



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „S1“ 2015-10-15 SKUNDO**

2015 m. gruodžio 21 d. Nr. S-250 (7-249/2015)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Veršėlienės  
Lauros Milašiūtės  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės – pranešėja

sekretoriaujant  
dalyvaujant  
mokesčių mokėtojos atstovams

Jūratei Dalmantaitei

mokesčių administratoriaus atstovui

R. D. , D. V. ,  
A. L.  
A. A.

2015 m. gruodžio 8 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „S1“ (toliau – Pareiškėja) 2015-10-15 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2015-09-21 sprendimo Nr. (24.6-31-5)-FR0682-627, n u s t a t ė:

Inspekcija 2015-09-21 sprendimu Nr. (24.6-31-5)-FR0682-627 dėl patikrinimo akto tvirtinimo patvirtino 2015-07-23 patikrinimo akte Nr. (21.60-10) FR0680-531 Pareiškėjai papildomai apskaičiuotus 58451,11 Eur akcizus, apskaičiavo 8195,86 Eur akcizų delspinigius, skyrė 8768 Eur akcizų baudą.

Sprendime nurodoma, jog Inspekcijos Akcizų administravimo departamento Kontrolės ir stebėsenos skyriaus specialistai atliko Pareiškėjos akcizų už laikotarpį nuo 2013-09-01 iki 2015-04-17 apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir surašė 2015-07-23 patikrinimo aktą Nr. (21.60-10) FR0680-531. Pagal pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus, Akcizais apmokestinamų prekių gabenimo kontrolės ir stebėjimo kompiuterinės sistemos (toliau – EMCS) duomenis, banderolių panaudojimo savaitines ataskaitas nustatė, kad tikrintuoju laikotarpiu Pareiškėja tabako gaminius, savo apskaitoje pavadindama „Colts Filter Vanilla“, „Colts Filter Cherry“ ir „Colts Filter Rum“, įsigijo iš Nyderlandų akcizais apmokestinamų prekių sandėlio S2. Inspekcija pažymėjo, kad faktiškai Pareiškėja įsigijo tabako gaminius, kurių pavadinimai „Colts Vanilla“, „Colts Cherry“ ir „Colts Rum“ (toliau – tabako gaminiai).

Inspekcija, atlikdama bendrovėje operatyvų patikrinimą, paėmė tabako gaminio „Colts Filter Vanilla“ mėginį, kurį pristatė Muitinės laboratorijai (toliau – Laboratorija). Laboratorija nustatė, jog dengiamasis išorinis tabako ritinėlio sluoksnis yra papildomai iš dalies padengtas popieriumi, todėl nurodė, kad pateikti tabako ritinėliai „Colts Vanilla“ laikytini cigaretėmis. Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjos per laikotarpį nuo 2013-09-01 iki 2015-04-17 atgabenti 1092,236 kg (832300 vnt.) tabako gaminių neatitinka cigarų ir cigarilių apibrėžimo – tabako ritinėlių išorinį apvaskalą sudaro ir išorėje esantis popieriaus apvaskalas, taip pat svorio bei apkritimo ilgio apribojimų, todėl tabako gaminiai nepriskirtini prie cigarų ir cigarilių, o laikytini cigaretėmis (Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo (toliau – AĮ) 3 str. 10, 11 dalys). Taigi, Inspekcija taikė cigaretėms apmokestinti naudojamą kombinuotąjį akcizų tarifą ir apskaičiavo 300206 Lt (86946 Eur) akcizų. Įvertinusi Pareiškėjos už tabako gaminius deklaruotus ir sumokėtus 98386 Lt, iš viso papildomai apskaičiavo 201820 Lt (58451,11 Eur) akcizų už tabako gaminius „Colts Vanilla“, „Colts Cherry“ ir „Colts Rum“. Pareiškėjai 2015-07-23 patikrinimo akte Nr. (21.60-10) FR0680-531 (toliau – Patikrinimo aktas) papildomai apskaičiuota 58451,11 Eur akcizų.

#### *1. Dėl Tabako gaminių klasifikavimo*

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėja teigia, kad tabako gaminių išorinis vyniojamasis ritinėlių sluoksnis yra natūralūs lapai, kurie dengia visą tabako ritinėlių. Burnoje laikomas popierius nėra išorinis vyniojamasis sluoksnis. Be to, Danijos ir Slovėnijos atsakingų institucijų nuomone, tabako gaminiai akcizų požiūriu turi būti laikomi cigarilėmis, todėl minėti produktai turi būti klasifikuojami kaip cigarilės. Inspekcija nurodo pasisakanti dėl šių argumentų.

Cigarai ir cigarilės – šie produktai: paruošti rūkyti tabako ritinėliai, įvynioti į išorinį apvaskalą, pagamintą iš natūralaus tabako (AĮ (2010-11-30 redakcija Nr. XI-1185) 3 str. 10 d. 1 punktas). Cigaretės – šie produktai: paruošti rūkyti tabako ritinėliai, nepriskirtini prie cigarų ar cigarilių pagal šio straipsnio 10 dalies nuostatas (AĮ (2010-04-01 redakcija Nr. XI-722) 3 str. 11 d. 1 punktas). Šioje direktyvoje toliau išvardyti produktai laikomi cigarais arba cigarilėmis, jeigu, atsižvelgiant į jų savybes ir įprastus vartotojų lūkesčius, juos galima rūkyti tik tokiais, kokie jie yra: tabako ritinėliai, įvynioti į išorinį apvaskalą, pagamintą iš natūralaus tabako (Tarybos direktyvos 2011/64/ES dėl akcizų, taikomų apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų (toliau – Direktyva) 4 str. 1 d. a) punktas). Šioje direktyvoje cigaretės – tai: tabako ritinėliai, tinkami rūkymui tokie, kokie jie yra, nepriskirtini prie cigarų ar cigarilių, kaip apibrėžta 4 straipsnio 1 dalyje (Direktyvos 3 str. 1 dalis).

Inspekcijos tvirtinimu, ES direktyva bei nacionalinis įstatymas aiškiai ir nedviprasmiškai nustato, jog cigarilė yra tabako ritinėlis, įvyniotas į išorinį apvaskalą, pagamintą iš natūralaus tabako. Kitaip sakant, yra imperatyviai įtvirtinta, kad ritinėlio išorinį apvaskalą sudaro vienintelė medžiaga – natūralus tabakas. Šiuo atveju Laboratorija nustatė, kad tyrimui pateiktų tabako ritinėlių „Colts Vanilla“ išorinį sluoksnį papildomai iš dalies padengia popierius, t. y. tabako ritinėlių išorinį apvaskalą sudaro ne tik natūralaus tabako, bet ir popieriaus danga (patikrinimo akto 2 psl., Laboratorijos 2014-11-21 tyrimo protokolo Nr. 14MLT 2765 2 psl.). Ši reikšminga aplinkybė, jog tabako gaminių išorinį apvaskalą sudaro ne vienintelė medžiaga (natūralus tabakas), Inspekcijos nuomone, leidžia konstatuoti, kad jie nėra klasifikuojami kaip cigarilės. Taigi, Inspekcijos teigimu, nėra pagrindo sutikti su Pareiškėja, jog burnoje laikomas popierius nėra išorinis sluoksnis, nes jis iš dalies dengia tabako ritinėlių.

Sprendime nurodoma, jog mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, privalo tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų (2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 32 str. 3 punktas). Šiuo atveju Inspekcija privalo laikytis imperatyvių teisės normų, todėl kitų ES valstybių narių mokesčių administratorių nuomonės nėra teisės aktai, kurių privalu laikytis. Nurodoma, jog Danijos mokesčių administratorius, neteikdamas jokių motyvų, išreiškia nuomonę, kad Tabako gaminiai yra cigarilės (Danijos muitų ir mokesčių administratoriaus 2015-07-08 raštas Nr. 15-0862125), o Slovėnijos mokesčių administratorius vertina, jog popierius yra papildomas sluoksnis pagal ES

Kombinuotosios nomenklatūros aiškinimo taisyklės, kurios taikomos muitais apmokestinamoms prekėms (Slovėnijos Respublikos finansų administracijos 2015-07-24 raštas Nr. 42332-472/2015-17), nors Direktyva nenumato jokių papildomų sluoksnių, į kuriuos įvyniojami tabako ritinėliai. Todėl Inspekcija teigia neturinti pagrindo kitaip vertinti Direktyvos ir AĮ nuostatų.

### *2. Dėl delspinigių*

Inspekcija sprendime nurodo, jog mokesčių mokėtojui laiku neapskaičius ir nesumokėjus mokesčio, atsiranda nauja prievolė – sumokėti už pradelstą laikotarpį atitinkamą sumą – delspinigius. Delspinigiai – tai kompensavimo priemonė, kurios tikslas yra atlyginti valstybei žalą už tai, kad ji tam tikrą laikotarpį biudžete neturėjo lėšų, kurios jai teisėtai priklausė. Delspinigių skaičiavimo tvarką reglamentuoja MAĮ nuostatos. Vadovaujantis MAĮ 96 str. 1 d. 1 punktu, 97 str. 1 dalimi už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokesčių arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokesčių, delspinigiai pradami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą. Remiantis minėtomis nuostatomis Pareiškėjai sprendime apskaičiuojami 8195,86 Eur akcizų delspinigių, nes teisinio pagrindo neskaičiuoti delspinigių nėra.

### *3. Dėl baudos skyrimo*

Inspekcija sprendime vadovaujasi MAĮ 139 str. 1 dalies nuostatomis ir nurodo, jog mokesčių administratoriui skiriant mokesčių mokėtojui baudą ir nenustačius jokių baudą didinančių ar mažinančių aplinkybių, turi būti skiriama 30 proc. priskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda. Mokesčių administratorius privalo, vadovaudamasis protingumo ir teisingumo kriterijais, baudą mažinti ar didinti, atsižvelgdamas į tokias MAĮ nustatytas aplinkybes: 1) padaryto pažeidimo pobūdį. Tuo tikslu mokesčių administratorius kiekvienu konkrečiu atveju turi vertinti pažeidimo padarymo faktus, aplinkybes, priežastis, pažeidimu padarytą žalą biudžetui. Pažeidimo pobūdis priklauso ir nuo to, kaip mokesčių mokėtojas vykdo jam mokesčių teisės aktuose pavestas pareigas. Vertinant pažeidimo pobūdį baudą didinančiomis aplinkybėmis yra laikomos: dėl mokesčių mokėtojo tyčinių veiksmų ar neveikimo padaryta didelė žala valstybės biudžetui, kuri yra tada, kai nesumokėto mokesčio dydis yra daugiau kaip 500 bazinių socialinių išmokų (anksčiau – MGL); 2) mokesčių mokėtojo bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi. Vadovaujantis MAĮ nuostatomis, mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi apima: mokestiniam patikrinimui atlikti reikalingų dokumentų, kompiuterinės apskaitos duomenų, paaiškinimų bei pastabų dėl tikrinamojo dalyko geranorišką teikimą ir pan. (Inspekcijos viršininko 2007-03-28 įsakymu Nr. VA-25 patvirtintos Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos (2007-03-28 redakcija) 18, 18.1, 18.1.1, (2014-10-15 redakcija Nr. VA-103) 18.1.5, (2007-03-28 redakcija) 18.2 punktai).

Sprendime nurodoma, jog bazinės socialinės išmokos dydį, valstybės remiamų pajamų dydį, valstybinės socialinio draudimo bazinės pensijos dydį, valstybinės socialinio draudimo našlių pensijos bazinį dydį ir valstybinių pensijų bazės dydį tvirtina Lietuvos Respublikos Vyriausybė (Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos išmokų atskaitos rodiklių ir bazinio bausmių ir nuobaudų dydžio nustatymo įstatymo (2008-12-19 redakcija Nr. XI-87) 2 str. 4 dalis). Lietuvos Respublikos Vyriausybė patvirtino bazinės socialinės išmokos dydį – 38 Eur (2014-09-10 nutarimas Nr. 294 „Dėl bazinės socialinės išmokos dydžio patvirtinimo“).

Taigi, teisės aktai aiškiai reglamentuoja baudos, kaip poveikio priemonės už padarytą teisės pažeidimą, skyrimo kriterijus, vertinimo aspektus. Šiuo atveju, pasak Inspekcijos, nustatytos atsakomybę sunkinanti aplinkybė (Pareiškėja padarė didelę žalą valstybės biudžetui, nes 58451,11 Eur nesumokėtų akcizų suma viršija 19000 Eur (500 X 38 Eur) ir švelninančios aplinkybės (Pareiškėja patikrinimo metu geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, pateikė turimus dokumentus, paaiškinimus), todėl nuo papildomai apskaičiuotų 58451,11 Eur akcizų yra pagrindas skirti 15 proc. dydžio baudą – 8768 Eur.

Pareiškėja nesutinka su ginčijamu Inspekcijos sprendimu ir 2015-10-15 skunde pateikia šiuos nesutikimo motyvus.

Skunde nurodoma, jog byloje kilo ginčas dėl to, ar popierinis apvalkalas, uždėtas ant dalies natūralaus tabako lapo, dengiančio visą tabako ritinėlį, lemia tabako gaminių „Colts“ perklasifikavimą į cigaretes akcizų tikslais. Inspekcija sprendime konstatavo, jog Pareiškėjos 2013-09-01–2015-04-17 laikotarpiu atgabenti 1092,236 kg tabako gaminių nepriskirtini prie cigarų ir cigarilių, o laikytini cigaretėmis vadovaujantis AĮ 3 str. 10 ir 11 dalimis. Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos išvadomis bei laikosi pozicijos, kad sprendimas yra nepagrįstas ir neteisėtas bei turėtų būti panaikintas dėl žemiau išdėstytų argumentų.

Skunde remiamasi AĮ 3 str. 10 d. 1 ir 2 punktų, Direktyvos 14 str. 1 dalies nuostatomis ir nurodoma, jog Inspekcija teigia, kad AĮ bei Direktyva aiškiai ir nedviprasmiškai nustato, jog kitokių dangalų egzistavimas panaikina produkto priskyrimą cigarilių klasifikacijai, bei pažymi, kad minėtas teisinis reguliavimas yra imperatyvaus pobūdžio. Pareiškėjos nuomone, toks teisės aiškinimas yra nelogiškas bei nepagrįstas teisės aiškinimo principais. Iš tiesų, mokesčių teisės normos pasižymi imperatyviu pobūdžiu (LVAT sprendimas adm. byloje Nr. A<sup>143</sup>-2619/2011), viešojo administravimo subjektų, skirtingai nei privačių asmenų, veikloje taikomas principas „viskas, kas aiškiai nėra leista, yra draudžiama“ (LVAT sprendimas adm. byloje Nr. 11-02/2006), bet šioje situacijoje, Pareiškėjos tvirtinimu, tai reiškia mokesčių administratoriui įtvirtinta draudimą vertinti teisės normas plečiamai. AĮ nuostatoms nenumatant imperatyvaus draudimo, nėra teisinio pagrindo vertinti ant tabako gaminių „Colts“ ritinėlio apvalkalo, pagaminto iš natūralaus tabako, esantį papildomą dangalą, kuris dengia tik dalį ritinėlio, kaip AĮ 3 str. 10 d. 1 punkto pažeidimą. Pažymima, kad AĮ 3 str. 10 d. 1 punkte yra kalbama tik apie išorinį apvalkalą, kuris turi būti pagamintas iš natūralaus tabako. Įstatymo formuluotė nenustato kitų reikalavimų, kaip, pavyzdžiui, kad tabako ritinėlis turėtų būti visiškai padengtas natūralaus tabako apvalkalu, arba, kad apvalkalo, pagaminto iš natūralaus tabako, papildomai negali dengti kiti apvalkalai.

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad nei Inspekcija, nei Laboratorija nenustatė, kad išorinis apvalkalas, dengiantis ritinėlį, būtų sudarytas ne iš natūralaus tabako. Tabako ritinėlio išorinis apvalkalas sudarytas iš natūralaus tabako, todėl Pareiškėja teigia suprantanti, kad Inspekcija nevertina papildomo popierinio apvalkalo kaip „išorinio apvalkalo“ AĮ 3 str. 10 d. 1 punkto taikymo tikslais. Tai reiškia, kad Inspekcija sutinka su Pareiškėjos pozicija, jog popierinis apvalkalas yra papildomas popierinis sluoksnis, kurio naudojimas nėra reglamentuotas AĮ.

Atsižvelgiant į šiuos argumentus, Pareiškėjos nuomone, nėra pagrindo teigti, kad tabako gaminiai „Colts“ neatitinka AĮ 3 str. 10 d. 1 punkte įtvirtinto apibrėžimo, nes AĮ nėra reglamentuojami papildomi dangalai, esantys ant išorinio tabako gaminių apvalkalo, bei nenustatyta, kad jų egzistavimas eliminuoja tabako gaminių priskyrimą cigarilėms. Taip pat esant mokesčių įstatymų neaiškumams, visos dėl įstatyminio reglamentavimo kylančios abejonės turi būti aiškinamos Pareiškėjos naudai. Atitinkamai, popierinis apvalkalas, uždėtas ant dalies natūralaus tabako lapo, dengiančio visą tabako ritinėlį, neturėjo būti pripažintas pagrindu perklasifikuoti tabako gaminius „Colts“ į cigaretes akcizų tikslais.

Inspekcija sprendime konstatuoja, kad tabako gaminiai „Colts“ neatitinka AĮ 3 str. 10 d. 2 punkte įtvirtintų svorio ir apskritimo ilgio reikalavimų, tačiau nepateikia argumentų, kodėl nagrinėjamu atveju turėtų būti taikomos AĮ 3 str. 10 d. 2 punkto nuostatos. Pareiškėja laikosi pozicijos, kad nėra teisinio pagrindo taikyti AĮ 3 str. 10 d. 2 punkte įtvirtintą cigarilių apibrėžimą tabako gaminių „Colts“ atžvilgiu, nes šioje teisės normoje įtvirtinta cigarilių sąvoka nustato, kad tabako ritinėliai turėtų būti padengti apvalkalu, pagamintu iš regeneruoto tabako. Tabako gaminių „Colts“ apvalkalas yra natūralus tabako lapas, todėl šių tabako gaminių atveju gali būti taikomas tik AĮ 3 str. 10 d. 1 punktas.

Inspekcija akte ir sprendime akcizų tarifo nustatymo tikslais vadovavosi Muitinės laboratorijos tyrimo protokolais ir juose pateiktomis rekomendacijomis dėl tabako gaminių „Colts“ traktavimo muitų tikslais. Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad tabako gaminių vertinimui akcizų

tikslais nėra pagrindo remtis KN klasifikacija. 1987-07-23 Tarybos Reglamentas Nr. 2658/87 „Dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo“ bei 2013-10-04 Komisijos įgyvendinimo reglamentas Nr. 1001/2013, kuriuo iš dalies keičiamas Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 „Dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo I priedas“ (toliau – Reglamentas), kuriuo savo sprendime bei akte remiasi Inspekcija, nustato KN, kad ji atitiktų Bendrojo muitų tarifo, Bendrijos užsienio prekybos statistikos bei kitų Bendrijos politikos sričių, susijusių su prekių importu arba eksportu, reikalavimus. Atsižvelgiant į 2013-07-24 ES KN paaiškinimą 2013/C2010/03 (toliau – KN paaiškinimas), cigarilėmis laikomi tabako gaminiai, kurie yra visiškai, įskaitant filtrą, apvynioti dengiamuoju išoriniu lapu iš natūralaus tabako. Tačiau, kas yra laikoma akcizų objektu, apmokestinimą akcizais, taip pat šių prekių kontrolės ir gabenimo ypatumus Lietuvoje išimtinai reguliuoja AĮ, kurio nuostatos yra suderintos su Direktyva ir kitais ES teisės aktais, nurodytais AĮ 3 priede. Skirtingai nuo kitų akcizų objektų, AĮ įtvirtintos tabako gaminių sąvokos nenukreipia į KN klasifikaciją. Atitinkamai, apmokestinimo akcizų tikslais Pareiškėja nėra saistoma Reglamente ir KN paaiškiniame nustatytos KN klasifikacijos. AĮ ir Direktyva pateikia savarankišką cigarilių sąvoką, kuri, skirtingai nuo KN paaiškinimo, nereikalauja visiškai padengti tabako ritinėlio natūralaus tabako apvalkalu. Dėl aukščiau nurodytų teisės aktų reikalavimų, Pareiškėjos teigimu, susidaro situacija, kada tas pats produktas akcizų ir muitų tikslais yra kvalifikuojamas skirtingai.

Skunde, remiantis Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2011-12-06 įsakymo Nr. 1B-668 „Dėl muitinės laboratorijos nuostatų patvirtinimo“ (toliau – Įsakymas) 10.2 punktu, nurodoma, jog jame nustatyta, kad akcizų taikymo tikslais Muitinės laboratorija nustato, ar prekės yra akcizų objektai, kaip tai numato AĮ. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad akcizų tikslais Muitinės laboratorija turi ribotą kompetenciją, nes ji gali tik nustatyti, ar iš esmės prekė yra akcizų objektas, t. y. ar produktas būtų laikomas apdorotu tabaku. Todėl Muitinės laboratorijos išvados dėl tabako gaminių „Colts“ priskyrimo vienai ar kitai akcizinių prekių grupei, Pareiškėjos nuomone, yra neteisėtos.

Pasak Pareiškėjos, AĮ nuostatas taiko ir aiškina Inspekcija, kuri turi išimtinę kompetenciją nurodyti, kaip tabako gaminys turėtų būti klasifikuojamas akcizų tikslais ir koks akcizų tarifas turėtų būti taikomas. Todėl Inspekcijos nurodymai, pagrįsti Muitinės laboratorijos išvadamis dėl tabako gaminių „Colts“ klasifikavimo, yra nepagrįsti ir neteisėti.

Skunde pažymima, kad Inspekcija sprendime, aiškindama AĮ nuostatas, vadovavosi Direktyva, tačiau tai darė nevisapusiškai, nes neatsižvelgė į Direktyvos 4 straipsnio nuostatą, kurioje įtvirtinta, jog pagal jos nuostatas produktai laikomi cigarais arba cigarilėmis, jeigu, atsižvelgiant į jų savybes ir įprastus vartotojų lūkesčius, juos galima rūkyti tik tokiais, kokie jie yra. Iš šios nuostatos, Pareiškėjos nuomone, yra akivaizdu, kad vertinant tabako produktus akcizų tikslais turi būti atsižvelgiama į jų savybes ir įprastus vartotojų lūkesčius.

Taip pat pažymima, kad akcizų objekto vertinimo pagal įprastus vartotojų lūkesčius kriterijaus AĮ nenumato. Tačiau Pareiškėja laikosi pozicijos, jog AĮ ne visiškai tiksliai įgyvendina Direktyvos nuostatas, todėl AĮ nuostatas Inspekcija turėtų aiškinti Direktyvos nuostatų kontekste.

Skunde tvirtinama, jog, aiškinant Direktyvos nuostatas, reikia vertinti ir kitų valstybių narių teismų praktiką. Amsterdamo apeliacinis teismas byloje Nr. 13/0628 nagrinėjo Direktyvos 4 straipsnyje minimus įprastus vartotojo lūkesčius ir nurodė, kad Direktyvos nuostatos reiškia tai, kad svarbios ne vien objektyvios tabako produkto savybės ir požymiai, bet ir įprasti vartotojo lūkesčiai. Taip pat pažymėjo, jog jeigu tabako gaminio pakuotėje pakankamai aiškiai nurodyta, jog tai cigarilės su filtru ir išoriniu apvalkalu iš natūralaus tabako, tai užkerta kelią vartotojui įprastai tikėtis, jog jis įsigis cigarečių.

Pareiškėjos tvirtinimu, ginčo situacijoje reikia nagrinėti teisiškai reikšmingą aplinkybę, ar vartotojas, įsigydamas tabako gaminius „Colts“, siekia įsigyti cigariles. Vertinant vartotojų lūkesčius, reikia analizuoti cigarilių ir cigarečių objektyvius skirtumus, pavyzdžiui, kokybę, spalvą,

rūkymo pojūčius, kainodarą, tabako gaminių vienetų kiekį pakelyje, sudėtį, įvaizdį, pardavimo lokaciją ir kt.

Skunde nurodoma, jog tabako gaminių „Colts“ bruožai yra nurodyti produkto pristatomojoje medžiagoje, pateiktoje gamintojo. Analizuojant cigarilių ir cigarečių objektyvius požymius, buvo nustatyti šie tabako gaminių „Colts“ ir cigarečių skirtumai:

a) Cigarilės, skirtingai nei cigaretės, vartotojui asocijuojasi su aukštesnės kokybės gaminiu. Tabako gaminiai „Colts“ yra gaminami iš išskirtinės kokybės tabako, užauginto specialiose plantacijose Italijoje, Santo Domingo ir Indijoje. Atitinkamai, vartotojo lūkestis, įsigyjant tabako gaminį „Colts“, yra įsigyti cigarilę, ne cigaretę.

b) Cigarilių išskirtinis bruožas yra tabako gaminio apvalkalas – natūralaus ar regeneruoto tabako lapas, tuo tarpu cigaretės ritinėlis yra įvyniojamas į paprastą popierinį lapą. Cigarilė vartotojui asocijuojasi su ilgesniu rūkymo procesu, geresniu aromatu, švelnesnio skonio dūmu, malonesniu rūkymo procesu. Tabako gaminių „Colts“ apvalkalas, dengiantis visą tabako gaminio ritinėlių, yra pagamintas iš natūralaus tabako lapo, todėl jis patenkina vartotojo lūkestį, susijusį su maloniu cigarilės rūkymo procesu.

c) Tabako gaminiai „Colts“, kaip ir kiti tabako gaminiai, priskiriami cigarilių ir cigarų grupei, pasižymi skirtingais skoniais. Vartotojai gali pasirinkti romo, vanilės ar vyšnių skonį. Šie skoniai šalia šokolado, romo yra laikomi tipiniais cigarų ir cigarilių skoniais, kuriais cigaretės nepasižymi.

d) Cigarilės yra daug brangesnės nei cigaretės. Tabako gaminių „Colts“ kaina Lietuvoje yra 2,79 Eur už 10 vienetų pakuotę, taigi 20 vienetų (kiek vienoje pakuotėje paprastai yra cigarečių) tabako gaminių „Colts“ kainuoja 5,58 Eur, tuo tarpu brangiausių cigarečių „Parliament“ pakuotės kaina yra 3,70 Eur. Dėl skirtingos kainodaros vartotojas, įsigydamas tabako gaminių „Colts“, negali tikėtis įsigyti cigarečių.

e) Skiriasi cigarilių ir cigarečių pakelių apipavidalinimas. Tabako gaminių „Colts“ pakeliai pateikia gaminio atvaizdą, naudojama speciali spalvinė gama, kelianti asociacijas su natūralaus tabako naudojimu gamyboje, ypatingu rūkymo procesu, cigarais.

f) Tabako gaminių vienetų skaičius pakelyje yra vienas iš objektyvių požymių, skiriančių cigarilės nuo cigarečių. Pažymima, kad tabako gaminių „Colts“ pakeliuose yra 10 cigarilių vienetų, tačiau Lietuvos Respublikoje nėra cigarečių pakelių, kuriuose būtų talpinama mažiau nei 20 cigarečių.

g) Skirtingas cigarilių ir cigarečių pozicionavimas prekybos vietose, įprastai parduotuvėse cigarilės yra pozicionuojamos atskirai nuo cigarečių. Cigaretės yra parduodamos stenduose prie kasos aparatų, cigarilės būna patalpintos medinėse spintelėse kartu su cigarais, sukamu tabaku, pypkėmis. Parduotuvėse, kuriose tabako gaminių pardavimo vietos sujungtos, cigarilės, o tuo pačiu ir tabako gaminiai „Colts“, yra sudėtos į skirtingas lentynas.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytus skirtumus tarp tabako gaminių „Colts“ ir cigarečių, skunde daroma išvada, kad vartotojas, įsigydamas tabako gaminius „Colts“, turi lūkestį įsigyti cigarilių.

Vadovaujantis tuo, kas išdėstyta, Inspekcijos sprendime nurodyti argumentai, Pareiškėjos nuomone, yra nepagrįsti, todėl skunde daroma išvada, kad tabako gaminiai „Colts“ atitinka AĮ 3 str. 10 d. 1 punkte bei Direktyvos 4 str. 1 dalyje nustatytą cigarilių sąvoką ir akcizų tikslais turėtų būti laikomi cigarilėmis.

Pareiškėja skunde nurodo išreiškianti savo poziciją dėl ES dokumentų, kuriais akte bei sprendime remiasi Inspekcija. Inspekcija akte pateikia Europos Komisijos 2008-07-16 pasiūlymo Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiamos direktyvos 92/79/EEB, 92/80/EEB, 95/59/EB dėl apdorotam tabakui taikomų akcizų struktūros ir tarifų, aiškinamojo memorandumo skyriaus „Teisiniai pasiūlymo aspektai“ ištrauką: „<...> iš dalies pakeisti cigarų apibrėžtį; Kelios valstybės narės ir prekybininkai pranešė, kad pasirodė naujų produktų, kurie parduodami kaip cigarai – jų spalva kaip cigarų ir cigarilių, o ne balta, kaip cigarečių, tačiau pagal funkciją, skonį ir pateikimą jie

turėtų būti laikomi cigarečių pakaitalu. Todėl pageidautina visiškai panaikinti atitinkamą dabartinės cigarų apibrėžties nuostatą (Direktyvos 95/59/EB 3 str. 3 dalis). Tokiu pakeitimu būtų užtriktinas vienodas tokių produktų apmokestinimas ir mažesni minimalūs tarifai būtų taikomi tik tradiciniams cigarams ir cigarilėms“. Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad ištraukoje aiškinama teisės norma nagrinėjamu atveju nėra taikytina, nes paminėtos Tarybos direktyvos 95/59/EB 3 str. 3 dalyje kalbama apie tabako gaminius, kurie yra pagaminti iš regeneruoto tabako. Tabako gaminiai „Colts“ yra sudaryti iš natūralaus tabako, todėl jiems taikoma Tarybos direktyvos 95/59/EB 3 str. 1 dalis. Taip pat Europos Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad turi būti vertinamas tabako gaminių funkcionalumas, o ne formalūs požymiai, kaip pavyzdžiui, spalva. Pareiškėja teigia ne kartą prašiusi Inspekcijos vertinti tabako gaminius „Colts“ pagal jų vartojimo tikslą. Tuo tarpu pastaroji formaliai įvertino papildomą popierinį apvalkalą ir, neatsižvelgdama į produkto savybes, vartotojų lūkesčius, kitų ES šalių praktiką, be kita ko, ir į teisės aktų nuostatas, nepagrįstai nustatė, kad tabako gaminiai „Colts“ turėtų būti laikomi cigaretėmis.

Pareiškėja laikosi pozicijos, kad minėtas Europos Komisijos memorandumas turėtų būti vertinamas kaip papildomas argumentas Inspekcijai vertinti tabako gaminius pagal jų funkcionalumą, atitinkamai, tabako gaminius „Colts“ laikyti cigarilėmis akcizų tikslais.

Pareiškėja skunde pažymi, kad ES apmokestinimo akcizais tvarka yra griežtai reglamentuota. ES teisės aktai nustato apdoroto tabako apmokestinimo principus ir minimalias normas, atitinkamai, produktų kvalifikavimas visose ES šalyse turėtų būti vienodas. Siekdama išsiaiškinti, kaip tabako gaminy „Colts“ yra vertinamas kitose ES valstybėse, Pareiškėja paprašė S2 pateikti Inspekcijai paaiškinimą, kokių akcizų tarifu yra apmokestinami tabako gaminiai „Colts“ kitose ES valstybėse, pateikė Slovėnijos ir Danijos mokesčių administratorių nuomonę dėl tabako gaminių „Colts“ klasifikavimo, Pareiškėjos prašymu S2 pateikė ES valstybių, kuriose prekiaujama tabako gaminiams „Colts“, gaminių apmokestinimo apžvalgą.

Skunde nurodoma, jog S2 2014-12-19 paaiškinime, adresuotame Inspekcijai, nurodoma, jog visose ES valstybėse, kuriose yra parduodami tabako gaminiai „Colts“, jiems yra taikomas cigarilių akcizų tarifas. S2 pagaminti tabako gaminiai „Colts“, tiekiami kitose valstybėse narėse, yra identiški Lietuvos Respublikoje tiekiamiems gaminiams, taip pat pateikiamas konkrečių valstybių sąrašas, kuriose minėti gaminiai parduodami.

Atskirų valstybių mokesčių administratorių pozicija, Pareiškėjos nuomone, taip pat patvirtina jos poziciją. Pavyzdžiui, 2015-07-08 Danijos mokesčių valdybos rašte nurodoma, kad tabako gaminiai „Break“, kurių taip pat kaip ir tabako gaminių „Colts“ išorinio apvalkalo dalis yra padengta papildomu išoriniu apvalkalu, yra laikomi cigarilėmis. Slovėnijos mokesčių administratoriaus 2015-07-24 rašte Nr. 42332-472/2015-17 yra nurodoma, jog tabako gaminiai „Colts“ turėtų būti laikomi cigarilėmis, Slovėnijos atsakinga institucija nurodė, jog popierius, gaubiantis viršutinę išorinę gaminių dalį, kurioje nurodytas prekių ženklas „Colts“, negali būti laikomas išoriniu apvalkalu, o turi būti laikomas papildomu sluoksniu, kuris iš dalies gaubia išorinį apvalkalą. Išorinis apvalkalas, kuris tiesiogiai gaubia tabaką, yra pagamintas iš natūralaus tabako, atitinkančio akcizų teisės aktų reikalavimus, todėl tabako gaminiai „Colts“ turi būti klasifikuojami kaip cigarilės.

Pareiškėja, siekdama įrodyti, kad ES šalys, kuriose prekiaujama tabako gaminiams „Colts“, akcizų tikslais faktiškai laiko šį gaminį cigarete, pateikia S2 prezentaciją, kurioje pateikiamos tabako gaminių „Colts“, įsigytų Čekijos, Lenkijos, ir Kroatijos rinkose, nuotraukos, iš kurių matyti, jog šiose šalyse tabako gaminiai „Colts“ laikytini cigarilėmis. Pareiškėja laikosi pozicijos, kad tabako gaminiai „Colts“ turėtų būti kvalifikuojami visoje ES vienodai. Tabako gaminių apmokestinimo reglamentavimas ir tvarka ES turėtų būti vienu iš esminių kriterijų, vertinant, ar tabako gaminius „Colts“ galima apmokestinti taikant jiems cigarečių tarifą.

Pareiškėja skunde remiasi Viešojo administravimo įstatymo 8 str. 1 dalies nuostatomis ir nurodo, kad Inspekcijos argumentai pateikti nenuosekliai, motyvai išdėstyti neaiškiai, nėra išsiaiškintos visos sprendimui svarbios aplinkybės. Inspekcija nagrinėjamu atveju selektyviai

vertina savo turimą bei Pareiškėjos pateiktą informaciją, tendencingai neatsižvelgia į tą informaciją, kuri yra naudinga Pareiškėjai. Atsižvelgdama į aukščiau nurodytus sprendimo trūkumus bei Inspekcijos neveikimą siekiant išsiaiškinti, kaip tabako gaminiai „Colts“ traktuojami akcizų tikslais kitose ES valstybėse narėse, Pareiškėja laikosi pozicijos, kad Inspekcijos aktas yra nepagrįstas ir prieštarauja Viešojo administravimo įstatymo 8 str. 1 daliai.

Dėl baudos skyrimo skunde atkreipiamas dėmesys į tai, jog Inspekcija neteisingai priskyrė Pareiškėjai sunkinančią aplinkybę, t. y. padarytą didelę žalą valstybei. Remiamasi MAĮ 139 str. 1 dalimi, Inspekcijos baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos 18.1.5 punktu, kuriame nustatyta, kad vertinant pažeidimo pobūdį baudą didinančiomis aplinkybėmis yra laikoma dėl mokesčių mokėtojo tyčinių veiksmų ar neveikimo padaryta didelė žala valstybės biudžetui. Pareiškėjos nuomone, vertinant didelės žalos padarymą valstybės biudžetui būtinas elementais yra mokesčių mokėtojo tyčiniai veiksmai arba neveikimas. Pabrėžiama, jog Inspekcija šių elementų Pareiškėjos veikime nevertino ir todėl nustatė nepagrįstai didelę baudą. Pasak Pareiškėjos, svarbu įvertinti tai, jog ji geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi ir kad ji yra įsitikinusi jai priskirtų mokesčių sumokėjimo teisingumu, o šios aplinkybės yra pagrindas skirti mažiausią įstatyme numatytą baudą.

Atsižvelgdama į aukščiau išdėstytus argumentus, Pareiškėja laikosi pozicijos, kad jos atgabenti tabako gaminiai „Colts“ atitinka AĮ 3 str. 10 d. 1 punkte nustatytą cigarilių sąvoką. Todėl Pareiškėja turėjo teisinį pagrindą pritaikyti cigarilėms taikomą akcizų tarifą. Dėl šios priežasties Pareiškėja nepadarė sprendime nurodytų AĮ pažeidimų, todėl jai nekyla prievolė sumokėti papildomai apskaičiuotus 58451,11 Eur akcizus, 8195,86 Eur akcizų delspinigius ir 8768 Eur baudą. Pareiškėja, remdamasi MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu, prašo panaikinti Inspekcijos sprendimą.

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Mokestinis ginčas kilo dėl Pareiškėjos įsigytų tabako gaminių „Colts Vanilla“, „Colts Cherry“ ir „Colts Rum“ (toliau – tabako gaminiai „Colts“) pripažinimo cigaretėmis ir šių gaminių apmokestinimo cigaretėms taikomu akcizų tarifu.

Pareiškėjos mokesstinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2013-09-01 iki 2015-04-17 iš Nyderlandų Karalystės akcizais apmokestinamų prekių sandėlio S2 įsigijo ir atgabeno 1092,236 kg (832300 vnt.) tabako gaminių „Colts“. Mokesčių administratorius, remdamasis Muitinės laboratorijos atlikto tyrimo išvadomis, jog ginčo tabako ritinėlių „Colts Vanilla“ išorinį sluoksnį sudaro ne tik natūralaus tabako, bet ir popieriaus danga, ir vadovaudamasis AĮ 3 str. 10 d. 1 punkto ir šio straipsnio 11 d. 1 punkto, taip pat Direktyvos 3 str. 1 d. a punkto ir 4 str. 1 d. a punkto nuostatomis (tiek AĮ, tiek Direktyvos minėtose nuostatose apibrėžtos cigarilių ir cigarečių sąvokos), konstatavo, jog tabako gaminiai „Colts“ nepriskirtini prie cigarilių, o laikytini cigaretėmis. Nustatęs šias aplinkybes, mokesčių administratorius tabako gaminiams „Colts“ taikė cigaretėms naudojamą akcizų tarifą ir Pareiškėjai papildomai apskaičiavo mokėtiną akcizų sumą, delspinigius bei baudą. Tuo tarpu Pareiškėja akcentuoja, kad tabako gaminiai „Colts“ atitinka AĮ 3 str. 10 d. 1 punkte bei Direktyvos 4 str. 1 dalyje nustatytą cigarilių sąvoką ir akcizų tikslais turi būti laikomi cigarilėmis. Pareiškėjos nuomone, Muitinės laboratorija neturi kompetencijos interpretuoti akcizų teisės aktus, atitinkamai, akcizų tikslais Pareiškėja nėra saistoma laboratorijos tyrimo protokolų išvadų. Be to, mokesčių administratorius nepagrįstai nepasisakė dėl Direktyvos 4 str. 1 dalyje, nustatančioje kriterijus produktams, laikytiniems cigarilėmis, įtvirtintos nuostatos „atsižvelgiant į jų savybes ir įprastus vartotojų lūkesčius“. Pareiškėja taip pat pabrėžia, kad, atsižvelgiant į cigarilių ir cigarečių objektyvius skirtumus, kurie yra detalai analizuojami jos skunde, yra akivaizdu, kad vartotojas, įsigydamas tabako gaminius „Colts“, turi lūkestį įsigyti cigarilių ir todėl, remiantis Direktyvos 4 str. 1 dalies nuostatomis, ginčo produktai atitinka cigarilių sąvoką. Taip pat Pareiškėja nurodo, kad kitų ES šalių mokesčių administratoriai tabako gaminius „Colts“ akcizų tikslais pripažįsta cigarilėmis, o Inspekcija nenurodė, kodėl aiškina Direktyvos



nuostatas priešingai nei kitų šalių mokesčių administratoriai. Taip pat Pareiškėja tvirtina, jog, atsižvelgiant į jos skunde išdėstytus motyvus, jai paskirta 15 proc. dydžio bauda turėtų būti mažinama iki minimalaus dydžio (10 proc.).

Komisija, įvertinusi ginčo teisinius santykius reglamentuojančių teisės aktų nuostatas, Inspekcijos bei Pareiškėjos pozicijas ginčo klausimu, mokesčio ginčo byloje surinktų įrodymų visumą, sprendžia, kad Inspekcija netinkamai aiškino ir taikė Europos Tarybos direktyvos 2011/64/ES dėl akcizų, taikomų apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų (Direktyva) bei Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo (AĮ) nuostatas byloje nustatytų faktinių aplinkybių kontekste ir todėl nepagrįstai Pareiškėjos įsigytus tabako gaminius „Colts“ pripažino cigaretėmis. Pareiškėja, Komisijos vertinimu, ginčo tabako gaminius pagrįstai laikė cigarilėmis ir pagrįstai sumokėjo akcizus, taikydama cigarams ir cigarilėms taikomą akcizų tarifą.

Pagal AĮ (2010-11-30 redakcija Nr. XI-1185) 3 str. 10 d. 1 punktą cigarai ir cigarilės yra šie produktai: paruošti rūkyti tabako ritinėliai, įvynioti į išorinį apvalkalą, pagamintą iš natūralaus tabako. Cigaretės yra paruošti rūkyti tabako ritinėliai, nepriskirtini prie cigarų ar cigarilių pagal šio straipsnio 10 dalies nuostatas (AĮ 3 str. 11 d. 1 punktas). Pagal Direktyvos nuostatas produktai laikomi cigarais arba cigarilėmis, jeigu, atsižvelgiant į jų savybes ir įprastus vartotojų lūkesčius, juos galima rūkyti tik tokiais, kokie jie yra: tabako ritinėliai, įvynioti į išorinį apvalkalą, pagamintą iš natūralaus tabako (4 str. 1 d. (a) punktas), o cigaretės – tai tabako ritinėliai, tinkami rūkymui tokie, kokie jie yra, nepriskirtini prie cigarų ar cigarilių, kaip apibrėžta 4 str. 1 dalyje (Direktyvos 3 str. 1 dalis).

Iš pateiktų sąvokų apibrėžimų matyti, kad cigaretėmis iš esmės laikomi rūkymui skirti tabako ritinėliai, nepriskirtini prie cigarų ar cigarilių pagal minėtuose teisės aktuose pateiktus jų sąvokų apibrėžimus. Taigi nustačius, jog tabako gaminyje, pagal sąvokos apibrėžime nustatytus kriterijus, nėra cigarilė ar cigaras, jis laikytinas cigarete. Įvertinus AĮ ir Direktyvoje pateiktus cigarilių sąvokos apibrėžimus, matyti, kad akcizų tikslais cigarilių sąvokos turinį (gaminio apibūdinimą) sudaro objektyvių ir subjektyvių kriterijų visuma. Vadinas, tabako gaminių priskyrimui cigarilėms yra reikšmingi tiek objektyvūs, tiek ir subjektyvūs kriterijai, t. y. produktas turi būti *tabako ritinėlis*, įvyniotas į išorinį *apvalkalą*, pagamintą iš *natūralaus tabako*, o pats tabakas, kaip Komisijos posėdžio metu nurodė Pareiškėjos atstovai, yra tam tikrų *savybių*, t. y. stambesnis, nei cigaretėse naudojamas tabakas, užaugintas specialiose plantacijose, kuriose suteikiamas pavėsis (*objektyvūs kriterijai*), taip pat turi būti atsižvelgiama į *įprastus vartotojų lūkesčius* (*subjektyvūs kriterijai*). Vadinas, tik nustačius, kad akcizų tikslais tabako gaminyje neatitinka šių kriterijų visumos, toks tabako gaminyje pripažintinas cigarete.

Nagrinėjamojoje byloje mokesčių administratorius nenagrinėjo ir nepasisakė dėl tabako gaminių „Colts“ atitikties objektyvių ir subjektyvių kriterijų visumai. Mokesčių administratorius sprendė dėl ginčo tabako gaminių priskyrimo cigaretėms tik analizuodamas ir vertindamas šių gaminių objektyvius kriterijus. Pažymėtina, kad mokesčių administratorius neginčija, jog tabako gaminiai „Colts“ yra paruošti rūkyti tabako ritinėliai, įvynioti į išorinį apvalkalą, pagamintą iš natūralaus tabako, t. y. rūkymui paruoštą ritinėlį gaubia apvalkalas iš natūralaus tabako (atitinka minėtus objektyvius kriterijus). Teigdamas, kad ginčo tabako gaminiai laikytini cigaretėmis, mokesčių administratorius remiasi aplinkybe (kriterijumi), kurią nurodė Muitinės laboratorija savo išvadoje, jog išorinį sluoksnį papildomai iš dalies padengia popierius. Tačiau Komisija pažymi, kad Muitinės laboratorija pagal objektyvius ginčo tabako gaminių požymius nustatė šių gaminių Kombinuotoje nomenklatūroje (KN) nurodytą kodą, t. y. sprendė ginčo tabako gaminių klasifikavimo pagal KN klausimą. Iš Pareiškėjos 2014-11-26 operatyvaus patikrinimo pažymos Nr. 389-388 bei ginčo patikrinimo akto turinio matyti, jog Inspekcija, teikdama tabako gaminio „Colts Vanilla“ mėginį Muitinės laboratorijai iširti, būtent ir prašė nustatyti mėginio Kombinuotosios nomenklatūros (KN) kodą.

Šiuo aspektu pažymėtina, kad tiek AĮ, tiek Direktyvoje nustatyti kriterijai, apibrėžiantys cigarilių ir cigarų sąvokas, nėra siejami su jų klasifikacija pagal KN, pagal kurią prekės

klasifikuojamos maitų apskaičiavimo tikslais (2013-10-04 Komisijos įgyvendinimo reglamento (ES) Nr. 1001/2013, iš dalies keičiančio Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo maitų tarifo 1 priedo įžanginė dalis; (1) punktas). Ginčo atveju sprendžiamas tabako gaminių apmokestinimo akcizais klausimas, todėl ir tabako gaminių priskyrimas vienai ar kitai tabako produkto rūšiai turi būti sprendžiamas vadovaujantis akcizų apskaičiavimą reglamentuojančiais teisės aktais, t. y. AĮ ir Direktyva. Pastebėtina, kad sprendžiant tam tikrų produktų (akcizų objekto) apmokestinimo akcizais klausimą (pavyzdžiui, energinių produktų), pagal AĮ nuostatas yra nukreipiama į tam tikrose KN pozicijose klasifikuojamus produktus (tokiu atveju vadovaujamosi ne tik akcizų, bet ir maitų apskaičiavimą reglamentuojančiais teisės aktais). Tačiau, kaip minėta, ginčo atveju AĮ ir Direktyvoje dėl ginčo tabako gaminių tokių nuorodų nėra. Tabako akcizų tikslais cigarilių apibūdinimas AĮ ir Direktyvoje yra kitoks ir nesusijęs su KN apibūdinimais.

Apibendrinant aukščiau nurodytas aplinkybes, matyti, jog mokesčių administratorius ginčo tabako gaminius „Colts“ pripažindamas cigaretėmis akcizų tikslais (t. y. neigdamas gaminių priskyrimą cigarilėms), visų pirma, vertino tik objektyvius kriterijus, ir, antra, rėmėsi Muitinės laboratorijos išvadoje (2014-11-21 tyrimo protokolas Nr. 14MLT2765) pateiktais kriterijais, kurių pagrindu nustatytas ginčo tabako gaminių KN kodas maitų, o ne akcizų, tikslais. Vadinas, mokesčių administratoriaus padarytos išvados dėl ginčo tabako gaminių „Colts“ pripažinimo cigaretėmis akcizų tikslais yra padarytos ne tik remiantis netinkamais įrodymais šioje byloje, tačiau ir neįvertinus (dėl jų nepasisakius) cigarilės apibūdinančio subjektyvaus kriterijaus – *įprastų vartotojų lūkesčių*.

Komisija akcentuoja, kad vienas iš Muitinės laboratorijos uždavinių (aktualus ginčo klausimui) yra, atlikus prekių (daiktų) mėginių tyrimus, teikti išvadas tiek muitinės įstaigoms, tiek ir kitoms įstaigoms dėl prekių klasifikavimo pagal Kombinuotąją nomenklatūrą (KN) ir kitas muitinės naudojamas nomenklatūras (Muitinės laboratorijos nuostatų 9.1 punktas). Komisija neginčija Muitinės laboratorijos išvados dėl tabako gaminių „Colts“ KN kodo nustatymo (jau minėta, ne akcizų, o maitų tikslais), tik akcentuoja, kad Muitinės laboratorija visiškai nespėdė (ir neturėjo teisės spręsti ar pasisakyti) dėl ginčo tabako gaminius apibūdinančio subjektyvaus kriterijaus – *įprastų vartotojų lūkesčių*. Taigi, kaip minėta, Muitinės laboratorijos išvados yra netinkamas įrodymas ne tik sprendžiant dėl ginčo tabako gaminių atitikties AĮ ir Direktyvoje nurodytiems objektyviems kriterijams akcizų tikslais, tačiau ir dėl to, kad Muitinės laboratorija neturi įgaliojimų spręsti dėl ginčo tabako gaminius apibūdinančio subjektyvaus kriterijaus.

Atsižvelgdama į tai, kad mokesčių administratorius nepaneigė tabako gaminių „Colts“ atitikties AĮ ir Direktyvoje cigarilėms nustatytiems objektyviems kriterijams (*tabako gaminių rūkomoji dalis apvyniota išoriniu lapu iš natūralaus tabako*), o Pareiškėja pateikė motyvuotus argumentus, pagrįstus tabako gaminių „Colts“ gamintojo pateikta produkto pristatomąja medžiaga (skundo 7 priedas), statistikos duomenimis (Narkotikų, tabako ir alkoholio kontrolės departamento duomenimis, 2014 m. Lietuvoje realizuotų cigarų kiekis tesudarė 2,05 proc., lyginant jį su realizuotu cigarečių kiekiu, Pareiškėjos tabako gaminių „Colts“ pardavimai sudarė 0,02 proc. nuo visų Lietuvoje realizuotų cigarečių, Lietuvos statistikos departamento duomenimis, 2013 m. vidutinė 20 vnt. cigarečių pakelio kaina buvo 2,585 Eur, 10 vnt. cigarilių „Colts“ pakelio kaina buvo 2,79 Eur), tabako gaminius „Colts“ realizuojančios UAB „P1“ 2015-12-08 pažyma, iš kurių spręstina, jog vartotojas, įsigydamas tabako gaminius „Colts“, turi lūkestį įsigyti ne cigaretes, bet cigarilės, Komisija daro išvadą, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius neturėjo pagrindo tabako gaminių „Colts“ pripažinti cigaretėmis akcizų taikymo tikslais.

Akcentuotina, jog mokesčių administratorius, vertindamas ginčo tabako gaminių atitiktį cigarilių sąvokos apibrėžimui ir sprenddamas šių gaminių apmokestinimo akcizais klausimą, privalėjo įvertinti ir pasisakyti tiek dėl objektyvių, tiek dėl subjektyvių tabako gaminius „Colts“ apibūdinančių kriterijų, nustatytų Direktyvoje. Aplinkybes, jog vertinant tabako gaminių priskyrimą cigarilėms ir cigarilėms yra svarbūs ir subjektyvūs kriterijai, patvirtina ir mokesstinėje byloje esantis

Pareiškėjos pateiktas Amsterdamo apeliacinio teismo 2014-03-13 sprendimas, iš kurio turinio matyti, kad teismas pasisakė ir dėl tabako gaminius (cigariles) apibūdinančio subjektyvaus kriterijaus, padarydamas išvadą, jog iš Direktyvos teksto (*cigarais arba cigarilėmis laikomi tabako ritinėliai, įvynioti į išorinį apvalkalą, pagamintą iš natūralaus tabako, atsižvelgiant į jų savybes ir įprastus vartotojų lūkesčius, jie skirti tik rūkyti*) matyti, kad svarbios ne vien objektyvios tabako produkto savybės, bet ir įprasti vartotojo lūkesčiai.

Komisija pažymi, kad Muitinės laboratorijos nustatyta aplinkybė, jog ginčo tabako gaminių filtro dalį dengia ne tik išorinis lapas iš natūralaus tabako, bet ir papildomai iš dalies popierius, yra svarbi, remiantis KN paaiškinimais (2013-07-24 Europos Sąjungos kombinuotosios nomenklatūros paaiškinimai 2013/C 210/03), nustatant tabako gaminių KN kodą, tačiau AĮ ir Direktyvoje pateikiant tabako gaminių apibūdinimą akcizų tikslais nėra įtvirtinta, jog išorinio apvalkalo iš natūralaus tabako papildomai negali dengti popierinis apvalkalas. Kaip minėta, akcizų tikslais priskiriant gaminių cigarilei, išskiriami 2 kvalifikuojantys (būtinai) objektyvūs požymiai – tabako ritinėlis, įvyniotas į natūralaus tabako apvalkalą. Abiejų nurodytų objektyvių požymių buvimas yra nustatytas ir neginčijamas. Tuo tarpu papildomo išorinio sluoksnio (pavyzdžiui, žyminčio prekės ženklą) nebuvimas, kaip savarankiškas būtinasis požymis, nurodytas tik minėtuose KN paaiškinimuose. Nei AĮ, nei Direktyvoje šis požymis nenumatytas. S2 (gaminių „Colts“ gamintoja) sutinka, kad tabako produktai „Colts“ muitų nustatymo tikslais, remiantis aukščiau nurodytais KN paaiškinimais, yra laikytini cigaretėmis (S2 Inspekcijai pateiktas 2014-12-19 raštas Nr. 2662/MV).

Nagrinėjamo ginčo kontekste taip pat svarbu pažymėti, jog Slovėnijoje atlikus tabako gaminių „Colts“, o Danijoje – tabako gaminių „Break“ (gamintojo S2 tvirtinimu, šis gaminytis yra panašus „Colts“) pavyzdžių tyrimus, padarytos išvados, kad šie produktai akcizų taikymo tikslais apmokestinami kaip cigarilės, nors pagal KN klasifikuojami kaip cigaretės (nurodytų šalių mokesčių administratorių Inspekcijai pateikta informacija, esanti mokesstinėje byloje). S2 pateiktoje mokesčio ginčo byloje esančioje informacijoje nurodyta, kad visose 12 ES šalių, kuriose prekiaujama tabako gaminiiais „Colts“ (gaminiai yra identiški eksportuojamiems į Lietuvą), šiems gaminiams taikomas cigarilių akcizų tarifas (S2 2014-12-19 raštas Nr. 2662/MV Inspekcijai, 2015-08-12 raštas Nr. 2662/MV Pareiškėjai). Komisija sutinka, kad kitų šalių mokesčių administratorių pateikta informacija neturi teisės aktų galios sprendžiant Pareiškėjos apmokestinimo klausimą, tačiau ši informacija atspindi Direktyvos taikymo ir aiškinimo tendencijas ES ir sustiprina poziciją, kad ginčo tabako gaminius mokesčių administratorius nepagrįstai apmokestino cigaretėms taikytinu akcizų tarifu. Direktyvos įžanginėje dalyje nurodant ja siekiamą tikslą, pažymėta, kad apdoroto tabako produktų suvartojimui įtakos turinčių mokesčių taikymas valstybėse narėse neturi iškreipti konkurencijos sąlygų ir trukdyti laisvam produktų judėjimui Sąjungoje (įžanginės dalies (3) punktas), o akcizų struktūrų derinimas, visų pirma, turi užtikrinti, kad taikant mokesťį, nebus iškreipta konkurencija tai pačiai grupei priklausančiose atskirose apdoroto tabako kategorijose ir atitinkamai bus įgyvendintas valstybių narių nacionalinių rinkų atidarymas (įžanginės dalies (9) punktas). Kitaip sakant, Direktyva siekiama, kad visose ES narėse akcizai (jų struktūra) tai pačiai tabako gaminių grupei būtų taikomi vienodai (vienodomis sąlygomis), kas užtikrintų laisvą produktų judėjimą ir neiškreiptą konkurencijos. Vadinasi, mokesčių administratorius, sprenddamas tabako gaminių „Colts“ priskyrimą cigarilėms ar cigaretėms akcizų tikslais, privalėjo remtis Direktyvos nuostatomis, o ne ginčo tabako gaminių klasifikacija pagal KN, taip pat atsižvelgti ir įvertinti kitų ES šalių mokesčių administratorių pateiktą informaciją.

Atsižvelgdama į aukščiau nurodytas aplinkybes, kad Inspekcija nepaneigė tabako gaminių „Colts“ atitikties AĮ ir Direktyvoje cigarilėms nustatytiems objektyviems kriterijams, AĮ ir Direktyvoje pateikiant tabako gaminių apibūdinimą akcizų tikslais nėra reglamentuota, kad išorinis iš natūralaus tabako pagamintas apvalkalas negali būti papildomai iš dalies dengiamas popieriumi, Pareiškėja pateikė argumentuotus paaiškinimus ir įrodymus dėl tabako gaminių „Colts“ atitikties cigarilėms vertinant šiuos gaminius pagal įprastus vartotojų lūkesčius, daugelyje ES šalių tabako gaminiai „Colts“ pripažįstami cigarilėmis akcizų tikslais, neatsižvelgiant į jų tarifinę klasifikaciją

KN, Komisija konstatuoja, kad Inspekcijos nurodymas Pareiškėjai sumokėti papildomai apskaičiuotą akcizų sumą, pritaikius tabako gaminiams „Colts“ cigaretėms taikytiną akcizų tarifą, negali būti laikomas teisėtu ir pagrįstu, todėl yra naikintinas. Panaikinus nurodymus Pareiškėjai sumokėti papildomai apskaičiuotą akcizų sumą, Pareiškėjos argumentai dėl nuo ginčo akcizų paskirtos baudos dydžio nepagrįstumo tampa nebeaktualūs.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-09-21 sprendimą Nr. (24.6-31-5)-FR0682-627 dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene