GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2017 m. kovo 2 d.[1]

Byla C-151/16

UAB „Vakarų Baltijos laivų statykla“
Atsakovė:
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Lietuva) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Akcizų teisės aktai – Energetikos produktų tiekimo atleidimas nuo mokesčių – Naudojimas kaip degalų laivų navigacijai – Reikalavimai valstybėms narėms užtikrinti teisingą ir paprastą taikymą – Trūkstami įrodymai – Proporcingumas – PVM srities principų perkėlimas“

I. Įvadas

1. Šioje byloje Teisingumo Teismas turi nagrinėti konkretų ES teisėje reglamentuojamą atleidimą nuo akcizų. Juo siekiama atleisti komercinę laivų navigaciją Sąjungos vandenyse nuo degalams taikomo akcizo. Tačiau šio atleidimo nuo mokesčio paprašė ne laivybos, bet laivų statybos įmonė. Ji pardavė laivybos įmonei laivą, kuriame buvo šiek tiek degalų. Šiuo atveju ji neturėjo pagal nacionalinę teisę būtinos licencijos, kad galėtų tiekti neapmokestinamus degalus.

2. Taigi keliami du esminiai klausimai. Viena vertus, reikia išsiaiškinti atleidimo nuo mokesčių taikymą *ratione personae*. Būtina atsakyti į klausimą, ar laivo statytojas ir (arba) tiekėjas taip pat gali pasinaudoti laivų navigacijai taikoma lengvata pagal Direktyvos 2003/96/EB14 straipsnio 1 dalies c punktą. Antra vertus, reikia sukonkretinti įrodymų reikalavimo reikšmę taikant nuostatą dėl lengvatos akcizus reglamentuojančiuose teisės aktuose. Šiuo atveju iš dviejų Teisingumo Teismo devintosios kolegijos sprendimų[2] matyti tendencija perkelti PVM srityje suformuotą jurisprudenciją ir į akcizų teisės aktus.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

3. 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB (toliau – Direktyva 2008/118), 7 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda išleidimo vartoti metu ir išleidimo vartoti valstybėje narėje.“

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 2016 m. birželio 2 d. sprendimai *Polihim-SS* (C-355/14, EU:C:2016:403, 59 ir paskesni punktai) ir *ROZ-ŚWIT* (C-418/14, EU:C:2016:400, 20 ir 21 punktai, taip pat 35 ir 36 punktai).

4. Direktyvos 2008/118 41 straipsnis suformuluotas taip:

„Kol Taryba nepriėmė Bendrijos nuostatų dėl atsargų laivuose ir orlaiviuose, valstybės narės gali šioje srityje ir toliau taikyti nacionalines nuostatas dėl tokioms atsargoms taikomų išimčių.“

5. 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvos 2003/96/EB, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą, su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2004 m. balandžio 29 d. Tarybos direktyva 2004/75/EB (toliau – Direktyva 2003/96, (OL L 283, 2003 10 31; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 405)), 6 straipsnyje valstybėms narėms pateikiama ši galimybė:

„Valstybės narės gali savarankiškai atleisti nuo šioje direktyvoje nustatytų mokesčių ar juos sumažinti:

a) tiesiogiai;

b) diferencijuojant normą; arba

c) grąžinant visą mokesčio sumą arba jos dalį.“

6. Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta:

„1. Be Direktyvoje 92/12/EEB pateiktų bendrųjų nuostatų, atleidžiančių nuo mokesčio apmokestinamus produktus, ir, nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės savo pačių nustatytomis sąlygomis, siekdamos užtikrinti teisingą tokių išimčių taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui, atleidžia nuo apmokestinimo šiuos produktus:

<…>

c) energetikos produktus, tiekiamus kaip laivų degalai navigacijos Bendrijos vandenyse tikslais (įskaitant žvejybą), išskyrus privačius pramoginius laivus, ir laive gaminamą elektros energiją. Šioje direktyvoje „privatūs pramoginiai laivai“ reiškia bet kokį laivą, kurį jo savininkas arba nuomos ar kitu būdu juo besinaudojantis fizinis ar juridinis asmuo naudoja ne komerciniams tikslams, ir ypač ne keleiviams ar kroviniams vežti ar paslaugoms teikti už užmokestį, ir ne valdžios institucijų užsakymu. <…>“

B. Nacionalinė teisė

7. Akcizais apmokestinamos prekės, akcizų taikymas šioms prekėms ir konkretūs tokių prekių kontrolės bei gabenimo aspektai reglamentuojami Lietuvos Respublikos akcizų įstatyme (2010 m. balandžio 1 d. Įstatymo Nr. XI-722 redakcija). Remiantis Akcizų įstatymo 19 straipsnio 1 dalies 5 punktu, „[n]uo akcizų atleidžiamos akcizais apmokestinamos prekės <…>, jeigu jos: <…> tiekiamos kaip atsargos laivams <…>, vežantiems keleivius ir (arba) krovinius tarptautiniais maršrutais“. Be to, šio įstatymo 43 straipsnio 1 dalies 2 punkte nustatyta, kad nuo akcizų taip pat atleidžiami „laivų degalai, kurie tiekiami laivų navigacijos Europos Sąjungos vandenyse tikslams (įskaitant žvejybą), išskyrus laivų degalus, tiekiamus į asmeniniams poreikiams naudojamus laivus.“

III. Pagrindinė byla

8. Pareiškėja yra Lietuvoje įsteigta bendrovė, kurios veikla, be kita ko, apima įvairių tipų laivų statybą. 2009 m. spalio 7 d. ji sudarė sutartį dėl kroviniams gabenti skirto laivo (toliau – laivo) statybos užsakovei.

9. Statydama laivą pareiškėja iš vienos tiekėjos įsigijo 80 600 l degalų. Tiekėja pristatė degalus tiesiai į laivo degalų bakus. Už šiuos degalus ji apskaičiavo akcizą, kurį sumokėjo pareiškėja, apmokėdama jai išrašytas PVM sąskaitas faktūras. Dalį šių degalų pareiškėja sunaudojo per atliktus laivo bandymus.

10. 2013 m. birželio 6 d. pareiškėja perdavė užsakovei nuosavybę ir visas neturtines bei turtines teises į laivą. Šis laivas užsakovei buvo perduotas su jame buvusia įranga ir atsargomis, įskaitant 73 030 l po laivo bandymų likusių degalų. Užsakovė pagal sutartį buvo įpareigota įsigyti šiuos degalus už savikainą, kuri įskaičiuota į galutinę pirkimo kainą.

11. Perdavus laivą užsakovei, ši organizavo jo plaukimą sava eiga be (komercinio) krovinio iš laivų statyklos į Štralzundo uostą (Vokietija). Ten į laivą buvo pakrautas pirmasis krovinys, skirtas už atlygį nugabenti į Santanderį (Ispanija).

12. Pareiškėja tuoj po laivo pardavimo (2013 m. liepos 22 d.) pateikė prašymą grąžinti jai akcizą, sumokėtą už tą degalų kiekį, kurį ji patiekė užsakovei. Ginčijamu 2013 m. rugpjūčio 21 d. sprendimu mokesčių administratorius (atsakovas) atsisakė tenkinti šį prašymą. Jis sprendimą iš esmės grindė argumentais, kad pareiškėja tinkamai nesurašė apskaitos dokumentų. Be to, ji neturėjo nacionalinėje teisėje nustatyta tvarka išduotos licencijos (leidimo) vykdyti degalų tiekimo laivams.

13. Skundą dėl šio sprendimo nagrinėjusi Mokestinių ginčų komisija 2013 m. lapkričio 28 d. Sprendimu Nr. S 185 (7 195/2013) panaikino mokesčių administratoriaus sprendimą. Savo sprendimą ji, be kita ko, motyvavo aplinkybe, jog neatitikimai norminių teisės aktų reikalavimams yra formalūs ir negali panaikinti pareiškėjos teisės į akcizo grąžinimą.

14. Atsakovas kreipėsi su skundu į Vilniaus apygardos administracinį teismą, šis 2014 m. gruodžio 9 d. sprendimu tenkino skundą, nes pareiškėja neturėjo galiojančios licencijos (leidimo) vykdyti aptariamo tiekimo. Savo ruožtu pareiškėja pateikė apeliacinį skundą.

IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme

15. Bylą nagrinėjantis Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2016 m. kovo 14 d. kreipėsi į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą šiais klausimais:

„1. Ar 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvos 2003/96/EB, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą, su paskutiniais pakeitimais, atliktais 2004 m. balandžio 29 d. Tarybos direktyva 2004/75, 14 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad akcizu neapmokestinamas energetikos produktų tiekimas, kai tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė šioje byloje, šie produktai tiekiami kaip degalai laivui, turint tikslą juos (degalus) naudoti laivui savo eiga be tiesioginio atlygio plaukiant Bendrijos vandenyse iš (nuo) jo pastatymo vietos į kitoje valstybėje narėje esantį uostą, kuriame būtų paimtas pirmasis jo (laivo) komercinis krovinys?

2. Ar Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies c punktas draudžia valstybių narių nacionalinės teisės aktų nuostatas, kokios yra taikytinos nagrinėjamoje byloje, kuriomis neleidžiama pasinaudoti šiame punkte numatyta apmokestinimo išimtimi, kai energetikos produktų tiekimas neatitinka valstybės narės nustatytų sąlygų, nors jis (tiekimas) tenkina esmines aptariamoje Direktyvos 2003/96 nuostatoje numatytas išimties taikymo sąlygas?“

16. Šiais klausimais Teisingumo Teismui pastabas raštu pateikė Lietuva, Lenkijos Respublika ir Europos Komisija.

V. Teisinis vertinimas

A. Dėl pirmojo klausimo

17. Savo pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, kaip turi būti aiškinamas Direktyvos 2003/96 14 straipsnis tuo atveju, kai prekybinis laivas vyksta be krovinio. Tačiau kadangi pagrindinėje byloje prašymą grąžinti akcizą pateikė laivo pardavėja, reikia patikslinti prejudicinį klausimą. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar laivo pardavėja turi teisę prašyti grąžinti jai akcizą. Klausimas yra susijęs su akcizo grąžinimu už degalus, kuriuos laivo pirkėja panaudojo nuplaukti į uostą, kur laivas buvo pirmą kartą pakrautas.

18. Taigi šioje byloje svarbiausia tik tai, ar laivo statytojui (pardavėjui) parduodant laivą su degalais akcizas turi būti grąžinamas pardavėjui, jei „tik“ laivo pirkėjas galbūt naudoja degalus laivo navigacijai (šiuo atveju be krovinio).

19. Tokiam akcizo grąžinimui negali užkirsti kelio nacionalinė teisė, pagrįsta Direktyvos 2008/118 41 straipsniu (žr. 1 skirsnį). Tačiau laivo statytojas, kuris pristato laivą su jau išleistais vartoti degalais, nepatenka nei į: a) *ratione personae*: nei į b) *ratione materiae* Direktyvos 2003/96 14 straipsnio taikymo sritį (žr. 2 skirsnį).

1. Direktyvos 2008/118 41 straipsnio santykis su Direktyvos 2003/96 14 straipsniu

20. Lietuvos vyriausybė savo pastabose teigia, kad susiklosčius tam tikroms aplinkybėms taikytinas Direktyvos 2008/118 41 straipsnis, todėl atleidimas nuo mokesčio gali neatitikti nacionalinės teisės reikalavimų. Tačiau Direktyvos 2003/96 14 straipsnyje nustatytas privalomas atleidimas nuo mokesčio. Todėl pirmiausia reikia išsiaiškinti šių dviejų nuostatų tarpusavio santykį.

21. Vis dėlto Direktyvos 2008/118 41 straipsnyje nustatyta „tik“ savotiška pereinamojo laikotarpio tvarka dėl „atsargoms laivuose ir orlaiviuose“ taikomų išimčių pagal nacionalinę teisę, kol Taryba priims Bendrijos nuostatas šioje srityje.

22. Gali būti sričių, kurių dar nereglamentuoja Sąjungos teisės nuostatos. Tačiau „aprūpinimo“ energetikos produktais, kurie naudojami kaip degalai laivų navigacijai, atleidimas nuo mokesčių yra aiškiai ir privalomai reglamentuojamas Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies c punkte, kuris nurodomas net Direktyvos 2008/118 1 straipsnyje. Todėl Direktyvos 2008/118 41 straipsnis ne(be)gali būti taikomas tuo atveju, kai kalbama apie neapmokestinamą degalų tiekimą laivų navigacijai.

23. Direktyvos 2003/96 14 straipsnis (kaip teisingai pabrėžia ir Lietuvos vyriausybė) yra specialioji nuostata. Todėl šioje byloje, kaip nurodo Komisija, taikomas ne Direktyvos 2008/118 41 straipsnis, o tik Direktyvos 2003/96 14 straipsnis.

2. Direktyvos 2003/96 14 straipsnyje nustatyto atleidimo nuo mokesčių taikymo sritis

24. Norėdamas susigrąžinti mokesčius laivų statytojas turėtų patekti į Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies c punkte nustatyto atleidimo nuo mokesčių taikymo sritį. Tačiau jis nepatenka.

a) Atleidimo nuo mokesčių taikymo sritis „ratione personae“

25. Kaip matyti iš Direktyvos 2008/118 7 straipsnio, prievolė apskaičiuoti akcizus atsiranda (kitaip nei, pvz., PVM atveju) ne kiekvienu prekybos etapu, bet tik kartą – išleidimo vartoti metu.

26. Vis dėlto Direktyvos 2003/96 6 straipsnyje aiškiai nustatyta, kad valstybės narės gali savarankiškai atleisti nuo šioje direktyvoje nustatytų mokesčių arba tiesiogiai (a punktas), arba netiesiogiai, kai grąžinama visa mokesčio suma ar jos dalis (c punktas). Pagal pastarąjį punktą turima omenyje, kartu vertinant Direktyvos 2003/96 6 straipsnio c punktą ir a punktą, kad grąžinamas (tiksliau – kompensuojamas [3]) trečiojo asmens sumokėtas, bet ne jam skirtas mokestis [4].

27. Jei pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies c punktą nuo mokesčio atleidžiamas energetikos produktų *tiekimas naudoti* kaip degalus, tuomet atsižvelgiant į Direktyvos 2003/96 6 straipsnį matomos dvi galimybės atleisti nuo mokesčio. Galima kalbėti arba apie (tiesioginį) tiekėjo atleidimą nuo mokesčio dėl prekių išleidimo vartoti (*tiekimo*), arba apie (netiesioginį) atleidimą nuo mokesčio, kai nuo jo atleidžiamas vėlesnis energetikos produktų *naudojimas*.

28. Pareiškėja pagrindinėje byloje reikalauja „grąžinti“ tiekėjos mokėtiną akcizą. Todėl galima kalbėti tik apie antrą galimybę netiesiogiai atleisti nuo mokesčio.

29. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, ar Lietuva apskritai pasinaudojo Direktyvos 2003/96 6 straipsnio c punktu suteikiama galimybe netiesiogiai atleisti nuo mokesčio. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą minėtas tiekimo reglamentavimas, atrodo, taikomas tik išleidžiant vartoti. Bet kuriuo atveju taip galima spręsti iš jame sunormintų su licencijomis susijusių reikalavimų.

30. Be to, atsakant į prejudicinius klausimus vis dėlto daroma prielaida, kad nacionalinėje teisėje numatytas atleidimas nuo mokesčių apima ir netiesioginį atleidimą (akcizo grąžinimas energetikos produktų naudotojui). Kitu atveju prejudicinis klausimas būtų beprasmis. Kalbant apie tokį atleidimą nuo mokesčių, pažymėtina, kad juo turėtų būti numatyta, kad tiekėjo sumokėti mokesčiai taip pat kompensuojami trečiajam asmeniui (grąžinami, kaip apibrėžta Direktyvos 2003/96 6 straipsnio c punkte), jei yra sąlygos atleisti nuo mokesčių pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies c punktą.

31. Šioje byloje tiekėjo tiekiami degalai laivo gamintojui laikomi apmokestinamais. Tai atitinka Sąjungos teisę, kaip matyti palyginus Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies c punktą ir 15 straipsnio 1 dalies j punktą. Pagal pastarąją nuostatą degalai, kurie naudojami laivų gamybos ir bandymo srityje, nelaikomi degalais, naudojamais navigacijai Bendrijos vandenyse pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio c punktą. Degalus, kurie naudojami laivų gamybos ir bandymo srityje, pagal Direktyvos 2003/96 15 straipsnio 1 dalies j punktą gali atleisti nuo mokesčio valstybės narės, tačiau jos neprivalo to daryti. Akivaizdu, kad Lietuva nepasinaudojo galimybe atleisti nuo mokesčio.

32. Remiantis pateikta informacija apie faktines aplinkybes, parduodant pastatytą laivą su likusiais degalais, tie (tiekiami) degalai nebuvo (dar kartą) apmokestinti. Tai irgi logiška. Degalai jau buvo išleisti vartoti. Todėl atleidimu nuo mokesčių pasinaudojo ne apmokestinamasis, o trečiasis asmuo.

33. Vis dėlto, jei laivo statytojui neatsiranda mokestinė prievolė tuo metu, kai degalai tiekiami pirkėjui, tiekimo atleidimas nuo mokesčių praranda prasmę. Todėl šioje byloje kalbama ne apie degalų *tiekimo* atleidimą nuo mokesčių.

3 Apibrėžtys Vokietijos mokestines prievoles reglamentuojančiuose teisės aktuose šiuo atveju yra tikslesnės: „grąžinimas“ („Erstattung“) paprastai reiškia mokesčių grąžinimą apmokestinamajam asmeniui (dviejų asmenų santykis), o „kompensavimas“ („Vergütung“) reiškia mokesčio sumos išmokėjimą trečiajam asmeniui, kuriam šis mokestis nebuvo skirtas, tačiau jis vis dėlto jį sumokėjo (trijų asmenų santykis).

4 Apmokestinamojo asmens (čia: degalų tiekėjo) mokėtino mokesčio grąžinimas jau Direktyvos 2003/96 6 straipsnio a punkte apibrėžiamas kaip tiesioginis atleidimas nuo mokesčio.

b) Taikymo sritis „ratione materiae“

34. Be to, laivo su degalais pardavėjas nenaudoja degalų laivų navigacijai, kuriai taikoma lengvata.

35. Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies c punkte įtvirtintas netiesioginis atleidimas nuo mokesčių, kai nuo mokesčių atleidžiami energetikos produktai, tiekiami kaip laivų degalai navigacijos Bendrijos vandenyse tikslais (įskaitant žvejybą), išskyrus privačius pramoginius laivus. Taip norima užtikrinti daug degalų naudojančios komercinės laivų navigacijos konkurencingumą ES teritorijoje [5] ir Europos įmonių konkurencinę padėtį įmonių iš trečiųjų šalių atžvilgiu [6]. Be to, taip siekiama palengvinti prekybą Bendrijos viduje [7] ir patvirtinama, kad, netiesiogiai atleidžiant nuo mokesčio, teisę į akcizų kompensavimą gali turėti tik asmuo, dalyvaujantis laivų navigacijoje, kuriai taikoma lengvata.

36. Vadinasi, šiuo atveju galima neatsakyti į klausimą, ar aplinkybė, kad jūrų vežėjas plukdo krovininį laivą be krovinio iš statybos vietos į vietą, kur bus pakrautas pirmasis krovinys, patenka į Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies c punkto taikymo sritį. Komisija, Lenkijos Respublika ir galiausiai Lietuva įtikinamai pagrindė šį argumentą [8]. Apskritai šis klausimas būtų keliamas tik jūrų vežėjo, naudojusio degalus šiam plaukimui sava eiga be krovinio, atžvilgiu. Tačiau akcizo grąžinimo pageidauja tokio laivo pardavėjas.

37. Vis dėlto pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnį nėra taikomas bendras atleidimas nuo mokesčių [9], todėl nuo jų atleidžiami tik degalai, kurie taip pat naudojami laivų navigacijai.

38. „Navigacijos“ apibrėžtis apima tik paslaugų už atlygį teikimą, kuris neatsiejamas nuo laivo judėjimo [10]. Vis dėlto laivo pardavimas nėra paslauga už atlygį, kuri būtų neatsiejama nuo laivo judėjimo. Laivo pardavimas – tai tiekimas, kuriuo pirkėjui suteikiama galimybė teikti savo klientams laivų navigacijos paslaugas už atlygį. Todėl laivo tiekimas bet kuriuo atveju laikytinas parengiamuoju (tarpiniu) pirkėjo veiklos, kuriai taikoma lengvata, etapu. Tačiau tai nereiškia, kad pardavėjas taip pat užsiima veikla, kuriai taikoma lengvata.

39. Galiausiai nematyti, kad Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies c punkto tikslas taip pat yra išsaugoti laivų statytojų konkurencingumą. Pagalba laivų statytojams labiau minima kaip (Lietuvos akivaizdžiai neišnaudota) galimybė Direktyvos 2003/96 15 straipsnyje.

5 Žr. Direktyvos 2003/96 23 konstatuojamąją dalį, taip pat Teisingumo Teismo jurisprudenciją dėl panašiai suformuluoto atleidimo nuo mokesčio pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies b punktą: 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimą *Systeme Helmholz* (C-79/10, EU:C:2011:797, 24 ir 26 punktai), 2007 m. kovo 1 d. Sprendimą *Jan De Nul* (C-391/05, EU:C:2007:126, 28 punktas) ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-240/01, EU:C:2004:251, 39 ir 44 punktai).

6 1997 m. kovo 12 d. Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, pakeičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą, KOM (97) 30 galutinis, 97/0111(CNS), p. 7.

7 Dėl šio argumento žr. 2007 m. kovo 1 d. Sprendimą *Jan De Nul* (C-391/05, EU:C:2007:126, 24 ir 25 punktai).

8 Vadinasi, ir pirmoji laivų navigacija iki pasikraunant pirmąjį krovinį turėtų būti apibrėžiama kaip (komercinė) navigacija, net jei ši navigacija nėra tiesiogiai vykdoma už atlygį. Šios navigacijos išlaidos yra jūrų vežėjo išlaidos, kurios perkeliamos į pirmą arba į bet kurią kitą navigaciją (už atlygį). Direktyvos 2003/96 14 straipsniu nustatyto atleidimo nuo mokesčių esmė išlieka tokia pati tiek plaukiant į krovinio pakrovimo, tiek į krovinio iškrovimo vietą (su kroviniu). Abiem atvejais laivo savininkas, be abejonės, vykdo (komercinę) navigaciją.

9 Žr. 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimą *Systeme Helmholz* (C-79/10, EU:C:2011:797, 23 punktas); taip pat 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimą *Sea Fighter* (C-505/10, EU:C:2011:725, 21 punktas) ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-240/01, EU:C:2004:251, 23 punktas).

10 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimas *Sea Fighter* (C-505/10, EU:C:2011:725, 18 punktas), 2007 m. kovo 1 d. Sprendimas *Jan De Nul* (C-391/05, EU:C:2007:126, 37 punktas) ir 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* (C-389/02, EU:C:2004:214, 28 punktas). Tą patį pabrėžia Teisingumo Teismas, kalbėdamas apie panašų atleidimą nuo mokesčių oro navigacijos atveju: 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimas *Systeme Helmholz* (C-79/10, EU:C:2011:797, 21 punktas).

40. Teisingumo Teismas Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose nustatytą atleidimą nuo mokesčių visada pripažindavo tik asmeniui, kuris ten minimą transporto priemonę naudojo pats paslaugoms už atlygį teikti [11].

41. Taigi Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies c punktui prieštarautų tai, kad laivo pardavėjas vėliau galėtų pasinaudoti akcizo lengvata. Pardavėjas nėra nei priskirtinas prie lengvatą gaunančių asmenų (vykdančių komercinę navigaciją), nei apmokestinamas akcizu. Apmokestinamas šiuo atveju tik laivo pirkėjas, nes jis sumoka akcizą, mokėdamas pirkimo kainą.

42. Vadinasi, pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies c punktą nedraudžiama nacionalinė nuostata, pagal kurią neleidžiama laivo pardavėjo atleisti nuo mokesčio grąžinant jam (kompensuojant) sumokėtą akcizą, susijusį su kartu su laivu parduotais degalais.

B. Dėl antrojo klausimo

43. Vis dėlto, jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad ir laivo pardavėjas neturi būti apmokestintas akcizu pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies c punktą, jei kita susitariančioji šalis naudoja parduodamą objektą, kai vykdo navigaciją, tuomet dar reikėtų atsakyti į antrąjį klausimą. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas norėtų sužinoti, ar valstybė narė gali susieti atleidimo nuo mokesčių pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalį su tam tikrų procesinių reikalavimų laikymusi.

44. Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies tekste nustatyta, kad valstybės narės atleidžia nuo mokesčių energetikos produktus, tiekiamus kaip laivų degalai navigacijos Bendrijos vandenyse tikslais „savo pačių nustatytomis sąlygomis, siekdamos užtikrinti teisingą tokių išimčių taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui“. Taip Sąjungos teise valstybėms narėms aiškiai leidžiama nustatyti papildomas atleidimo nuo mokesčių sąlygas

45. Vis dėlto PVM taikymo srityje jau susiformavo Teisingumo Teismo jurisprudencija. Remiantis ta jurisprudencija, draudimas atleisti nuo mokesčių (tiekimą Bendrijos teritorijoje ir (arba) eksportą) vien dėl trūkstamų formalių įrodymų visada laikomas neproporcingu [12].

1. Jurisprudencijos iš PVM srities taikymas tiesioginiam atleidimui nuo akcizo

46. Pridėtinės vertės mokestis yra bendrasis vartojimo mokestis. Todėl atrodo logiška minėtus principus iš PVM reglamentavimo srities perkelti specialiesiems vartojimo mokesčiams, kaip antai akcizui, o kartu ir Direktyvos 2003/96 14 straipsniui. Taip padarė Teisingumo Teismo devintoji kolegija, priimdama du naujausius sprendimus [13]. Komisija savo pastabose taip pat pritartų tokiam pasirinkimui. Dėl *tiesioginio* degalų tiekimo atleidimo nuo mokesčių pažymėtina, kad toks požiūris atitinka sistemos reikalavimus ir yra logiškas, nes šiuo atveju matomas panašumas į PVM sistemą.

11 Žr. 2007 m. kovo 1 d. Sprendimą *Jan De Nul* (C-391/05, EU:C:2007:126, 33 ir paskesni punktai) ir 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimą *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* (C-389/02, EU:C:2004:214, 28 punktas) – tose bylose degalus, dėl kurių buvo prašoma atleidimo nuo mokesčių, pareiškėjas „tiekė laivams, naudotiems teikti paslaugas už atlygį“, – patvirtintus 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimu *Systeme Helmholz* (C-79/10, EU:C:2011:797, 30 punktas); panašiai žr. 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Haltergemeinschaft* (C-250/10, nepaskelbtas Rink., EU:C:2011:862, 24 punktas).

12 Pvz., žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Teleosir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 45 ir paskesni punktai), 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Collée* (C-146/05, EU:C:2007:549, 29 ir paskesni punktai) ir 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *VSTR* (C-587/10, EU:C:2012:592, 45 ir paskesni punktai); dėl proporcingumo principo PVM teisės aktuose žr. 1997 m. gruodžio 18 d. Sprendimą *Molenheide ir kt.* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 ir C-47/96, EU:C:1997:623, 48 punktas) ir 2006 m. gegužės 11 d. Sprendimą *Federation of Technological Industries ir kt.* (C-384/04, EU:C:2006:309, 29 ir 30 punktai).

13 2016 m. birželio 2 d. sprendimai *Polihim-SS* (C-355/14, EU:C:2016:403, 59 ir paskesni punktai) ir *ROZ-ŚWIT* (C-418/14, EU:C:2016:400, 20 ir 21 punktai, taip pat 35 ir 36 punktai).

47. Apmokestinimas PVM vyksta visais etapais, tačiau daugkartinio apmokestinimo (mokesčių subendrinimo) išvengiama taikant PVM atskaitą. PVM atskaita užtikrina, kad PVM mokės tik galutinis vartotojas[14]ir apmokestinamasis asmuo (profesionalus veiklos vykdytojas) nebus apmokestinamas (neutralumo principas). Apmokestinamasis asmuo visuose etapuose veikia tik kaip mokesčių rinkėjas į valstybės iždą[15]. Pats apmokestinamasis asmuo negauna jokių lengvatų.

48. Šis apmokestinamojo asmens vaidmuo (priverstinis mokesčių rinkėjas) kartu su proporcingumo principu susijęs su ypatingais valstybės kišimosi reikalavimais. Todėl atleidimas nuo PVM negali būti paprasčiausiai netaikomas dėl trūkstamų (formalių) įrodymų, jei objektyviai patvirtinama, kad yra visos materialinės sąlygos jam taikyti. Kitu atveju privatus asmuo būtų neproporcingai išnaudojamas valstybės reikmėms.

49. Akcizų srityje apmokestinimo momentas atsiranda (Direktyvos 2008/118 7 straipsnis) vieną kartą – išleidžiant prekę vartoti. Pagal Direktyvos 2008/118 8 straipsnį apmokestinamasis asmuo yra tas, kuris išleidžia prekes vartoti, nors apmokestinamas turi būti vartotojas (asmuo, kuriam skirtas mokestis). Šiuo atveju tiekėjas taip pat veikia tik kaip mokesčių rinkėjas iždo vardu. Todėl šiuo atveju taip pat turi būti taikomi tie patys griežti proporcingumo reikalavimai kaip PVM srityje[16].

2. Jurisprudencijos iš PVM srities taikymas netiesioginiam atleidimui nuo akcizų

50. Vis dėlto jurisprudencija iš PVM srities, priešingai, nei manė Komisija, negali būti perkelta ir šiuo atveju nagrinėjamam *netiesioginiam* atleidimui nuo akcizo. Taip atsitinka todėl, kad nėra panašumų su PVM sistema. Teisingumo Teismas pats teisingai atmetė galimybę taikyti savo jurisprudenciją, nurodydamas skirtingą muitų ir PVM struktūrą[17].

51. *Netiesioginis atleidimas nuo mokesčių* grąžinant ir (arba) kompensuojant mokesčius trečiajam asmeniui (kaip numatyta Direktyvos 2003/96 6 straipsnio c punkte) neišvengiamai reikalauja tam tikrų įrodymų. Jie skirti tam, kad būtų galima nuspręsti, ar kas nors turi teisę faktiškai prašyti grąžinimo ir kas tas asmuo. Kitu atveju kiltų pavojus, kad tas pats mokestis būtų grąžintas ir (arba) kompensuotas kelis kartus. Būtinybė reikalauti tam tikrų formalių įrodymų išplaukia jau iš kitokią struktūrą turinčios apmokestinimo akcizais sistemos.

52. *Netiesioginio atleidimo nuo mokesčių* atveju atitinkamas asmuo visada gauna *tikros naudos*. Nagrinėjamu atveju degalų naudotojas gauna naudos be akivaizdaus pagrindo. Iš tiesų reikia kalbėti apie prekių vartojimo apmokestinimą. Tačiau šis vartojimas dėl tam tikrų priežasčių (šiuo atveju dėl ekonominių ir politinių priežasčių) nėra apmokestinamas, taip suteikiant naudą vartotojui. Teisę susigrąžinti akcizą turintis asmuo šiuo atveju veikia ne kaip mokesčių rinkėjas į valstybės iždą, o savo vardu.

14 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas *Elida Gibbs* (C-317/94, EU:C:1996:400, 19 punktas), 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimas *Tulică ir Plavoşin* (C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 34 punktas) ir 2011 m. gruodžio 9 d. Sprendimas *Connoisseur Belgium* (C-69/11, nepaskelbtas Rink., EU:C:2011:825, 21 punktas).

15 1993 m. spalio 20 d. Sprendimas *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, 25 punktas) ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimas *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, 21 punktas).

16 Šiuo atžvilgiu teisingai pažymėta abiejuose Teisingumo Teismo devintosios kolegijos sprendimuose: 2016 m. birželio 2 d. sprendimuose *Polihim-SS* (C-355/14, EU:C:2016:403, 59 ir paskesni punktai) ir *ROZ-ŚWIT* (C-418/14, EU:C:2016:400, 20 ir 21 punktai, taip pat 35 ir 36 punktai).

17 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Teleos ir kt.* (C-409/04, EU:C:2007:548, 57 punktas).

53. Esant tokiai situacijai nėra neproporcinga, jei, atsižvelgiant į veiksmingą kontrolę, lengvata suteikiama tik tuomet, kai pateikiama (kontrolei būtinų) atitinkamų įrodymų. Kitaip, nei priverstinai įtraukto mokesčių rinkėjo atveju, nuo mokesčių atleistam asmeniui (šiuo atveju degalų naudotojui) gali būti taikomi griežtesni reikalavimai dėl bendradarbiavimo. Riba pasiekiama, ko gera, tik tuomet, kai pagal nacionalinę teisę *per se* atmetama galimybė tikslinti klaidingus įrodymus arba juos teikti vėliau. Tačiau nagrinėjamu atveju tokių griežtų reikalavimų nėra.

3. Išvada

54. Proporcingumo principas nėra pažeidžiamas, jei teisė į mokesčio grąžinimą ir (arba) kompensavimą atsiranda tik tuomet, kai naudos gavėjas pateikia būtinų įrodymų kontrolei atlikti.

VI. Siūlomas sprendimas

55. Taigi siūlau taip atsakyti į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo pateiktus prejudicinius klausimus:

1. Pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies c punktą netiesioginis atleidimas nuo mokesčio taikomas su sąlyga, kad teisę į mokesčio grąžinimą turintis asmuo degalus naudojo navigacijai. Tačiau taip nėra, jeigu jis tik pristato laivą su degalais jūrų vežėjui. Parduodamas laivą su jame esančiais degalais laivo statytojas nesuteikia paslaugos už atlygį, vykdydamas (komercinę) navigaciją.

2. Valstybės narės gali nustatyti atleidimo nuo mokesčio sąlygas pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnio 1 dalies c punktą, siejamą su 6 straipsnio c punktu. Proporcingumo principas nėra pažeidžiamas, jei trečiojo asmens teisė į atitinkamo akcizo mokesčio grąžinimą ir (arba) kompensavimą susiejama su tam tikrų įrodymų pateikimu, kad būtų galima atlikti veiksmingą kontrolę ir būtų užkirstas kelias galimybei kelis kartus atleisti nuo mokesčių ir (arba) nepagrįstai neapmokestinti.