

C-674/19-1

ELEKTRONINIO  
DOKUMENTO NUORAŠAS

Administracinė byla Nr. eA-2408-662/2019  
Teismo proceso Nr. 3-61-3-00611-2018-2  
Procesinio sprendimo kategorijos: 12.16.4; 52.1.9

Įrašyta į Teisingumo Teismo registrą
Nr. 1126699
Liuksemburgas, 2019-09-12
Pagal Teismo kancelerio įgaliojimą
Faks. / el. paštas: /
Gauta: 10.09.2019
Miroslav Aleksejev Skyriaus vadovas



## LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS

### NUTARTIS

2019 m. rugsėjo 4 d.  
Vilnius

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, susidedanti iš teisėjų Audriaus Bakavecko (pranešėjas), Ryčio Krasausko ir Ričardo Piličiausko (kolegijos pirmininkas), teismo posėdyje apeliacine rašytinio proceso tvarka išnagrinėjo administracinę bylą pagal pareiškėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Skonis ir kvapas“ apeliacinį skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo 2018 m. birželio 7 d. sprendimo administracinėje byloje pagal pareiškėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Skonis ir kvapas“ skundą atsakovui Muitinės departamentui prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, trečiajam suinteresuotam asmeniui Vilniaus teritorinei muitinei dėl sprendimų panaikinimo.

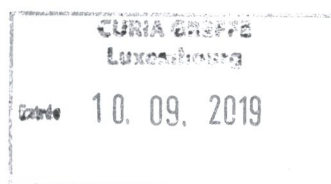
Teisėjų kolegija

n u s t a t ė:

I.

1. Pareiškėjas uždaroji akcinė bendrovė „Skonis ir kvapas“ (toliau – ir pareiškėjas, Bendrovė) su skundu kreipėsi į Vilniaus apygardos administracinį teismą, prašydamas panaikinti Vilniaus teritorinės muitinės (toliau – ir Vilniaus TM) 2017 m. rugpjūčio 23 d. supaprastinto patikrinimo ataskaitą Nr. 7VM191147S (toliau – ir Ataskaita) bei mokestinį ginčą dėl šios Ataskaitos nagrinėjusių Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – ir atsakovas, Departamentas) 2017 m. lapkričio 14 d. sprendimą Nr. 1A-280 bei Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – ir Komisija) 2018 m. vasario 1 d. sprendimą Nr. S-19 (7-264/2017).
2. Atsakovas Departamentas ir trečiasis suinteresuotas asmuo Vilniaus TM atsiliepimuose į skundą su pareiškėjo skundu nesutiko ir prašė jį atmesti kaip nepagrįstą.
3. Vilniaus apygardos administracinis teismas 2018 m. birželio 7 d. sprendimu pareiškėjo skundą atmetė kaip nepagrįstą.
4. Pareiškėjas apeliaciniame skunde prašo panaikinti pirmosios instancijos teismo sprendimą ir priimti naują sprendimą – pareiškėjo skundą tenkinti. Taip pat pareiškėjas prašo kreiptis į kompetentingą Europos Sąjungos teisminę instituciją su prašymu priimti prejudicinį sprendimą dėl Sąjungos teisės normų taikymo ir aiškinimo.
5. Atsakovas Departamentas ir trečiasis suinteresuotas asmuo Vilniaus TM atsiliepimuose į pareiškėjo apeliacinį skundą su juo nesutinka ir prašo jį atmesti.

Teisėjų kolegija



NUORAŠAS TIKRAS

*Ričardas*



konstatuoja:

## II.

6. Šioje byloje kyla Europos Sąjungos teisės aiškinimo ir taikymo klausimas, todėl yra reikalinga kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą (toliau – ir Teisingumo Teismas) su prašymu priimti prejudicinį sprendimą (Administracinių bylų teisenos įstatymo 4 str. 3 d.) dėl 2011 m. birželio 21 d. Tarybos direktyvos 2011/64/ES dėl akcizų, taikomų apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų (toliau – ir Direktyva 2011/64) 2 straipsnio 2 dalies ir 5 straipsnio 1 dalies bei 1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo, iš dalies pakeisto 2011 m. rugsėjo 27 d. Komisijos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 1006/2011, 2012 m. spalio 9 d. Komisijos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 927/2012, 2013 m. spalio 4 d. Komisijos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 1001/2013 ir 2014 m. spalio 16 d. Komisijos įgyvendinimo reglamentu (ES) NR. 1101/2014, I priede pateiktos Kombinuotosios nomenklatūros (toliau – ir KN) nuostatų išaiškinimo.

7. Apeliacine tvarka nagrinėjamas mokesstinis ginčas tarp pareiškėjo ir mokesčių administratoriaus dėl Ataskaitos dalies, kuria pareiškėjui papildomai apskaičiuotų ir nurodytų sumokėti 1 308 750,28 Eur akcizo ir 274 837,74 Eur importo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – ir importo PVM) už 2012–2015 metais importuotą ir išleistą vartoti vandens pypkių tabaką bei skirta 158 359 Eur bauda.

### *Europos Sąjungos teisės aktų nuostatos*

8. Direktyvos 2011/64 2 ir 9 konstatuojamosios dalyse nustatyta:

„(2) Sąjungos teisės aktai, reglamentuojantys su tabako produktais susijusius fiskalinius klausimus, turi užtikrinti tinkamą vidaus rinkos veikimą ir kartu aukštą sveikatos apsaugos lygį, kaip reikalaujama Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 168 straipsnyje, atsižvelgiant į tai, kad tabako produktai gali labai pakenkti sveikatai ir kad Sąjunga yra Pasaulio sveikatos organizacijos Tabako kontrolės pagrindų konvencijos (TKPK) Šalis. Reikėtų atsižvelgti į padėtį, susijusią su kiekviena iš įvairių apdoroto tabako rūšių.“

„(9) kiek tai yra susiję su akcizais, struktūrų derinimas visų pirma turi užtikrinti, kad, taikant mokesčių, nebus iškreipta konkurencija tai pačiai grupei priklausančiose atskirose apdoroto tabako kategorijose ir, atitinkamai, bus įgyvendintas valstybių narių nacionalinių rinkų atidarymas.“

9. Vadovaujantis Direktyvos 2011/64 2 straipsnio 2 dalimi:

„Produktai, kurie yra visiškai arba iš dalies pagaminti ne iš tabako, bet iš kitų medžiagų, tačiau kitaip atitinkantys <...> 5 straipsnio 1 dalyje išvardytus kriterijus, yra laikomi <...> rūkomuoju tabaku.

Nepaisant pirmos pastraipos, produktai, kurių sudėtyje nėra tabako ir kurie naudojami tik medicinos tikslams, nelaikomi apdorotu tabaku.“

10. Direktyvos 2011/64 5 straipsnio 1 dalis nustato, kad rūkomasis tabakas – tai:

„a) tabakas, kuris buvo supjaustytas arba kitaip susmulkintas, suspaustas į briketus arba nesuspauštas, kurį galima rūkyti ir be tolesnio pramoninio apdorojimo;

b) mažmeninei prekybai skirtos tabako liekanos, kurioms netaikomas [cigarais, cigarilėmis ar cigaretėmis], ir kurios gali būti rūkomos. Šiame straipsnyje tabako liekanos – tabako lapų liekanos ir šalutiniai produktai, gauti apdorojant tabaką ar gaminant tabako produktus“.

11. „Valstybės narės taiko akcizą, kuris gali būti <...> specifinis mokeskis, skaičiuojamas produkto kilogramui arba, cigarų ir cigarilių atveju, tam tikram vienetų kiekiui <...>“ (Direktyvos 2011/64 14 str. 1 d. b p.).

12. KN antroje dalyje yra IV skyrius „Paruošti maisto produktai; nealkoholiniai ir alkoholiniai gėrimai bei actas; tabakas ir perdirbti tabako pakaitalai“. Šis skyrius, be kita ko, apima 24 skirsnį „Tabakas ir perdirbti tabako pakaitalai“:

„<...> Subpozicijos pastaba

**NUORAŠAS TIKRAS**

*Diėbar*



1. 2403 11 subpozicijoje sąvoka „vandens pypkių tabakas“ reiškia vandens pypke skirtą rūkyti tabaką, sudarytą iš tabako ir glicerolio mišinio, kurio sudėtyje yra aromatinių aliejų ir ekstraktų, melasos ar cukraus arba nėra ir kuris aromatintas arba nearomatintas vaisiais. Tačiau šiai subpozicijai nepriskiriami produktai, skirti rūkyti vandens pypke, kurių sudėtyje nėra tabako.

KN kodas	Aprašymas
2403	Kitas perdirbtas tabakas ir perdirbti tabako pakaitalai; „homogenizuotas“ arba „regeneruotas“ tabakas; tabako ekstraktai ir esencijos
	– Rūkomasis tabakas, kurio sudėtyje nėra tabako pakaitalų arba yra bet koks jų kiekis
2403 11 00	– – Vandens pypkių tabakas, nurodytas šio skirsnio 1 subpozicijų pastaboje
2403 19	– – Kitas
2403 19 10	– – – Tiesiogiai supakuotas į pakuotes, kurių neto masė ne didesnė kaip 500 g
2403 19 90	– – – Kitas
	– Kitas
2403 91 00	– – „Homogenizuotas“ arba „regeneruotas“ tabakas
2403 99	– – Kitas
2403 99 10	– – – Kramtomasis arba uostomasis tabakas
2403 99 90	– – – Kitas

<...>“

#### *Nacionalinės teisės aktų nuostatos*

13. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo (toliau tekste remiamasi 2010 m. balandžio 1 d. įstatymo Nr. XI-722 redakcija, išskyrus atskirai nurodytus atvejus) 3 straipsnio 27 dalis (2010 m. lapkričio 30 d. įstatymo Nr. XI-1185 redakcija) įtvirtina:

„Rūkomasis tabakas – šie produktai:

1) suplėšytas, supjaustytas ar kitaip susmulkintas ir suspaustas į briketus (kubelius) arba nesuspaustas tabakas, tinkamas rūkyti jo papildomai neapdorojus pramoniniu būdu;

2) mažmeninei prekybai skirtos tabako liekanos (tabako lapų liekanos ir šalutiniai produktai, gauti apdorojant tabaką ir gaminant tabako produktus), nepriskirtinos prie [cigarų, cigarilių ir cigarečių], jeigu jos gali būti rūkomos.“

14. Akcizų įstatymo 3 straipsnio 35 dalis (2010 m. lapkričio 30 d. įstatymo Nr. XI-1185 redakcija) nustato, kad „produktai, kurių dalį sudaro kitos negu tabakas medžiagos, bet kurie pagal kitus kriterijus [cigarų ir cigarilių] požymius, laikomi cigarais ir cigarilėmis.“

15. Akcizų įstatymo 3 straipsnio 36 dalis įtvirtina, kad „produktai, kurie visiškai ar iš dalies pagaminti iš tabako pakaitalų, bet pagal kitus kriterijus atitinka [Akcizų įstatymo 3 straipsnio] <...> 27 dalyje nurodytus požymius, laikomi <...> rūkomuoju tabaku. Šios nuostatos netaikomos produktams, kuriuose nėra tabako, jeigu jie skirti medicinos reikmėms.“

16. „Rūkomajam tabakui taikomas 54,16 euro už kilogramą produkto akcizų tarifas“ (Akcizų įstatymo 31 str. 2 d. (2010 m. lapkričio 30 d. įstatymo Nr. XI-1185 redakcija).

#### *Reikšmingos bylos faktinės aplinkybės*

NUORAŠAS TIKRAS





17. Byloje nustatyta, kad pareiškėjas (Lietuvoje įsteigta įmonė, be kita ko, užsiimanti mažmenine įvairių tabako gaminių prekyba), 2012–2015 metais į Lietuvos Respubliką įvežė įvairius kiekius vandens pypkių tabako – į po 50 ar 250 gramų svorio pakuotes supakuotus tabako gaminius, kuriuos sudarė tabakas (iki 24 proc.), cukraus sirupas (47 proc.), drėkinamoji medžiaga glicerinas (27 proc.), aromatinė medžiaga (2 proc.) ir konservantas kalio sorbatas (mažiau nei 1 g viename kg) (toliau – ir ginčo produktas).

18. Deklaracijose šios prekės pagal ginčo laikotarpiu aktualią KN buvo klasifikuotos KN 2403 11 00 00 kodu – „vandens pypkių tabakas“; taip pat papildomu nacionaliniu kodu X203 – „rūkomasis tabakas, apmokestinamas akcizo tarifu, nurodytu Akcizų įstatymo 31 straipsnio 2 dalyje“ (Nacionalinių papildomų Lietuvos Respublikos integruoto tarifo kodų sąrašas, patvirtintas Muitinės departamento direktoriaus 2007 m. kovo 29 d. įsakymu Nr. 1B-240 (2010 m. gruodžio 29 d. įsakymo Nr. 1B-779 redakcija).

19. Ginčo produktai – vandens pypkių tabakas – pareiškėjo buvo (yra) platinami ir vartotojų įsigijami kaip rūkyti skirtas tabako gaminy. Šis produktas skirtas naudoti vandens pypkėse, o įkvėpti skirti dūmai išgaunami jį (ginčo produktą) deginant ar kaitinant, t. y. įkvepiami dūmai susiformuoja smilkstant visoms ginčo produktą sudarančioms dalims (medžiagoms) vienu metu; aptariamas gaminy galėjo (gali) būti rūkomas toks koks yra, jame esantys cukraus sirupas, tabakas ir aromatinės medžiagos iš esmės skirtos suteikti tam tikrą skonį dūmams.

20. Vilniaus TM, patikrinsi Bendrovės pateiktas elektronines importo deklaracijas, nustatė, kad pareiškėjas nurodė (deklaravo) ginčo produktų svorį (*neto*), kuris neatitiko sąskaitose ir pakavimo dokumentuose nurodytų duomenų – pareiškėjas deklaravo ne visą ginčo produkto, o tik jame esančio tabako, t. y. vienos iš sudėtinųjų dalių, svorį (*neto*). Vertindamas, kad pagal nacionalinio įstatymo nuostatas akcizu apmokestinamu rūkomuoju tabaku laikomas visas ginčo produktas, o ne tik jame esantis tabakas, šis vietos mokesčių administratorius ginčijama Ataskaita Bendrovei papildomai apskaičiavo 1 308 750,28 Eur akcizą, 274 837,74 Eur importo PVM, 512 513 Eur akcizo ir 43 532 Eur importo PVM delspinigius bei skyrė 158 359 Eur baudą.

21. Skundą dėl šio Vilniaus TM sprendimo nagrinėjęs Departamentas (atsakovas) 2017 m. lapkričio 14 d. sprendimu patvirtino Ataskaitą bei atsisakė tenkinti Bendrovės prašymą atleisti ją nuo apskaičiuotų delspinigių bei skirtos baudos mokėjimo.

22. Nesutikdamas su mokesčių administratorių sprendimais ir, be kita ko, manydamas, kad akcizu turi būti apmokestintas ne visas ginčo produktas, o tik jame esantis tabakas, pareiškėjas juos skundė Komisijai, kuri paliko nepakeistas Ataskaitoje apskaičiuotas ir nurodytas sumokėti mokesčių sumas, tačiau atleido Bendrovę nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo.

23. Kadangi mokesčių ginčą dėl vietos mokesčių administratoriaus, atsakovo ir Komisijos sprendimų nagrinėjęs Vilniaus apygardos administracinis teismas taip pat paliko juos nepakeistus, pareiškėjas su apeliaciniu skundu kreipėsi į Lietuvos vyriausiąjį administracinį teismą.

#### IV.

24. Direktyva 2011/64 siekiama nustatyti bendruosius akcizo, kurį valstybės narės taiko apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų derinimo principus. Taigi, ši direktyva yra Sąjungos mokesčių teisės, taikomos tabako produktams, dalis (Teisingumo Teismo 2017 m. balandžio 6 d. sprendimo byloje *Eko-Tabak*, C-638/15, 17 p.; 2014 m. spalio 9 d. sprendimo byloje *AAMS*, C-428/13, 23 p.). Ši direktyva yra priimta kaip dalis politikos, skirtos suderinti apdoroto tabako akcizų struktūras, siekiant užtikrinti, kad nebūtų iškreipta konkurencija tai pačiai grupei priklausančiose atskirose apdoroto tabako kategorijose (žr. Teisingumo Teismo 2000 m. spalio 19 d. sprendimo byloje *Komisija prieš Graikiją*, C-216/98, 18 p.). Siekiant užtikrinti vienodą taikymą, šios direktyvos sąvokos turi būti aiškinamos savarankiškai, remiantis nagrinėjamų nuostatų formuluote bei šia direktyva siekiamais tikslais (žr. Teisingumo Teismo 2006 m. kovo 30 d. sprendimo byloje *A. C. Smits-Koolhoven*, C-495/04, 17 p. ir jame nurodytą praktiką).

25. Todėl kiekviena Direktyvoje 2011/64 vartojamos sąvoka, apibūrinanti akcizo objektą, yra Europos Sąjungos teisės kategorija, kuri visose valstybės narėse turi būti aiškinama ir taikoma



vienodai (šiuo klausimu pagal analogiją, pvz., žr. Teisingumo Teismo 2006 m. kovo 30 d. sprendimo byloje *Smits-Koolhoven*, C-495/04, 17 p. ir jame nurodytą praktiką).

*Dėl ginčo produkto pripažinimo „rūkomuoju tabaku“  
Direktyvos 2011/64 taikymo tikslais*

26. Ginčo produktai nėra ir negali būti priskirti cigarų ir cigarilių arba cigarečių kategorijoms Direktyvos 2011/64 taikymo tikslais; nekvestionuojama ir tai, kad šie produktai iš dalies yra pagaminti ne tik iš tabako, bet ir iš kitų medžiagų (žr. šios Nutarties 17 p.).

*Dėl pripažinimo, kad ginčo produktas „iš dalies pagamintas ne iš tabako, bet iš kitų medžiagų“ Direktyvos 2011/64 2 straipsnio 2 dalies prasme*

27. Sąjungos teisėkūros subjektas Direktyvos 2011/64 2 straipsnio 2 dalyje nedetalizuoja, iš kokių „kitų medžiagų“ turi būti pagamintas produktas, kad jis būtų pripažintas apdorotu tabaku.

28. Šiuo aspektu pirmiausia galima manyti, kad ši sąvoka apima ne bet kokias medžiagas, bet tik medžiagas, kurios pakeičia tabaką atitinkamame apdoroto tabako gaminyje, t. y. medžiagas, kurios atitinka tabako paskirtį (atlieka tą pačią funkciją) konkrečiame gaminyje. Iš tiesų, nekyla abejonių, kad, pavyzdžiui, cigarečių atveju „kitomis medžiagomis“ Direktyvos 2011/64 2 straipsnio 2 dalies taikymo tikslais nelaikytinas cigarečių popierius.

29. Vandens pypkių tabake, kaip jis, be kita ko, apibrėžiamas KN 24 skirsnio 1 subpozicijų pastaboje, esančios kitos nei tabakas medžiagos yra įprastos tokio produkto sudedamosios dalys ir jų buvimas atitinka vartotojų lūkesčius. Todėl, darant prielaidą, kad aptariama sąvoka „kitos medžiagos“ yra vartojama apibrėžiant produkte tabaką pakeičiančias medžiagas, svarstyтина, ar iš tiesų ginčo produktas, nepriklausomai nuo jame esančio tabako ir kitų medžiagų proporcijos, patenka į Direktyvos 2011/64 2 straipsnio 2 dalies taikymo sritį.

30. Antra vertus, skirtame rūkyti tabako gaminyje esantis tabakas yra deginamas ar kaitinamas, siekiant išskirti tam tikrą skonį turinčius įkvepiamus dūmus. Šiuo klausimu pareiškėjas neginčija, kad ginčo produkte esantis cukraus sirupas bei aromatinės medžiagos yra pirmiausia skirtos suteikti tam tikrą skonį minėtiems dūmams, t. y. aptariamam požiūriu šios medžiagos ginčo produkte iš esmės yra naudojamos tais pačiais tikslais, kaip ir jame esantis tabakas.

31. Trečia vertus, Direktyvoje 2011/64 nesant aiškiai apibrėžtos „kitų medžiagų“ sąvokos, galima teigti, kad šie žodžiai vartojami pačia bendriausia prasme, t. y. apima visas medžiagas, nepriklausomai nuo jų paskirties ir jų santykio su produkte esančiu tabaku.

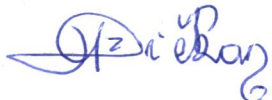
32. Taigi, šiomis aplinkybėmis pirmiausia tikslinga Teisingumo Teismo pasiteirauti, ar Direktyvos 2011/64 2 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad vandens pypkių tabakas, koks yra nagrinėjamas šioje byloje (t. y. kurį sudaro tabakas (iki 24 proc.), cukraus sirupas, glicerinas, aromatinės medžiagos ir konservantas) laikytinas „iš dalies pagamintas ne iš tabako, bet iš kitų medžiagų“ šios nuostatos taikymo tikslais?

33. Šiuo klausimu taip pat siekiama įsitikinti, kad ginčo teisiniams santykiams yra taikytina Akcizų įstatymo 3 straipsnio 36 dalis, kuri įtvirtinta, be kita ko, į nacionalinę teisę perkeltiant Direktyvos 2011/64 2 straipsnio 2 dalį.

*Dėl ginčo produkto pripažinimo atitinkančiu „rūkomojo tabako“ kriterijus*

34. Toliau vertinant, ar ginčo produktai atitinka Direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje išvardytus kriterijus (tiek šią nuostatą taikant savarankiškai, tiek kartu su Direktyvos 2011/64 2 straipsnio 2 dalimi), pirmiausia pažymėtina, kad, kaip matyti iš šios Nutarties 19 punkto, juos „galima rūkyti be tolesnio pramoninio apdoravimo“, kaip tai suprantama pagal šio straipsnio 1 dalies a punktą (šiuo klausimu, be kita ko, žr. Teisingumo Teismo 2017 m. balandžio 6 d. sprendimo byloje *Eko-Tabak*, C-638/15, 30–32 p.), jie taip pat „gali būti rūkomi“ tos pačios dalies b punkto prasme.

NUORAŠAS TIKRAS





35. Direktyvos 2011/64 5 straipsnio 1 dalies a punktas nustato ir antrą privalantį egzistuoti kriterijų – rūkomajam tabakui priskiriamas produktas, „kuris buvo supjaustytas arba kitaip susmulkintas, suspaustas į briketus arba nesuspaustas“.

36. Pagal byloje surinktus duomenis nėra pagrindo abejoti, kad ginčo produkte esantis tabakas yra „susmulkintas“ Direktyvos 2011/64 5 straipsnio 1 dalies a punkto prasme. Ginčo produkte, skirtame rūkyti be papildomo apdoravimo ir kuri vartotojai naudoja kaip nikotino turintį gaminį, esantis tabakas rūkant yra naudojamas pagal pagrindinę ir pirminę jo paskirtį – deginant ar kaitinant išgauti dūmus su nikotinu, skirtus įkvėpti.

37. Sistemiskai analizuojant Direktyvos 2011/64 nuostatas matyti, kad akcizu turi būti apmokestinamas visas apdorotas tabakas, t. y. atitinkami produktai, įskaitant rūkomajam tabakui priskiriamus, o ne juose esantis tabakas (konkretus tabako kiekis). Savo ruožtu tai leidžia manyti, kad tokiais aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, kiti ginčo produkto sudėties elementai, tikėtina, negali paneigti viso šio produkto pripažinimo rūkomuoju tabaku, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2011/64 5 straipsnio 1 dalį.

38. Iš tiesų, kai toks kaip ginčo produktas dėl savo savybių negali būti priskirtas cigarų ir cigarelių arba cigarečių kategorijoms, o jame esantis tabakas atitinka šios Nutarties 36 punkte nurodytus požymius, manytina, kad kitos šiame produkte esančios medžiagos, su kuriomis tabakas yra sumaišytas, negali paneigti produkto pripažinimo rūkomuoju tabaku Direktyvos 2011/64 5 straipsnio 1 dalies taikymo tikslais. Priešingas vertinimas, manytina, būtų nesuderinamas su aptariamais direktyvos tikslais, nurodytais jos 2 ir 9 konstatuojamosiose dalyse, neatitiktų ir reikalavimo, kad įvairios apdoroto tabako kategorijos būtų apibrėžiamos pagal kriterijus, susijusius su jų savybėmis ir naudojimo būdu (Teisingumo Teismo 2019 m. balandžio 11 d. sprendimas byloje *Skonis ir kvapas*, C-638/17, 41 p.).

39. Todėl, siekiant patvirtinti ar paneigti šį vertinimą, Teisingumo Teismui teiktinas klausimas, ar Direktyvos 2011/64 5 straipsnio 1 dalis, įskaitant atvejus, kai ji skaitoma kartu su šios direktyvos 2 straipsnio 2 dalimi, turi būti aiškinama taip, kad kai skirtame rūkyti mišinyje – vandens pypkių tabake (nagrinėjamu atveju – ginčo produkte) – esantis tabakas atitinka Direktyvos 2011/64 5 straipsnio 1 dalyje nurodytus kriterijus, visas toks mišinys laikytinas rūkomuoju tabaku, neatsižvelgiant į kitas jame esančias medžiagas?

*Dėl ginčo produkto kvalifikavimo pagal Direktyvos 2011/64 5 straipsnio 1 dalį*

40. Jeigu Teisingumo Teismas neigiamai atsakytų į prieš tai pateiktą klausimą, t. y. kad net ir tokiais aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamu atveju, reikia vertinti visą ginčo produktą (visas ginčo mišinį sudarančias medžiagas), siekiant šį produktą pripažinti rūkomuoju tabaku apmokestinimo akcizu tikslais, pirmiausia reikia įvertinti, ar nagrinėjamu atveju yra tenkinama Direktyvos 2011/64 5 straipsnio 1 dalies a punkto sąlyga – „buvo supjaustytas arba kitaip susmulkintas“.

41. Kaip yra nurodęs Teisingumo Teismas, nesant žodžių „supjaustytas“ ir „susmulkintas“ apibrėžties šiose direktyvose, siekiant juos apibrėžti, reikia remtis šių žodžių bendra ir visuotinai pripažįstama prasme – šie žodžiai, kurių įprasta reikšmė yra labai plati, be kita ko, pirmu atveju reiškia operacijos, kai pjovimo įrankiu atskiriama daikto dalis ar gabalėlis, rezultata, o antru atveju – operacijos, kai daiktas suskaidomas ar padalijamas į dalis, rezultata (Teisingumo Teismo 2017 m. balandžio 6 d. sprendimas byloje *Eko-Tabak*, C-638/15, 28 p.).

42. Kadangi ginčo produktas yra mišinys, logiška būtų manyti, kad sprendžiant dėl „supjaustymo“ ar susmulkinimo“ kriterijaus Direktyvos 2011/64 2 straipsnio 2 dalies ir (ar) 5 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo tikslais, yra vertinamos produktą sudarančios medžiagos.

43. Pastaruoju aspektu atsižvelgiant į Direktyvos 2011/64 5 straipsnio 1 dalies a punkto tekstą kitomis kalbomis (pvz., angl. „otherwise split“ ar pranc. „fractionné d’une autre façon“), galima manyti, kad ir kitos nei tabakas ginčo medžiagos – cukraus sirupas, glicerinas, aromatinės medžiagos ir minėtas konservantas galimai atitinka aptariamą kriterijų, nepriklausomai nuo to, kad didžiausią dalį ginčo produkto sudaro iš esmės skystos (klampios) bei įprastai smulkios medžiagos.



Toks vertinimas galbūt atitiktų ir Teisingumo Teismo minėto sprendimo byloje *Eko-Tabak* 24 punkte pateiktą išaiškinimą, kad sąvokos „rūkomasis tabakas“ negalima aiškinti siaurai.

44. Kita vertus, dėl kitų nei tabakas sudedamųjų dalių galimas ir priešingas vertinimas – ar pagal savo įprastinę formą skystų arba ir taip smulkių medžiagų sumaišymas arba galutinio mišinio padalinimas į mažesnius kiekius gali būti laikomas „supjaustymu“ arba „susmulkinimu“ Direktyvos 2011/64 5 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo prasme. Juk akcizo objektą apibrėžianti sąvoka turi būti objektyvi, todėl ir aptariamo kriterijaus („supjaustytas“ ar „susmulkintas“) vertinimas neturėtų priklausyti nuo to, ar egzistavo didesnis skystų ar ir taip pagal įprastą formą smulkių medžiagų, kurios panaudotos gaminant ginčo produktą, kiekis.

45. Svarstyti ir dėl ginčo produktų pripažinimo atitinkančiais Direktyvos 2011/64 5 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytus rūkomojo tabako požymius – šios direktyvos 8 konstatuojamoji dalis, be kita ko, numato, kad „tabako liekanos turi būti *aiškiai* apibrėžtos“, ir tai leidžia manyti, kad aptariamame punkte minima „tabako liekanų“ sąvoka negali būti aiškinama plečiamai. Savo ruožtu pats ginčo produktas, nors ir skirtas mažmeninei prekybai, nelaikytinas liekana ar šalutiniu produktu; nėra ir duomenų, kad tokiais galėtų būti pripažintos ir atskiros ginčo produkto sudedamosios dalys.

46. Kita vertus, nesant Teisingumo Teismo praktikos, tai, kad ginčo produktas yra gaminamas apdorojant tabaką – t. y. jį maišant su kitomis medžiagomis, neleidžia atmesti galimybės, kad šis produktas, kuriame yra tik iki 24 proc. tabako, galėtų būti vertinamas kaip apdorojant tabaką gautas šalutinis produktas Direktyvos 5 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo prasme.

47. Todėl, norint išsklaidyti kilusias abejones, yra tikslinga kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu išaiškinti, ar Direktyvos 2011/64 2 straipsnio 2 dalis ir (ar) 5 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad rūkomuoju tabaku šios direktyvos taikymo tikslais laikomas visas toks kaip ginčo produktas, pagamintas sumaišius susmulkintą tabaką su kitomis skystomis ir įprastai smulkiomis medžiagomis (cukraus sirupu, glicerinu, aromatinėmis medžiagomis ir konservantu).

#### *Dėl „tabako pakaitalo“ sąvokos*

48. Teisingumo Teismui teigiamai atsakius į pastarąjį klausimą, taip pat patvirtinus, kad (1) ginčo santykiams yra taikytina Direktyvos 2011/64 2 straipsnio 2 dalis ir (2) sprendžiant dėl ginčo produkto pripažinimo rūkomuoju tabaku turi būti įvertinama ne tik tabako, bet ir kitų jame esančių medžiagų atitiktis 5 straipsnio 1 dalyje nurodytiems kriterijams, byloje taip pat kyla klausimas dėl galimai netinkamo direktyvos nuostatų perkėlimo į nacionalinę teisę. Konkrečiai – ar Akcizų įstatymo 3 straipsnio 36 dalis atitinka Direktyvos 2011/64 2 straipsnio 2 dalį.

49. Iš tiesų apibūdinant produkto sudėtį šioje Sąjungos teisės akto nuostatoje vartojami žodžiai „kitos medžiagos“, tuo tarpu nacionaliniame įstatyme – „tabako pakaitalai“. Ir nors pačiame Akcizų įstatyme „tabako pakaitalo“ sąvoka nėra apibrėžta, tačiau tai, kad įstatymų leidejas, kalbėdamas apie produktų priskyrimą cigarų ir cigarilių kategorijai, vartoja sąvoką „kitos negu tabakas medžiagos“ (Akcizų įstatymo 3 str. 35 d. (2010 m. lapkričio 30 d. įstatymo Nr. XI-1185 redakcija), o cigaretėms ir rūkomajam tabakui – „tabako pakaitalai“ (Akcizų įstatymo 3 str. 36 d.), parodo, kad šios sąvokos pagal nacionalinę teisę nėra tapačios.

50. Savo ruožtu vertinant su ginčo teisiniais santykiais susijusį reglamentavimą, taikant prezumpciją, kad teisėkūros subjektas nevarvoja beprasmiškų žodžių, taip pat paisant nacionalinių teismų praktikoje, įskaitant oficialią konstitucinę doktriną, nustatyto draudimo mokesčio objektą apibrėžiančias įstatymų nuostatas aiškinti plečiamai, šiame bylos nagrinėjimo etape galima pagrįstai manyti, kad ši sąvoka („tabako pakaitalai“) atitinka vartojamą KN.

51. Teisėjų kolegija sutinka, kad Direktyvoje 2011/64 akcizo objektą apibrėžiančiose nuostatose nėra pateikiama nuoroda KN (šiuo klausimu žr. (Teisingumo Teismo 2019 m. balandžio 11 d. sprendimo byloje *Skonis ir kvapas*, C-638/17, 46 p.). Tačiau nagrinėjamu atveju KN nuostatų turinys yra aktualus taikant nacionalinės teisės aktų nuostatas bei sprendžiant dėl galimo netinkamo Sąjungos teisės perkėlimo įtakos pareiškėjo prievolėms.



52. Ginčo produktas pareiškėjo buvo klasifikuotas pagal KN 2403 11 00 subpoziciją – „vandens pypkių tabakas, nurodytas šio skirsnio 1 subpozicijų pastaboje“. Pastarojoje pastaboje nurodyta, kad „2403 11 subpozicijoje sąvoka „vandens pypkių tabakas“ reiškia vandens pypke skirtą rūkyti tabaką, sudarytą iš tabako ir glicerolio mišinio, kurio sudėtyje yra aromatinių aliejų ir ekstraktų, melasos ar cukraus arba nėra ir kuris aromatintas arba nearomatintas vaisiais <...>.“

53. Aptariama subpozicija priskiriama KN 2403 pozicijai „rūkomasis tabakas, kurio sudėtyje nėra tabako pakaitalų arba yra bet koks jų kiekis“.

54. Tai leidžia manyti, kad *visas* vandens pypkių tabakas, taip, kaip jis apibrėžiamas minėtoje 1 subpozicijų pastaboje, laikomas rūkomuoju tabaku ir šioje pastaboje nurodyti kiti nei tabakas sudėties elementai (glicerinas, cukrus, melasa ir kt.) galimai nelaikytini „tabako pakaitalais“.

55. Tą iš dalies patvirtina pastabos dėl KN 2403 11 00 subpozicijos antrasis sakiny ( „<...> šiai subpozicijai nepriskiriami produktai, skirti rūkyti vandens pypkę, kurių sudėtyje nėra tabako“) ir KN paaiškinimuose Nr. 2019/C 119/01 (toliau – ir Paaiškinimai) dėl KN 2403 99 90 subpozicijos – šiai subpozicijai priskiriamas „rūkyti skirtas produktas (pvz., vandens pypkių tabakas), sudarytas tik iš tabako pakaitalų ir kitų nei tabakas medžiagų.“

56. Kad KN taikymo prasme „tabako pakaitalai“ apima medžiagas, kurios savo paskirtimi yra skirtos pakeisti gaminyje (paprastai) esantį tabaką, patvirtina ne tik išimtinai lingvistinė šios sąvokos reikšmė, bet ir (iš dalies) Paaiškinimų nuostatos dėl KN 2402 90 00 subpozicijos – „šioje subpozicijoje klasifikuojami cigarai, įskaitant cigarus su apipjaustytais galais, cigarilės ir cigaretės, visiškai sudaryti iš tabako pakaitalų, pavyzdžiui, cigaretės, pagamintos iš specialiai paruoštų tam tikros salotų rūšies lapų, kurių sudėtyje nėra nei tabako, nei nikotino.“

57. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismui taip pat tikslinga pateikti klausimą, ar KN nuostatos dėl 2403 pozicijos turi būti aiškinamos taip, kad „tabako pakaitalais“ nelaikomos tokios vandens pypkių tabako sudedamosios medžiagos, kaip (1) cukraus sirupas, (2) aromatinės medžiagos ir (ar) (3) glicerinas?

#### *Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą*

58. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra galutinės instancijos teismas administracinėms byloms (Administracinių bylų teisenos įstatymo 21 str.), todėl iškilus Europos Sąjungos institucijų priimtų teisės aktų aiškinimo klausimui, kurį išnagrinėti būtina, kad sprendimas byloje būtų priimtas, jis privalo kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą (SESV 267 straipsnio 3 dalis, Lietuvos Respublikos teismų įstatymo 40<sup>1</sup> str.).

59. Šiomis aplinkybėmis, siekiant išsklaidyti kilusias abejones dėl ginčo teisiniams santykiams aktualių Europos Sąjungos teisės normų aiškinimo bei taikymo, yra tikslinga kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu išaiškinti aptartas Sąjungos taisykles. Atsakymas į šios Nutarties rezoliucinėje dalyje nurodytus klausimus turėtų esminę reikšmę nagrinėjamai bylai, nes sudarytų prielaidas vertinti nacionalinės teisės normas nustatant pareiškėjo mokestines prievoles.

Vadovaudamasi tuo, kas išdėstyta pirmiau ir Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnio 3 dalimi, Lietuvos Respublikos teismų įstatymo 40<sup>1</sup> straipsniu, Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 81 straipsnio 9 dalimi, 100 straipsnio 1 dalies 9 punktu, 137 straipsniu, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija

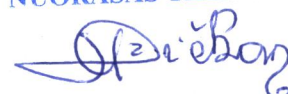
n u t a r i a:

Atnaujinti bylos nagrinėjimą iš esmės.

Kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą šiais bylai aktualiais klausimais:

1) ar 2011 m. birželio 21 d. Tarybos direktyvos 2011/64/ES dėl akcizų, taikomų apdorotam tabakui, struktūros ir tarifų 2 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad vandens pypkių tabakas,

NUORAŠAS TIKRAS





koks yra nagrinėjamas šioje byloje (t. y. kurį sudaro tabakas (iki 24 proc.), cukraus sirupas, glicerinas, aromatinės medžiagos ir konservantas) laikytinas „iš dalies pagamintas ne iš tabako, bet iš kitų medžiagų“ šios nuostatos taikymo tikslais?

2) ar Direktyvos 2011/64/ES 5 straipsnio 1 dalis, įskaitant atvejus, kai ji skaitoma kartu su šios direktyvos 2 straipsnio 2 dalimi, turi būti aiškinama taip, kad, kai skirtame rūkyti mišinyje – vandens pypkių tabake (nagrinėjamu atveju – ginčo produkte) – esantis tabakas atitinka Direktyvos 2011/64/ES 5 straipsnio 1 dalyje nurodytus kriterijus, visas toks mišinys laikytinas rūkomuoju tabaku, atsižvelgiant į kitas jame esančias medžiagas?

3) neigiamai atsakius į antrąjį klausimą, ar Direktyvos 2011/64/ES 2 straipsnio 2 dalis ir (ar) 5 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad rūkomuoju tabaku šios direktyvos taikymo tikslais laikomas visas toks, koks yra nagrinėjamas šioje byloje, ginčo produktas, pagamintas sumaišius susmulkintą tabaką su kitomis skystomis ir įprastai smulkiomis medžiagomis (cukraus sirupu, glicerinu, aromatinėmis medžiagomis ir konservantu)?

4) neigiamai atsakius į pirmąjį ir antrąjį klausimus bei teigiamai atsakius į trečiąjį klausimą, ar 1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo, iš dalies pakeisto 2011 m. rugsėjo 27 d. Komisijos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 1006/2011, 2012 m. spalio 9 d. Komisijos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 927/2012, 2013 m. spalio 4 d. Komisijos įgyvendinimo reglamentu (ES) Nr. 1001/2013 ir 2014 m. spalio 16 d. Komisijos įgyvendinimo reglamentu (ES) NR. 1101/2014, I priede pateiktos Kombinuotosios nomenklatūros nuostatos dėl 2403 pozicijos turi būti aiškinamos taip, kad „tabako pakaitalais“ nelaikomos tokios vandens pypkių tabako sudedamosios medžiagos, kaip (1) cukraus sirupas, (2) aromatinės medžiagos ir (ar) (3) glicerinas?

Nagrinėjamą administracinę bylą sustabdyti iki bus gautas Europos Sąjungos Teisingumo Teismo prejudicinis sprendimas.

Nutartis neskundžiama.

Teisėjai

Audrius Bakaveckas

Rytis Krasauskas

Ričardas Piličiauskas

NUORAŠAS TIKRAS  
Vyriausioji specialistė

  
.....  
Aušra Dzičkanecienė

2019-09-04