ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,
sniegti 2017. gada 2. martā [1]

Lieta C-151/16

"Vakarų Baltijos laivų statykla" ***UAB***
pret
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Lietuvas Augstākā administratīvā tiesa) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiesību akti akcīzes nodokļa jomā – Energoproduktu piegādes atbrīvošana no nodokļa – Lietošana par degvielu kuģošanai – Dalībvalstu prasības pareizas un tūlītējas piemērošanas nodrošināšanai – Dokumentu trūkums – Samērīgums – Tiesību aktos PVN jomā paredzēto principu analoģiska piemērošana

I. Ievads

1. Šajā lietā Tiesai ir jāanalizē īpašs Savienības tiesībās noteikts atbrīvojums no akcīzes nodokļa. Tā mērķis ir atvieglojuma piešķiršana komerciālajai kuģošanai Savienības ūdeņos, atbrīvojot no akcīzes nodokļa sloga attiecībā uz degvielu. Taču šo atbrīvojumu nav pieprasījis kuģniecības uzņēmums, bet gan kuģu būvētājs. Tas kuģniecības uzņēmumam pārdeva kuģi kopā ar nelielu daudzumu degvielas. Šajā ziņā kuģu būvētājs nebija saņēmis saskaņā ar valsts tiesībām nepieciešamās licences, lai varētu piegādāt degvielu, nemaksājot par to nodokli.

2. Šajā ziņā rodas divi būtiski jautājumi. Pirmkārt, ir jānoskaidro atbrīvojuma no nodokļa piemērojamība personām. Ir jāatbild uz jautājumu, vai arī uz kuģa būvētāju vai piegādātāju attiecas Direktīvas 2003/96/EK 14. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētais atvieglojums attiecībā uz kuģošanu. Otrkārt, ir jāprecizē dokumentācijai izvirzīto prasību nozīme saistībā ar tiesību aktos akcīzes nodokļa jomā paredzētu atvieglojuma noteikumu. Šajā gadījumā divos Tiesas devītās palātas spriedumos [2] ir redzama tendence saistībā ar tiesību aktiem PVN jomā pasludināto judikatūru attiecināt arī uz tiesību aktiem akcīzes nodokļa jomā.

1 Oriģinālvaloda – vācu.

2 Spriedumi, 2016. gada 2. jūnijs, *Polihim-SS* (C-355/14, EU:C:2016:403, 59. un nākamie punkti), un *ROZ-ŚWIT* (C-418/14, EU:C:2016:400, 20., 21., 35. un 36. punkts).

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

3. 2008. gada 16. decembra Direktīvas 2008/118/EK par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (turpmāk tekstā – "Direktīva 2008/118"), 7. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

"Akcīzes nodoklis kļūst uzliekams brīdī, kad preces nodod patēriņam, un dalībvalstī, kurā to veic."

4. Direktīvas 2008/118 41. pantā ir ietverts šāds tiesiskais regulējums:

"Kamēr Padome nav pieņēmusi Kopienas noteikumus par kuģu un gaisakuģu krājumiem, dalībvalstis var turpināt piemērot savus noteikumus attiecībā uz atbrīvojumiem šādiem krājumiem."

5. Padomes 2003. gada 27. oktobra Direktīvas 2003/96/EK, kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai, redakcijas, kas pēdējo reizi grozīta ar Padomes 2004. gada 29. aprīļa Direktīvu 2004/75/EK (turpmāk tekstā – "Direktīva 2003/96"), 6. pantā dalībvalstīm ir paredzēta šāda iespēja:

"Dalībvalstis var piemērot šajā direktīvā noteiktos atbrīvojumus vai nodokļu līmeņa samazināšanu:

– a) tieši;

– b) izmantojot diferencētu likmi vai

– c) atmaksājot visu nodokļu summu vai to daļu."

6. Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir formulēts šādi:

"1. Papildus Direktīvā 92/12/EEK noteiktajiem vispārējiem noteikumiem, kas regulē ar nodokli apliekamo produktu neapliekamu izmantošanu, un neskarot citus Kopienas noteikumus, dalībvalstis saskaņā ar nosacījumiem, kurus tās nosaka, lai nodrošinātu pareizu un tūlītēju šo atbrīvojumu piemērošanu un nepieļautu nekādu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, nodokļu apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, atbrīvo no nodokļiem šādus produktus:

[..]

c) energoproduktus, kurus paredzēts lietot par degvielu kuģošanai Kopienas ūdeņos (ieskaitot zveju) ar kuģiem, kas nav privāti izpriecu kuģi, un elektroenerģiju, ko ražo kuģī. Šajā direktīvā "privāts izpriecu kuģis" ir kuģis, ko izmanto tā īpašnieks vai fiziska vai juridiska persona, nomājot vai citādi, nekomerciālos nolūkos, jo īpaši nolūkos, kas nav pasažieru vai preču pārvadājumi vai pakalpojumu piegāde par atlīdzību, vai valsts varas iestāžu vajadzības. [..]"

B. Valsts tiesības

7. Preces, par kurām ir maksājams akcīzes nodoklis, akcīzes nodokļa piemērošana šīm precēm, kā arī īpašie aspekti saistībā ar šo preču pārbaudi un pārvadāšanu ir regulēti Lietuvas Likumā par akcīzes nodokli (*Akcizų įstatymas*) redakcijā, kas ietverta 2010. gada 1. aprīļa Likumā Nr. XI 722. Saskaņā ar Likuma par akcīzes nodokli 19. panta 1. punkta 5. apakšpunktu "precēm, par kurām ir maksājams

akcīzes nodoklis, ir jāpiešķir atbrīvojums no akcīzes nodokļa, ja tās [..] piegādā pasažieru un/vai kravas kuģu apgādei [..] starptautiskos reisos". Turklāt šī likuma 43. panta 1. punkta 2. apakšpunktā ir paredzēts, ka šis atbrīvojums no akcīzes nodokļa ir piemērojams arī "kuģu degvielai, kura ir paredzēta kuģošanai Eiropas Savienības ūdeņos (ieskaitot zveju) ar kuģiem, kas nav privāti izpriecu kuģi".

III. Pamatlieta

8. Apelācijas sūdzības iesniedzējs ir Lietuvā dibināts uzņēmums, kas tostarp nodarbojas ar dažāda veida jūras kuģu būvniecību. 2009. gadā 7. oktobrī tas noslēdza līgumu par kravas kuģa (turpmāk tekstā – "kuģis") būvniecību klientam.

9. Būvēdams kuģi, apelācijas sūdzības iesniedzējs no piegādātāja iegādājās 80 600 litrus degvielas. Piegādātājs šo degvielu piegādāja tieši kuģa degvielas bākās. Tas par šo degvielu aprēķināja akcīzes nodokli, kuru apelācijas sūdzības iesniedzējs samaksāja, apmaksājot tam izsniegto PVN rēķinu. Daļu no šīs degvielas apelācijas sūdzības iesniedzējs izmantoja kuģa pārbaudei.

10. 2013. gada 6. jūnijā apelācijas sūdzības iesniedzējs īpašumtiesības un visas tiesības un intereses attiecībā uz kuģi nodeva klientam. Šis kuģis tika nodots klientam kopā ar tā krājumiem, tostarp 73 030 litriem degvielas, kas bija palikusi pāri pēc kuģa testēšanas. Klientam saskaņā ar līgumu bija pienākums iegādāties šo degvielu par tās pašizmaksas cenu, kas tika iekļauta pilnajā pārdošanas cenā.

11. Pēc kuģa nodošanas klienta īpašumā tas nosūtīja kuģi, pašam peldot, bez (komerciālas) kravas no kuģu būvētavas uz Štrālzundes ostu (Vācija). Kuģis tur uzņēma pirmo kravu, kas par atlīdzību bija jānogādā uz Santanderu (Spānija).

12. Apelācijas sūdzības iesniedzējs neilgi pēc kuģa pārdošanas (2013. gada 22. jūlijā) iesniedza pieteikumu par akcīzes nodokļa atmaksu saistībā ar klientam kopā ar kuģi pārdoto degvielu. Ar apstrīdēto 2013. gada 21. augusta lēmumu nodokļu iestāde (atbildētāja apelācijas tiesvedībā) pieteikumu par atmaksu noraidīja. Tā minēto būtībā pamatoja tādējādi, ka apelācijas sūdzības iesniedzējs neesot atbilstīgi aizpildījis uzskaites dokumentus. Turklāt tam neesot saskaņā ar valsts tiesību aktos paredzēto procedūru piešķirtas licences (atļauja) degvielas piegādei kuģiem.

13. Izskatot sūdzību par iepriekš minēto lēmumu, Nodokļu strīdu izskatīšanas komisija ar savu 2013. gada 28. novembra lēmumu Nr. S 185 (7 195/2013) nodokļu iestādes lēmumu atcēla. Pamatojumā tā tostarp norādīja, ka nosacījumu neizpilde attiecoties uz formālām tiesību normām un tā nevarot liegt apelācijas sūdzības iesniedzējam izmantot tiesības uz akcīzes nodokļa atmaksu.

14. Atbildētāja apelācijas tiesvedībā par minēto cēla prasību Viļņas Administratīvajā apgabaltiesā, kura ar 2014. gada 9. decembra spriedumu prasību apmierināja, jo apelācijas sūdzības iesniedzējam nebija spēkā esošas licences/atļaujas strīda pamatā esošās piegādes veikšanai. Par to apelācijas sūdzības iesniedzējs iesniedza apelācijas sūdzību.

IV. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā

15. Augstākā administratīvā tiesa, kas izskata lietu, 2016. gada 14. martā uzdeva Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Padomes 2003. gada 27. oktobra Direktīvas 2003/96/EK, kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai, kurā pēdējie grozījumi izdarīti ar Padomes 2004. gada 29. aprīļa Direktīvu 2004/75/EK, 14. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka akcīzes nodokli nevar piemērot energoproduktu piegādei tādos apstākļos kā

pamatlietā, kurā šie produkti tiek piegādāti kā degviela kuģim, ko izmanto kuģošanai Savienības ūdeņos ar mērķi nosūtīt šo kuģi, pašam peldot, no vietas, kurā tas ir uzbūvēts, uz ostu citā dalībvalstī, par to tieši nesaņemot atlīdzību, ar mērķi uzņemt pirmo komerciālo kravu?

2) Vai Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta c) apakšpunktam ir pretrunā tāds dalībvalstu tiesiskais regulējums kā pamatlietā piemērojamais, ar kuru tiek liegts saņemt nodokļa atbrīvojumu, kāds ir minēts šajā normā, ja energoproduktu piegādi veic pretrunā dalībvalsts paredzētajiem noteikumiem, pat ja piegāde atbilst galvenajiem Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētajiem atbrīvojuma nosacījumiem?"

16. Par šiem jautājumiem tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza Lietuvas Republika, Polijas Republika un Eiropas Komisija.

V. Juridiskais vērtējums

A. Par pirmo jautājumu

17. Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, kā šajā gadījumā saistībā ar tirdzniecības kuģa tā saukto "tukšo" braucienu ir jāinterpretē Direktīvas 2003/96 14. pants. Taču, tā kā prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā akcīzes nodokļa atmaksu lūdz kuģa pārdevējs, prejudiciālais jautājums ir jāprecizē. Proti, iesniedzējtiesa būtībā vēlas zināt, vai kuģa pārdevējs var lūgt akcīzes nodokļa atmaksu. Šajā ziņā jautājums ir par atmaksu saistībā ar degvielu, ko kuģa pircējs izmantoja, lai kuģotu tādas ostas virzienā, kurā kuģis pēc tam uzņēma pirmo kravu.

18. Tāpēc šajā gadījumā izšķiroša nozīme ir tikai tam, vai, kuģa būvētājam (pārdevējs) pārdodot kuģi kopā ar degvielu, akcīzes nodoklis ir jāatmaksā pārdevējam, ja degvielu, iespējams, kuģošanai (šajā gadījumā, veicot tā saukto "tukšo" braucienu) izmanto "tikai" kuģa pircējs.

19. Šāda atmaksa gan nevar, pamatojoties uz Direktīvas 2008/118 41. pantu, tikt izslēgta atbilstoši valsts tiesībām (par to šo secinājumu 1. punktā). Taču uz kuģa būvētāju, kas piegādā kuģi kopā ar jau brīvā apgrozībā laisto degvielu, neattiecas nedz Direktīvas 2003/96 14. pantā ietvertā atbrīvojuma no nodokļa piemērojamība personām (a) apakšpunkts), nedz tā materiālā piemērošana joma (b) apakšpunkts) (par to šo secinājumu 2. punktā).

1. Direktīvas 2008/118 41. panta saistība ar Direktīvas 2003/96 14. pantu

20. Lietuvas valdība savos apsvērumos pārstāv viedokli, ka šajā gadījumā ir piemērojams Direktīvas 2008/118 41. pants un tāpēc atbrīvošana no nodokļa varētu būt liegta valsts tiesībās izvirzīto prasību dēļ. Turpretim Direktīvas 2003/96 14. pantā ir paredzēts obligāts atbrīvojums no nodokļa. Tādēļ vispirms ir jānoskaidro šo abu tiesību normu saistība.

21. Taču Direktīvas 2008/118 41. pantā ir ietverti "tikai" sava veida pārejas noteikumi saistībā ar no nodokļa atbrīvotajiem "kuģu un gaisakuģu krājumiem" saskaņā ar valsts tiesībām, kamēr Padome nav pieņēmusi Kopienas noteikumus šajā jomā.

22. Var pastāvēt jomas, kurās vēl nav pieņemtas Savienības tiesību normas. Taču tādu energoproduktu "krājumu" atbrīvojums, kurus paredzēts lietot par degvielu kuģošanai, ir skaidri un obligāti reglamentēts Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta c) apakšpunktā, uz ko tostarp pat ir veikta atsauce Direktīvas 2008/118 1. pantā. Tāpēc Direktīvas 2008/118 41. pants (vairs) nevar attiekties uz gadījumu, kad notiek no nodokļa atbrīvota kuģošanai paredzētas degvielas piegāde.

23. Drīzāk Direktīvas 2003/96 14. pants – kā arī pareizi uzsver Lietuvas valdība – ir speciālāka tiesību norma. Tāpēc šajā gadījumā – kam piekrīt Komisija – ir piemērojams nevis Direktīvas 2008/118 41. pants, bet gan tikai Direktīvas 2003/96 14. pants.

2. Direktīvas 2003/96 14. pantā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas joma

24. Lai varētu tikt veikta pieprasītā atmaksa, uz kuģu būvētāju būtu jāattiecas Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa piemērošanas jomai. Tas tā nav.

a) Atbrīvojuma piemērojamība personām

25. Kā izriet no Direktīvas 2008/118 7. panta, akcīzes nodoklis – pretēji, piemēram, PVN – kļūst uzliekams nevis jebkurā tirdzniecības posmā, bet gan tikai vienreiz, nododot preces patēriņam.

26. Šajā ziņā Direktīvas 2003/96 6. pantā ir paskaidrots, ka dalībvalstis var piemērot šajā direktīvā noteiktos atbrīvojumus no nodokļa vai nu tieši (a) apakšpunkts), vai netieši, atmaksājot visu nodokļu summu vai to daļu (c) apakšpunkts). Ar pēdējo norādīto gadījumu, aplūkojot to kopsakarā ar Direktīvas 2003/96 [6. panta] c) un a) punktu, ir domāta tāda nodokļa atmaksa (precīzāk, samaksa [3]), kas ir uzlikts trešajai personai, taču kas personai pašai nav jāmaksā [4].

27. Tāpēc, ja atbilstoši Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta c) apakšpunktam ir atbrīvota tādu energoproduktu *piegāde*, kurus paredzēts lietot par *degvielu*, tad, ņemot vērā Direktīvas 2003/96 6. pantu, tādējādi pastāv divas atbrīvojuma no nodokļa iespējas. Runa var būt vai nu par (tiešu) piegādātāja atbrīvojumu, nododot preces patēriņam (*piegāde*), vai par (netiešu) atbrīvojumu saistībā ar energoproduktu *lietošanu* pēc tam.

28. Apelācijas sūdzības iesniedzējs pamatlietā pieprasa "atmaksāt" akcīzes nodokli, kas ir jāmaksā piegādātājam. Tādēļ runa var būt tikai par otro iespēju – netiešo atbrīvojumu.

29. No lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu gan neizriet tas, vai Lietuvas Republika vispār ir izmantojusi Direktīvas 2003/96 6. panta c) punktā paredzēto iespēju noteikt netiešu atbrīvojumu no nodokļa. Taču šķiet, ka lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu minētais tiesiskais regulējums saistībā ar piegādi attiecas galvenokārt tikai uz nodošanu patēriņam. Par to katrā ziņā liecina tajā reglamentētās prasības licences saņemšanai.

30. Taču, sniedzot atbildes uz prejudiciālajiem jautājumiem, turklāt tiek prezumēts, ka valsts tiesībās paredzētais atbrīvojums attiecas arī uz netiešu atbrīvojumu no nodokļa (akcīzes nodokļa atmaksa energoproduktu lietotājiem). Pretējā gadījumā prejudiciālajam jautājumam nebūtu jēgas. Attiecībā uz šo atbrīvojumu tad būtu jāparedz, ka piegādātāja samaksātais nodoklis tiek atlīdzināts (atmaksāts Direktīvas 2003/96 6. panta c) punkta izpratnē) arī trešajai personai, ja ir izpildīti Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta c) apakšpunktā atbrīvojumam no nodokļa izvirzītie nosacījumi.

3 Terminoloģija vācu valodā Vācijas nodokļu tiesību aktos šajā ziņā ir precīzāka: ar "atmaksu" [vācu valodā "Erstattung"] parasti ir domāta nodokļa atmaksa nodokļu maksātājam (attiecības starp divām personām), savukārt ar "atlīdzināšanu" [vācu valodā "Vergütung"] tiek apzīmēta nodokļa summas izmaksa trešajai personai, kurai nebija nodokļa maksāšanas pienākuma, bet kura ekonomiski to sedza (attiecības starp trim personām).

4 Uz tāda nodokļa atmaksu, kas ir jāmaksā nodokļu maksātājam (šajā gadījumā – degvielas piegādātājam), kā tiešu atbrīvojumu no nodokļa jau attiecas Direktīvas 2003/96 6. panta a) punkts.

31. Šajā gadījumā piegādātāja veiktā degvielas piegāde kuģu būvētājam tika uzskatīta par tādu, par kuru uzliek nodokli. Tas no Savienības tiesību viedokļa bija pareizi, ņemot vērā Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta c) apakšpunkta un 15. panta 1. punkta j) apakšpunkta salīdzinājumu. Atbilstoši tam motordegvielas piegāde lietošanai kuģu ražošanas un testēšanas jomā neietilpst lietošanā par degvielu komerciālai kuģošanai Kopienas ūdeņos saskaņā ar Direktīvas 2003/96 14. panta [1. punkta] c) apakšpunktu. Drīzāk dalībvalstis var, taču tām nav pienākuma atbrīvot motordegvielas piegādi lietošanai kuģu ražošanas un testēšanas jomā saskaņā ar Direktīvas 2003/96 15. panta 1. punkta j) apakšpunktu. Lietuvas Republika acīmredzot nav izmantojusi iespēju noteikt atbrīvojumu no nodokļa.

32. Kā izriet no norādītājiem faktiem, pārdodot uzbūvēto kuģi kopā ar atlikušo degvielu, degvielas piegāde netika (vēlreiz) aplikta ar nodokli. Arī tas ir loģiski: degviela jau bija nodota patēriņam. Tāpēc atbrīvojumu lūdz nevis persona, kurai jāmaksā nodoklis, bet gan trešā persona.

33. Taču, tā kā kuģu būvētājam brīdī, kad tas piegādāja degvielu pircējam, pašam nodoklis nebija jāmaksā, piegādes atbrīvojumam nav jēgas. Tāpēc šajā gadījumā nav runas par degvielas *piegādes* atbrīvojumu no nodokļa.

b) Materiālā piemērošanas joma

34. Turklāt kuģa un degvielas pārdevējs neizmanto degvielu kuģošanai, uz kuru ir attiecināms atvieglojums.

35. Netieša atbrīvojuma no nodokļa veidā ar Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta c) apakšpunktu no nodokļa tiek atbrīvoti energoprodukti, kurus paredzēts *lietot tikai* par degvielu kuģošanai Kopienas ūdeņos (tostarp zvejai) ar kuģiem, kas nav privāti izpriecu kuģi. Minētā mērķis ir aizsargāt komerciālās kuģošanas jūrā, kurā intensīvi tiek izmantota degviela, konkurētspēju ES[5] un Eiropas uzņēmumu konkurences pozīciju salīdzinājumā ar uzņēmumiem no trešajām valstīm[6]. Turklāt līdz ar to tam ir arī jāveicina preču brīva aprite Kopienā[7]. Tāpēc ir jāsecina, ka netieša atbrīvojuma gadījumā tiesības uz akcīzes nodokļa samaksu var būt tikai personai, kas ir saistīta ar kuģošanu, uz kuru ir attiecināms atvieglojums.

36. Tādēļ šajā gadījumā var pat neatbildēt uz jautājumu, vai arī kuģniecības uzņēmuma tā sauktais "tukšais" brauciens ar transportkuģi no vietas, kurā tas ir uzbūvēts, līdz pirmās kravas uzņemšanas vietai ietilpst Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta c) apakšpunkta piemērošanas jomā. Uz to ticamā veidā apstiprinoši atbild Komisija, Polijas Republika un būtībā arī Lietuvas Republika[8]. Taču šis jautājums rastos tikai attiecībā uz kuģniecības uzņēmumu, kurš ir izmantojis degvielu šim tā sauktajam "tukšajam" braucienam. Turpretim šajā gadījumā akcīzes nodokļa atmaksu pieprasa šāda kuģa pārdevējs.

5 Skat. Direktīvas 2003/96 preambulas 23. apsvērumu; šādi arī Tiesa saistībā ar līdzīgi formulēto atbrīvojumu no nodokļa Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta b) apakšpunktā – skat. spriedumu, 2011. gada 1. decembris, *Systeme Helmholz* (C-79/10, EU:C:2011:797, 24. un 26. punkts), skat. arī spriedumus, 2007. gada 1. marts, *Jan De Nul* (C-391/05, EU:C:2007:126, 28. punkts), un 2004. gada 29. aprīlis, Komisija/Vācija (C-240/01, EU:C:2004:251, 39. un 44. punkts).

6 1997. gada 12. marta priekšlikums Padomes Direktīvai, kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem – COM(97) 30, galīgā redakcija, 97/0111(CNS) – 7. lpp.

7 Par pēdējo minēto aspektu *expressis verbis* 2007. gada 1. marta spriedumā *Jan De Nul* (C-391/05, EU:C:2007:126, 24. un 25. punkts).

8 Šajā ziņā arī pirmais brauciens, lai uzņemtu kravu, varētu ietilpt (komerciālās) kuģošanas jēdzienā, arī ja šis brauciens netiek veikts tieši par atlīdzību. Šī brauciena izmaksas ir kuģniecības uzņēmuma izmaksas, kas tiek attiecinātas uz pirmo vai katru nākamo (par atlīdzību) veikto braucienu. Direktīvas 2003/96 14. pantā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa jēga un mērķis attiecas uz braucienu uz iekraušanas vietu tāpat kā uz braucienu uz izkraušanas vietu (ar kravu). Abos gadījumos kuģa īpašnieka darbība bez šaubām ir saistīta ar (komerciālo) kuģošanu.

37. Taču Direktīvas 2003/96 14. pants nav vispārējs atbrīvojums no nodokļa [9], kas nozīmē, ka atbrīvota tiek tikai degviela, kas faktiski tiek izmantota kuģošanai.

38. Tomēr kuģošanas jēdziens attiecas tikai uz tādu pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, kuri ir nesaraujami saistīti ar kuģa pārvietošanos [10]. Taču kuģa pārdošana nav par atlīdzību sniegts pakalpojums, kas ir nesaraujami saistīts ar kuģa pārvietošanos. Kuģa pārdošana ir piegāde, kas pircējām tikai dod iespēju sniegt saviem klientiem par atlīdzību kuģniecības pakalpojumus. Šajā ziņā kuģa piegāde labākajā gadījumā ir saistīta sagatavojošā veidā (netieši) ar pircēja darbību, uz kuru attiecas atvieglojums. Taču minētais nenozīmē, ka arī pārdevējs veic darbību, uz kuru attiecas atvieglojums.

39. Visbeidzot nav konstatējams, ka arī kuģu būvētāju konkurētspējas uzturēšana būtu Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta c) apakšpunkta mērķis. Drīzāk kuģu būvētājiem piemērojamais atvieglojums Direktīvas 2003/96 15. pantā tiek minēts tikai kā izvēles iespēja – ko Lietuvas Republika acīmredzot neņem vērā.

40. Attiecīgi arī Tiesa Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa vienmēr ir attiecinājusi tikai uz to personu, kura pati ir izmantojusi tajos minēto transportlīdzekli pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību [11].

41. Līdz ar to, ja kuģa pārdevējam vēlāk tiktu piešķirts akcīzes nodokļa atvieglojums, tiktu pārkāptas Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta c) apakšpunkta prasības. Pārdevējs neietilpst nedz to (komerciālās kuģniecības) personu lokā, uz kurām attiecas atvieglojums, nedz tam ir jāmaksā akcīzes nodoklis. Šajā gadījumā slogu izjūt tikai kuģa pircējs, jo viņš akcīzes nodokli ir samaksājis, samaksājot pārdošanas cenu.

42. Līdz ar to Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta c) apakšpunktam nav pretrunā valsts tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram kuģa pārdevējam tiek liegts atbrīvojums, atmaksājot/atlīdzinot akcīzes nodokli saistībā ar degvielu, kas ir tikusi pārdota kopā ar kuģi.

B. Par otro jautājumu

43. Tomēr, ja Tiesa uzskatītu, ka atbilstoši Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta c) apakšpunktam no akcīzes nodokļa ir jāatbrīvo arī kuģa pārdevējs, ja tā līgumpartneris pirkuma priekšmetu izmanto kuģošanā, būtu vēl jāatbild uz otro jautājumu. Ar to iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai dalībvalsts Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa var padarīt atkarīgu no konkrētu formas prasību izpildes.

9 Tas ir *ekspresis verbis* norādīts 2011. gada 1. decembra spriedumā *Systeme Helmholz* (C-79/10, EU:C:2011:797, 23. punkts), šajā ziņā arī spriedumi, 2011. gada 10. novembris, *Sea Fighter* (C-505/10, EU:C:2011:725, 21. punkts), un 2004. gada 29. aprīlis, Komisija/Vācija (C-240/01, EU:C:2004:251, 23. punkts).

10 Spriedumi, 2011. gada 10. novembris, *Sea Fighter* (C-505/10, EU:C:2011:725, 18. punkts); 2007. gada 1. marts, *Jan De Nul* (C-391/05, EU:C:2007:126, 37. punkts), un 2004. gada 1. aprīlis, *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* (C-389/02, EU:C:2004:214, 28. punkts). Tiesa to pašu uzsver saistībā ar līdzīgo atbrīvojumu no nodokļa aviācijā – spriedums, 2011. gada 1. decembris, *Systeme Helmholz* (C-79/10, EU:C:2011:797, 21. punkts).

11 Skat., piemēram, spriedumus, 2007. gada 1. marts, *Jan De Nul* (C-391/05, EU:C:2007:126, 33. un nākamie punkti), un 2004. gada 1. aprīlis, *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* (C-389/02, EU:C:2004:214, 28. punkts) – šajās lietās degvielu, attiecībā uz kuru tika pieprasīts atbrīvojums no nodokļa, pieteikuma iesniedzējs izmantoja "kuģiem, kas tieši tika izmantoti pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību" – apstiprināts 2011. gada 1. decembra spriedumā *Systeme Helmholz* (C-79/10, EU:C:2011:797, 30. punkts); līdzīgas norādes ir ietvertas 2011. gada 21. decembra spriedumā *Haltergemeinschaft* (C-250/10, nav publicēts, EU:C:2011:862, 24. punkts).

44. Jau pašā Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta formulējumā ir noteikts, ka dalībvalstis "saskaņā ar nosacījumiem, kurus tās nosaka, lai nodrošinātu pareizu un tūlītēju šo atbrīvojumu piemērošanu un nepieļautu nekādu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, nodokļu apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu", atbrīvo no nodokļiem energoproduktus, kurus paredzēts lietot par degvielu kuģošanai Kopienas ūdeņos. Tādējādi saskaņā ar Savienības tiesībām dalībvalstīm *expressis verbis* ir atļauts noteikt atbrīvojuma piešķiršanas papildu nosacījumus.

45. Taču saistībā ar PVN piemērošanas jomu Tiesa ir iedibinājusi pastāvīgo judikatūru. Atbilstoši tai nodokļa atbrīvojuma (saistībā ar piegādi Kopienas iekšienē vai eksportēšanai paredzētu preču piegādi) nepiešķiršana tikai trūkstošu formālu pierādījumu dēļ parasti ir nesamērīga [12].

1. Saistībā ar tiesību aktiem PVN jomā pasludinātās judikatūras attiecināšana uz tiesību aktos akcīzes nodokļa jomā paredzētu tiešu atbrīvojumu no nodokļa

46. PVN ir vispārējs patēriņa nodoklis. Tādēļ ir loģiski iepriekš minētos tiesību aktos PVN jomā ietvertos principus attiecināt arī uz īpašajiem tiesību aktiem akcīzes nodokļa jomā, tātad uz Direktīvas 2003/96 14. panta piemērošanu. Tā Tiesas devītā palāta būtībā ir rīkojusies divos nesenos spriedumos [13]. Uz to sliecas arī Komisija savos apsvērumos. Šī pieeja saistībā ar *tiešu* degvielas piegādes atbrīvojumu, ņemot vērā šajā gadījumā konstatējamo līdzību ar PVN sistēmu, ir sistēmai atbilstoša un loģiska.

47. Nodokļa uzlikšana pievienotajai vērtībai notiek, uzliekot nodokli visos posmos, un vairākkārtēja nodokļa uzlikšana (nodokļa uzkrāšanās) tiek novērsta ar priekšnodokļa atskaitījumu. Ar priekšnodokļa atskaitījumu tiek nodrošināts, ka PVN maksā tikai galapatērētājs [14] un nodokļu maksātājs (uzņēmums) to nemaksā (neitralitātes princips). Šajā ziņā nodokļu maksātājs visos posmos rīkojas tikai kā nodokļu iekasētājs valsts labā [15]. Minētais nav jāuztver kā atvieglojuma piešķiršana pašam nodokļu maksātājam.

48. Šī nodokļu maksātāja kā piespiedu kārtā iesaistīta nodokļu iekasētāja loma kopsakarā ar samērīguma principu nozīmē, ka valstij, kas nosaka ierobežojumus, ir izvirzītas īpašas prasības. Tādēļ atbrīvojums no PVN nevar tikt vienkārši liegts tikai (formālu) pierādījumu neesamības dēļ, ja objektīvi ir zināms, ka ir izpildīti visi tā materiālie priekšnoteikumi. Pretējā gadījumā būtu konstatējama nesamērīga pienākumu noteikšana privātpersonai valsts interesēs.

49. Tiesību aktos akcīzes nodokļa jomā nodokļa iekasējamības gadījums (Direktīvas 2008/118 7. pants) ir konstatējams vienreiz, nododot [preces] patēriņam. Par nodokļa samaksu atbildīgā persona atbilstoši Direktīvas 2008/118 8. pantam ir persona, kura laiž preces brīvā apgrozībā, lai gan ar nodokli būtu jāapliek patērētājs (nodokļa adresāts). Arī šajā gadījumā piegādātājs rīkojas tikai kā nodokļu iekasētājs valsts labā. Tāpēc šajā gadījumā ir jāpiemēro tās pašas stingrās samērīguma prasības kā tiesību aktos PVN jomā [16].

12 Skat., piemēram, spriedumus, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:548, 45. un nākamie punkti); 2007. gada 27. septembris, *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 29. un nākamie punkti), un 2012. gada 27. septembris, *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 45. un nākamie punkti); par samērīguma principu tiesību aktos PVN jomā: spriedumi, 1997. gada 18. decembris, *Molenheide* u.c. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 un C-47/96, EU:C:1997:623, 48. punkts), un 2006. gada 11. maijs, *Federation of Technological Industries* u.c. (C-384/04, EU:C:2006:309, 29. un 30. punkts).

13 Spriedumi, 2016. gada 2. jūnijs, *Polihim-SS* (C-355/14, EU:C:2016:403, 59. un nākamie punkti), un *ROZ-ŚWIT* (C-418/14, EU:C:2016:400, 20., 21., 35. un 36. punkts).

14 Spriedumi, 1996. gada 24. oktobris, *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. punkts), un 2013. gada 7. novembris, *Tulică* un *Plavoşin* (C-249/12 un C-250/12, EU:C:2013:722, 34. punkts), kā arī rīkojums, 2011. gada 9. decembris, *Connoisseur Belgium* (C-69/11, nav publicēts, EU:C:2011:825, 21. punkts).

15 Spriedumi, 1993. gada 20. oktobris, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. punkts), un 2008. gada 21. februāris, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21. punkts).

16 Līdz ar to šajā ziņā ir pamatoti abi Tiesas devītās palātas spriedumi: 2016. gada 2. jūnijs, *Polihim-SS* (C-355/14, EU:C:2016:403, 59. un nākamie punkti), un *ROZ-ŚWIT* (C-418/14, EU:C:2016:400, 20., 21., 35. un 36. punkts).

2. Saistībā ar tiesību aktiem PVN jomā pasludinātās judikatūras neattiecināšana uz tiesību aktos akcīzes nodokļa jomā paredzētu netiešu atbrīvojumu no nodokļa

50. Taču pretēji Komisijas viedoklim saistībā ar tiesību aktiem PVN jomā pasludinātā judikatūra nevar tikt attiecināta arī uz šajā gadījumā piemērojamo tiesību aktos akcīzes nodokļa jomā paredzēto *netiešo* atbrīvojumu. Tas izriet no šajā ziņā neesošās līdzības ar PVN sistēmu. Pati Tiesa, norādot uz atšķirīgo tiesību aktu muitas nodokļu un PVN jomā saturu, ir pamatoti noraidījusi tās judikatūras analoģisku piemērošanu [17].

51. Drīzāk *netieša atbrīvojuma no nodokļa* gadījumā, veicot atmaksu/atlīdzināšanu trešajai personai, – kā paredzēts Direktīvas 2003/96 6. panta c) punktā – tiek prasīti noteikti dokumenti. To uzdevums ir palīdzēt noskaidrot, vai tiešām var tikt pieprasīta atmaksa un kurš to var pieprasīt. Pretējā gadījumā pastāvētu risks, ka viens un tas pats nodoklis tiek atmaksāts vai atlīdzināts vairākas reizes. Tādējādi konkrētu formālu pierādījumu nepieciešamība izriet jau no šajā ziņā saturiski atšķirīgās akcīzes nodokļa uzlikšanas sistēmas.

52. Proti, *netieša atbrīvojuma* gadījumā vienmēr ir konstatējams attiecīgajai personai piemērojams *īsts atvieglojums*. Šajā gadījumā atvieglojums tiek piešķirts degvielas izmantotājam. Patiesībā ir konstatējams ar nodokli apliekams patēriņa preces patēriņš. Taču tas konkrētu iemeslu dēļ (šajā gadījumā – ekonomiski politisku apsvērumu dēļ) patērētāja labā netiek aplikts ar nodokli. Persona, kurai ir tiesības uz atmaksu, šajā gadījumā nerīkojas kā nodokļu iekasētājs valsts labā, bet gan savā labā.

53. Šādā situācijā nav nesamērīgi, ja efektīvas pārbaudes interesēs atvieglojums tiek piešķirts tikai tad, ja ir iesniegti attiecīgie pārbaudei nepieciešamie dokumenti. Citādi nekā obligāti iesaistīta nodokļu iekasētāja gadījumā personai, kurai tiek piešķirts nodokļa atvieglojums (šajā gadījumā – degvielas izmantotājam), var tikt noteiktas stingrākas līdzdalības prasības. Robeža acīmredzot ir sasniegta tikai tad, ja saskaņā ar valsts tiesībām *per se* ir izslēgta kļūdainu dokumentu labošana vai vēlāka šo dokumentu iesniegšana. Taču tas šajā gadījumā nav konstatējams.

3. Secinājumi

54. Atbilstoši samērīguma principam nav aizliegts, ka tiesības uz atmaksu vai atlīdzināšanu rodas tikai tad, kad persona, kurai tiek piemērots atvieglojums, iesniedz pārbaudei nepieciešamos dokumentus.

VI. Secinājumi

55. Tāpēc es iesaku uz Augstākās administratīvās tiesas uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) atbilstoši Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta c) apakšpunktam netieša atbrīvojuma priekšnoteikums ir tāds, lai persona, kurai ir tiesības uz atmaksu, degvielu būtu izmantojusi kuģošanai. Tas tā nav, ja tā kuģi kopā ar degvielu ir tikai piegādājusi kuģniecības uzņēmumam. Kuģu būvētājs, pārdodot kuģi kopā ar tajā esošo degvielu, nesniedz ar (komerciālo) kuģniecību saistītus pakalpojumus par atlīdzību;

2) dalībvalstis drīkst paredzēt atbrīvojuma saņemšanas nosacījumus saskaņā ar Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta c) apakšpunktu, lasot to kopā ar 6. panta c) punktu. Atbilstoši samērīguma principam nav aizliegts trešās personas tiesības uz attiecīgā akcīzes nodokļa

17 Spriedums, 2007. gada 27. septembris, *Teleos* u.c. (C-409/04, EU:C:2007:548, 57. punkts).

atmaksu vai atlīdzināšanu pakārtot konkrētu dokumentu iesniegšanai, lai padarītu iespējamu efektīvu pārbaudi un novērstu dubultu atvieglojumu piešķiršanu vai nepamatotu neaplikšanu ar nodokli.