

2) laivų degalai, kurie tiekiami laivų navigacijos Europos Sąjungos vandenyse tikslams (įskaitant žvejybą), išskyrus laivų degalus, tiekiamus į asmeniniams poreikiams naudojamus laivus. Laivas laikomas naudojamu asmeniniams poreikiams, kai juo naudojasi laivo savininkas ar kitas asmuo (nuomos ar kitais teisiniais pagrindais) kitiems negu komerciniams tikslams. Energinių produktų, kuriems taikoma ši lengvata, kodus pagal KN nustato Vyriausybė;

Komentaras

1. Pagal Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 43 straipsnio 1 dalies 2 punkte analizuojamą akcizų lengvatą, nuo akcizų atleidžiami laivų degalai, kurie sunaudojami laivų navigacijos Europos Sąjungos vandenyse tikslais (įskaitant žvejybą), išskyrus laivų degalus, tiekiamus į asmeniniams poreikiams naudojamus laivus.

Svarbu pabrėžti, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau - ESTT) bylose C-389/02 *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, C-79/10 *Systeme Helmholtz*, C-151/16 *Vakarų Baltijos laivų statykla*, C-391/05 *Jan De Nul*, C-505/10 *Sea Fighter* suformavo būtinuosius šios akcizų lengvatos taikymo kriterijus:

- 1) degalai turi būti panaudojami laivų navigacijos tikslams;
- 2) navigacija turi vykti Europos Sąjungos vandenyse;
- 3) laivų degalai turi būti panaudojami komercinių paslaugų teikimui, t. y. veiklai, už kurią gaunamas atlygis.

Taigi, šiame komentare analizuojama lengvata gali būti taikoma tik tuo atveju, jeigu yra tenkinami visi 3 aukščiau nurodyti kriterijai, nustatyti ESTT bylose.

2. Pirmasis kriterijus būtinas analizuojamos lengvatos taikymui yra degalų panaudojimas laivų navigacijos tikslams. ESTT bylose C-389/02 *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, C-79/10 *Systeme Helmholtz*, C-151/16 *Vakarų Baltijos laivų statykla*, C-391/05 *Jan De Nul* konstatavo, jog „navigacijos tikslai“ apima visus laivo judėjimo atvejus, kai toks judėjimas yra neatsiejamas nuo komercinių paslaugų teikimo, neatsižvelgiant į šios navigacijos tikslą. Taigi, į šios lengvatos taikymo sritį patenka visi laivo judėjimo Europos Sąjungos vandenyse atvejai, kurie yra neatsiejami nuo komercinių paslaugų teikimo.

Pažymėtina, kad pagal ESTT bylos C-391/05 *Jan De Nul* nuostatas (38 punktas), ši lengvata gali būti taikoma tik tiems degalams, kuriuos Europos Sąjungos vandenyse judėjimo tikslais naudoja savaeigiai plaukiojantys įrenginiai (įskaitant žemsiurbes), t. y. įrenginiai, turintys autonominę judėjimo sistemą. Taigi, minėtoji lengvata negali būti taikoma tais atvejais, kai plaukiojantys įrenginiai gali judėti tik kitų prietaisų pagalba, t. y. tais atvejais, kai plaukiojantys įrenginiai neturi savo autonominės judėjimo sistemos.

1 pavyzdys

Žemsiurbė, neturinti autonominės judėjimo sistemos, į dugno valymo paslaugų teikimo vietą Europos Sąjungos vandenimis yra atitempiama kito plaukiojančio įrenginio, turinčio autonominę judėjimo sistemą. Taigi, atsižvelgiant į tai, kad žemsiurbė neturi autonominės judėjimo sistemos, t. y. negali vykdyti navigacijos, žemsiurbėje sunaudotas kuras, dugno valymo darbų metu, negalėtų būti atleidžiamas nuo akcizų.

Atkreiptinas dėmesys, kad ESTT byloje C-505/10 *Sea Fighter* konstatavo, kad nors kelionės tikslas Europos Sąjungos vandenyse nėra svarbus, kai paslauga teikiama komerciniais tikslais, tačiau paslaugos teikimas už atlygį turi būti neatsiejamas nuo laivo judėjimo, todėl lengvata taikoma tik tiems degalams, kurie yra sunaudojami tiesiogiai laivo variklyje judėjimo tikslais. Taigi, analizuojama lengvata nėra taikoma tais atvejais, kai degalai yra naudojami neatsiejamai su laivu sujungtuose prietaisuose, kurie turi atskirą nuo laivo variklį ir degalų baką bei šio prietaiso variklyje

degalai naudojami minėtojo judėjimo metu (pvz., ekskavatoriaus, kuris yra neatsiejamai sujungtas su laivu ir turi atskirą variklį, vykdomiems darbams judėjimo metu atlikti, taip pat tai galėtų būti laivas, turintis du atskirus kuro bakus, iš kurių vienas naudojamas laivo judėjimui (gali naudoti šiame punkte analizuojamą lengvatinį kurą), o kitas naudojamas kitiems darbams, nesusijusiems su navigacija atlikti (negali naudoti šiame punkte analizuojamo lengvatinio kuro)).

Tačiau ESTT byloje C-391/05 *Jan De Nul* papildomai pasisakė, kad žemsiurbės (turinčios autonominę judėjimo sistemą) judėjimas neatsiejamas nuo komercinių paslaugų teikimo Europos Sąjungos vandenyse patenka į navigacijos sąvokos taikymo sritį. Tai reiškia, kad žemsiurbės judėjimas į paslaugos teikimo vietą ir iš jos bei kiti manevrai, kuriuos žemsiurbė atlieka siurbdama ir iškraudama medžiagas, t. y. nuo valymo veiklos neatsiejamas judėjimas patenka į navigacijos sąvokos taikymo sritį, todėl analizuojama lengvata šiam sunaudotam kurui galėtų būti taikoma. Tačiau analizuojama lengvata netaikoma atvejams, kai tokie degalai naudojami minėtųjų savaeigių plaukiojančių įrenginių varikliuose, skirtuose kitiems nei judėjimo vandenyje tikslams (pvz., žemsiurbės variklyje, kuris skirtas uosto dugno valymui) ar naudojami gaminant, tobulinant ar bandant laivus.

Taip pat, tais atvejais, kai žemsiurbė turi vieną variklį, kuris vienu metu yra bendrai naudojamas aukščiau minėtų procesų visumai (tiek navigacijos tikslams, tiek ir ne navigacijos tikslams (pvz., dugno valymo darbams)), šiame punkte analizuojama lengvata turėtų būti taikoma proporcingai atliekamų veiksmų mastui, t. y. lengvata taikoma tik tai degalų daliai, kuri tiesiogiai sunaudojama navigacijos tikslams.

2 pavyzdys

Žemsiurbė iš taško A Europos Sąjungos vandenyse plaukia į tašką B, kuriame teikia dugno valymo paslaugas pagal komercinių paslaugų teikimo sutartį, taip pat paslaugų teikimo metu ji atlieka papildomus judėjimus, susijusius su dugno valymu bei medžiagų iškrovimu, kurie yra neatsiejami nuo atliekamo paslaugų teikimo. Taigi, atsižvelgiant į tai, kad visi manevrai, kuriuos žemsiurbė atlieka šios veiklos metu, yra neatsiejamai susiję su komercinių paslaugų teikimu, degalai panaudoti šiems manevrams galėtų būti atleidžiami nuo akcizų. Papildomai paminėtina, kad iš esmės analizuojamoje situacijoje nėra svarbu nustatyti kokius darbus atlieka žemsiurbė komercinių paslaugų teikimo metu, svarbiausia nustatyti, ar šių darbų atlikimo metu yra vykdoma navigacija, t. y. laivo judėjimas ar ne.

3. Antrasis kriterijus būtinas analizuojamos lengvatos taikymui yra laivų degalų panaudojimas navigacijos tikslais Europos Sąjungos vandenyse. Pažymėtina, kad ESTT byloje C-391/05 *Jan De Nul* konstatavo, kad Europos Sąjungos vandenimis reikia laikyti visus vandenį, kuriuose paprastai vyksta komercinė jūrinė navigacija, apimanti visus jūrinius laivus, įskaitant ir pačio didžiausio tonažo. Taigi, pagal šiame punkte nurodytus kriterijus, tokiais vandenimis Lietuvos Respublikoje galėtų būti laikoma Lietuvos teritorinė jūra, Klaipėdos valstybinio jūrų uosto akvatorija ir Būtingės naftos terminalo akvatorija. Tačiau Lietuvos Respublikos vidaus vandenys, kuriuose paprastai negali vykti komercinė jūrinė navigacija, įskaitant ir pačio didžiausio tonažo laivų (pvz., Lietuvos Respublikos teritorijoje esančios upės, ežerai, dirbtiniai vandens telkiniai, Lietuvos Respublikai priklausanti Kuršių marių dalis (išskyrus Klaipėdos valstybinio jūrų uosto akvatoriją) ir kiti Lietuvos Respublikos vidaus vandenys) negalėtų būti laikomi Europos Sąjungos vandenimis šios lengvatos taikymo kontekste.

1 pavyzdys

Laivas iš Kauno mariose esančio uosto plaukia atlikti Klaipėdos Jūrų uosto gilinimo darbų pagal komercinių paslaugų teikimo sutartį, atlieka šiuos darbus ir tuo pačiu maršrutu parplaukia į Kauno marias. Taigi, atsižvelgiant į tai, kad lengvatos taikymo tikslais laikoma, kad laivas plaukia Europos Sąjungos vandenimis tik tuomet, kai jis plaukia Lietuvos teritorine jūra, Klaipėdos

valstybinio jūrų uosto akvatorija ar Būtingės naftos terminalo akvatorija, analizuojama lengvata galėtų būti proporcingai taikoma tik tai degalų daliai, kuri yra sunaudojama navigacijai nurodytose teritorijose.

2 pavyzdys

Įmonė turi laivą, kuriuo teikia pramoginio plukdymo paslaugas keleiviams Birštone. Keleiviai plukdomi pažintiniais maršrutais Nemuno upe. Kadangi laivas plaukioja Lietuvos Respublikos vidaus vandenyse, kuriuose negali vykti komercinė jūrinė navigacija bei kurie nėra pritaikyti visų jūrinių laivų, įskaitant ir pačio didžiausio tonažo, plaukimui, tai plaukimų metu sunaudotiems degalams šiame punkte analizuojama lengvata nėra taikoma.

Papildomai atkreipiame dėmesį, kad pagal ESTT bylos C-391/05 *Jan De Nul* nuostatas (30 punktas), siekiant nustatyti vienodas sąlygas jūros pakrantėje ir ne pakrantėje esantiems jūrų uostams (nepriklausomai nuo uosto geografinės padėties kranto atžvilgiu), lengvata galėtų būti taikoma ir jūriniam laivams plaukiant Europos Sąjungos valstybės narės vidaus vandenimis į ne pakrantėse esančius jūrų uostus, tuo atveju, jeigu minėtieji keliai būtų pritaikyti komercinei jūrinei navigacijai, įskaitant ir pačio didžiausio tonažo laivų.

4. Trečiasis kriterijus būtinas analizuojamos lengvatos taikymui yra laivo degalų panaudojimas komercinių paslaugų teikimui, t. y. veiklai, už kurią gaunamas atlygis (pvz., keleiviams ar kroviniams vežti tam tikru maršrutu ar kitoms paslaugoms už atlygį teikti). ESTT bylose C-389/02 *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, C-79/10 *Systeme Helmholtz*, C-151/16 *Vakarų Baltijos laivų statykla*, C-391/05 *Jan De Nul* konstatavo, kad laivo judėjimas Europos Sąjungos vandenyse turi būti neatsiejamai susijęs komercinių paslaugų teikimu, t. y. paslaugų teikimas yra būtinas navigacijos Europos Sąjungos vandenyse tikslas.

Be to, ESTT byloje C-151/16 *Vakarų Baltijos laivų statykla* pažymėjo, kad atleidimas nuo akcizų taikomas bet kokiai komercinės navigacijos operacijai, neatsižvelgiant į šios navigacijos tikslą. Taigi, tokie atvejai, kai degalai panaudojami laivui nuplukdyti iš taisymo vietos į kitą Europos Sąjungos valstybės narės uostą, kad laivas būtų užpildytas prekėmis ar keleiviais, patenka į šios sąvokos taikymo sritį. Tačiau, jeigu minėtasis kelionės tikslas iš remonto vietos nėra susijęs su komercinių paslaugų teikimu, tokiam plaukimui akcizų lengvata negalėtų būti taikoma.

Vadinasi, iš esmės degalams, naudojamiems laivuose, kurie tiesiogiai patys nėra panaudojami komerciniams tikslams, o yra naudojami įmonės poreikių tenkinimui (pvz., įmonės darbuotojų atgabenimui į darbo vietą), akcizų lengvata negali būti taikoma, neatsižvelgiant į tai, kad įmonės poreikių tenkinimas yra susietas su jos vykdoma komercine veikla.

1 pavyzdys

Įmonė A, eksploatuojanti jūrų uostą ir teikianti įvairias infrastruktūros paslaugas už atlygį tretiesiems asmenims, laivą naudoja ne tiesiogiai komercinių paslaugų teikimui, tačiau uosto valymui bei pritaikymui šios komercinės veiklos vykdymui, t. y. įmonės poreikių tenkinimui. Taigi, atsižvelgiant į tai, kad laivas naudojamas ne tiesioginiam komercinės veiklos, už kurią gaunamas atlygis, vykdymui, tačiau su ja susijusiai veiklai, šio laivo degalai negalėtų būti atleidžiami nuo akcizų.

Tačiau tuo atveju, jeigu Įmonė A, eksploatuojanti uostą, savo turimą laivą išnuomotų Įmonei B, kuri pagal komercinių paslaugų sutartį Įmonei A su šiuo laivu teiktų uosto valymo paslaugas, Įmonės B kuras, sunaudotas šių komercinių paslaugų teikimui minėto laivo variklyje, galėtų būti atleidžiamas nuo akcizų.

2 pavyzdys

Įmonė A su paslaugų teikėja Įmone B sudarė sutartį „Dėl pervežimų vandens transportu“ dėl apmokamų kapitono paslaugų teikimo bei sutartį „Dėl panaudos“, kurios pagrindu paslaugos teikėjui

Įmonei B yra suteikta galimybė laikinai ir neatlygintinai valdyti Įmonei A priklausančią katerį. Šiuo kateriu paslaugos teikėjas Įmonė B turi surinkti ir nuplukdyti Įmonės A darbuotojus iš šios įmonės būstinės į Klaipėdos valstybinio jūrų uosto akvatorijoje esančią jų darbo vietą, kai degalus šiems gabenimams įsigyja Įmonė A.

Taigi, nors ir Įmonės A kateris plaukia Europos Sąjungos vandenyse (Klaipėdos valstybinio jūrų uosto akvatorijoje), tačiau jis naudojamas ne tiesiogiai komerciniams tikslams, t. y. paslaugų teikimui už atlygį, o minėtosios įmonės asmeninėms reikmėms (darbuotojų nuplukdymui į darbą), todėl tokiam plaukimui negali būti naudojami akcizais neapmokestinami laivų degalai.

3 pavyzdys

Valstybinės įmonės A laivai, patruliuoja (naviguoja) Klaipėdos valstybinio jūrų uosto akvatorijoje pagal šiai institucijai valstybės pavestas funkcijas, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad valstybinėms įmonėms pavestų privalomų jų funkcijų atlikimas nėra laikomas komercinių paslaugų teikimu, t. y. veiklai, už kurią gaunamas atlygis, šiems patruliavimams sunaudoti degalai negali būti atleidžiami nuo akcizų. Šie degalai nuo akcizų galėtų būti atleidžiami tik tuo atveju, jei Valstybinės įmonės A veikla atitiktų visų trijų lengvatos taikymui būtinų sąlygų visumą.

Paminėtina, kad pagal ESTT bylos C-250/10 *Haltergemeinschaft LBL* nuostatas, komerciniais tikslais negali būti laikomas laivo nuomos kitam asmeniui faktas, t. y. laivo nuomos atvejais būtina įvertinti kokiais tikslais laivą naudoja šio laivo nuomininkas (ar laivas naudojamas privatiems poreikiams tenkinti, ar komercinių paslaugų teikimui už atlygį).

5. Komentuojamo straipsnio 1 dalies 2 punkte nustatyta lengvata netaikoma apmokestinant laivų degalus, kurie tiekiami į asmeniniams poreikiams naudojamus laivus. Pagal komentuojamo punkto bei ESTT bylos C-151/16 *Vakarų Baltijos laivų statykla* nuostatas, laivas laikomas naudojamu asmeniniams poreikiams, jeigu jis yra privatus pramoginis laivas ir jo naudotojo (savininko, nuomininko ar panaudos gavėjo) yra naudojamas pramogų tikslu arba kitiems nei komerciniams tikslams. Sąvoka „privatus pramoginis laivas“ apima bet kokią laivą, naudojamą ne komerciniais tikslais, ypač ne keleivių ar krovinių pervežimui, ar paslaugų teikimui už užmokestį.

6. Energinių produktų, kuriems gali būti taikoma ši lengvata, sąrašą pagal Kombinuotosios nomenklatūros kodus nustato Akcizų lengvatų taikymo, energinių produktų žymėjimo bei laivų ir orlaivių atsargų tiekimo taikant 0 procentų pridėtinės vertės mokesčio tarifą tvarkos aprašas, patvirtintas Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 30 d. nutarimu Nr. 792 „Dėl Akcizų lengvatų taikymo, energinių produktų žymėjimo bei laivų ir orlaivių atsargų tiekimo taikant 0 procentų pridėtinės vertės mokesčio tarifą tvarkos aprašo patvirtinimo“ (toliau - Aprašas).

Aprašo 5 punkte nustatyta, jog asmenys, turintys teisę įsigyti (importuoti), tiekti ir (ar) naudoti nuo akcizų atleistus Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 19 straipsnio 1 dalies 5 punkte ir 43 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktuose nurodytus laivų ir orlaivių degalus yra registruojami centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka. Svarbu atkreipti dėmesį į tai, kad, vadovaujantis Asmenų, tiekiančių nuo akcizų atleistus laivų (orlaivių) degalus, registravimo taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 17 d. įsakymu Nr. VA-96 „Dėl Asmenų, tiekiančių nuo akcizų atleistus laivų (orlaivių) degalus, registravimo“, nuostatomis, nuo 2018 m. sausio 1 d. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI prie FM) laivų degalų naudotojų leidimų nebeišduoda, t. y. šių laivų degalų naudotojai nėra registruojami VMI prie FM. Tačiau minėtieji degalai gali būti įsigijami be akcizų tik iš akcizais apmokestinamų prekių sandėlių arba asmenų, turinčių VMI prie FM išduotus galiojančius laivų degalų tiekėjų leidimus. Tiekėjai, pritaikę laivų degalams lengvatą, privalo turėti dokumentus, kuriais įrodoma, kad degalai patiekti tiems tikslams, kuriems esant lengvata gali būti taikoma.