė (01 S), Vilnius, 2013;
47. MARCIJONAS, A., SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.;
48. MEDELIENĖ, A., SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011;
49. ŠIMAŠIUS, R., *Laisva rinkta: kas prieš?* (2005 m.) [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 12 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.delfi.lt/archive/laisvoji-rinkta-kas-pries.d?id=7048927>>.
50. VAINIENĖ, R. *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: Tyto alba, 2005;
51. VAIŠVILA, A. *Teisės teorija*. Vilnius: Justitia, 2004;
52. CNOSSSEN, S. *Theory and Practice of Excise Taxation. Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving*. Oxford university press, 2005. ISBN 978-0-199-27859-6;
53. LUX, M. *Guide to Community Customs Legislation*. Brussels: Bruylant, 2002;
54. SURUGIU, C., SURUGIU, M. R. *Tax Competition, Harmonization and Development: Challenges and Consequences*. Argumenta Oeconomica. No 1(28), 2012;
55. TERRA, J. M. B., WATTEL J. P. *European Tax Law, 6th Edition.*, Kluwer Law International, 2012;
56. ПАНСКОВ, В. Г. *Налоги и налогообложение: теория и практика в 2 т. Том 2: учебник и практикум для вузов. 7-е изд., перераб. и доп.* Москва: Издательство Юрайт, 2020. ISBN 978-5-534-12365-4. С. 176;
57. ЯНЖУЛ, И. И. *Основные начала финансовой науки*. М.: Статут, 2002. ISBN 978-5-835-40112-4;

IV. Teismų praktika

58. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2000 m. kovo 9 d. sprendimas byloje *EKW and Wein ir kiti C-437/97*, EU:C:2000:110;
59. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2008 m. gruodžio 18 d. sprendimas byloje *Sopropé C-349/07*, EU:C:2008:746.
60. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2010 m. balandžio 29 d. sprendimas byloje *Dansk Transport og Logistik C-230/08*, EU:C:2010:231.

61. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2015 m. kovo 5 d. sprendimas byloje *Prankl* C-175/14, EU:C:2015:142.
62. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2016 m. birželio 2 d. sprendimas byloje *ROZ-ŠWIT* C-418/14, EU:C:2016:400;
63. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017 m. balandžio 6 d. sprendimas byloje *Eko-Tabak* C-638/15, EU:C:2017:277;
64. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2017 m. rugsėjo 20 d. sprendimas sujungtose bylose *Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha* C-215/16, C-216/16, C-220/16 ir C-221/16, EU:C:2017:705;
65. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2019 m. vasario 28 d. byloje *Bene Factum* C-567/17, EU:C:2019:158;
66. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2019 m. kovo 13 d. sprendimas byloje *B.S. (Malt dans la composition de la bière)* C-195/18, EU:C:2019:197;
67. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2019 m. balandžio 11 d. sprendimas byloje *Skonis ir kvapas* C-638/17, EU:C:2019:316;

V. Elektroniniai dokumentai ir internetiniai šaltiniai

68. Tarptautinio mokesčių dokumentų biuro tinklalapis [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.ibfd.org/>>;
69. EBPO Pasaulio mokesčių bendradarbiavimo ataskaita [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 21 d.]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf>>;
70. ES teisės aktų santraukos. Nuosavųjų išteklių sistema [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 23 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:134007&from=EN>>;
71. ES teisės aktų santraukos. Romos sutartis [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. vasario 18 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=LEGISSUM%3Axy0023>>;
72. Sąjungos plėtra. Faktų apie Europos Sąjungą suvestinės [interaktyvus]. [žiūrėta: 2020 m. kovo 20 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/lt/sheet/167/sajungos-pletra>>;
73. Visuotinė lietuvių enciklopedija. Apibrėžimo autorius KATUOKA, S. [interaktyvus]. [žiūrėta: 2020 m. vasario 22 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vle.lt/Straipsnis/unifikacija-106256>>;

74. VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga už 2019 m. [interaktyvus]. [žiūrėta: 2020 m. kovo 24 d.]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/9462834/NB_apzvalga_2019-02/df276f85-9e85-46b2-993d-f6afc6e7b3af>;

VI. Kiti šaltiniai

75. Lekt. Dr. GRUODŽIO, P. IV kurso *Tarptautinis apmokestinimas* 2019 m. paskaitų medžiaga;

76. Lekt. Dr. SALADŽIAUS, J. V kurso *ES finansų teisė* 2020 m. paskaitų medžiaga.

SANTRAUKA

Šiame magistro darbe nagrinėjamas akcizinių prekių apmokestinimas ir harmonizavimas Europos Sąjungoje. Akcizų mokestis yra vienas seniausių žinomų mokesčių pasaulyje, tačiau nepaisant savo amžiaus iki šiol vykdo pagrindines numatytas funkcijas – valstybės biudžeto sudarymo ir tam tikrų prekių kategorijų vartojimo reguliavimo, naudojant akcizų mokestį kaip ekonominės politikos priemonę. Darbas yra suskirstytas į tris dalis.

Pirmojoje dalyje plačiai apžvelgiamas mokesčių harmonizavimo teisinis reiškiny, pateikiama susisteminta Europos Sąjungoje naudojamų teisės derinimo būdų teorinė analizė bei nagrinėjamos stipriosios ir silpnosios šio teisinio reiškinių pusės. Antrojoje darbo dalyje pateikiama akcizo mokesčio samprata, taipogi, remiantys Europos Sąjungos bei Lietuvos Respublikos teisės aktais detaliai nagrinėjama akcizų apmokestinimo bei harmonizavimo raida ir bendrosios akcizų reguliavimo tvarkos nuostatos, kuriomis įtvirtinami privalomi kiekvienai valstybei apmokestinti akcizo mokesčio elementai. Pagrindiniu analizės šaltiniu yra Direktyva 2008/118/EB ir Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas, į kuri su laiku direktyvos nuostatos yra integruojamos. Trečioji dalis skirta konkrečių akcizais apmokestinamų prekių kategorijų struktūrai ir nustatytiems minimaliems tarifams aptarti. Darbo pabaigoje yra pateikiamos išvados, kuriose atsispindi pačios svarbiausios suformuluotos mintys ir teiginiai.

Magistro darbas paremtas sisteminiu akcizo apmokestinimo analizavimu bei chronologine harmonizavimo raidos apžvalga, taip pat Europos Sąjungos Teisingumo Teismo suformuota praktika ir specialia mokslinė literatūra.

SUMMARY

Harmonisation of Excise Duties in the EU

This master's thesis deals with the taxation and harmonization of Excise Goods in the European Union. The excise tax is one of the oldest known taxes in the world, but despite its age, it still performs the main intended functions - the formation of the state budget and the regulation of the consumption of certain categories of goods, using the excise tax as an instrument of economic policy. The master's thesis is divided into three parts.

The first part provides a broad overview of the legal phenomenon of tax harmonization, presents a systematic theoretical analysis of the methods of harmonization of law used in the European Union, and examines the strong and weak aspects of this legal phenomenon. The second part of the thesis presents the concept of Excise Duties, as well as the development of excise taxation and harmonization based on the legislation of the European Union and the Republic of Lithuania and the general provisions of the excise duty regulation, which establish mandatory elements of excise duty for each state. The main source of analysis is Directive 2008/118 / EC and the Law on Excise Duties of the Republic of Lithuania, into which the provisions of the Directive are integrated over time. The third part deals with the structure of specific categories of Excisable Goods and the minimum rates set. Conclusion are provided at the end of the thesis and reflect the revision of the most important statements.

The master's thesis is based on a systematic analysis of Excise taxation and a chronological overview of the development of tax harmonization, as well as the practice established by the Court of Justice of the European Union and special scientific literature.