



## LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS

### SPRENDIMAS LIETUVOS RESPUBLIKOS VARDU

2007 m. lapkričio 15 d.  
Vilnius

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, susidedanti iš teisėjų Stasio Gagio, Birutės Janavičiūtės (kolegijos pirmininkė) ir Romano Klišausko (pranešėjas), sekretoriaujant Kristinai Bielinieniui, dalyvaujant pareiškėjo atstovams J.F., T.B., atsakovo atstovui D.B., viešame teismo posėdyje apeliacine tvarka išnagrinėjo administracinę bylą pagal pareiškėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Profisa“ apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2005 m. gegužės 9 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Profisa“ skundą atsakovui Muitinės departamentui prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, trečiajam suinteresuotam asmeniui Vilniaus teritorinei muitinei dėl sprendimų panaikinimo.

Teisėjų kolegija

n u s t a t ė:

#### I.

Vilniaus teritorinė muitinė 2005 m. sausio 4 d. sprendimu Nr. 2TR-19-08 apmokestino akcizo mokesčiu pareiškėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Profisa“ (toliau - UAB „Profisa“) importuotas prekes. Mokesčiai ir sankcijos apskaičiuoti konstatavus, kad importuotos prekės yra produktai, turintys etilo alkoholio, todėl jiems taikytina Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 24 straipsnio 1 dalis. Muitinės departamentas prie Finansų ministerijos 2005 m. kovo 14 d. sprendimu Nr. 1A-18.5-145 patvirtino Vilniaus teritorinės muitinės sprendimą paaiškindamas, jog Akcizų įstatymo 25 straipsnio 1 dalies 5 punkto nuostata reglamentuoja alkoholio, skirto šokolado gaminių gamybai, atleidimą nuo akcizų, tačiau importuotoms prekėms (gataviems šokolado gaminiams), turinčioms alkoholio, netaikoma.

Pareiškėjas UAB „Profisa“ kreipėsi į Vilniaus apygardos administracinę teisumą, prašydama panaikinti Vilniaus teritorinės muitinės 2005 m. sausio 4 d. sprendimą Nr. 2TR-19-08, Muitinės departamento prie Finansų ministerijos 2005 m. kovo 14 d. sprendimą Nr. 1A-18.5-145 bei jais nustatytus įpareigojimus, taip pat priteisti bylinėjimosi išlaidas.

Pareiškėjas nurodė, kad 2004 m. gruodžio 7 d. kreipėsi į Vilniaus apskrities valstybinę mokesčių inspekciją ir pateikė klausimą dėl importuojamų saldainių apmokestinimo akcizais, kuri 2004 m. gruodžio 28 d. raštu atsakė, jog tuo atveju, kai įmonės importuojamose prekėse (šokolado gaminiuose) grynojo etilo alkoholio kiekis neviršija Akcizo įstatymo 25 straipsnio 1 dalies 5 punkte nustatytos normos, tokios prekės, o būtent jose esantis etilo alkoholis, akcizais neapmokestinamas. Pareiškėjo teigimu, Muitinės departamentas turėjo šią situaciją vertinti kaip sudarančią neaiškumus ir į tai atsižvelgti. Taip pat pareiškėjas nurodė, kad Akcizų įstatymo 25 straipsnio 1 dalies 5 punkte nėra jokios nuorodos į tai, jog etilo alkoholis turi būti įvežamas tam, kad būtų vykdomi gamybos procesai, kaip teigia atsakovas. Pareiškėjo manymu, skundžiamu Muitinės departamento sprendimu pažeidžiama sąžiningos konkurencijos laisvė.

Atsakovas Muitinės departamentas bei tretysis suinteresuotas asmuo Vilniaus teritorinė muitinė su skundu nesutiko.

Atsakovas teigė, kad Muitinės laboratorijos tyrimai parodė, jog bendrovės įvežtose prekėse yra etilo alkoholio, kuris sudaro daugiau kaip 1 procentą jų masės, todėl jų atžvilgiu tinkamai taikyta Akcizų įstatymo 24 straipsnio 1 dalis. Akcizų įstatymo 25 straipsnyje numatytas atleidimas nuo akcizo skirtas šokolado gaminių gamybai, todėl šiuo atveju netaikytinas. Mokesčių inspekcijos 2004 m. gruodžio 28 d. raštas vertintinas tik kaip paprastas atsakymas, neturintis teisės akto galios.

## II.

Vilniaus apygardos administracinis teismas 2005 m. gegužės 9 d. sprendimu pareiškėjo skundą atmetė.

Teismas nustatė, jog Vilniaus teritorinė muitinė, vadovaudamasi Muitinės departamento direktoriaus 2004 m. balandžio 27 d. įsakymu Nr. 1B-415 patvirtintų Muitinės pareigūnų paimtų prekių mėginių (pavyzdžių) klasifikavimo pagal Kombinuotąją prekių nomenklatūrą ir kitas muitinės naudojamas nomenklatūras nuostatų 2 punktu, paėmė BAD importo rinkinyje 4VR10413865 deklaruotų šokolado gaminių, turinčių etilo alkoholio, t. y. prekių Nr. 16, 17, 18, 19 mėginius, ir pateikė juos ištirti Muitinės laboratorijai. Muitinės laboratorijoje nustatyta, jog prekės, muitinio įforminimo metu deklaruotos 1806.90.11.00 TARIC kodu, papildomu (Meursing) kodu 7002 ir papildomu nacionaliniu X107 kodu, turėjo būti klasifikuotos 1806.90.11.00 TARIC kodu, papildomu (Meursing) kodu 7007 ir papildomu nacionaliniu X107 kodu. Muitinės laboratorijos 2004 m. lapkričio 16 d. išvadų bei 2001 m. gruodžio 10 d. Bendrijos Tarybos reglamento (EB) Nr. 2501/2001, numatančio bendrųjų tarifų lengvatų sistemos taikymą nuo 2002 m. sausio 1 d. iki 2004 m. gruodžio 31 d., pagrindu BAD importo rinkinyje 4VR10413865 deklaruotoms prekėms perskaičiuotas muito mokestis ir pridėtinės vertės mokestis. Nagrinėjamu atveju Muitinės departamentas, Vilniaus teritorinė muitinė, perskaičiuojant ir patvirtinant mokesčius, pagrįstai vadovavosi Akcizų įstatymo 3 straipsnio 10 dalies 3 punktu, 24 straipsnio 1 dalimi, 25 straipsnio 1 dalies 5 punkto nuostatomis, nes ginčo produktams buvo nustatytas naujas prekės kodas (prekių klasifikavimo aktai nenuginčyti, šokoladiniuose saldainiuose etilo alkoholis sudarė daugiau kaip 1 procentą jų masės).

Vilniaus apygardos administracinis teismas taip pat pažymėjo, kad Akcizų įstatymo 25 straipsnio 1 dalies 5 punkte nurodyti specialūs atvejai, kai etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai atleidžiami nuo akcizų sumokėjimo. Vienas iš atvejų yra tai, kai etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, skirti šokolado gaminių gamybai, jeigu 100 kilogramų (neto) šokolado gaminių sunaudojama ne daugiau kaip 8,5 litro gryno etilo alkoholio. Šio straipsnio punkto turinys patvirtina atleidimą nuo akcizo etilo alkoholio, skirto šokolado gaminių gamybai, tačiau importuojamiems pagamintiems šokolado gaminiams, turintiems etilo alkoholio, įstatymo išlyga nenumatyta.

## III.

Pareiškėjas UAB „Profisa“ apeliaciniame skunde prašo panaikinti Vilniaus apygardos administracinio teismo 2005 m. gegužės 9 d. sprendimą ir priimti naują – jo skundą tenkinti, taip pat priteisti bylinėjimosi išlaidas. Apeliacinis skundas grindžiamas šiais argumentais:

1. Valstybinės mokesčių inspekcijos 2004 m. gruodžio 28 d. rašte buvo išdėstytas visiškai priešingas Akcizo įstatymo 25 straipsnio 1 dalies 5 punkto traktavimas, kuris turėjo būti vertinamas kaip sudarantis neaiškumus, kaip iš tiesų ši norma turėtų būti taikoma. Tokiu atveju, vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 5 dalimi, visi neaiškumai turi būti aiškinami mokesčio mokėtojo naudai.

2. Pirmosios instancijos teismas nurodė, kad skundas atmestinas ir todėl, kad nėra nuginčyti prekių klasifikavimo aktai, tačiau visas ginčas ir yra kilęs dėl to, kad buvo prašoma pataisyti muitinės deklaracijas, pakeisti prekių kodus, panaikinti importo akcizo mokesčių bei dėl importo akcizo mokesčio panaikinimo perskaiciuoti importo pridėtinės vertės mokesčių, remiantis Akcizų įstatymo 25 straipsnio 1 dalies 5 punktu. Dėl to Vilniaus teritorinės muitinės sprendimas ir buvo skundžiamas Muitinės departamentui, o vėliau - teismui.

3. Akcizų įstatymo 25 straipsnio 1 dalies 5 punkto nuostata yra specialioji norma to paties įstatymo 24 straipsnio 1 dalies normai. Etilo alkoholis buvo skirtas šokolado gaminių gamybai (buvo įvežtas kaip šokolado gaminių sudedamoji dalis). Muitinės laboratorijos išvados aiškiai rodo, kad leistinas etilo alkoholio kiekis nebuvo viršytas. Pirmosios instancijos teismo teigimu, ši norma netaikoma importuotoms prekėms, tačiau Akcizų įstatyme nėra jokios nuorodos į tai, kad etilo alkoholis turi būti įvežamas tam, kad būtų vykdomi gamybos procesai. Įstatymo leidėjas teikia reikšmę etilo alkoholio panaudojimo būdai (šokolado gaminių gamyba), kuris ir buvo realizuotas. Įstatyme nėra nuorodų į tai, kurioje vietoje gamybos procesas turėjo būti pradėtas ar baigtas. Pirmosios instancijos teismo pasirinktas aiškinimas yra ydingas, kadangi sudaro nevienodas konkurencijos sąlygas - alkoholį šokolado gamybai importuojančios įmonės tokio aiškinimo dėka įgyja nepagrįstą pranašumą prieš šokolado, kurio sudėtyje yra alkoholio, importuotojus, kadangi pastariesiems būtų sunkiau konkuruoti su vietos analogiškų prekių gamintojais.

4. Akcizų įstatymu yra įgyvendinama 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/83/EEB dėl akcizo mokesčio alkoholiui ir alkoholiniams gėrimams struktūrų suderinimo. Šios direktyvos 27 straipsnio 1 dalies f punktas nurodo, kad akcizų mokesčiu nepamokestinamas etilo alkoholis, kai jis panaudojamas „kaip sudedamoji pusgaminių dalis maisto produktų, kurie gali būti pripildomi arba kaip nors kitaip reikalingi alkoholio, gamyboje, su sąlyga, kad kiekvienu atveju alkoholio kiekis neviršija 8,5 litrų šimto kilogramų produkto šokolado pramonėje [...]“. Pareiškėjas atkreipia dėmesį, kad lietuviškas direktyvos vertimas nėra tikslus, jame turėtų būti nurodytas ir tiesioginis etilo alkoholio panaudojimas šokolado gaminių gamyboje. Europos Sąjungos informaciniame portale nurodoma, kad direktyvoje pateikiama bendroji nuostata, jog etilo alkoholis, neskirtas vartojimui kaip gėrimas, nėra apmokestinamas akcizu. Aiškinant Akcizų įstatymo nuostatas iškyla Europos Sąjungos teisės akto aiškinimo klausimas. Normos nekonkretumas reikalauja tinkamai suprasti ne tik Akcizo įstatymo, bet ir Tarybos direktyvos 92/83/EEB 27 straipsnio 1 dalies f punkto nuostatas. Todėl, norint tinkamai išaiškinti šios nuostatos turinį bei prasmę, būtina kreiptis į Europos Teisingumo Teismą preliminarus nutarimo.

Atsakovas Muitinės departamentas su apeliaciniu skundu nesutinka ir atsiliepime į apeliacinį skundą pateikia šiuos argumentus:

1. Valstybinės mokesčių inspekcijos 2004 m. gruodžio 28 d. raštas nėra apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas, o tik atsakymas į pareiškėjo paklausimą. Jis neturi jokios teisės akto galios.

2. Pirmosios instancijos teismas pagrįstai nustatė, kad pareiškėjas neginčija Muitinės laboratorijos nustatytų prekių kodų. Pateiktuose skunduose pareiškėjas teikė prieštaravimus tik dėl Akcizo įstatymo normų taikymo. Taip pat teigia, kad Akcizų įstatymo 3 straipsnio 10 dalies 3

punktas nustato, kad etilo alkoholis - visi kitose negu KN 2203-2208 pozicijose klasifikuojami produktai, kurių sudėtyje yra šios dalies 1 ir (ar) 2 punkte nurodytų produktų ir kurių faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, yra didesnė kaip 1,2 procento tūrio, o jei tai ne skysti produktai, - etilo alkoholis sudaro daugiau kaip 1 procentą jų masės. Vilniaus teritorinė muitinė vadovavosi Akcizų įstatymo 24 straipsnio 1 dalimi, nustatančia, kad etilo alkoholiui taikomas 3200 litų už gryno etilo alkoholio hektolitrą akcizo tarifas, kadangi Muitinės laboratorijos tyrimai patvirtino, jog bendrovės importuotuose šokoladiniuose saldiniuose yra etilo alkoholio, kuris sudaro daugiau kaip 1 procentą jų masės.

3. Akcizų įstatymo 25 straipsnio 1 dalies 5 punktas reglamentuoja atleidimą nuo akcizo etilo alkoholio, skirto šokolado gaminių gamybai, tačiau importuotoms prekėms (šokolado gaminiams), turinčioms alkoholio, šio punkto nuostata netaikoma. Akcizų, sumokėtų už etilo alkoholį ir (arba) alkoholinius gėrimus, skirtus Akcizų įstatymo 25 straipsnio 1 dalies 5 - 7 punktuose nurodytiems tikslams, grąžinimo taisyklės, patvirtintos Finansų ministro 2002 m. birželio 5 d. įsakymu Nr. 154 (2004 m. balandžio 22 d. įsakymo Nr. 1K-139 redakcija įsigaliojo 2004 m. gegužės 1 d.), reglamentuoja, kokia tvarka grąžinami akcizai, Lietuvos Respublikoje sumokėti už Lietuvos Respublikoje pagamintą, atsigabentą iš kitos valstybės narės ar importuotą etilo alkoholį ir (arba) alkoholinius gėrimus, panaudotus Akcizo įstatymo 25 straipsnio 1 dalies 5 - 7 punktuose nurodytiems tikslams. Už etilo alkoholį ir alkoholinius gėrimus sumokėti akcizai grąžinami šokolado gaminius, kitus nei šokolado gaminiai maisto produktus, taip pat maisto ir (arba) nealkoholinių gėrimų, kurių faktinė alkoholio koncentracija, išreikšta tūrio procentais, neviršija 1,2 procento tūrio, gamybai naudojamas kvapiąsias medžiagas ar jų mišinius gaminantiems asmenims, kurie šių produktų gamyboje naudoja etilo alkoholį ir (arba) alkoholinius gėrimus.

Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2002 m. rugpjūčio 30 d. įsakymu Nr. 255 patvirtintos Akcizų grąžinimo taisyklės reglamentuoja akcizo grąžinimą, tame tarpe ir akcizo, sumokėto už etilo spiritą, panaudotą Akcizų įstatymo 25 straipsnio 1 dalies 5 - 7 punktuose nurodytiems tikslams, t. y. panaudotą šokolado gaminių ir kitų maisto produktų bei kvapiųjų medžiagų arba jų mišinių gamybai.

Taigi, atsakovo teigimu, teisės aktai nustato, kad nuo akcizo atleidžiami ne importuoti pagaminti produktai, turintys etilo alkoholio, bet etilo alkoholis, kuris bus panaudotas jų gamybai Lietuvos Respublikoje. Kadangi UAB „Profisa“ importavo ne etilo alkoholį ir alkoholinius gėrimus šokoladinių gaminių gamybai, o pagamintus šokoladinius produktus, ji nepagrįstai tvirtina, kad Vilniaus teritorinė muitinė turėjo taikyti Akcizų įstatymo 25 straipsnio 1 dalies 5 punkto nuostatą ir atleisti nuo akcizo mokėjimo.

Tretysis suinteresuotasis asmuo Vilniaus teritorinė muitinė atsiliepime į apeliacinį skundą su juo nesutinka. Atsiliepimą grindžia iš esmės tais pačiais motyvais, kaip ir atsiliepimą, pateiktą pirmosios instancijos teismui.

Teisėjų kolegija

k o n s t a t u o j a:

#### IV.

Pareiškėjas ginčija Vilniaus teritorinė muitinės 2005 m. sausio 4 d. sprendimą Nr. 2TR-19-08, kuriuo buvo apmokestintos akcizo mokesčiu pareiškėjo, uždarnosios akcinės bendrovės „Profisa“, importuotas prekes. Mokesčiai ir sankcijos apskaičiuoti konstatavus, kad importuotos prekės yra produktai, turintys etilo alkoholio, todėl jiems taikytina Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 24 straipsnio 1 dalis.

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2005 m. kovo 14 d. sprendimu Nr. 1A-18.5-145 patvirtino Vilniaus teritorinės muitinės sprendimą paaiškindamas, jog Lietuvos respublikos akcizų įstatymo 25 straipsnio 1 dalies 5 punkto nuostata reglamentuoja

alkoholio, skirto šokolado gaminių gamybai, atleidimą nuo akcizų, tačiau importuotoms prekėms (gataviems šokolado gaminiams), turinčioms alkoholio, netaikoma.

Pareiškėjas nesutiko su atsakovo pateiktu materialinės teisės normos - Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 25 straipsnio 1 dalies 5 punkto aiškinimu bei taikymu ir savo argumentus grindė, remdamasis 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83/ EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 straipsnio 1 dalies f punktu, kurio lietuviškas teksto variantas, pareiškėjo nuomone, neatitinka minėtos direktyvos 27 straipsnio 1 dalies f punkto teksto kitoms Europos Sąjungos oficialioms kalboms.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas šioje byloje 2005 m. gruodžio 20 d. nutartimi kreipėsi į Europos Bendrijų Teisingumo Teismą su prašymu priimti preliminarų nutarimą dėl 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83/ EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 straipsnio 1 dalies f punkto išaiškinimo.

Europos Bendrijų Teisingumo Teismas byloje C-63/06 2007 m. balandžio 19 d. priėmė prejudicinį sprendimą, kuriuo nusprendė, kad 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83/ EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 straipsnio 1 dalies f punktas turi būti aiškinamas kaip įpareigojantis valstybes nares atleisti nuo suderinto akcizo į Europos sąjungos muitų teritoriją įvežamą etilo alkoholį, esantį šokolado gaminiuose, skirtuose tiesioginiam vartojimui, kai alkoholio kiekis šiuose gaminiuose neviršija 8,5 litro šimte kilogramų produkto.

Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 3 priedo 4 punkte nurodyta, kad šio įstatymo nuostatos yra suderintos su 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/83/EEB dėl akcizo mokesčio alkoholiui ir alkoholiniam gėrimams struktūrų suderinimo.

Remiantis Europos Bendrijų Teisingumo Teismo 2007 m. balandžio 19 d. sprendime pateiktu 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83/ EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 straipsnio 1 dalies f punkto išaiškinimu bei vadovaujantis Europos Bendrijos teisės viršenybės principu, darytina išvada, kad Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 25 straipsnio 1 dalies 5 punkto nuostata, kuria nustatyta, kad nuo akcizų atleidžiami etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, skirti šokolado gaminių gamybai, jeigu 100 kilogramų (neto) šokolado gaminių sunaudojama ne daugiau kaip 8,5 litro gryno etilo alkoholio, turi būti aiškinama bei taikoma, analogiškai kaip yra išaiškinta minėtame Europos Bendrijų Teisingumo Teismo 2007 m. balandžio 19 d. sprendime, t. y. kad nuo akcizų atleidžiami etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, esantys šokolado gaminiuose, skirtuose tiesioginiam vartojimui, jeigu 100 kilogramų (neto) šokolado gaminių sunaudojama ne daugiau kaip 8,5 litro gryno etilo alkoholio.

Byloje nustatyta, kad pareiškėjo importuoti šokolado gaminiai buvo skirti tiesioginiam vartojimui bei kad juose esantis alkoholio kiekis neviršijo nustatytų normų ( 100 kilogramų (neto) šokolado gaminių sunaudojama ne daugiau kaip 8,5 litro gryno etilo alkoholio ). Šias faktines aplinkybes atsakovas pripažįsta ir jų neginčija.

Apibendrinant darytina išvada, kad pareiškėjo importuoti šokolado gaminiai su juose esančiu alkoholiu buvo apmokestinti akcizo mokesčiu be teisėto pagrindo.

Dėl šių priežasčių tiek pirmosios instancijos teismo sprendimas, tiek muitinės institucijų priimti sprendimai yra naikinami, byloje priimant naują sprendimą, kuriuo pareiškėjo skundas yra tenkinamas, nes pirmosios instancijos teismas ir muitinės institucijos, spręsdamos byloje nagrinėjamą ginčą, netinkamai išaiškino bei pritaikė materialinės teisės normas ( ABTĮ 143 str. ).

Tenkintinas pareiškėjo prašymas dėl išlaidų, susijusių su bylos nagrinėjimu, priteisimo (ABTĮ 44 str. ), kurias sudaro sumokėto žyminio mokesčio sumos ( 100 lt. ir 50 lt. ) ir išlaidos advokatui už skundo pirmos instancijos teismui ( 590 lt. ) ir apeliacinio skundo ( 590 lt. ) surašymus.

Teisėjų kolegija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 140 straipsnio 1 dalies 2 punktu,

n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Vilniaus apygardos administracinio teismo 2005 m. gegužės 9 d. sprendimą ir priimti naują sprendimą:

pareiškėjo, uždarnosios akcinės bendrovės „Profisa“, skundą patenkinti.

Panaikinti Vilniaus teritorinė muitinės 2005 m. sausio 4 d. sprendimą Nr. 2TR-19-08 ir Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2005 m. kovo 14 d. sprendimą Nr. 1A-18.5-145.

Pareiškėjui, uždarajai akcinei bendrovei „Profisa“, priteisti iš atsakovo, Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, tūkstantį tris šimtus trisdešimt litų ( 1330 lt. ) bylos vedimo išlaidų.

Sprendimas neskundžiamas.

Teisėjai

Birutė Janavičiūtė

Stasys Gagys

Romanas Klišauskas