



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „A1“ 2015-10-14 SKUNDO**

2015 m. gruodžio 15 d. Nr. S-243 (7-246/2015)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Veršelienės  
Lauros Milašiūtės  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus – pranešėjas  
Linos Vosylienės

sekretoriaujant  
dalyvaujant šalims

Jūratei Dalmantaitei  
UAB "A1" atstovams L. R.  
ir A. U., atstovams advokatų padėjėjams O. E. ir I. A.  
Valstybinės mokesčių inspekcijos atstovei A. C.

2015 m. lapkričio 17 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB "A1" (toliau – Pareiškėjas) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2015-09-24 sprendimo Nr. (24.6-31-5)-FR0682-632 dėl Inspekcijos 2015-07-23 patikrinimo akto Nr. (21.60-10) FR0680-530 (ginčo aktas) tvirtinimo, n u s t a t ė:

Inspekcija minėtu sprendimu patvirtino ginčo patikrinimo akto nurodymus Pareiškėjui sumokėti 626643,88 Eur akcizą, 71476,29 Eur akcizo delspinigius ir skyrė 93996,58 Eur akcizo baudą (15 proc. akcizo dydžio).

Inspekcija, atlikusi Pareiškėjo akcizų mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2013-09-01 iki 2015-04-17, pagal Pareiškėjo pateiktus buhalterinės apskaitos duomenis ir Akcizų informacinės sistemos (toliau – AIS) duomenis nustatė, kad į Pareiškėjui priklausanti akcizais apmokestinamų prekių sandėlį iš Olandijos Respublikos įmonės „P. E.“ per laikotarpį nuo 2013-09-01 iki 2014-12-31 su akcizais apmokestinamų prekių vežimo dokumentais (e-AD) atgabenta 16434,45 kg (17483,54 MIL (*1 MIL atitinka 1000 cigarečių*)) tabako gaminių „Break Blue“ ir „Break Original“.

Inspekcija nurodo, kad, atlikdama Pareiškėjo operatyvų patikrinimą, paėmė cigarilių „Break Blue“ ir „Break Original“ laboratorinius mėginius tyrimams atlikti, t. y. nustatyti mėginių kombinuotosios nomenklatūros (KN) kodus. Muitinės laboratorija (toliau – Laboratorija) nustatė, jog dengiamasis išorinis tabako ritinėlio sluoksniu yra papildomai iš

dalies padengtas popieriumi, todėl nurodė, kad pateikti tabako ritinėliai „Break Blue“ ir „Break Original“ laikytini cigaretėmis. Atsižvelgiant į šias Laboratorijos išvadas, mokestinio patikrinimo metu konstatuota, kad Pareiškėjo per laikotarpį nuo 2013-09-01 iki 2015-01-01 atgabenti 16434,45 kg (17483,54 MIL) tabako gaminiai neatitinka cigarų ir cigarilių apibrėžimo – tabako ritinėlių išorinį apvalkalą sudaro ir išorėje esantis popieriaus apvalkalas, taip pat svorio bei apskritimo ilgio apribojimų, todėl ginčo tabako gaminiai nepriskirtini prie cigarų ir cigarilių, o laikytini cigaretėmis (Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo (toliau – AĮ) 3 str. 10 ir 11 dalys).

Taigi, kaip nurodo Inspekcija, ji taikė cigaretėms apmokestinti naudojamą kombinuotąjį akcizų tarifą ir apskaičiavo 3309690 Lt akcizų, tačiau įvertinusi tai, jog Pareiškėjas už dalį tabako gaminių deklaravo ir sumokėjo 1146014 Lt, apskaičiuotą sumą atitinkamai sumažino ir patikrinimo aktu papildomai apskaičiavo 2163676 Lt (626643,88 Eur) akcizų už tabako gaminius „Break Blue“ ir „Break Original“. Pareiškėjas dėl patikrinimo akto pateikė pastabas.

Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjo pateiktas pastabas, priėmė skundžiamą 2015-09-24 sprendimą Nr. (24.6-31-5)-FR0682-632 dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

1. Dėl Tabako gaminių klasifikavimo. Pagal AĮ (2010-11-30 redakcija Nr. XI-1185) 3 str. 10 dalies 1 punktą cigarai ir cigarilės yra šie produktai: paruošti rūkyti tabako ritinėliai, įvynioti į išorinį apvalkalą, pagamintą iš natūralaus tabako. Papildomų produkto dangos sluoksnių minėtoje AĮ normoje nėra numatoma. Cigaretės yra paruošti rūkyti tabako ritinėliai, nepriskirtini prie cigarų ar cigarilių pagal šio straipsnio (AĮ 3 straipsnio) 10 dalies nuostatas (AĮ (2010-04-01 redakcija Nr. XI-722) 3 str. 11 d. 1 punktas).

Pagal Europos Tarybos direktyvos 2011/64/ES dėl akcizų, taikomų apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų (toliau – Direktyva) 4 straipsnio 1 dalies a punktą šioje direktyvoje toliau išvardyti produktai laikomi cigarais arba cigarilėmis, jeigu, atsižvelgiant į jų savybes ir įprastus vartotojų lūkesčius, juos galima rūkyti tik tokius, kokie jie yra: tabako ritinėliai, įvynioti į išorinį apvalkalą, pagamintą iš natūralaus tabako. Pažymėtina, kad papildomų dangalų minėta Direktyvos norma nenumato, papildomai pažymima, jog „juos galima rūkyti tik tokius, kokie jie yra“. Tai reiškia, kad cigarilėmis laikytini būtent minėtos apibrėžties produktai.

Direktyvoje 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 d.).

Inspekcija nurodo, kad tiek ES Direktyva, tiek nacionalinis įstatymas aiškiai ir nedviprasmiškai nustato, jog cigarilė yra tabako ritinėlis, įvyniotas į išorinį apvalkalą, pagamintą iš natūralaus tabako. Kitaip sakant, yra imperatyviai įtvirtinta, kad ritinėlio išorinį apvalkalą sudaro vienintelė medžiaga – natūralus tabakas ir kitų dangalų egzistavimas panaikina produkto priskyrimą cigarilių kategorijai.

Laboratorija nustatė, kad tyrimui pateiktų tabako ritinėlių „Break Blue“ ir „Break Original“ išorinį sluoksnį papildomai iš dalies padengia popierius, t. y. tabako ritinėlių išorinį apvalkalą sudaro ne tik natūralaus tabako, bet ir popieriaus danga (*patikrinimo akto 2 psl., Laboratorijos 2014-08-18 tyrimo protokolas Nr. 14MLT1891 ir 2014-09-11 tyrimo protokolas Nr. 14MLT2123*). Inspekcija daro išvadą, kad ši reikšminga aplinkybė, jog aptariamų tabako gaminių išorinį apvalkalą sudaro ne vienintelė medžiaga (natūralus tabakas), leidžia konstatuoti, kad jie nėra klasifikuojami kaip cigarilės.

Be to, tokį produkto vertinimą pagal AĮ nuostatas tyrimo protokoluose konstatavo Laboratorija (*institucija teisės aktų nustatyta tvarka įgaliota vertinti produktų sudėtį ir nustatyti KN kodą*). Inspekcija neturi duomenų, kad Pareiškėjas minėtą protokolą būtų ginčijęs, todėl šis dokumentas laikytinas galiojančiu ir, kaip nurodo Inspekcija, ji remdamasi Pareiškėjo teikiama informacija neturi teisėto pagrindo kitaip taikyti teisės normas ir sutikti su Pareiškėjo pozicija, kad burnoje laikomas popierius nėra išorinis

sluoksnius ar kad šis sluoksnius nėra reikšmingas priskiriant produktą cigarečių ar cigarilių kategorijai.

Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjo pateiktus susirašinėjimus su Danijos mokesčių administratoriumi (Danijos mokesčių valdybos 2015-07-08 raštas Nr. 15-0662125), pažymi, kad Danijos mokesčių administratorius, neteikdamas jokių motyvų, išreiškia nuomonę, jog jam pateikti tabako gaminiai yra cigarilės. Inspekcija atkreipia dėmesį, kad tiek Pareiškėjo kreipimesi, tiek atsakyme nurodyta, kad Danijos mokesčių administratoriui buvo pateiktas cigarilių „Break“ ir „Note“ daniškas variantas. Inspekcija pažymi, kad iš teikiamos informacijos nėra galimybių nustatyti, ar Danijos mokesčių administratoriui pateiktame produkto variante (*nenurodoma, koks produkto variantas tirtas* – „Break Original“, „Break Blue“ ar koks kitas), kaip ir tame, kuris atgabentas į Lietuvą, yra popieriaus danga. Be to, iš Danijos mokesčių administratoriaus rašto negalima konstatuoti, kad šios institucijos rašytinis komentaras būtų laikytinas turinčiu įstatymo galią ir konstatuojančiu konkretų apmokestinimo būdą ar išankstiniu sprendimu mokesčių mokėtojo atžvilgiu ir mokesčių administratorius apmokestinti pateiktą produktą įsipareigotų tik nurodytu būdu.

Iš Pareiškėjos pridedamo Graikijos finansų ministerijos 2014-02-18 rašto neįmanoma nustatyti, apie kokio turinio asmens kreipimąsi yra kalbama ir kokį atsakymą Graikijos finansų ministerija teikia, nes išverstas dokumento tekstas yra „Remdamiesi mūsų dokumentu <numeris>, persiunčiame jums minėtą susijusį dokumentą, kuris buvo mums perduotas kartu su minėtu susijusiu dokumentu. Prašome veikti atitinkamai, atsižvelgiant į teisingą apmokestinamojo kodo, susijusio su CN kodu 24022090, jūsų sistemos (EMCS/ICISNET) rodmenį“. Su dokumentu teikti priedai bei tekste minimi dokumentai prie pastabų Inspekcijai nepridėti.

Taigi, kaip teigia Inspekcija, minėti dokumentai niekaip neįrodo, kad kitose valstybėse narėse šiuo patikrinimo aktu įvertintas produktas laikytinas cigarilėmis. Be to, 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 32 str. 3 punkte nurodyta, jog mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, privalo tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų. Inspekcijos nuomone, kitų ES valstybių narių mokesčių administratorių nuomonės nėra teisės aktai, kurių privalu laikytis.

Kadangi, kaip minėta, Direktyva nenumato jokių papildomų sluoksnių, į kuriuos įvyniojami tabako ritinėliai būtų priskirtini cigarilių kategorijai, Inspekcija neturi pagrindo kitaip vertinti Direktyvos ir AĮ nuostatų bei, vadovaudamasi Pareiškėjo pastabų motyvais, neigti teisinę galią turinčių Laboratorijos protokolų išvadas.

2. Dėl delspinigių. Delspinigių skaičiavimo tvarką reglamentuoja MAĮ nuostatos. Vadovaujantis MAĮ 96 st. 1 dalies 1 punktu ir 97 st. 1 dalimi, už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokestį arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį, delspinigiai pradedami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą.

Vadovaudamasi minėtomis nuostatomis, Inspekcija Pareiškėjui apskaičiavo 71476,29 Eur akcizo delspinigius.

3. Dėl baudos skyrimo. Vadovaujantis MAĮ 139 str. 1 dalies nuostatomis mokesčių mokėtojui už mokesčių įstatymų pažeidimus mokesčių administratorius skiria nuo 10 iki 50 procentų neteisėtai sumažinto mokesčio sumos dydžio baudą, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. 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. Inspekcija nurodo, kad mokesčių administratorius privalo, vadovaudamasis protingumo ir teisingumo kriterijais, baudą mažinti ar didinti, atsižvelgdamas į tam tikras (išvardintas) MAĮ nustatytas aplinkybes.

Nagrinėjamu atveju nustatyta atsakomybę sunkinanti aplinkybė (*Pareiškėjas padarė didelę žalą valstybės biudžetui, nes 626643,88 Eur nesumokėto akcizo suma viršija 19000 Eur (500 x 38 Eur)*), taip pat nustatytos švelninančios aplinkybės (*Pareiškėjas patikrinimo metu geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, pateikė turimus dokumentus, paaiškinimus*), todėl nuo papildomai apskaičiuoto 626643,88 Eur akcizo yra pagrindas skirti 15 proc. dydžio baudą – 93996,58 Eur.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamą sprendimą panaikinti.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos konstatavimu, jog tiek AĮ, tiek Direktyva aiškiai ir nedviprasmiškai nustato, kad kitokių dangalų egzistavimas panaikina produkto priskyrimą cigarilių klasifikacijai, ir su Inspekcijos nuostata, kad minėtas teisinis reguliavimas yra imperatyvaus pobūdžio. Pareiškėjo nuomone, toks aiškinimas ginčo atveju nepagrįstas teisės aiškinimo principais.

Pareiškėjas sutinka, kad mokesčių teisės normos pasižymi imperatyviu pobūdžiu, t. y. „viskas, kas aiškiai nėra leista, yra draudžiama“, o tai reiškia mokesčių administratoriui įtvirtintą draudimą vertinti teisės normas plečiamai. Be to, visos abejonės, atsirandančios iš neaiškaus teisinio reguliavimo, turi būti aiškinamos traukiamo atsakomybės asmens naudai.

Pareiškėjo nuomone, nėra pagrindo vertinti ant tabako gaminio „Break“ ritinėlio apvalkalo, pagaminto iš natūralaus tabako apvalkalo, esantį papildomą dangalą, kuris dengia tik dalį ritinėlio išorinio apvalkalo. Pareiškėjas pažymi, kad AĮ 3 str. 10 d. 1 punkte kalbama tik apie išorinį apvalkalą, kuris turi būti pagamintas iš natūralaus tabako. Įstatymas nenustato kitų reikalavimų, kaip, pavyzdžiui, kad ritinėlis turėtų būti visiškai padengtas natūralaus tabako apvalkalu arba kad apvalkalo, pagaminto iš natūralaus tabako, papildomai nedengtų kiti apvalkalai. Taigi nėra pagrindo teigti, kad tabako gaminiai „Break“ neatitinka AĮ 3 str. 10 d. 1 punkte įtvirtinto apibrėžimo, nes įstatyme nėra reglamentuojami papildomi dangalai, esantys ant išorinio tabako gaminio apvalkalo bei nenustatyta, kad jų egzistavimas eliminuoja tabako gaminio priskyrimą cigarilėms.

Taip pat Pareiškėjas nurodo, kad nėra pagrindo remtis Muitinės laboratorijos protokolais, vertinant tabako gaminius akcizų tikslais. Inspekcija nurodė, kad Muitinės laboratorija vertino AĮ nuostatas, nors ši institucija, kaip teigia pati Inspekcija, yra įgaliota teisės aktų nustatyta tvarka vertinti produktų sudėtį ir nustatyti KN kodą. Pareiškėjas nurodo, kad neginčijo Laboratorijos protokolų, nes Laboratorija neturi kompetencijos interpretuoti akcizų teisės aktus, atitinkamai, akcizų tikslais Pareiškėjas nėra saistomas Laboratorijos protokolų išvadų. Akcizų taikymo tikslais Muitinės laboratorija gali tik nustatyti, ar iš esmės prekė yra akcizų objektas, t. y. ar produktas būtų laikomas apdorotu tabaku (*Muitinės departamento prie Finansų ministerijos 2011-12-06 įsakymo Nr. 1B-668 „Dėl muitinės laboratorijos nuostatų patvirtinimo“ 10.2 p. (toliau – Muitinės laboratorijos nuostatai)*), o akcizų teisės aktus taiko ir aiškina Inspekcija. Atsižvelgiant į tai, Inspekcijos nurodymai, kurie pagrįsti Laboratorijos tyrimų išvadomis dėl tabako gaminių „Break“ klasifikavimo muitų tikslais, yra teisiškai nepagrįsti.

Pareiškėjo teigimu, Inspekcija nevisapusiškai išaiškino Direktyvos 4 straipsnio nuostatą „atsižvelgiant į jų savybes ir įprastus vartotojų lūkesčius“, o AĮ ne visiškai tiksliai įgyvendina Direktyvos nuostatas, nes akcizo objekto vertinimo *pagal įprastus vartotojų lūkesčius* AĮ nenumato. Pareiškėjas nurodo, kad jo užsakymu atlikto Lietuvos gyventojų tyrimo (*tikslas – išsiaiškinti, ar rūkantys respondentai atpažįsta cigariles*) metu du trečdaliai respondentų buvo rūkantys ir net 94 proc. rūkančiųjų jiems pateiktą tabako gaminį „Break“ apibūdino kaip cigariles (*Pareiškėjas pateikė Visuomenės nuomonės ir rinkos tyrimų bendrovės „Cii“ 2015 m. rugpjūčio 22–31 dienomis atlikto Cigarilių*

*atpažinimo ir nuomonės pokyčio uždėjus papildomą apvalkalą ant filtro tyrimo ataskaitą (toliau – UAB "CI" tyrimo ataskaita).*

Be to, Pareiškėjas pabrėžia, kad aiškinant Direktyvos nuostatas, reikia vertinti kitų valstybių narių teismų praktiką. Pareiškėjas Inspekcijai pateikė Amsterdamo apeliacinio teismo sprendimą, kuriame teismas nagrinėjo Direktyvos 4 straipsnyje minimus *įprastus vartotojo lūkesčius*.

Vadovaudamasis išdėstytomis aplinkybėmis, Pareiškėjas daro išvadą, kad tabako gaminiai „Break“ atitinka AĮ 3 str. 10 dalies 1 punkte bei Direktyvos 4 str. 1 dalyje nustatytą cigarilių sąvoką ir akcizų tikslais turi būti laikomi cigarilėmis.

Pareiškėjas nurodo, kad prašė Inspekcijos kreiptis į kitų valstybių narių mokesčių administratorius, kurie pateiktų tabako gaminių „Break“ apmokestinimo akcizais tvarką. Inspekcija 2015-09-11 rašte nurodė, kad kreipėsi į kitų ES valstybių narių mokesčių administratorius dėl klausimų, susijusių su tabako gaminių „Break“ priskyrimo atitinkamam KN kodui ir jų apmokestinimo akcizais, tačiau gautų atsakymų Pareiškėjui nepateikė ir gautais atsakymais skundžiamame sprendime nesirėmė. Pareiškėjo nuomone, gauti atsakymai nepatvirtina Inspekcijos pozicijos, todėl jais ir nebuvo remtasi. Komisija turėtų pareikalauti iš Inspekcijos pateikti minėtus atsakymus.

Pareiškėjas nurodo, kad STG (*tabako gaminių „Break“ tiekėjai P. E.*) jam pateikė Danijos mokesčių valdybos atsakymą, adresuotą Inspekcijai, kuriame patvirtinama, jog tabako gaminiai „Break“ yra klasifikuojami kaip cigarilės akcizų tikslais. Pareiškėjas nurodo, kad Inspekcijai taip pat pateikė Danijos ir Graikijos kompetentingų institucijų išaiškinimus, kuriuose nurodyta, kad tabako gaminiai „Break“ turėtų būti laikomi cigarilėmis akcizų tikslais. Tačiau Inspekcija sprendime nurodė, kad šie išaiškinimai neturi įstatymo galios bei neįpareigoja nurodytą produktą apmokestinti tik kaip cigarilę. Pareiškėjo nuomone, į šiuos išaiškinimus turėtų būti atsižvelgta.

Pareiškėjas papildomai pateikia Slovėnijos finansų administratoriaus 2015-07-24 raštą Nr. 42332-472/2015-17 ir Latvijos valstybinės pajamų tarnybos raštą Nr. 10.7/144064, kuriuose nurodoma, jog tabako gaminiai „Break“ turėtų būti laikomi cigarilėmis. Slovėnijos atsakinga institucija patvirtina Pareiškėjo poziciją, kad cigarečių popierius, gaubiantis viršutinę išorinę gaminių dalį, negali būti laikomas išoriniu apvalkalu, o verčiau papildomu sluoksniu, kuris tik iš dalies gaubia išorinę apvalkalą.

Pareiškėjas nurodo, kad įsigijo tabako gaminių „Break“ Vokietijos, Olandijos, Danijos ir Latvijos rinkose ir Inspekcijai pateikė gaminių banderolių nuotraukas, iš kurių matyti, kad tabako gaminiai „Break“ laikomi cigarilėmis. Taip pat Inspekcijai pateikė STG parengtą ES valstybių, kuriose prekiaujama tabako gaminiams „Break“, šių gaminių apmokestinimo apžvalgą, iš kurios matyti, kad be jau minėtų šalių, taip pat Lenkija, Vengrija, Ispanija, Graikija, Didžioji Britanija, Čekija akcizų tikslais traktuoja tabako gaminį „Break“ cigarile. Pareiškėjo nuomone, tabako gaminiai „Break“ turėtų būti kvalifikuojami visoje ES vienodai. Inspekcija atmetė Pareiškėjo įrodymus formaliais pagrindais ir nenurodė, kokių pagrindų Inspekcija aiškina Direktyvos nuostatas priešingai nei kitų šalių mokesčių administratoriai. Pareiškėjas Komisijos prašo atsižvelgti ir įvertinti pateiktus įrodymus.

Dėl paskirtos 15 proc. dydžio baudos Pareiškėjas nurodo, kad Inspekcija nepagrįstai prie sunkinančių aplinkybių priskyrė padarytą didelę žalą valstybei. Inspekcijos viršininko 2007-03-28 įsakymu Nr. VA-25 Dėl patvirtintos Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos 18.1.5 punkte (*2014-10-15 redakcija Nr. VA-103*) nustatyta, kad vertinant pažeidimo pobūdį baudą didinančiomis aplinkybėmis yra laikoma dėl mokesčių mokėtojų tyčinių veiksmų ar neveikimo padaryta didelė žala valstybės biudžetui. Inspekcija šių elementų (Pareiškėjo tyčiniai veiksmai ar neveikimas) nevertino, todėl nepagrįstai paskyrė didelę baudą. Pareiškėjo nuomone, įvertinus lengvinančias aplinkybes (*geranoriškas*

*bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi; Pareiškėjas įsitikinęs jam priskirtų mokesčių sumokėjimo teisingumu), yra pagrindas baudą, jei ji būtų skirta, sumažinti.*

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

Mokestinis ginčas kilo dėl Pareiškėjo atgabentų tabako gaminių „Break Blue“ ir „Break Original“ pripažinimo cigaretėmis ir šių gaminių apmokestinimo cigaretėms taikomu akcizų tarifu.

Pareiškėjo mokestinio patikrinimo už laikotarpį nuo 2013-09-01 iki 2015-04-17 metu nustatyta, kad Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2013-09-01 iki 2014-12-31 į jam priklausantį akcizais apmokestinamų prekių sandėlį atgabeno 16434,45 kg tabako gaminių „Break Blue“ ir „Break Original“ (*gamintojas – įmonė „P. E.“ (STG)*). Mokesčių administratorius, remdamasis Muitinės laboratorijos išvadomis, jog ginčo tabako ritinėlių „Break Blue“ ir „Break Original“ išorinį sluoksnį sudaro ne tik natūralaus tabako, bet ir popieriaus danga, ir vadovaudamasis AĮ 3 str. 10 dalies 1 punkto ir šio straipsnio 11 dalies 1 punkto nuostatomis, taip pat Direktyvos 3 str. 1 dalies a punkto ir 4 str. 1 dalies a punkto nuostatomis (*tiesiogiai, tiek Direktyvos minėtose nuostatose apibrėžtos cigarilių ir cigarečių sąvokos*), konstatavo, jog tabako gaminiai „Break Blue“ ir „Break Original“ nepriskirtini prie cigarilių, o laikytini cigaretėmis. Nustatęs šias aplinkybes, mokesčių administratorius tabako gaminiams „Break Blue“ ir „Break Original“ taikė cigaretėms naudojamą akcizų tarifą ir Pareiškėjui papildomai apskaičiavo mokėtiną akcizų sumą, delspinigius bei baudą. Tuo tarpu Pareiškėjas akcentuoja, kad tabako gaminiai „Break“ atitinka AĮ 3 str. 10 dalies 1 punkte bei Direktyvos 4 str. 1 dalyje nustatytą cigarilių sąvoką ir akcizų tikslais turi būti laikomi cigarilėmis. Pareiškėjo nuomone, Muitinės laboratorija neturi kompetencijos interpretuoti akcizų teisės aktus, atitinkamai, akcizų tikslais Pareiškėjas nėra saistomas laboratorijos protokolų išvadų. Be to, mokesčių administratorius nepasisakė dėl Direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje, nustatančioje kriterijus produktams, laikytiniems cigarilėmis, įtvirtintos nuostatos „atsižvelgiant į jų savybes ir įprastus vartotojų lūkesčius“. Remdamasis Komisijai pateiktos UAB "C1" tyrimo ataskaitos duomenimis, Pareiškėjas pabrėžė, kad net 94 proc. rūkančiųjų jiems pateiktą tabako gaminių „Break“ apibūdino kaip cigariles ir tai, Pareiškėjo nuomone, rodo, kad Lietuvos gyventojai tabako gaminių „Break“ vertina kaip cigariles, todėl, remiantis Direktyvos 4 str. 1 dalies nuostatomis, nėra pagrindo šį produktą kvalifikuoti kaip cigaretes. Taip pat Pareiškėjas nurodo, kad kitų ES šalių mokesčių administratoriai tabako gaminius „Break“ akcizų tikslais pripažįsta cigarilėmis, o Inspekcija nenurodė, kodėl aiškina Direktyvos nuostatas priešingai nei kitų šalių mokesčių administratoriai. Taip pat Pareiškėjas, netenkinus jo prašymo panaikinti skundžiamą sprendimą, prašo sumažinti paskirtą 15 proc. dydžio baudą iki minimalaus dydžio (10 proc.).

Komisija, įvertinusi ginčo teisinius santykius reglamentuojančių teisės aktų nuostatas, Inspekcijos bei Pareiškėjo pozicijas ginčo klausimu, mokestinio 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 Pareiškėjo atgabentus tabako gaminius „Break Blue“ ir „Break Original“ pripažino cigaretėmis. Pareiškėjas, Komisijos vertinimu, ginčo tabako gaminius pagrįstai laikė cigarilėmis ir pagrįstai sumokėjo akcizus, taikydamas cigarams ir cigarilėms taikomą akcizų tarifą.

Pagal AĮ (2010-11-30 redakcija Nr. XI-1185) 3 str. 10 dalies 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 (3 str.) 10 dalies nuostatas (AĮ 3 str. 11 d. 1 p.).

Pagal Direktyvos nuostatas produktai laikomi cigarais arba cigarilėmis, jeigu, atsižvelgiant į jų savybes ir įprastus vartotojų lūkesčius, juos galima rūkyti tik tokius, kokie jie yra: tabako ritinėliai, įvynioti į išorinį apvalkalą, pagamintą iš natūralaus tabako (4 str. 1 d. (a) p.), 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 d.).

Kaip matyti iš pateiktų sąvokų apibrėžimų (*ties AĮ, ties Direktyvoje*), 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 gaminy, pagal sąvokos apibrėžime nustatytus kriterijus, nėra cigarilė ar cigaras, toks tabako gaminy 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. Vadinasi, 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 Pareiškėjo atstovai, yra tam tikrų *savybių*, t. y. stambesnis, nei cigarete naudojamas tabakas (*objektyvūs kriterijai*), taip pat turi būti atsižvelgiama į *įprastus vartotojų lūkesčius* (*subjektyvūs kriterijai*). Vadinasi tik nustačius, kad akcizų tikslais tabako gaminy neatitinka šių kriterijų visumos, toks tabako gaminy pripažintinas cigarete.

Nagrinėjamojoje byloje mokesčių administratorius nenagrinėjo ir nepasisakė dėl tabako gaminių „Break Blue“ ir „Break Original“ 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 „Break Blue“ ir „Break Original“ yra paruošti rūkyti tabako ritinėliai, įvynioti į išorinį apvalkalą, pagamintą iš natūralaus tabako, t. y. rūkymui paruoštą ritinėlių gaubia apvalkalas iš natūralaus tabako (atitinka minėtus objektyvius kriterijus). Mokesčių administratorius, teigdamas, kad ginčo tabako gaminiai laikytini cigaretėmis, remiasi aplinkybe (kriterijumi), jog išorinį sluoksnį papildomai iš dalies padengia popierius, ir kurią (aplinkybę) nurodė Muitinės laboratorija savo išvadose. Tačiau Komisija pažymi, kad Muitinės laboratorija pagal objektyvius ginčo tabako gaminio požymius nustatė šių gaminių Kombinuotoje nomenklatūroje (KN) nurodytą kodą, t. y. sprendė ginčo tabako gaminių klasifikavimo pagal KN klausimą. Savo prašymuose (2014-08-04 Nr. (19.20.10)-RAA-916 ir 2014-09-09 Nr. (19.20.10)-RAA-1247) Muitinės laboratorijai atlikti ginčo tabako gaminių mėginių tyrimus Inspekcija 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 (cigarilių ir cigarų) klasifikacija pagal KN, pagal kurią prekės klasifikuojamos muitų 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 muitų tarifo 1 priedo išanginė 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 apskaičiavimo 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 vadovaujasi ne tik akcizų, bet ir muitų apskaičiavimo 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 „Break Blue“ ir „Break Original“ pripažindamas cigaretėmis akcizų tikslais (t. y. neigdamas gaminių priskyrimą cigarilėms), visų pirma, vertino tik objektyvius kriterijus, ir, antra, rėmėsi Muitinės laboratorijos išvadose (2014-08-18 tyrimo protokolas Nr. 14MLT1891 ir 2014-09-11 tyrimo protokolas Nr. 14MLT2123) pateiktais kriterijais, kurių pagrindu nustatytas ginčo tabako gaminių KN kodas muitų, o ne akcizų, tikslais. Vadinas mokesčių administratoriaus padarytos išvados dėl ginčo tabako gaminių „Break Blue“ ir „Break Original“ pripažinimo cigaretėmis akcizų tikslais yra padarytos ne tik remiantis netinkamais įrodymais šioje byloje, tačiau ir neįvertinus (dėl jų nepasisakius) cigariles apibūdinančio subjektyvaus kriterijaus *įprastų vartotojų lūkesčių*.

Komisija akcentuoja, kad Muitinės laboratorijos vienas iš 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 nuostatu 9.1 p.*). Komisija neginčija Muitinės laboratorijos išvadų dėl tabako gaminių „Break Blue“ ir „Break Original“ KN kodo nustatymo (jau minėta, ne akcizų, o muitų tikslais), tik akcentuoja, kad Muitinės laboratorija visiškai nesprendė (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 „Break Blue“ ir „Break Original“ atitikties AĮ ir Direktyvoje cigarilėms nustatytų objektyvių kriterijų (*tabako gaminių rūkomoji dalis apvyniota išoriniu lapu iš natūralaus tabako*), o Pareiškėjas pateikė UAB "C1" tyrimo ataskaitos duomenis dėl ginčo tabako gaminių vertinimo *pagal įprastus vartotojų lūkesčius*, iš kurių matyti, kad 94 proc. rūkančiųjų jiems pateiktą tabako gaminį „Break“ apibūdino kaip cigariles, o 59 proc. visų apklaustųjų nurodė, kad cigaretės ir cigarilės yra skirtingos rūšies tabako gaminiai, Komisija daro išvadą, kad nagrinėjamu atveju tabako gaminių „Break Blue“ ir „Break Original“ mokesčių administratorius neturėjo pagrindo pripažinti cigaretėmis akcizų taikymo tikslais.

Pareiškėjas tik Komisijai pateikė UAB "C1" tyrimo rezultatus, tačiau ši aplinkybė niekaip nepaneigia mokesčių administratoriaus pareigos, akcizų tikslais vertinant ginčo tabako gaminių atitiktį cigarilių sąvokos apibrėžimui ir sprendžiant šių gaminių apmokestinimo akcizais klausimą, įvertinti ir pasisakyti tiek dėl objektyvių, tiek dėl subjektyvių tabako gaminius „Break Blue“ ir „Break Original“ apibūdinančių kriterijų, nustatytų Direktyvoje. Aplinkybes, jog vertinant tabako gaminių priskyrimą cigarilėms ir cigarilėms yra svarbūs ir subjektyvūs kriterijai, taip pat patvirtina mokesstinėje byloje esantis Pareiškėjo 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 dalies nedengia išorinis lapas iš natūralaus tabako, yra svarbi, remiantis KN paaiškinimais (2013-07-24 *Europos Sąjungos kombinuotosios nomenklatūros paaiškinimai 2013/C 210/03*), nustatant tabako gaminių KN kodą, tačiau šis kriterijus (dėl filtro) nėra nurodytas AĮ ir Direktyvoje pateikiant tabako gaminių apibūdinimą akcizų tikslais (*nėra*



reikalaujama, kad ir filtras būtų įvyniotas į apvalkalą, pagamintą iš natūralaus tabako). 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. STG (gaminių „Break Blue“ ir „Break Original“ gamintoja) sutinka, kad tabako produktai „Break Blue“ ir „Break Original“ muitų nustatymo tikslais, remiantis aukščiau nurodytais KN paaiškinimais, yra laikytini cigaretėmis (STG Inspekcijai pateiktas 2014-09-25 raštas Nr. 2662/MV).

Nagrinėjamo ginčo kontekste taip pat svarbu pažymėti, jog Danijoje ir Portugalijoje buvo atlikti tabako produktų „Break“ pavyzdžių tyrimai, kurių pagrindu padarytos išvados, kad produktai apmokestinami kaip cigarilės, nors pagal KN klasifikuojami kaip cigaretės. Pažymėtina, kad Jungtinės Karalystės, Graikijos, Portugalijos, Vokietijos, Slovėnijos mokesčių administratoriai pasisako problemingais klausimais dėl neatitikties tarp tabako gaminių „BREAK“ tarifinės klasifikacijos ir šių produktų traktavimo kaip cigarilės / cigarai mokeschine prasme (akcizų taikymo), tačiau minėtų šalių mokesčių administratoriai, remdamiesi būtent Direktyvoje nurodytu cigarilių ir cigarų apibrėžimu, šiuos tabako gaminius pripažįsta cigarilėmis / cigarais, pateikdami išvadas, jog KN paaiškinimai dėl tam tikrų tabako gaminių kriterijų nėra nurodyti Direktyvoje. Italijoje, Kipre tabako gaminiai „Break“ taip pat pripažįstami cigarilėmis / cigarais akcizų tikslais (visų aukščiau nurodytų šalių mokesčių administratorių Inspekcijai pateikta informacija, esanti mokesstinėje byloje). SGT Inspekcijai pateiktoje informacijoje nurodyta, kad, be jau nurodytų šalių, taip pat Lenkijoje, Nyderlanduose, Belgijoje, Ispanijoje, Latvijoje, Vengrijoje, Čekijoje tabako gaminiams „BREAK“ taikomas cigarilių akcizų tarifas (SGT 2014-0-09 raštas Nr. 2662/MV). Komisija sutinka, kad kitų šalių mokesčių administratorių pateikta informacija neturi teisės aktų galios sprendžiant Pareiškėjo apmokestinimo klausimą, tačiau ši informacija atspindi akcizų direktyvos taikymo ir aiškinimo tendencijas ES teritorijoje ir sustiprina poziciją, kad ginčo tabako gaminius mokesčių administratorius nepagrįstai apmokestino cigaretėmis taikytinu akcizų tarifu. Direktyvos įžanginėje dalyje nurodant Direktyva siekiamų tikslų, 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) p.), 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) p.). 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 neiškreiptų konkurencijos. Vadinasi, mokesčių administratorius, spręsdamas tabako gaminių „Break Blue“ ir „Break Original“ 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 „Break Blue“ ir „Break Original“ atitikties AĮ ir Direktyvoje cigarilėms nustatytų objektyvių kriterijų, AĮ ir Direktyvoje pateikiant tabako gaminių apibūdinimą akcizų tikslais nėra reikalaujama, kad ir filtras būtų įvyniotas į apvalkalą, pagamintą iš natūralaus tabako, Pareiškėjas pateikė įrodymus dėl tabako gaminių „Break Blue“ ir „Break Original“ atitikties cigarilėms vertinant šiuos gaminius pagal įprastus vartotojų lūkesčius, daugelyje ES šalių tabako gaminiai „BREAK“ pripažįstami cigarilėmis akcizų tikslais, neatsižvelgiant į jų tarifinę klasifikaciją KN, Komisija konstatuoja, kad Inspekcijos nurodymas Pareiškėjui

sumokėti papildomai apskaičiuotą akcizų sumą, pritaikius tabako gaminiams „Break Blue“ ir „Break Original“ cigaretėms taikytiną akcizų tarifą, negali būti laikomas teisėtu ir pagrįstu, todėl yra naikintinas. Panaikinus nurodymus Pareiškėjui sumokėti papildomai apskaičiuotą akcizų sumą, Pareiškėjo prašymas dėl nuo ginčo akcizų paskirtos baudos sumažinimo tampa nebeaktualus.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2015-09-24 sprendimą Nr. (24.6-31-5)-FR0682-632 dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 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

C. R.

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliienė