

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
TEISĖS FAKULTETO
TARPTAUTINĖS TEISĖS KATEDRA**

AUDRIUS CICĖNAS

**PREKYBOS LAIVO ATSARGOMIS BEI
PREKYBOS LAIVO REISO METU MOKESTINIS
REŽIMAS: TARPTAUTINIS, EUROPOS
SĄJUNGOS IR NACIONALINIS
REGLAMENTAVIMAS**

Magistro baigiamasis darbas

Vadovas dr. A. Gineitis

VILNIUS, 2008

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
TEISĖS FAKULTETO
TARPTAUTINĖS TEISĖS KATEDRA**

**PREKYBOS LAIVO ATSARGOMIS BEI
PREKYBOS LAIVO REISO METU MOKESTINIS
REŽIMAS: TARPTAUTINIS, EUROPOS
SĄJUNGOS IR NACIONALINIS
REGLAMENTAVIMAS**

**Tarptautinės jūrų teisės magistro baigiamasis darbas
Studijų programa 62401S115**

Konsultantas

parašas
doc. dr. H. Gabartas
Europos Sąjungos teisės katedra
2008 12

Vadovas

parašas
dr. A. Gineitis
2008 12

Recenzentas

parašas
lekt. A. Bambalas
2008 12

Atliko
TJTin6-01 gr. stud.

parašas
A. Cicėnas
2008 11 27

VILNIUS, 2008

TURINYS

Įvadas.....	4
1. Pasaulyje taikomų mokestinių režimų, reglamentuojančių prekybą laivo atsargomis ir prekybą laivo reiso metu, apžvalga.....	10
2. Europos Sąjungos teisės aktų ir suformuotos mokestinio režimo taikymo praktikos laivo atsargų tiekimo ir prekybos laivo reiso metu atžvilgiu analizė.....	18
2.1. Europos Sąjungoje laivo atsargoms nustatyto mokestinio režimo analizė.....	18
2.1.1. Muitų teisės aktų analizė	18
2.1.2. Mokesčių teisės aktų nuostatų analizė.....	20
2.2. Europos Sąjungoje prekybai laivo reiso metu nustatyto mokestinio režimo analizė	26
2.2.1. Muitų teisės aktų analizė	26
2.2.2. Mokesčių teisės aktų nuostatų analizė.....	28
3. Lietuvoje laivo atsargų ir prekybos laivo reiso metu galiojančio mokestinio režimo analizė	34
3.1. Lietuvoje laivo atsargoms taikomo mokestinio režimo analizė	34
3.1.1. Muitų teisės aktų analizė	34
3.1.2. Mokesčių teisės aktų analizė	35
3.2. Lietuvoje prekybai reiso metu taikomo mokestinio režimo analizė.....	42
3.2.1. Muitų teisės aktų analizė	42
3.2.2. Mokesčių teisės aktų analizė	43
Išvados	47
Literatūra	49
Anotacija lietuvių ir anglų kalbomis.....	55
Santrauka lietuvių kalba.....	58
Santrauka anglų kalba	61
Priedai.....	63

ĮVADAS

Oficiali pasaulio valstybių ir atskirų regionų statistika skelbia, kad pervežamų krovinių ir keleivių apimtys nuosekliai didėja¹. Didžiausia dalis krovinių pasaulyje yra pervežama jūrų transportu, t.y. jūriniais laivais, o vien Europos Sąjungos pervežimų rinkoje laivais gabenamų krovinių dalis sudaro 90 ir 69 procentus, atitinkamai krovinių, gabenamų tarp Bendrijos ir trečiųjų šalių ir Europos Sąjungos viduje pervežamų krovinių kiekiu². Be to, pervežimų sektoriaus specialistai ir analitikai prognozuoja, kad artimiausioje ateityje pervežimai toliau didės. Todėl siekiant išlaikyti pozicijas didėjančioje pervežamų krovinių rinkoje jūrininkystei būtina nuosekli viso su jūriniais pervežimais susijusio sektoriaus plėtra (vystimasis), įskaitant infrastruktūros objektų plėtrą, organizacinių ir techninių priemonių, skirtų laivų aptarnavimui, atnaujinimą ir tobulinimą, ir kt., nes vien tik atskirų fragmentinių dalių, skatinimas/plėtra ilgainiui neduoda pageidaujamo rezultato.

Problematika. Atskiro sektoriaus vystimosi tendencijas įtakoja fundamentalūs veiksniai, tačiau pirminis ir didžiausias impulsas pokyčiams įgyvendinti būna susijęs su valstybinės valdžios veiksmais, pagalba, parama. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (angl. *Organization for Economic Cooperation and Development* arba *OECD*) pažymi, kad didelę įtaką atskirų ūkio šakų vystimosi tendencijoms daro valstybių taikomas teisinis reguliavimas, visų pirma, mokestinis režimas. Valstybių taikomų mokestinių režimų net maži skirtumai dažnai suteikia tokioms valstybėms ir jose įsikūrusiems (veikiantiems) verslininkams konkurencinį pranašumą, o kartu lemia tokių valstybių patrauklumą verslui, lyginant jas su kaimyninėmis ar didesnio regiono valstybėmis.

Europos Sąjungos patirtis patvirtina teisinio - mokestinio reguliavimo įtaką laivininkystės sektoriaus tendencijoms. Atlikusi laivininkystės sektoriaus analizę Europos Komisija paskelbtame komunikate³ be jūrų taršos, laivybos saugos, jūrininkų darbo sąlygų,

¹ Annual bulletin of transport statistics for Europe and North America. Geneva, 2008; Vol. LV.

<http://www.unece.org/trans/main/wp6/pdfdocs/ABTS2008.pdf> [žiūrėta 2008-09-10]

Keleivių vežimas ir apyvarta jūrų transportu. Statistikos departamentas prie LR Vyriausybės

<http://db1.stat.gov.lt/statbank/selectvarval/saveselections.asp?MainTable=M7050303&PLanguage=0&TableStyle=&Buttons=&PXSIId=5156&IQY=&TC=&ST=ST&rvar0=&rvar1=&rvar2=&rvar3=&rvar4=&rvar5=&rvar6=&rvar7=&rvar8=&rvar9=&rvar10=&rvar11=&rvar12=&rvar13=&rvar14=> [žiūrėta 2008-09-10]

Krovinių vežimas jūrų transportu. Statistikos departamentas prie LR Vyriausybės

<http://db1.stat.gov.lt/statbank/selectvarval/saveselections.asp?MainTable=M7050302&PLanguage=0&TableStyle=&Buttons=&PXSIId=5150&IQY=&TC=&ST=ST&rvar0=&rvar1=&rvar2=&rvar3=&rvar4=&rvar5=&rvar6=&rvar7=&rvar8=&rvar9=&rvar10=&rvar11=&rvar12=&rvar13=&rvar14=> [žiūrėta 2008-09-10].

² Commission communication C(2004) 43 – Community guidelines on State aid to maritime transport // Official Journal C 13, 2004.

³ Ten pat. P 6.

saugos ir socialinės apsaugos aspektų analizavo ir „laivų patogios vėliavos registracijos“ problemą, kur akcentavo mokestinį šios problemos aspektą. Kaip vieną iš galimų sprendimų sudarant palankesnes sąlygas laivų registravimui Europos Sąjungos valstybių narių laivų registruose Europos Komisija nurodė vadinamą „tonažo“ mokesčio įvedimą/taikymą vietoje galiojančio pelno mokesčio. Pažymėtina, kad Europos Sąjungos valstybėms pradėjus taikyti vadinamąjį „tonažo“ mokestį vietoje standartinio pelno mokesčio, minėtų valstybių jūrų laivų registruose įregistruotų laivų skaičius ženkliai padidėjo⁴, ypač lyginant su valstybėmis, kurios tokio mokestinio režimo nenustatė arba jį pradėjo taikyti palyginti vėlai. Lietuva vadinamą „tonažo“ mokestį taiko nuo 2007 m.⁵

Tačiau pagal oficialiai skelbiamą statistinę informaciją Lietuvos Respublikos jūrų laivų registre įregistruotų laivų skaičius nuosekliai mažėja nuo 2003 m. (žr. priedą). Be to, nepaisant įvesto „tonažo“ mokesčio Lietuvoje veikiančių jūrų pervežimo operatorių linijose vis daugiau laivų plaukioja su kitų nei Lietuvos valstybės vėliavomis⁶, taip pat daugėja viešų svarstymų/pasisakymų apie numatomą naudojamo laivyno, plaukiojančio su Lietuvos vėliava, perregistravimą į kitų valstybių registrus⁷. Pažymėtina ir tai, kad mažėjant su Lietuvos vėliava plaukiojančių laivų skaičiui, užsienio laivų įplaukimo į Lietuvos uostus statistika išlieka pastovi, t.y. užsienio laivų įplaukimų skaičius į Lietuvos jūrų uostus nesikeičia: 2004 m. – 4290, 2005 m. – 4237, 2006 m. – 3928, 2007 m. – 4245⁸.

Aukščiau pateiktas pavyzdys, kai Europos Sąjungos valstybėms nustačius „tonažo“ mokestį padidėjo tų šalių laivynas, patvirtina laivininkystės sektorius „jautrumą“ galiojantiems mokestiniams režimams. Kita vertus, Lietuvos oficiali statistinė informacija suponuoja, kad valstybių patrauklumą laivininkystei lemia ne vienos konkrečios priemonės, konkretaus mokesčio nustatymas ir įgyvendinimas, tačiau taikomų priemonių visuma. Todėl be taikomo tiesioginių mokesčių (pelno, su darbo santykiais gaunamų pajamų apmokestinimo) režimo tikslinga įvertinti kitos sąlyginai savarankiškos mokesčių grupės – netiesioginių arba apyvartos

⁴ Power, V. J. P. EC shipping law. Second edition – London: LLP, 1998.

⁵ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 7, 11, 12, 18, 19, 26, 31, 43, 50, 51, 53, 58 straipsnių, 1 priedėlio pakeitimo bei papildymo ir įstatymo papildymo 38(1), 38(2) straipsniais įstatymas// Žin. 2007, Nr. 55-2126.

⁶ Nepalankūs Lietuvos įstatymai ir neratifikotos jūrinės konvencijos koreguoja laivybos bendrovių investicinius planus. Keltų bendrovė „DFDS Lisco“ keletą laivų įregistravo Kipre. Svarstoma apie laivų registravimą Rusijoje. Verslo žinios, 2006-06-08. <http://archyvas.vz.lt/print.php?strid=1002&id=469406> [žiūrėta 2008-03-01].

⁷ Danijos laivybos įmonės DFDS valdoma vienintelė Lietuvoje keltų AB „Lisco Baltic Service“ gali atsakyti savo laivuose Lietuvos vėliavos ir užregistruoti juos kitose šalyse. Verslo žinios, 2005-11-16.

<http://archyvas.vz.lt/print.php?id=207204&strid=1003&rs=0&ss=&y=2005%2011%252> [žiūrėta 2008-03-01]

DFDS nupirko pelningą krovinių gabenimo verslą iš „Lisco Baltic Service“

http://www.finasta.lt/popup.php?ru=FIN5BB5DCFCA75DB526234A942363A51055MP&no_preload=1 [žiūrėta 2008-11-18]

⁸ Šaltinis: Saugios laivybos administracija.

<http://www.msa.lt/index.php/lt/27802/?PrintItem=35692&MainBlockItem=> [žiūrėta 2008-11-18]

mokesčių (muitų, akcizų ir pridėtinės vertės ar prekių ir paslaugų mokesčio) – įtaką laivininkystės sektoriui, jo raidos tendencijoms ir vykstantiems procesams, detaliau nagrinėjant prekybai laivo atsargomis ir prekybai laivo reiso metu taikomą mokestinį režimą, taip pat atlikti taikomų režimų palyginimą pasauliniu ir regiono (Europos Sąjungos) mastu. Netiesioginių mokesčių mokestinio režimo įtakos laivininkystei tema yra aktuali ir todėl, kad ji nėra nagrinėta Lietuvos mokslininkų, o užsienio teisininkų darbuose nagrinėta mažai.

Todėl nagrinėjant šią temą visų pirma reikalinga išsami tarptautinių teisės aktų analizė, įgalinanti atskleisti tarptautiniais, įskaitant Europos Sąjungos, teisės aktais nustatyto reglamentavimo taikymo rėmus, jų reikšmę nacionalinei teisei bei santykį su ja.

Hipotezė. Remiantis aukščiau pateiktais faktais šio darbo hipotezę formuluojame sekančiai – Lietuvoje laivininkystės veiklos atžvilgiu taikomas netiesioginių mokesčių mokestinis režimas skiriasi nuo pasaulyje ir Europos Sąjungoje galiojančių mokestinių režimų; o egzistuojantys skirtumai neskatina laivininkystės plėtros Lietuvoje bei mažina Lietuvos kaip valstybės patrauklumą laivininkystei.

Tyrimo objektas. Šio darbo tyrimo objektas yra mokestiniai - teisiniai santykiai atsirandantys taikant prekybos laivo atsargomis ir prekybos laivo reiso metu galiojančius tarptautinių ir Europos Sąjungos mokesčių teisės aktų nuostatas nacionalinėje teisėje.

Tyrimo dalykas. Tarptautiniai, Europos Sąjungos ir nacionaliniai mokesčių teisės aktai, jų taikymo principai ir įgyvendinimas praktikoje.

Tikslas. Atsižvelgiant į tyrimo dalyką, šio darbo tikslas išsamiai ir kompleksiskai išanalizuoti tarptautiniuose, Europos Sąjungos ir nacionaliniuose teisės aktuose įtvirtintus mokestinio reglamentavimo principus, nustatytus prekybai laivo atsargomis ir prekybai laivo reiso metu, jų teorinius bei praktinius aspektus, taip pat atskleisti šių principų įgyvendinimo problemas nacionalinėje teisėje.

Šiame darbe mokestinių režimų įtaką laivininkystės sektoriui ir valstybės patrauklumui vertiname analizuodami prekybai laivo atsargomis ir prekybai vykstančiai laivo reiso metu taikomus netiesioginių mokesčių (muitų, akcizų ir pridėtinės vertės mokesčio) režimus. Šiame darbe nenagrinėjame kitų su jūrine prekyba galimai susijusių aspektų, kaip „laisvojo uosto“ veiklos ypatumų ir jų įtakos bei kitų panašių dalykų.

Uždaviniai. Siekiant darbo tikslo, keliami tokie tyrimo uždaviniai:

1. Atskleisti tarptautinių, Europos Sąjungos ir nacionalinių mokesčių teisės aktų teisinio reguliavimo principų sampratą, o taip pat apibrėžti jų turinį remiantis nacionaliniais bei tarptautiniais mokesčių teisės aktais ir moksline literatūra.

2. Nustatyti tarptautiniuose ir Europos Sąjungos mokesčių teisės aktuose įtvirtintų teisinio reguliavimo principų santykį su nacionalinės teisės principais.

3. Apibendrinti tarptautinę, Europos Sąjungos ir Lietuvos mokesčių praktiką šių principų įgyvendinimo procese.

4. Atlikto tiriamojo darbo pagrindu, suformuluoti išvadas dėl tarptautinių ir Europos Sąjungos mokesčių teisės aktų nuostatų įgyvendinimo bei teisinio reglamentavimo rėmų.

Tyrimo metodai. Uždaviniams įgyvendinti darbe naudojame šiuos teorinio tyrimo metodus:

1. Lyginimo metodą. Taikant šį metodą analizuojame tarptautinius, įskaitant Europos Sąjungos, ir nacionalinius teisės aktus, teisinio reglamentavimo principus, bei juos lyginame.

2. Sisteminės analizės metodą naudojame nustatyti konkrečių tarptautinių teisės aktų reglamentavimo principų sąveiką, taip pat išsiaiškinti tarptautinių, Europos Sąjungos ir nacionalinių teisės normų tarpusavio santykį.

3. Apibendrinimo metodą naudojame išanalizuotai medžiagai apibendrinti, išvadoms ir pasiūlymams suformuluoti.

Tarptautinių, Europos Sąjungos ir nacionalinių teisinių dokumentų tyrimui darbe naudojame empirinį teisinių dokumentų analizės metodą.

Darbo struktūra. Pirmoje darbo dalyje pateikiame didžiosiose pasaulio jūrinėse valstybėse: Jungtinėse Amerikos Valstijose, Kanadoje, Australijoje, Rusijos Federacijoje ir Europos Sąjungoje prekybai laivo atsargomis ir prekybai laivo reiso metu taikomų mokesčių režimų apžvalgą.

Antroje darbo dalyje detaliau analizuojame Europos Sąjungos mokesčių teisės aktų nuostatas, nustatančias prekybos laivo atsargomis bei prekybos laivo reiso metu apmokestinimo režimus. Šioje dalyje pateikiame Europos Sąjungos galiojančių teisės aktų analizę, apimančią minėtų teisės aktų kitimo raidos apžvalgą bei galiojančių Europos Sąjungos teisės aktų parengtų pakeitimų projektų nuostatas, kurios dar neįsigaliojo arba kurios nebuvo patvirtintos. Taip pat šioje darbo dalyje analizuojame Europos Sąjungoje ir atskirose valstybėse narėse suformuotą laivo atsargų bei prekybos laivo reiso metu apmokestinimo praktiką.

Trečioje darbo dalyje pateikiame Lietuvos Respublikos teisės aktų, reglamentuojančių laivo atsargų ir prekybos laivo reiso metu apmokestinimą netiesioginiais mokesčiais, analizę; o taip pat pateikiame atliktos Lietuvos Respublikos ir Europos Sąjungos bei atskirų Europos Sąjungos valstybių narių teisės aktų ir taikomos mokesstinės praktikos lyginamosios analizės rezultatus.

Atliktos lyginamosios analizės metu gautų duomenų pagrindu darbo pabaigoje darome išvadas ir apibendrinimus dėl galiojančių mokestinių režimų skirtumų Lietuvoje ir kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse, kurie per prekybą laivo atsargomis ir/ar prekybą laivo reiso metu nustatytą mokestinį reguliavimą įtakoja Lietuvos kaip valstybės ir atskirai jos uostų patrauklumą tarptautinei laivybai.

Temos naujumas/ištirtumas. Nors laivininkystė (jūreivystė), prekyba ir mokesčiai egzistuoja nuo neatmenamų laikų, ir šiomis temomis atskirai yra parašyta daug knygų, mokslinių straipsnių, monografijų įvairiais aspektais; tačiau šiame darbe prekybos laivo atsargomis ir prekybos laivo reiso metu mokestinių (netiesioginių mokesčių) režimų taikymo aspektai sistemiskai nagrinėjami pirmą kartą Lietuvoje. Pažymėtina tai, kad užsienio autorių darbuose prekybos laivo atsargomis ir prekybos laivo reiso metu tema atskirai nėra nagrinėta, tačiau šie aspektai apžvelgiami, kaip platesnių temų sudėtinė dalis, pavyzdžiui Vincent Power (1998) šias temas palietė nagrinėdamas laivybos teisės klausimus⁹, o Rebecca Millar (2008) ir dr. Ben Terra (2004) – nagrinėdami netiesioginio apmokestinimo temas¹⁰. Todėl pagrindiniai šaltiniai, kuriais mes rėmėmės analizuodami pasirinktą temą – įvairių valstybių, įskaitant Europos Sąjungos, teisės aktai, teisės aktų aiškinamieji raštai, taip pat įvairios apžvalgos jūreivystės, prekybos ir apmokestinimo temomis, o taip pat valstybėse suformuota apmokestinimo praktika bei oficialiai paskelbta statistinė informacija.

Sąvokos. Darbe vartojamos sąvokos suprantamos, kaip nurodyta žemiau:

1. Laivo atsargos – prekės (maisto produktai, įskaitant alkoholinius gėrimus, tabako gaminiai, vanduo ir kita), skirtos keleiviams ir/arba įgulos nariams naudoti (vartoti) laivuose, taip pat degalai (variklių kuras) ir tepalai, išskyrus atsargines dalis. Tarptautinėje literatūroje laivo atsargų tiekimas dažnai išskiriamas į dvi atskiras sąvokas:

- Bunkeravimas (angl. *bunkering*) – degalų (variklių kuro) ir tepalų tiekimas, ir
- Kitų laivo atsargų tiekimas (angl. *provisioning* arba *stores*) – laivo įgulai ir keleiviams laivo reiso metu suvartoti/sunaudoti tik laive skirtos, įskaitant parduodamas laive, prekės.

Darbe vartojama sąvoka „laivo atsargos“ apima abi aukščiau paminėtas sąvokas (tiek *bunkering*, tiek ir *provisioning*).

2. Prekyba laivo reiso metu – prekyba vykstanti keleivius gabenančiame laive tik prekėmis skirtomis keleiviams išsinešti iš laivo. Ši sąvoka neapima prekybos prekėmis, kurios

⁹ Power, V. J. P. EC shipping law. – London: LLP, 1998.

¹⁰ Millar, R. Jurisdictional Reach of VAT / Legal Studies Research Paper No. 08/64, Sydney Law School The University of Sydney, 2008 P. 48. <http://ssrn.com/abstract=1162510> [žiūrėta 2008-10-20];

Terra, B. J. M. European indirect tax law. Amsterdam, 2004. http://www.tax.nl/en/html/eur_ind_tax_17_03.htm [žiūrėta 2006-12-27].

gabamos krovinių ar žvejybos laivais, ir kuriomis prekiauja betarpiškai laive neesantys asmenys. Taip pat neapima laivo atsargų, kaip paaiškinta aukščiau.

3. Netiesioginiai (arba apyvartos) mokesčiai – akcizai, muitai ir pridėtinės vertės mokestis arba prekių ir paslaugų mokestis.

1. PASAULYJE TAIKOMŲ MOKESTINIŲ REŽIMŲ, REGLAMENTUOJANČIŲ PREKYBĄ LAIVO ATSARGOMIS IR PREKYBĄ LAIVO REISO METU, APŽVALGA

Nuo senų laikų valstybės įvairiais būdais skatino ir skatina jūrininkystės veiklą siekdamos didesnio laivyno (laivų skaičiaus) nacionaliniuose valstybės registruose, o taip pat dažnesnio užsienio laivų apsilankymo valstybės jūrų uostuose. Skirtingos valstybės minėtų tikslų siekia skirtingai, vienos – dotuoja atskiras įmones ar veiklos sritis, kitos – taiko įvairias lengvatas ar teikia įvairias nuolaidas.

Viena populiarių ir plačiai pasaulyje valstybiniu mastu taikomų laivininkystės sektoriaus skatinimo priemonių – mokesčių lengvatų nustatymas laivybai ir su laivyba susijusioms sritims. Valstybės, siekdamos pritraukti kuo daugiau laivyba užsiimančių asmenų įsisteigti ir/ar vykdyti šią veiklą valstybių teritorijose, jūrų uostuose nustato palankesnę, palyginti su kitais verslo sektoriais ar teritorijomis, mokesčių režimą, t.y. taiko įvairias mokesčių lengvatas ir/ar supaprastinimus: atleidimą nuo registracijos mokesčio, laivybos bendrovėms – fiksuotą „tonažo“ mokestį vietoje standartinio pelno mokesčio, laivybos bendrovių (darbdavių) atleidimą nuo socialinio draudimo įmokų už darbuotojus (jūrininkus) mokėjimo arba ženklų jų sumažinimą ir pan. Siekdamos didesnio jūrų uostų patrauklumo valstybės savo mokesčių teisės aktais nustato lengvatas, kurios galioja ne tik toje valstybėje įsiregistravusių/įsisteigusių asmenų ir/ar įmonių, užsiimančių laivyba, atžvilgiu, tačiau tokiais mokesčių lengvatomis įgalinami naudotis ir kitų valstybių laivų valdytojai, laivais gabenamų prekių ar kitaip su laivyba susiję kitų valstybių asmenys (savininkai, valdytojai ir kt.), apsilankymo valstybės uoste metu. Pavyzdžiui, jūrų uostuose perkraunamos, perdirbamos ar kitais tikslais laikomos prekės, atgabentos ir/ar yra skirtos išgabenti iš uosto jūrų transportu dažniausiai yra neapmokestinamos importo muitais ir mokesčiais, su sąlyga, kad operacijos su atgabentomis/išgabenamomis prekėmis atliekamos laisvojo uosto ar panašų statusą turinčioje uosto teritorijos dalyje. (Specifinis statusas uoste laikomų prekių atžvilgiu pasireiškia tuo, kad fiziškai uoste laikomos prekės, nors yra atitinkamos valstybės muitinės institucijų priežiūros objektu, tačiau tokioms prekėms jų laikymo laisvajame uoste metu netaikomos valstybės nustatytos fiskalinės (muitų ir mokesčių) nuostatos, atitinkamai tokios prekės nėra apmokestinamos importo muitais ir apyvartos mokesčiais: akcizais, pridėtinės vertės mokesčiu arba PVM, ar prekių ir paslaugų mokesčiu (angl. – *goods and services tax* arba *GST*). Panašus mokesčių režimas, įskaitant mokesčių lengvatų taikymą galioja Lietuvoje esančiame Klaipėdos valstybiniame jūrų uoste laikomų/perkraunamų prekių atžvilgiu. Tačiau mokesčių lengvatų taikymas Lietuvoje reglamentuotas specifiskai, ta prasme, kad skirtingai nei

daugelyje pasaulio valstybių šiuo metu Lietuvoje nėra įsteigto ir neveikia nė vienas laisvasis uostas, nors Lietuvos Respublikoje yra priimti ir galioja teisės aktai, leidžiantys steigti tokius laisvuosius uostus Lietuvoje.

Kaip atskira laivybos patrauklumo didinimo priemonė yra įvardijama palankaus mokesčio režimo (mokestinių lengvatų ir supaprastintų administravimo procedūrų) taikymas uostuose aptarnaujamiems laivams jiems teikiamų įvairių paslaugų atžvilgiu. Dažniausiai valstybės taiko specialų mokesčių reguliavimą susijusį su tiesiogiai jūriniam laivams teikiamomis paslaugomis, kurios apmokestinamos nuliniu apyvartos mokesčių (PVM ar GST) tarifu. Tokiu būdu laivų valdytojai sumoka paslaugų teikėjams tik paslaugos tikrąją vertę, be mokesčių, o uosto valstybė iš tokių sandorių negauna netiesioginių mokesčių pajamų.

Aukščiau minėtos mokesčių režimų sudėtinės dalys, kuriomis nustatomos mokesčių lengvatos, laikomos laivybos skatinimo ir valstybės patrauklumo jūrininkystei didinimo priemonėmis. Tačiau kaip pastebi dr. Ben Terra (2004) knygos „Indirect taxation“ 17 skyriuje¹¹, mokesčių lengvatų taikymas sietinas su užsienio prekybos (eksporto) skatinimu ir jam taikomu apmokestinimo režimu, o ne vien tik laivininkystės kaip atskiros šakos skatinimu. Todėl dažnai jūrų laivų aptarnavimui jūrų uostuose taikomą mokesčių režimą tikslinga vertinti ne atskirai, bet kaip papildomą (sudėtinę) tarptautinio (tarpvalstybinio) prekių gabenimo (eksporto) dalį. Pavyzdžiui Europos Sąjungoje apmokestinimą pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM) iki 2007 m. reglamentavusioje Šeštojoje Tarybos direktyvoje Nr. 77/388/EEB¹², laivų ir su jais susijusių paslaugų apmokestinimo nuostatos buvo įtvirtintos viename ir tame pačiame Direktyvos 15 straipsnyje, kurio pavadinimas: „Mokesčio lengvatos prekių eksportui iš Bendrijos ir panašioms sandoriams bei tarptautinio transporto sandoriams“. Atitinkamai, palankesnio mokesčio režimo (mokesčių lengvatų ir kitų mokesčių administravimo procedūrų supaprastinimų) nustatymu valstybių jūrų uostuose aptarnaujamų laivų atžvilgiu, valstybės siekia keleto tikslų: tarptautinės prekybos (eksporto) skatinimo aplamai; tos valstybės uostų didesnio išnaudojimo gabenamų prekių perkrovimui; laivų valdytojų ir/ar savininkų palankumo, valstybės patrauklumo laivininkystei pripažinimo.

Be plačiai taikomų tarifinio reguliavimo priemonių panašumų, kuomet prekės ir/ar paslaugos yra apmokestinamos „nuliniu“ mokesčių tarifu, pasaulio valstybių taikomi mokesčiai režimai turi skirtumų. T.y. be paminėtų tarifinių priemonių valstybės papildomai nustato kitokių su į laivus tiekiamų prekių ir/ar paslaugų apmokestinimo reguliavimu susijusių reikalavimų, kurie yra galiojančio mokesčio režimo sudėtinė dalis. Pavyzdžiui, Jungtinės Amerikos Valstijos

¹¹ Terra, B. J. M. European indirect tax law. Amsterdam, 2004. http://www.tax.nl/en/html/eur_ind_tax_17_03.htm [žiūrėta 2006-12-27].

¹² Official Journal L 145, 1977; L 51, 2006.

ir Kanada taiko supaprastintas muitų ir mokesčių administravimo procedūras laivų įplaukiančių į Jungtinių Amerikos Valstijų ar Kanados uostus tik laivo degalų atsargų papildymo tikslais; t.y. tokių laivų atžvilgiu taikomas (galioja) supaprastintas muitinės priežiūros režimas ta prasme, kad laivas (laivo valdytojas) atleidžiamas nuo muitinės deklaracijų teikimo ir muitinio tikrinimo tame uoste¹³.

Iš aukščiau pateiktų pavyzdžių matome, kad didelė dauguma valstybių, įskaitant didžiąsias jūrines valstybes: Jungtines Amerikos Valstijas, Australiją, Kanadą ir kt., priimtuose mokesčių teisės aktuose laivų, jais gabenamų prekių ir su laivais susijusių paslaugų apmokestinimo netiesioginiais (apyvartos) mokesčiais režimo nuostatų taikymą sieja su konkrečiu laivu, tiksliau – su tokio laivo reisų (maršrutu), bet ne su laivo registracijos valstybe (vėliava). T.y. konkretus mokesčio režimo – mokesčių tarifinių lengvatų (sumažinto ar „nulinio“ mokesčio tarifo) ir kitų susijusių priemonių taikymas priklauso nuo to kokiu, vietiniu ar tarptautiniu, maršrutu konkretus laivas numato plaukti. Tokiu būdu dauguma valstybių yra nustatiusios mokesčio režimus, kai mokesčių lengvatos taikomos tik tarptautiniais maršrutais plaukiančių laivų, tokiais laivais gabenamų prekių bei su tokiais laivais tiesiogiai susijusių paslaugų atžvilgiu. Keičiantis laivo reisui (maršrutui) atitinkamai keičiasi ir taikytinas mokesčio režimas laivo, jame esančių prekių ir jam teikiamų paslaugų atžvilgiu. Būtent todėl visų aukščiau paminėtų pasaulio valstybių mokesčių teisės aktuose yra įtvirtintos imperatyvios normos dėl nedelsiamo atitinkamų uosto ir muitinės tarnybų informavimo apie laivo maršruto pasikeitimą iškart paaiškėjus tokiems atvejams. Pavyzdžiui, Australijos Muitų teisės akte (angl. *Customs Act 1901*¹⁴) nustatyta, kad laivo valdytojui numatant tarptautiniams reisams registruotu laivu atlikti plaukimą (reisą) vietiniu maršrutu apie tai, ne mažiau kaip prieš 24 valandas turi būti informuota reiso pradžios vietos muitinės įstaiga. Kartu su pranešimu muitinės įstaigai laivo valdytojas turi deklaruoti visas turimas laivo atsargas (įskaitant bunkerius), kurie prieš plaukimą vietiniu maršrutu (reisų) turi būti antspauduoti muitinės plombomis, arba esant muitinės nurodymui – iškelti iš laivo ir sandėliuojami krante, muitinės įstaigos nurodytoje vietoje. Neįvykdžius muitinės reikalavimų, laivo atsargos (įskaitant bunkerius), kurios įgytos naudojimui tarptautinių plaukiojimų (reisų) metu, apmokestinamos vartojimo mokesčiais (akcizais ir GST). Remiantis to paties Muitų teisės akto nuostatomis, kitų valstybių laivai nei Australijos, įplaukę į Australijos uostus ir numatantys atlikti plaukimą į kitą Australijos uostą, pirmajame įplaukimo uoste privalo deklaruoti visas laive turimas prekes, kurios nėra skirtos iškrauti Australijoje, o taip pat turi

¹³ U.S. Code http://law.justia.com/us/codes/title46a/46a_3_.html [žiūrėta 2008-11-10].

¹⁴ Customs Act 1901 (Act No. 6 of 1901, as last amended by Act No. 85 of 2008)

<http://www.comlaw.gov.au/comlaw/management.nsf/lookupindexpagesbyid/IP200401390> [žiūrėta 2008-10-20].

deklaruoti turimas laivo atsargas (įskaitant bunkerius). Tais atvejais kai laivas vykde plaukimą ar plaukimus (reisą ar reisu) tarp dviejų ar daugiau Australijos uostų, toks užsienio laivas paskutiniame išplaukimo iš Australijos uoste, turi papildomai deklaruoti laive turimas prekes ir laivo atsargas, detalizuojant jų naudojimą, įsigijimą ir iškrovimą kituose Australijos uostuose viso laivo plaukiojimo tarp Australijos uostų metu. Už tokio plaukiojimo metu laive sunaudotas prekes ir laivo atsargas laivo valdytojas privalo apskaičiuoti ir sumokėti apyvartos mokesčius (akcizus ir GST)¹⁵.

Panašius mokestinius režimus laivų atsargų (įskaitant bunkerius) atžvilgiu taiko ir kitos valstybės: Kanada¹⁶, Jungtinės Amerikos Valstijos¹⁷, Rusijos Federacija¹⁸. Tuo tarpu Europos Sąjungoje galiojantis mokestinis režimas laivo atsargoms pasižymi specifika, kurią detaliau aptariame šio darbo antrojoje dalyje.

Specifinį mokestinį režimą prekybai laivo atsargomis yra nustatiusios Jungtinės Amerikos Valstijos. Minėtoje valstybėje be bendra-nacionalinių (federalinių) laivų atsargų apmokestinimo nuostatų papildomai taikomas atskirų valstijų vietinės valdžios patvirtintas mokestinis režimas. Toks mokestinis režimas galioja tik konkrečios valstijos teritorijoje tiekiamų laivo atsargų atžvilgiu. Tačiau dvigubas tarptautinių pervežimų ir tarptautinės prekybos mokestinis reguliavimas daro dvejoją įtaką. Viena vertus, nukrypimas nuo bendros pasaulyje priimtos apmokestinimo praktikos daro įtaką konkrečiam uosto, regiono ar valstybės patrauklumui (reputacijai). Priklausomai nuo to, kuria linkme keičiamas galiojantis mokestinis režimas (palengvinimo/supaprastinimo ar sugriežtinimo/papildomo apmokestinimo), tai gali duoti naudos, pavyzdžiui, uostas taptų patrauklesnis laivybai, arba atvirkščiai nustatant papildomą apmokestinimą mažinamas uosto, regiono ar valstybės tarptautinis patrauklumas laivybai. Tokio reguliavimo įtaką akivaizdžiai iliustruoja Kalifornijos valstijos pavyzdys, kai 1991 - 1993 m. laikotarpiu buvo panaikinta (netaikoma) mokestinė lengvata laivų bunkeriams – kurui ir tepalams, naudojamiems laivų palaukimo metu¹⁹. T.y. aukščiau minėtu laikotarpiu Kalifornijos valstijos apyvartos mokesčiu buvo apmokestinami bunkeriai, skirti sunaudoti laivo kelionės iki kitos paskirties vietos už valstijos ribų metu. Remiantis atliktais tyrimais bunkerių pardavimai laivams 1991-1993 m. laikotarpiu Kalifornijoje sumažėjo daugiau nei tris kartus²⁰. Taip pat pažymėtina, kad atšaukus minėtą Kalifornijos valdžios sprendimą, t.y. nustatius mokestinį

¹⁵ **Sharp, J and Morris, P.** A Blueprint for Australian Shipping; Independent Review of Australian Shipping; Report to Australian Shipowners'. 2003.

¹⁶ Customs Act (1985, c. 1 (2nd Supp.)) <http://laws.justice.gc.ca/en/frame/cs/C-52.6///en> [žiūrėta 2008-11-10].

¹⁷ U.S. Code http://law.justia.com/us/codes/title46a/46a_3_.html [žiūrėta 2008-11-10].

¹⁸ Таможенный кодекс Российской Федерации принят Государственной Думой 25 апреля 2003 г., одобрен Советом Федераций 14 мая 2003 г.

¹⁹ Sales Taxation of Bunker Fuel. Legislative Analyst's Office, Sacramento, CA. January 25, 2001.

http://www.lao.ca.gov/2001/bunker_fuel/012501_bunker_fuel.html [žiūrėta 2006-12-27].

²⁰ Ten pat.

režimą pagal kuri laivų bunkerių tiekimui taikomos mokesčių lengvatas, tiekiamų laivų bunkerių kiekiai (apimtys), o taip pat aptarnaujamų laivų skaičius nebepasiekė 1991 m. lygio. Taigi, Kalifornijos valstijos valdžios sprendimas pakeisti, nustatyti kitoki nei pasaulinėje praktikoje priimtą mokestinį režimą, jį sugriežtinant, patvirtino laivybos sektoriaus ypatingą „jautrumą“ galiojantiems mokestiniais režimams.

Prekybai reiso metu taikomų mokestinių režimų apžvalga

Prekybai laivo reiso metu taikomi mokestiniai režimai visų pirma susiję su vykdomos prekybos geografine vieta. Tokios prekybos atveju galutinis prekių pardavimas laivo reiso metu dažniausiai vyksta už valstybės teritorijos (teritorinių vandenų) ribų. Prekyba laivo reiso metu vyksta laivuose įrengtose parduotuvėse ar panašiose prekybos vietose. Tokios prekybos laikotarpis dažniausiai sutampa su laivo plaukimu už valstybių teritorinių vandenų, t.y. išplaukimo iš reiso pradžios valstybės teritorinių vandenų momento iki laivo įplaukimo į paskirties uosto valstybės teritorinius vandenis momento. Be to, skirtingai nuo laivų atsargų, prekių skirtų parduoti laivų reisų metu suvartojimas/sunaudojimas nesiejamas su šių prekių suvartojimu reiso metu, t.y. laikoma, kad reiso metu prekes įsigiję asmenys jas naudos/vartos krante (pasibaigus kelionei), taigi kitos nei išplaukimo valstybės teritorijoje.

Aukščiau aprašyto apmokestinimo (mokestinio režimo taikymo) praktikos susiformavimą didele dalimi įtakojo fundamentalūs apmokestinimo principai, visų pirma – „teritorialumo“ principas, kuris taikomas apmokestinimo apyvartos (netiesioginiais) mokesčiais atvejais. Remiantis minėtu principu, valstybės turi teisę nustatyti mokestinį režimą prekybinių sandorių, sudaromų valstybių teritorijose atžvilgiu, įskaitant teritorinius vandenis. Tačiau prekyba už valstybės teritorijos ribų dažniausiai nėra apmokestinimo apyvartos mokesčiais objektas, nepaisant, kad kitoms glaudžiai su apmokestinimu susijusioms administracinėms priemonėms, pavyzdžiui parduodamų prekių ženklavimo, ūkinių ir finansinių operacijų fiksavimo ir pan. laivo vėliavos valstybės nustato ir taiko administracinius reikalavimus ir/ar apribojimus. Tačiau svarbu pažymėti, kad pasaulinėje praktikoje egzistuoja ir kitoks mokestinis prekybos laivo reiso metu reguliavimas nei aprašyta aukščiau, kuomet esant apibrėžtom aplinkybėms valstybės prekių tiekimą pripažįsta vykstančiu valstybės teritorijoje, ir atitinkamai apmokestina apyvartos mokesčiais prekybinius sandorius vykstančius laive esančiame už valstybės teritorinių vandenų, nepriklausomai nuo laivo, kuriame vyksta tokia prekyba, registracijos (vėliavos) valstybės. Atveju, kai už valstybės jurisdikcijos ribų esančiuose laivuose

vykstančių prekybinių sandorių atžvilgiu taikomas valstybės mokestinis režimas, detalesnę analizę pateikiame šio darbo antroje dalyje.

Prekių, skirtų realizuoti laivo reiso metu, pakrovimo uostuose metu taikomas mokestinis režimas taip pat yra specifinis. Prekes, skirtas parduoti reiso metu, laivai įsigyja laivui stovint uoste, t.y. esant konkrečios valstybės jurisdikcijoje. Todėl žemiau apžvelgiame mokestinių režimų, taikomų į laivus tiekiamų prekių, skirtų realizuoti laivo reiso metu, principus.

Prekes skirtas paraduoti laivo reiso metu valstybės dažniausiai traktuoja/prilygina prekėms, skirtoms išgabenti už valstybės teritorijos ribų, todėl tokių prekių atžvilgiu nustato identišką prekių eksportui mokestinį režimą. Tokiu būdu prekių, skirtų realizuoti laivo reiso metu, tiekimai į laivus yra neapmokestinami apyvaratos mokesčiais (taikomas „nulinis“ mokesčių tarifas), pirmiausiai preziumuojant, kad minėtos prekės bus vartojamos kitoje nei išsiuntimo valstybėje.

Pažymėtina tai, kad daugelis pasaulio valstybių aukščiau aprašytą mokestinį režimą taip pat taiko kruizinių laivų atžvilgiu, t.y. nustato mokesčių lengvatas į kruizinius laivus tiekiamoms reiso metu parduoti skirtoms prekėms. Tačiau kruiziniai laivai šiuo atžvilgiu yra specifiniai ta prasme, kad galutinė laivo kelionės paskirties vieta sutampa su išvykimo vieta (uostu). Atitinkamai, reiso metu skirtos parduoti prekės kruiziniuose laivuose laikytinos skirtomis suvartoti/sunaudoti toje pačioje valstybėje. (Be to ir ne kruizinių laivų plaukiojimo metu dažni atvejai, kai asmenys įsigyja prekes reiso atgal (t.y. grįžimo), o ne plaukimo pirmyn į paskirties vietą, metu). Todėl kyla klausimas, ar ir kaip yra laikomasi vieno pagrindinių apyvaratos mokesčių lengvatų taikymo principo – neapmokestinti tik faktiškai eksportuotų, t.y. ne vidaus vartojimui skirtų prekių?

Nagrinėjamas atvejis laikytinas klasikiniu valstybių balansavimo tarp laivybos skatinimo ir fiskalinio neutralumo politikos įgyvendinimo pavyzdžiu. Daugelis valstybių šiuo klausimu laikosi principinės pozicijos, kad lengvatinio mokestinio režimo taikymas prekėms, skirtoms parduoti laivo reiso metu, visiškai atitinka valstybių laivybos skatinimo priemones, kaip ir valstybės palankumo laivybai didinimo tikslus. Be to, prekių atgalinio įvežimo (grąžinimo) į tą pačią valstybę iš kurios jos buvo patiektos į laivus faktas vertintinas dvejopai. Visų pirma, tikslinga pažymėti, kad prekės parduotos laivų, įskaitant kruizinių, reisų metu dažnai būna naudojamos/vartojamos kelionėje aplankytų kitų valstybių teritorijose, todėl minėtų prekių atžvilgiu taikytinas mokestinis režimas, nustatantis mokesčių lengvatas, yra pateisinamas. Kita vertus, prekių, kurios įsigyjamoms laivo reiso metu ir kurias asmenys įveža atgal į tą pačią valstybę iš kurios jos buvo patiektos į laivus, atžvilgiu galioja atskiras muitinis - mokestinis režimas. T.y. keleivių įvežamų prekių (įskaitant prekes įsigytas laivo reiso metu) atžvilgiu

taikomas mokestinis režimas remiasi kiekybiniu reguliavimu/apribojimais. Viršijus nustatytus įvežamų prekių maksimalius kiekius, tokios prekės apmokestinamos importo muitais ir mokesčiais. Minėtą mokestinį reguliavimą taiko visos pasaulio valstybės į jų teritoriją įvežamoms prekėms. Europos Sąjungos valstybėse narėse galioja vieningas mokestinis reguliavimas, patvirtintas keliais skirtingais teisės aktais: Tarybos Reglamentu (EEB) Nr. 918/83²¹ (toliau – Muitų lengvatų reglamentas) yra nustatytos įvežamų prekių neapmokestinimo importo muitais sąlygos, o apmokestinimo PVM ir akcizais režimus nuostato Tarybos direktyvos²², kurių nuostatos suderintos su minėtu Muitų lengvatų reglamentu. Todėl į Europos Sąjungą atgabentos prekės, kurių kiekiai viršija Muitų lengvatų reglamente nurodytus kiekybinius apribojimus, apmokestinamos importo muitais, o taip pat PVM ir akcizais.

Pažymėtina, kad į valstybes atgabenamų prekių, kurios neapmokestinamos importo muitais ir apyvartos mokesčiais, kiekiai yra sąlyginai nedideli, ypač lyginant su nauda kurią valstybės gauna laivybos skatinimo ir valstybės patrauklumo laivybai didinimo atžvilgiu. Žemiau pateikiamoje lentelėje pateikiame įvairiose valstybėse taikomų kiekybinių apribojimų įvežamų prekių palyginimą.

1 lentelė. Maksimalūs įvežamų prekių, nepamokestinant importo muitais ir mokesčiais, kiekiai²³

Valstybė ar Prekės pavadinimas sandrauga	Europos Sąjunga	Jungtinės Amerikos Valstijos	Kanada	Australija	Rusijos Federacija
Alkoholiniai gėrimai (litrai), tame tarpe vynas	5 4	1	1	2,25	2
Cigaretės (vnt.)	200	200	200	250	200
Kosmetika/parfumerija	50 g/250 ml				
Kitos prekės (vertė nacionaline valiuta)	175	200 ²⁴	60	900	65 000

Kaip matyti iš aukščiau pateiktos informacijos, dauguma valstybių jų teritorijose esančiuose jūrų uostuose į laivus teikiamoms prekėms, kurios skirtos parduoti laivo reiso metu,

²¹ Official Journal L 105, 1983.

²² Council Directive 83/181/EEC of 28 March 1983 determining the scope of Article 14 (1) (d) of Directive 77/388/EEC as regards exemption from value added tax on the final importation of certain goods // Official Journal L 105, 1983; Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax // Official Journal L 347, 2006; Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products // Official Journal L 76, 1992.

²³ Šaltiniai: lentelėje nurodytų valstybių (sandraugų) muitinės institucijų informacija.

²⁴ Bendra neapmokestinamų prekių vertė gali būti 800 ar 1600 USD, priklausomai nuo valstybės iš kurios atvyksta į Jungtines Amerikos Valstijas.

taiko mokesčių lengvatas nustatančius mokestinius režimus, t.y. minėtų prekių tiekimo į laivus neapmokestina apyvartos mokesčiais.

Tačiau be mokestinio (tarifinio) reguliavimo minėtų prekių tiekimui taikomos specialios priemonės (režimas), kurios susiję su specialia priežiūra/kontrole, dokumentavimu ir pan. Pastarųjų nuostatų įgyvendinimas įvairiose valstybėse skiriasi. Pavyzdžiui, Europos Sąjungos valstybėse narėse į laivus tiekiamoms prekėms, skirtoms realizuoti laivo reiso metu taikomas „neapmuitinamų parduotuvių“ (angl. *duty free shop*) principu paremtas mokestinis reguliavimas. T.y. tokiais atvejais laive esančiai prekybos vietai suteikiamas muitinės sandėlio, kuriame leidžiama vykdyti mažmeninę prekybą, statusas. Siekiant minėto statuso laivo savininkas, valdytojas ar naudotojas bei pats laivas turi atitikti nustatytus reikalavimus, prekių saugojimo vietų įrengimui, prekių apskaitai ir kt.

Rusijos Federacijoje prekybai laivo reiso metu taikomas mokestinis režimas identiškas nustatytam laivo atsargoms. Rusijos Federacijos muitinės kodekso 264 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad laivo atsargų apmokestinimo režimas taikomas prekėms, skirtoms sunaudoti reiso metu <...>, o taip pat prekėms skirtoms parduoti minėtų transporto priemonių, kertančių valstybės muitų sieną įgulų nariams ir keleiviams, neapmokestinant jų muitais ir vartojimo mokesčiais²⁵. Svarbu pažymėti, kad remiantis Rusijos Federacijos muitinės kodekso 267 straipsnio 3 dalimi, prekyba prekėmis transporto priemonei stovint Rusijos Federacijos teritorijoje esančiuose uostuose, jų neapmokestinant vartojimo mokesčiais galima tik lėktuvuose, bet ne laivuose. Kita vertus, pagal Rusijos Federacijoje galiojančią mokestinį režimą prekių pardavimas viso reiso metu, t.y. įskaitant Rusijos Federacijos teritorinius vandenius iki pat laivo prisišvartavimo uoste, neapmokestinamas apyvartos mokesčiais.

Kitos valstybės taiko kombinuotus prekių laivo reiso metu apmokestinimo režimus, kurie pasireiškia per įvairius taikomus administracinius apribojimus, ypač tabako gaminių atžvilgiu.

Iš pateiktos apžvalgos aiškiai matome, kad lengvatiniai mokestiniai režimai pasaulyje taikomi ne visais atvejais, bet atsižvelgiant į konkretaus laivo reisą/maršrutą (tarptautinį maršrutą). Tačiau lengvatinių mokestinių režimų praktinio taikymo/įgyvendinimo principai skiriasi: pasaulio valstybės taiko identiškas tarifines mokesčių lengvatas, t.y. neapmokestina prekių tiekiamų į laivus kaip laivų atsargos ir prekių skirtų parduoti laivo reiso metu, tačiau tokiems tiekimams nustatytos procedūros smarkiai skiriasi.

²⁵ Таможенный кодекс Российской Федерации принят Государственной Думой 25 апреля 2003 г., одобрен Советом Федераций 14 мая 2003 г.

2. EUROPOS SAJUNGOS TEISĖS AKTŲ IR SUFORMUOTOS MOKESTINIO REŽIMO TAIKYMO PRAKTIKOS LAIVO ATSARGŲ TIEKIMO IR PREKYBOS LAIVO REISO METU ATŽVILGIU ANALIZĖ

2.1. Europos Sąjungoje laivo atsargoms nustatyto mokestinio režimo analizė

2.1.1. Muitų teisės aktų analizė

Remiantis galiojančių Europos Sąjungos muitų teisės aktų – Bendrijos muitinės kodekso, patvirtinto Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 2913/92²⁶, Modernizuoto muitinės kodekso, patvirtinto Tarybos reglamentu (EB) Nr. 450/2008²⁷, Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų, patvirtintų Komisijos reglamentu (EEB) Nr. 2454/93²⁸, Muitų lengvatų reglamento, patvirtinto Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 918/83²⁹ nuostatomis, prekėms tiekiamos į tarptautiniais maršrutais plaukiančius laivus kaip laivų atsargos taikomas specialus mokestinis - muitinis režimas. Pažymėtina, kad iki 2004 m. galiojusioje Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų redakcijoje laivų ir orlaivių atsargų tiekimas buvo laikomas atskira muitinės procedūra „laivų ir orlaivių atsargų tiekimas“, muitinės procedūros kodas – „95“. Tačiau Komisijos reglamentu (EB) Nr. 2286/2003³⁰ patvirtintoje naujos redakcijos Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 38 priedo redakcijoje „laivų ir orlaivių atsargų tiekimo muitinės procedūros“ ir kai kurių kitų muitinės procedūrų neliko. Tokiu būdu Europos Sąjungoje laivų atsargų tiekimui buvo nustatytas prekių negražinamam eksportui taikomas muitinis režimas, atitinkamai Bendrijos prekėms tiekiamoms kaip laivų atsargos forminama negražinamo eksporto procedūra. Pažymėtina, kad minėtu Komisijos reglamentu buvo papildytas Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 213 straipsnis, kuriame įtvirtinta nuostata dėl nacionalinio kodavimo taikymo/naudojimo pildant vieningą administracinį dokumentą, kitaip vadinama „muitinės deklaracija“ (angl. *single administrative document* arba *SAD*). Tokiu būdu valstybėms narėms palikta galimybė prekybos statistikos tikslais laivų atsargų tiekimo atvejus atskirti nuo „tikrojo“ prekių negražinamo eksporto muitinės procedūros arba reeksporto sankcionuoto veiksmo. Tačiau papildomo nacionalinio kodo suteikimas atsargų tiekimui nėra/nereiškia atskiros muitinės procedūros ar sankcionuoto veiksmo. Taip pat pažymėtina, kad Komisijos reglamento (EB) Nr. 2286/2003 nuostatos įsigaliojo 2003 m. gruodžio 31 d. (paskelbimo Oficialiajame leidinyje data), tačiau

²⁶ Official Journal L 302, 1992.

²⁷ Official Journal L 145, 2008.

²⁸ Official Journal L 253, 1993.

²⁹ Official Journal L 105, 1983.

³⁰ Official Journal L 343, 2003.

pačiame reglamente nustatyta, kad Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų pakeitimus valstybės narės privalo įgyvendinti iki 2006 m. sausio 1 d. vėliausiai. (Lietuvos Respublika minėtas Komisijos reglamento (EB) Nr. 2286/2003 nuostatas pradėjo taikyti viena pirmųjų Europos Sąjungoje – nuo pat įstojimo į Europos Sąjungą 2004 m. gegužės 1 d. momento).

Bendrijos muitinės kodekse nustatyta, kad prekių išgabenimas iš Bendrijos teritorijos į trečiąsias valstybes (Europos Sąjungos valstybėms narėms nepriklausančias teritorijas) laikomas prekių negražinamu eksportu. Remiantis pateiktu eksporto apibrėžimu bei atsižvelgiant į aukščiau pateiktą informaciją, matome, kad Bendrijos pozicija dėl laivų atsargų traktavimo muitinio režimo taikymo tikslais pasikeitė 2003 - 2005 m., kuomet laivų atsargoms buvo pradėta taikyti eksportuojamoms (importuojamoms) prekėms nustatyta tvarka.

Laivų atsargoms eksporto muitinės procedūra forminama tais atvejais, kai jos tiekiamos į laivus, kurie reiso metu išplaukia už Europos Sąjungai priklausančių teritorinių vandenų. T.y. nustatytas muitinis režimas taikomas (eksporto muitinės procedūros ar reeksporto sankcionuoti veiksmai forminami) neatsižvelgiant į tai, ar laivo paskirties uostas yra trečiojoje valstybėje, trečiojoje teritorijoje, ar kitoje Europos Sąjungos valstybės narėje. (Pastaruoju atveju, kai plaukimas atliekamas tarp dviejų Europos Sąjungos valstybių narių uostų toks plaukimas (laivo maršrutas) vadinamas reisu tarp valstybių narių (angl. *Intra-Community transport*), kurio mokestinio režimo taikomo prekių laivo reiso metu ypatumų detali analizė pateikta kitame darbo šios dalies skyriuje). Pažymėtina, kad nagrinėjamas režimas galioja ir atsargų tiekiamų į laivus, kurie išplaukia ir grįžta į tą patį išplaukimo uostą vieno reiso metu, atžvilgiu, t.y. į laivus kurių maršruto paskirties uostas sutampa su išplaukimo uostu, atžvilgiu, kai laivai plaukioja atvirojoje jūroje (angl. *high seas*). Priešingai, laivų atsargoms tiekiamoms į laivus, neišplaukiančius iš Europos Sąjungos teritorinių vandenų taikomas muitinis režimas nustatytas Bendrijos muitinio statuso prekėms. Atitinkamai, į laivus, plaukiančius tik Europos Sąjungos valstybių narių teritoriniuose vandenyse tiekiant prekes, kurioms taikomos muitinės priežiūros priemonės, kaip laivų atsargas, prekių tiekimo į laivus metu minėtos prekės turi būti išleistos į laisvą apyvartą, t.y. jos turi būti deklaruotos importo vidaus vartojimo muitinės procedūrai. Tokių prekių apmokestinimas importo muitais priklauso nuo importo muitinės procedūros įforminimo dieną galiojančių muitų teisės aktų, reglamentuojančių tarifinį reguliavimą ir kitų tarptautinės prekybos apribojimų. Kartu pažymėtina, kad Bendrijos muitų teisės aktai tiesiogiai nereguliuoja taikomo mokestinio režimo. Tačiau, kaip nurodyta Modernizuoto muitinės kodekso³¹ įžanginės dalies 1 ir 4 punktuose, muitų ir mokesčių teisės aktų nuostatos turi būti suderintos tarpusavyje, siekiant užtikrinti apmokestinimo importo mokesčiais tinkamą įgyvendinimą, nekeičiant galiojančio

³¹ Official Journal L 145, 2008.

mokestinio režimo apimties (apmokestinimo objekto, bazės ir kt.); o atsižvelgiant į tai, kad ne visoje Bendrijos muitų teritorijoje galioja harmonizuotas Europos Sąjungos mokestinis režimas apmokestinimo PVM srityje, todėl Bendrijos muitų kodekse prekybos tarp tokių teritorijų atžvilgiu tikslinga nustatyti supaprastintas priemonės/procedūras, palengvinančias mokesčių administravimą.

Kaip minėjome aukščiau, laivo atsargoms taikomas muitinis režimas galioja ir į laivus, plaukiančius tarp Europos Sąjungos uostų, teikiamoms laivų atsargoms. T.y. minėtais atvejais laivų atsargų tiekimui nėra taikomi Bendrijos muitinės kodekso 38 straipsnio 5 dalis ir Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 313a ir 313b straipsniai, dėl laivų, plaukiančių tarp Europos Sąjungos uostų be tarpinių sustojimų ne Bendrijai priklausančiuose uostuose ar teritoriniuose vandenyse. (Prekybai reiso metu taikomo muitinio režimo analizė pateikta šio darbo 2.2 poskyryje). Svarbu paminėti tai, kad prekybos reiso metu ir prekybos laivo atsargomis atskyrimas yra svarbus teoriniu ir praktiniu požiūriu, ypačingai nagrinėjant keleivių kelionės metu suvartojamų prekių, kurių traktavimas skirtingose valstybėse narėse esminiai skiriasi, atžvilgiu taikomą mokestinį režimą.

Apibendrinami aukščiau pateiktą Europos Sąjungos muitų teisės aktų nuostatų analizę, galime konstatuoti, kad laivo atsargų tiekimo reguliavimas Europos Sąjungoje muitų tikslais remiasi faktiniu laivo reiso (maršruto), bet ne paskirties uosto, principu. Kartu pažymėtina tai, kad muitų teisės aktai reguliuoja tik dalį (procedūrinę dalį) laivų atsargų tiekimo apmokestinimo apyvartos mokesčiais aspektų Europos Sąjungoje. Kitos nuostatos, nustatančios apmokestinimo režimą, įtvirtintos mokesčių teisės aktuose, kurių nuostatos suderintos su Bendrijos muitų teisės aktais. Mokesčių teisės aktų nuostatų analizę pateikiame kitame šios darbo dalies poskyryje.

2.1.2. Mokesčių teisės aktų nuostatų analizė

Akcizų teisės aktų nuostatos

Europos Sąjungoje apmokestinimą akcizais reglamentuoja keletas skirtingų teisės aktų. Pagrindinis teisės aktas, kuris nustato apmokestinimo akcizais pagrindinius principus yra Tarybos direktyva 92/12/EEB³² (toliau – Horizontalioji akcizų direktyva). Direktyvoje nustatyta: akcizų objektas (1. energetiniai produktai, 2. alkoholis ir alkoholiniai gėrimai 3. tabako gaminiai), pagrindiniai prekių apmokestinimo akcizais principai, apmokestinimo momentas ir kt. (Iš aukščiau pateiktų nuostatų matome, kad harmonizuotas akcizų režimas Europos Sąjungoje taikomas tik išvardintų prekių grupių: energetinių produktų, alkoholio ir alkoholinių gėrimų bei

³² Official Journal L 76, 1992.

tabako gaminių atžvilgiu. Atitinkamai, atskirose valstybėse narėse akcizais apmokestinamos kitos nei nurodyta aukščiau prekių grupės, pavyzdžiui kava, kakava, gazuoti ar su saldikliais gaivieji gėrimai ir kt., nėra harmonizuoto akcizų režimo, taikomo Europos Sąjungoje, objektu; atitinkamai ir šio darbo nagrinėjimo dalyku). Horizontaliosios akcizų direktyvos pagrindu priimti kiti teisės aktai detalizuoja konkrečių prekių grupių: tabako gaminių³³, alkoholio ir alkoholinių gėrimų³⁴ bei energetinių produktų³⁵ apmokestinimo akcizais išimtis, lengvatas, nustato tarifus; be to, atskiri teisės aktai detalizuoja mokesčio administravimo procedūras Europos Sąjungos mastu³⁶.

Laivo atsargų tiekimui taikomą apmokestinimo akcizais režimą nustato Horizontalioji akcizų direktyva. Direktyvos 23 straipsnio 5 dalyje nustatyta, kad „iki to momento kai Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, patvirtins Bendrijos nuostatas dėl laivų ir orlaivių atsargų tiekimo, valstybės narės turi taikyti nacionalinių teisės aktų nuostatas laivų ir orlaivių atsargų atžvilgiu“³⁷.

Atsižvelgiant į aukščiau minėtą Horizontaliosios akcizų direktyvos 23 straipsnio nuostatą, kad laivo atsargų tiekimas priskirtas prie apmokestinimo „lengvatų“, valstybės narės savo nacionaliniuose teisės aktuose yra įtvirtinusios mokesčio lengvatą jų teritorijose tiekiamų laivo atsargų atžvilgiu. Pavyzdžiui, Jungtinėje Karalystėje „Akcizais apmokestinamų prekių pardavimas laivuose ir orlaiviuose reglamentas 1999“³⁸, nustato detalias akcizų režimo taikymo procedūras.

Pažymėtina, kad galiojančios valstybėse narėse nacionalinės nuostatos (reguliavimas) skiriasi, o kai kurių nuostatų ir/ar sąvokų interpretavimas skiriasi ypatingai ženkliai. Dėl to Europos Sąjungoje kyla „nesusipratimų“ dėl akcizais apmokestinamoms prekėms, kurios tiekiamos į laivus, taikytino mokesčio režimo. Tačiau tai aiškintina visų pirma tuo, kad harmonizuotas akcizų mokesčio režimas Europos Sąjungoje taikomas ypatingoms socialine

³³ Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes // Official Journal L 316, 1992, P. 8 - 9; Council Directive 92/80/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes manufactured tobacco other than cigarettes // Official Journal L 316, 1992, P. 10 - 11.

³⁴ Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages // Official Journal L 316, 1992, P. 21 - 27; Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages // Official Journal L 316, 1992, P. 29 - 31.

³⁵ Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity // Official Journal L 283, 2003.

³⁶ Commission Regulation (EEC) No 2719/92 of 11 September 1992 on the accompanying administrative document for the movement under duty-suspension arrangements of products subject to excise duty // Official Journal L 276, 1992; Commission Regulation (EEC) No 3649/92 of 17 December 1992 on a simplified accompanying document for the intra-Community movement of products subject to excise duty which have been released for consumption in the Member State of dispatch // Official Journal L 369, 1992.

³⁷ Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products // Official Journal L 76, 1992 P. 11.

³⁸ The Excise Goods (Sales on Board Ships and Aircraft) Regulations 1999, Statutory Instrument 1999 No. 1565, London, The Stationery Office Limited, 1995 ISBN 0110827538.

prasmė prekių grupėms: alkoholiui bei tabakui, o taip pat nacionalinio saugumo prasme – energetiniams produktams (naftos produktams, gamtinėms dujoms, elektros energijai). Atitinkamai, nacionalinė specifika smarkiai įtakoja mokestinio režimo nustatymą ir taikymą minėtų prekių grupių atžvilgiu. Pavyzdžiui, daug Europos Sąjungos valstybių narių nacionaliniais teisės aktais yra uždraudę rūkymą viešose vietose. Tai yra padariusios Jungtinė Karalystė, Airija, Lietuva ir daugelis kitų valstybių narių, kuriose minėtas draudimas yra įteisintas nacionaliniais įstatymais. Tačiau Jungtinėje Karalystėje, skirtingai nei daugelyje kitų valstybių narių, galiojantis draudimas rūkyti viešose vietose turi tiesioginį ryšį/įtaką mokestinio režimo laivų atsargoms nustatymui. T.y. atsižvelgus į minėtą draudimą Jungtinės Karalystės Pajamų ir muitų tarnybos (angl. *HM Revenue & Customs*), kuri anksčiau vadinosi Muitų ir akcizų tarnyba (angl. *HM Customs & Excise*), oficialiai paskelbtuose paaiškinimuose (angl. *Notice*) nustatyta, kad tabako gaminiai Jungtinės Karalystės uostuose negali būti tiekiami kaip atsargos, t.y. kaip prekės skirtos suvartoti reiso metu (laivo atsargų sąvoka paaiškinta šio darbo pirmoje dalyje), kadangi jų vartojimas reiso metu yra uždraustas teisės aktais. Todėl, kaip nurodyta minėtos tarnybos paaiškinyje, kuris remiasi akcizų gražinimo reglamentu³⁹, tabako gaminiai Jungtinės Karalystės uostuose gali būti tiekiami tik kaip parduoti reiso metu skirtos prekės, t.y. prekės kurias keleiviai vartos ne laive. (Mokestinio režimo taikomo prekių parduodamų laivo reiso metu analizė pateikta kitame šios darbo dalies skyriuje). Tačiau kitais teisės aktais nustatyta minėtos taisyklės išimtis laivų įgulų nariams, kuriems leidžiama turėti 25 vnt. cigarečių arba 45 g. tabako, neapmokestinamų mokesčiu.

Prekių, tiekiamų kaip laivų atsargos, atskyrimo nuo prekių skirtų realizuoti laivo reiso metu klausimas aktualus daugelyje valstybių narių. Pavyzdžiui Britų salų valstybėse narėse galioja reikalavimas atskirti kaip laivų atsargas tiekiamus alkoholinius gėrimus nuo prekių skirtų realizuoti laivo reiso metu ne tik apskaitos registruose, bet ir fiziškai, t.y. tiekiami į laivus kaip atsargos alkoholiniai gėrimai turi būti sufasuoti į skirtingą tarą nei prekės skirtos realizuoti laivo reiso metu. Minėtas atskyrimas gali būti įgyvendinamas naudojant skirtingo tūrio tarą arba skirtingą produkcijos ženklumą (etiketes). Tačiau apie naudojamas priemones turi būti informuotos mokesčių ir muitų tarnybos, ir turi būti gautas jų išankstinis leidimas.

Lietuvoje taip pat kyla praktinių mokestinių problemų dėl „laivų atsargų“ ir „prekių skirtų realizuoti laivo reiso metu“ sąvokų atskyrimo, kiek tai susiję su Europos Komisijos pranešime „Dėl laivo atsargų ir reiso metu parduodamų prekių apmokestinimo PVM ir akcizais

³⁹ The Excise Goods (Drawback) Regulations 1995, Statutory Instrument 1995 No. 1046. London, The Stationery Office Limited, 1995. ISBN 0110529294.

nuo 1999 m. liepos 1 d.⁴⁰ išdėstytų nuostatų taikymu. (Lietuvoje galiojančio mokestinio režimo analizę pateikiame šio darbo trečioje dalyje).

Galiojantys mokestiniai režimai laivo atsargų tiekimui valstybėse narėse skiriasi nustatytais lengvatos laivų atsargoms taikymo principais. Vienose valstybėse narėse vyrauja „mokesčio gražinimo“ principas, kitose – „neapmokestinimo“ principas; trečiosios – taiko abu minėtus principus lygiaverčiai.

„Mokesčio gražinimo“ principo esmė, kad mokestis turi būti sumokėtas prekių pirkimo - pardavimo metu. Valstybė sumokėtą mokestį gražina asmenims, pateikusiems įrodymus, kad prekės buvo faktiškai sunaudotos mokesčio įstatyme nustatytais tikslais, t.y. kaip laivų atsargos. Taigi šiuo atveju asmuo turi kreiptis į mokesčių administratorių dėl sumokėto mokesčio gražinimo.

„Neapmokestinamumo“ principo esmė – prekių paskirtis yra esminė sąlyga, kuria vadovaujantis taikomas apmokestinimo režimas. Dažniausiai teisės aktai nustato įvairias papildomas sąlygas, kurias įgyvendinus laivo atsargų tiekimo atvejai nepamokestinami akcizais.

Tačiau praktikoje egzistuoja daug įvairių situacijų, kurių įgyvendinimas reikalauja alternatyvių variantų. Todėl dauguma Europos Sąjungos valstybių narių, atsižvelgusios į verslo praktiką, yra nustačiusios mokestinį režimą, kuris įgalina taikyti abu aukščiau aptartus mokesčio lengvatos laivų atsargoms taikymo principus. Dažniausiai neapmokestinamumo principas taikomas nustatyta tvarka išregistravusių asmenų atžvilgiu, o mokesčio gražinimo principas – visais kitais atvejais.

Tarybos direktyva 2003/96/EB⁴¹ (toliau – Energetinių produktų akcizų direktyva) nustato papildomą specialų mokestinį režimą energetinių produktų (kuro) tiekiamų kaip atsargos į vietiniais (ne tarptautiniais) maršrutais plaukiančius laivus. T.y. direktyvoje nurodytiems subjektams, nustatytais atvejais ir sąlygomis tiekiamas kaip atsargos kuras neapmokestinamas akcizu.

Tačiau pažymėtina, kad mokesčio lengvata kurui, tiekiamam į ne tarptautiniais maršrutais plaukiančius laivus kaip atsargos, nėra suprantama kaip visiškas kuro atleidimas nuo mokesčio. Energetinių produktų akcizų direktyvos įvadinės dalies 23 punkte nurodyta, kad atsižvelgiant į tarptautinius išpareigojimus turi būti taikomos mokesčio lengvatos į laivus tiekiamam kurui (išskyrus laivus naudojamus privatiems poreikiams), tačiau valstybėms narėms turi būti leista riboti šios lengvatos taikymą. Direktyvos 15 straipsnio 1 dalies “f” punkte

⁴⁰ Commission notice concerning the VAT and excise rules to be applied from 1 July 1999 by suppliers of goods sold on board ferries and aircraft or in airports to passengers travelling within the European Union. Notice 99/08 // Official Journal C 20, 1999.

⁴¹ Official Journal L 283, 2003.

nustatyta, kad valstybės narės gali taikyti visišką ar dalinį atleidimą nuo mokesčio kurui, tiekiamam į vidaus vandenyse plaukiojančius laivus, išskyrus laivus, skirtus privatiems poreikiams.

Analizuojant valstybių narių taikomus mokestinius režimus kurui tiekiamam į ne tarptautiniais maršrutais plaukiančius laivus, galime įžvelgti vyraujančią tendenciją Europos Sąjungos lygiu, kad valstybės narės mokesčio lengvatą taiko teritorinių vandenių valstybinės kontrolės tikslais, uostų infrastruktūros, kuri dažniausiai yra valstybine nuosavybe, gerinimo ir priežiūros tikslais bei gelbėjimo jūroje tikslais. Kartu pažymėtina, kad valstybių narių siekis nacionaliniais teisės aktais riboti minėtos lengvatos taikymą tik išskirtinės grupės asmenų (pavyzdžiui, biudžetinių įstaigų) atžvilgiu daug kartų Europos Teisingumo teismo buvo pripažintas prieštaraujančiu Bendrijos teisei – anksčiau galiojusiai Tarybos direktyvai 92/81/EEB⁴², kurią pakeitė Energetinių produktų akcizų direktyva (žr. bylas Nr. C-389/02 (*Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*)⁴³ ir Nr. C-391/05 (*Jan De Nul*)⁴⁴).

PVM teisės aktų nuostatos

Šeštojoje Tarybos direktyvoje 77/388/EEB⁴⁵ ir ją pakeitusioje Tarybos ir Europos Parlamento direktyvoje 2006/112/EB⁴⁶ laivo atsargų tiekimui nustatytas mokestinis režimas išliko nepakitęs. Direktyvos 2006/112/EB 37 straipsnyje aiškiau reglamentuota atsargų, kurios parduodamos laive apmokestinimas – „iki bus patvirtintos Bendrijos taisyklės dėl prekių tiekiamų suvartoti laive, valstybės narės gali atleisti nuo mokesčio arba toliau taikyti atleidimą nuo mokesčio“. Direktyvos 2006/112/EB 148 straipsnio „a“ punkte nustatyta, kad nuo mokesčio

⁴² Official Journal L 316, 1992.

⁴³ Judgment of the Court (First Chamber) of 1 April 2004 in Case C-389/02 *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG v Hauptzollamt Kiel* (Excise duties Exemption from tax on mineral oils – Directive 92/81/EEC – Article 8(1)(c) – The term “navigation”) // <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=en&newform=newform&alljur=alljur&juredj=juredj&jurtpi=jurtpi&jurtfp=jurtfp&alldocrec=alldocrec&docj=docj&docor=docor&docop=docop&docav=docav&docsom=docsom&docinf=docinf&alldocnorec=alldocnorec&docnoj=docnoj&docnoor=docnoor&typeord=ALL&docnodecision=docnodecision&allcommjo=allcommjo&affint=affint&affclose=affclose&numaff=C-389%2F02&ddatefs=&mdatefs=&ydatefs=&ddatefe=&mdatefe=&ydatefe=&nomusuel=&domaine=&mots=&resmax=100&Submit=Submit> [žiūrėta 2007-09-10].

⁴⁴ Judgment of the Court (Fourth Chamber) of 1 March 2007 in Case C-391/05 *Jan de Nul NV v auptzollamt Oldenburg* (Excise duties - Exemption from excise duty on mineral oils - Directive 92/81/EEC – “Navigation within Community waters”) // <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=en&newform=newform&alljur=alljur&juredj=juredj&jurtpi=jurtpi&jurtfp=jurtfp&alldocrec=alldocrec&docj=docj&docor=docor&docop=docop&docav=docav&docsom=docsom&docinf=docinf&alldocnorec=alldocnorec&docnoj=docnoj&docnoor=docnoor&typeord=ALL&docnodecision=docnodecision&allcommjo=allcommjo&affint=affint&affclose=affclose&numaff=C-391%2F05&ddatefs=&mdatefs=&ydatefs=&ddatefe=&mdatefe=&ydatefe=&nomusuel=&domaine=&mots=&resmax=100&Submit=Submit> [žiūrėta 2007-09-10].

⁴⁵ Official Journal L 145, 1977 (as last amended by Directive 2004/15/EC // Official Journal L 52, 2004).

⁴⁶ Official Journal L 347, 2006.

atleidžiamas laivo atsargų teikimas ir laivų kuro tiekimas laivams, tarptautiniais maršrutais (*high seas*) gabenančiais keleivius už atlygį arba naudojamiems kitais komerciniais, industriniais ar žvejybos tikslais, o taip pat laivams naudojamiems gelbėjimo jūroje darbams ir jų pagalbiniais laivams, išskyrus tiekimams į vidaus vandenyse naudojamus žvejybos laivus.

Iš aukščiau pateiktų nuostatų matome, kad į laivus tiekiamoms atsargoms nustatytas mokestinis reguliavimas iš esmės sutampa su muitų ir akcizų teisės aktų nuostatomis, t.y. tiekiamos kaip laivų atsargos prekės yra apmokestinamos 0 procentų mokesčio tarifu.

Kita vertus, minėtų nuostatų įgyvendinimas, t.y. mokesčio lengvatos taikymas, Bendrijos mastu susijęs su apribojimais, kurių taikymą patvirtino Europos Teisingumo teismas suformuotoje teismų praktikoje. Teismas bylose *Velker*⁴⁷ ir *Elmeka*⁴⁸ konstatavo, kad mokesčio lengvata gali būti taikoma tik paskutiniame prekių (skirtų laivams kaip atsargos) teikimo etape, t.y. tiekimo laivo valdytojui (jo įgaliotam asmeniui) atveju. O visi iki tol vykę šių prekių tiekimai: iš gamintojo pardavėjui, iš pardavėjo agentui ir t.t., nelaikytini laivo atsargų tiekimu, neatsižvelgiant į tai, kad prekės galiausiai bus patiektos kaip laivų atsargos. Atitinkamai, visiems tokiems prekių tiekimams netaikytinas specialus mokestinis režimas, nustatytas laivų atsargų atžvilgiu. Tokiu būdu, minėtose bylose teismas patvirtino „prekių paskirties“ principo netaikymą laivų atsargų tiekimams, bei apribojo mokesčio lengvatos taikymą tik tiekimo galutiniam atsargų naudotojui etape. Teismas minėtose bylose akcentavo, kad „mokesčio lengvatos taikymas yra specialaus reguliavimo priemonė nustatyta direktyvoje, todėl jos taikymas jokių būdu negali būti traktuojamas plečiamai“. Abiejose aukščiau minimose Europos Teisingumo teismo bylose (*Velker* ir *Elmeka*) nagrinėti atvejai, kuomet kuras, skirtas patiekti į laivus plaukiančius tarptautiniais maršrutais kaip atsargos, pirmiau buvo parduotas kitiems asmenims nei laivo valdytojui (t.y. prekių tarpininkui), taikant mokesčio lengvatą.

Elmeka byloje prekių pardavimas vyko *de jure*, kadangi prekės po jų pardavimo liko ankstesnėje prekių saugojimo vietoje – tanklaivyje. Pardavus prekes, t.y. pasikeitus prekių, skirtų tiekti į laivus kaip atsargas, disponentui/savininkui, tanklaivio valdytojas prekių savininkui teikė minėtų prekių gabenimo, užpylimo ir su tuo susijusias paslaugas (bunkeravimą). T.y. tikrojo

⁴⁷ Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 26 June 1990. Case C-185/89 – Staatssecretaris van Financiën v Velker International Oil Company Ltd NV (VAT - Sixth directive relating to turnover taxes – Exemption). // European Court reports. 1990 P. I-02561.

⁴⁸ Judgment of the Court (Second Chamber) of 14 September 2006 in Joined Cases C-181/04 to C-183/04 – Elmeka NE v Ipourgos Ikononikon (Sixth VAT Directive - Exemptions - Article 15(4)(a), (5) and (8) - Exemption for the chartering of sea-going vessels - Scope) <http://curia.europa.eu/juris/cgi-bin/form.pl?lang=en&newform=newform&alljur=alljur&juredj=juredj&jurtpi=jurtpi&jurtfp=jurtfp&alldocrec=alldocrec&docj=docj&docor=docor&docop=docop&docav=docav&docsom=docsom&docinf=docinf&alldocnorec=alldocnorec&docnoj=docnoj&docnoor=docnoor&typeord=ALL&docnodecision=docnodecision&allcommjo=allcommjo&affint=affint&affclose=affclose&numaff=C-181%2F04&ddatefs=&mdatefs=&ydatefs=&ddatefe=&mdatefe=&ydatefe=&nomusuel=&domaine=&mots=&resmax=100&Submit=Submit> [žiūrėta 2007-09-10].

prekių savininko vardu ir pagal jo nurodymus tanklaivio valdytojas atlikdavo kuro užpylimą (bunkeravimą) į nurodytus laivus Pirėjo (Graikija) uoste. Europos Teisingumo teismas aukščiau aprašytą situaciją išaiškino taip, kad prekių tiekimą vykdė tikrasis prekių disponentas/savininkas, kuris surasdavo klientus, disponavo atitinkamu kuro kiekiu, esančiu tanklaivyje, savarankiškai priimdavo sprendimus dėl kuro bunkeravimo, duodamas atitinkamas instrukcijas tanklaivio valdytojui. Atitinkamai, ankstesniame etape tanklaivio valdytojas pardavęs kurą prekių disponentui šio pardavimo neturėjo teisės laikyti laivo atsargų tiekimu, neatsižvelgiant į tai, kad tanklaivio valdytojas vėliau šias prekes betarpiškai perduodavo galutiniams gavėjams (bunkeriuojamų laivų valdytojams).

Iš aukščiau pateiktos informacijos matome, kad Europos Sąjungoje taikomas mokestinis režimas laivo atsargų tiekimui remiasi griežtu lengvatos taikymo atribojimu visuose ankstesniuose šių prekių tiekimo etapuose, t.y. lengvata taikoma tik tiekimui betarpiškai tarptautiniais maršrutais plaukiančio laivo valdytojui.

2.2. Europos Sąjungoje prekybai laivo reiso metu nustatyto mokestinio režimo analizė

2.2.1. Muitų teisės aktų analizė

Kaip minėjome šio darbo pirmoje dalyje Europos Sąjungos muitų teisės aktai prekybai laivo reiso metu nustato vadinamąjį „neapmuitinamų parduotuvių“ principą, tais atvejais kai su Europos Sąjungos valstybės narės vėliava plaukiojantys laivai vyksta į trečiąsias valstybes. Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų⁴⁹ 527 straipsnio 2 dalyje yra nustatyta išimtis muitinės sandėlio, kuriame vykdoma mažmeninė prekyba neapmuitintomis prekėmis, steigimui. Minėtos dalies „a“ punkte nustatyta, kad muitinės sandėlis, kuriame leidžiama mažmeninė prekyba, gali būti steigiamas vietose, susijusiose su keleivių kelionėmis į trečiąsias valstybes. Atitinkamai, valstybės narės laivų registre įregistruotame laive, plaukiojančiame su šios valstybės vėliava, gali būti steigiamas muitinės sandėlis, kitaip – „neapmuitinama parduotuvė“ (*duty free shop*) prekybai reiso metu į trečiąsias šalis vykdyti. Tokios parduotuvės veiklos atžvilgiu taikomos muitų priežiūros priemonės, nustatytos Europos Sąjungos muitų teisės aktuose.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad minėto reguliavimo esminis trūkumas (jei taip teisinga įvardinti) susijęs su į ne Europos Sąjungos valstybės narės vėliava plaukiojančius laivus tiekiamomis prekėmis, kadangi praktikoje į tokius laivus tiekiamoms prekėms taikomas „laivo atsargų“ mokestinis režimas. Pasikeitus aplinkybėms, t.y. laivui pakeitus maršrutą, į laivą

⁴⁹ Commission Regulation (EEC) No 2454/93 of 2 July 1993 laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) No 2913/92 establishing the Community Customs Code // Official Journal L 253, 1993.

patiektų prekių atžvilgiu kontrolės priemonės nėra, kadangi kaip minėjome aukščiau, Bendrijoje nėra vieningos laivų atsargų tvarkos, taigi, ir tokių prekių naudojimo kontrolės mechanizmų.

Minėtą problemą dalinai bandoma spręsti taikant vadinamąjį „efektyvaus laivo valdytojo“ principą, kuomet laivo atsargoms taikytina eksporto procedūra forminama gavus informaciją apie valdytojo rezidavimo vietą už Europos Sąjungos teritorijos ribų. Nustačius, kad už laivo, plaukiojančio su ne Europos Sąjungos valstybės narės vėliava, valdymą prekių (laivo atsargų) tiekimo į laivą metu buvo atsakingas Europos Sąjungos asmuo, sprendžiamas eksporto muitinės procedūros panaikinimo klausimas su visomis iš to kylančiomis mokestinėmis pasekmėmis: papildomu apmokestinimu, delspinigiais ir baudomis.

Bendrijos muitų kodekso⁵⁰ 38 straipsnio 5 dalyje ir Modernizuoto muitinės kodekso⁵¹ 93 straipsnyje nustatytas papildomas prekių, skirtų parduoti reiso metu, muitinis - mokestinis reguliavimas, susijęs su prekėmis gabenamomis tarp dviejų Europos Sąjungos uostų, kai reiso metu laivas išplaukia iš Europos Sąjungos teritorinių vandenų. Kaip nustatyta aukščiau minėtuose straipsniuose, tokiu atveju laikoma, kad prekės gabenamos Europos Sąjungos teritorijoje. Kaip minėjome aukščiau, prekių tiekimo į laivus, plaukiojančius su ne Europos Sąjungos valstybių vėliavomis, atvejai, kai tokie laivai plaukia tarp Europos Sąjungos uostų muitinės pareigūnų pradėti vertinti atidžiau. Tačiau dažniausiai praktikoje Europos Sąjungos muitinės institucijoms iš trečiųjų šalių nepavyksta gauti tikslios informacijos apie tikrąjį laivo valdytoją, atsakingą už laivo naudojimą konkrečiu momentu. Todėl į ne Europos Sąjungos laivus tiekiamų prekių apmokestinimo muitais ir mokesčiais atvejai, kai laivai plaukia tarp Europos Sąjungos uostų yra itin reti.

Taigi, prekybai reiso metu taikomas muitinis režimas remiasi „gabenimo paskirties vietos“ principu. T.y. skirtingai nei laivo atsargų tiekimo atvejais, prekybai laivo reiso metu skirtoms prekėms nėra analizuojamas laivo plaukimo maršrutas, bet vertinamas paskirties uostas. Atitinkamai, į tarp Europos Sąjungos jūrų uostų plaukiančius laivus tiekiamoms prekėms galioja muitinis režimas nustatytas Bendrijos statusą turinčių prekių atžvilgiu, todėl tik išleistos į laisvą apyvartą Bendrijoje prekės, kurioms įforminta importo vidaus vartojimui muitinės procedūra, gali būti tiekiamos į laivus prekybai laivo reiso metu, kai laivas vyksta tarp Europos Sąjungos jūrų uostų. Tačiau problemų kyla dėl į ne su Europos Sąjungos valstybių vėliavomis plaukiojančius laivus tiekiamų prekių, kadangi praktikoje tokie tiekimai beveik visuomet vykdomi pagal laivo atsargų schema, taikant ir atitinkamą (lengvatinį) mokestinį režimą.

⁵⁰ Council Regulation (EEC) No 2913/92 of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code // Official Journal L 302, 1992.

⁵¹ Regulation (EC) No 450/2008 of the European Parliament and of the Council of 23 April 2008 laying down the Community Customs Code (Modernised Customs Code) // Official Journal L 145, 2008.

2.2.2. Mokesčių teisės aktų nuostatų analizė

Akcizų teisės aktų nuostatos

Kaip minėjome ankstesniame darbo poskyryje, akcizų mokestinis režimas taikomas tik specifinėms prekių grupėms: tabako gaminiams, alkoholiniams gėrimams ir energetiniams produktams. Tačiau prekybos reiso metu atžvilgiu akcizų mokestinio režimo taikymas energetinių produktų atžvilgiu yra praktiškai neįmanomas, kadangi keleiviai laivuose neturi galimybių įsigyti kuro; t.y. į laivus patiekta kuras sunaudojamas išskirtinai laive (laivo navigacijos tikslais). Todėl analizuodami prekybai reiso metu taikomus apmokestinimo režimus mes nagrinėsime tabako gaminiams ir alkoholiniams gėrimams nustatytą reguliavimą.

Tarp Europos Sąjungos uostų keleivius gabenančių laivų atžvilgiu taikomas mokestinis režimas jų reisų metu parduodamų prekių, skirtų išsinešti, atžvilgiu iš esmės pasikeitė nuo 1999 m. liepos 1 d. Horizontaliosios akcizų direktyvos⁵² 28 straipsnio įvadinėje dalyje nustatyta, kad straipsnio nuostatos galioja iki 1999 m. birželio 30 d. Taigi, iki minėtos datos prekybos laivo reiso metu atžvilgiu galiojo direktyvos 28 straipsnio 1 dalyje nustatytas „neapmuitinamų parduotuvių“ (*duty free shop*) principu paremtas akcizų režimas. Minėto straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad prekybai prekėmis laivo reiso metu taikomi kiekybiniai apribojimai nustatyti į Bendriją iš trečiųjų valstybių atvykstantiems keleiviams. Todėl galime teigti, kad iki 1999 m. birželio 30 d. galiojo akcizų režimas, paremtas muitų teisės aktų nuostatomis ir įgyvendinimo principais.

Nuo 1999 m. liepos 1 d. laivuose plaukiančiuose tarp Bendrijos uostų parduodamoms prekėms „neapmuitinamų parduotuvių“ principas nebetaikomas. Atitinkamai, minėtuose laivuose nebeliko muitinės sandėlių, kuriuose būtų laikomos muitais ir apyvartos mokesčiais neapmokestintos prekės, skirtos parduoti keleiviams išsinešimui iš laivo. T.y. visos tokios prekės skirtos realizuoti laivo reiso metu į laivo parduotuves tiekiamos tik už jas sumokėjus akcizus.

Tačiau atsižvelgiant į apmokestinimo akcizais specifiką, t.y. kad šis mokestis taikomas „teritoriniu“ principu, o akcizinių prekių gabenimui tarp skirtingų valstybių narių Horizontalioje akcizų direktyvoje nustatyti administraciniai reikalavimai susiję su akcizus administruojančių valstybių mokesčių institucijų išankstiniu informavimu ir kitais rašytiniais patvirtinimais, nepriklausomai nuo to, ar pervežamoms prekėms taikomas akcizų laikinojo mokėjimo atidėjimo režimas (t.y. gabenimo metu mokestis už prekes nesumokėtas), ar mokestis išsiuntimo valstybėje

⁵² Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products // Official Journal L 76, 1992.

sumokėtas. Dėl aukščiau išvardintų administracinių suvaržymų praktikoje kyla sunkumų, ypač tais atvejais kai laivo maršrutas eina per daugiau nei du Europos Sąjungos jūrų uostus.

Kaip nurodyta Europos Komisijos pranešime Nr. 99/08 „Dėl laivo atsargų ir reiso metu parduodamų prekių apmokestinimo PVM ir akcizais nuo 1999 m. liepos 1 d.“⁵³ ir jame pateiktuose pavyzdžiuose, akcizais apmokestinamos prekės skirtos realizuoti laivo reiso metu į laivus gali būti pakraunamos tik už jas sumokėjus akcizus. Pakrovimo valstybės akcizų režimas prekėms taikomas plaukimo iki kitos valstybės teritorinių vandenų ribos metu. Siekiant, kad prekėms nebūtų taikomas paskirties valstybėje narėje nustatytas akcizų režimas, laivas turi minėtas prekes deklaruoti paskirties valstybės muitų ir/ar mokesčių tarnyboms, kaip laive turimas prekes, neskirtas paskirties valstybei. Kelionės atgal metu akcizais apmokestinamoms prekėms pakrovimo valstybės akcizų režimas pradeda galioti laivui išplaukus iš pastarosios valstybės narės teritorinių vandenų. Tačiau mokesčio režimo klausimas tampa labiau komplikotas kai laivas plaukia tarp trijų ar daugiau Europos Sąjungos jūrų uostų. Tokiu atveju kiekvienas plaukimas į kitą uostą laikomas atskiru maršrutu. Atitinkamai, kiekvieno atskiro plaukimo metu galioja vis kitos valstybės narės nustatytas akcizų režimas reiso metu parduodamoms prekėms. Minėtame Europos Komisijos pranešime paaiškinta, kad kai į laivą, plaukiantį į skirtingose valstybėse narėse esančius jūrų uostus (A, B ir C) pakrovus akcizais apmokestinamas prekes valstybėje A, galiojantis valstybės A akcizų režimas prekėms taikomas iki kol laivas įplauks į valstybės B teritorinius vandenis. Siekiant tolesnės laivo kelionės (iš B į C) metu minėtas prekes realizuoti reiso metu, turi būti skaičiuojami B valstybės akcizai. Be to, remiantis Horizontaliosios direktyvos 7 straipsnio nuostatomis, prekėms turi būti forminami akcizais apmokestinamų prekių, už kurias akcizais sumokėti, gabenimo dokumentai (angl. *simplified administrative accompanying document* arba *SAAD*), kurio naudojimo tvarka patvirtinta Europos Komisijos reglamentu (EEB) Nr. 3649/92⁵⁴ (SAAD naudojimo reglamentas), arba taikomos tarp valstybių narių sudarytų dvišalių susitarimų nuostatos.

Tačiau pažymėtina, kad iki šiol Europos Sąjungoje nėra galiojančių susitarimų tarp valstybių narių dėl akcizais apmokestinamų prekių, už kurias akcizai sumokėti kitoje valstybėje narėje, gabenimo supaprastinimų. Be to, nei SAAD naudojimo reglamente, nei 1999 m. Europos Komisijos pranešime Nr. 99/08⁵⁵ pateiktuose pavyzdžiuose nėra paaiškinta kaip tiksliai turi būti naudojami SAAD, ypatingai tais atvejais, kai nacionaliniais teisės aktais paskirties valstybės

⁵³ Commission notice concerning the VAT and excise rules to be applied from 1 July 1999 by suppliers of goods sold on board ferries and aircraft or in airports to passengers travelling within the European Union. // Official Journal C 20, 1999.

⁵⁴ Official Journal L 369, 1992.

⁵⁵ Official Journal C 20, 1999.

narės yra nustačiusios mokesčių ar muitų institucijų pareigūnų rašytinio SAAD patvirtinimo reikalavimą.

Analizuojant Jungtinės Karalystės Pajamų ir muitų tarnybos (*HM Revenue & Customs*) pranešimus, pastebime, kad juose detalieji paaiškinti prekybos laivo reiso metu atvejai ir procedūros. Tarnybos pranešime Nr. 202 (*Notice 202*)⁵⁶ paaiškinta, kad kiekvienam reisui privaloma įforminti SAAD, kuriame turi būti nurodytas tikslus prekių kiekis. Pranešimo 10.5 punkte nustatyta, kad prieš laivui įplaukiant į kitos valstybės narės teritorinius vandenius reiso metu parduotų prekių kiekiai turi būti įrašyti į SAAD dalį „trūkumai“. Tokiu būdu dokumentuojama, kad kaip trūkumai nurodytam prekių kiekiui bus taikomas Jungtinės Karalystės nustatytas akcizų režimas.

Tačiau aukščiau pateiktas SAAD naudojimo prekybai laivo reiso metu pavyzdys gali būti taikomas be papildomų apribojimų tik valstybėse, kurios netaiko rašytinio SAAD patvirtinimo reikalavimo. Tuo tarpu didžioji dauguma valstybių narių yra įtvirtinusios tokį reikalavimą. 2 lentelėje pateikiame informaciją apie valstybėse narėse taikomus SAAD patvirtinimų reikalavimus.

2 lentelė. Informacija apie Europos Sąjungos valstybėse narėse nustatytą mokesčių institucijų rašytinį SAAD žymėjimą

Europos Sąjungos valstybės narės pavadinimas	Akcizus administruojanti tarnyba tvirtina SAAD
Airijos Respublika	Taip
Austrijos Respublika	Taip
Belgijos Karalystė	Taip
Bulgarijos Respublika	Taip
Čekijos Respublika	Taip
Danijos Karalystė	Ne
Estijos Respublika	Ne
Graikijos Respublika	Taip
Italijos Respublika	Taip
Ispanijos Karalystė	Taip
Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė.	Ne
Kipro Respublika	Taip
Latvijos Respublika	Taip
Lenkijos Respublika	Taip
Lietuvos Respublika	Taip
Liuksemburgo Didžioji Hercogystė	Taip
Maltos Respublika	Taip

⁵⁶ http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pag eVAT_ShowContent&id=HMCE_CL_000272&propertyType=document [žiūrėta 2008-11-10].

Nyderlandų Karalystė	Taip
Portugalijos Respublika	Taip
Prancūzijos Respublika	Taip
Rumunijos Respublika	Taip
Slovakijos Respublika	Taip
Slovėnijos Respublika	Taip
Suomijos Respublika	Ne
Švedijos Karalystė	Ne
Vengrijos Respublika	Taip
Vokietijos Federacinė Respublika	Taip

Šaltinis: Europos Komisija⁵⁷.

Iš aukščiau pateiktos informacijos matome, kad pateiktas SAAD naudojimo pavyzdys Jungtinės Karalystės atveju yra įmanomas, kadangi Jungtinė Karalystė nėra nustačiusi reikalavimo, kad įrašai SAAD būtų pasirašytinai patvirtinti muitų ar mokesčių pareigūnų. Tačiau kitų valstybių narių atžvilgiu minėto pavyzdžio praktinis pritaikymas būtų problematiškas, kadangi paskirties vietos mokesčių ar muitų institucijos SAAD esančios informacijos apie prekių „trūkumus“ raštiškai nepatvirtintos tos valstybės narės mokesčių ar muitų pareigūnų, galėtų nevertinti, atitinkamai, ir laive faktiškai realizuotam kiekiui teoriškai gali pritaikyti savo valstybės akcizų režimą. Tokiu atveju, remiantis Horizontalios akcizų direktyvos 18 straipsniu, valstybė narė gali reikalauti papildomai sumokėti akcizus ir už prekių kiekį, kuris SAAD dokumente nurodytas kaip „trūkstamas“. Be to, kaip pažymėjo Europos Komisija Horizontaliosios direktyvos pakeitimo projekte⁵⁸, daugelis valstybių narių SAAD naudojimui taiko papildomus reikalavimus dėl išankstinio garantijos už atgabenamas akcizais apmokestinamas prekes pateikimo paskirties valstybėje ir pan.

Taigi, aukščiau pateikta situacijos analizė akivaizdžiai įrodo šiuo metu galiojančios akcizų režimų nustatymo ir taikymo prekybos laivo reiso metu atžvilgiu sistemos Europos Sąjungoje neišbaigtumą. Labai tikėtina, kad būtent aukščiau analizuoti praktiniai sunkumai paskatino Europos Komisiją peržiūrėti dabar galiojančias nuostatas. Komisija 2008 m. vasario 14 d. pateikė Tarybai Horizontalios akcizų direktyvos pakeitimo projektą Nr. COM(2008) 78 final⁵⁹. Projekto įvadinėje dalyje nurodyta, kad didėjančios prekybos akcizais apmokestinamomis prekėmis, už kurias akcizai sumokėti kitoje nei vartojimo valstybėje narėje, apimtys tarp valstybių narių reikalauja peržiūrėti ir taikomas priemones. Europos Komisija siūlo keisti šiuo metu galiojančias nuostatas susijusias su SAAD naudojimu, leidžiant ne valstybėms narėms, bet

⁵⁷ European Commission's Taxation and Customs Union Directorate-General.

⁵⁸ Official Journal C 207, 2008 P. 4.

⁵⁹ Ten pat.

valstybių narių mokesčius administruojančioms institucijoms tiesiogiai tartis dėl procedūrų, supaprastinančių akcizų administravimą. Komisijos manymu, minėta priemonė turėtų būti veiksminga, kadangi tai supaprastintų taikomas sudėtingas nacionalines tarpvalstybinių susitarimų rengimo, derinimo ir pasirašymo procedūras. Horizontalios akcizų direktyvos pakeitimo projekte numatyta, kad pakeitimas turėtų įsigalioti nuo 2009 m. balandžio 1 d. Tačiau Taryba minėto dokumento iki šiol nėra svarsčiusi.

Apibendrinant atliktos Europos Sąjungos akcizų teisės aktų, nustatančių akcizų mokestinį režimą prekybos laivo reiso metu atžvilgiu, analizės rezultatus galime konstatuoti, kad iki 1999 m. birželio 30 d. galiojęs akcizų reguliavimas prekybos reiso metu buvo vienodas tiek į trečiąsias šalis plaukiančių laivų tiek ir tarp Europos Sąjungos uostų plaukiančių laivų atžvilgiu, kuomet buvo taikomas „neapmuitinamų parduotuvių“ principas. Nuo 1999 m. liepos 1 d. prekės parduodamos laivuose vykstančiuose tarp Europos Sąjungos uostų akcizai taikomi bendra tvarka. Kartu pažymėtina, kad galiojantis akcizų režimas kelia praktinių apmokestinimo ir administravimo problemų dėl „teritorialumo“ principo taikymo ir kitų administravimo (prekių gabenimų dokumentavimo) taisyklių, įtakotų nacionalinėmis nuostatomis.

PVM teisės aktų nuostatos

Remiantis 2006/112/EB⁶⁰ direktyvos nuostatomis prekybai reiso metu Europos Sąjungoje taikomas specialus apmokestinimo PVM režimas. Direktyvos 37 straipsnyje nustatytos prekių tiekimo vietos nustatymo taisyklės tarp Europos Sąjungos valstybių narių plaukiojančiuose laivuose (o taip pat vykstančiuose traukiniuose ir lėktuvuose). Remiantis minėtomis taisyklėmis, Europos Sąjungoje taikomas PVM mokestinis režimas remiasi „maršruto pradžios“ principu. T.y. prekių parduodamų reiso metu atžvilgiu galioja išvykimo (reiso pradžios) valstybės narės PVM mokestinis režimas. Prekes laivo reiso tarp dviejų Europos Sąjungos uostų metu parduodantys asmenys plaukimo iš A į B metu turi taikyti A valstybės narės PVM nustatytą režimą, o grįžimo iš B į A metu turi būti taikomos B valstybės narės PVM mokestinis režimas. Kartu tikslinga pažymėti, kad toks reguliavimas nustato prievolę realizuojančiam prekes laivo reiso metu asmeniui registruotis PVM tikslais abiejose valstybėse narėse, atitinkamai abiejose valstybėse narėse asmuo privalo mokėti PVM ir teikti ataskaitas (deklaracijas).

Prekyba reiso į/iš trečiųjų šalių metu, kaip minėjome ankstesnėje darbo dalyje, vyksta pagal „neapmokestinamų parduotuvių“ principą. Todėl tokiuose reisuose parduodamos prekės PVM neapmokestinamos, o jų atžvilgiu taikomos kiekybinio reguliavimo priemonės.

⁶⁰ Official Journal L 347, 2006.

Kita vertus mišrių laivo maršrutų metu, kai laivas plaukia tarp trijų ar daugiau uostų iš kurių bent du yra Europos Sąjungos teritorijoje, o bent vienas už Europos Sąjungos teritorijos ribų, turi būti nuosekliai laikomasi aukščiau pateiktų nuostatų. Tokiu atveju kiekviena maršruto dalis laikoma atskiru maršrutu. Pavyzdžiui maršruto Klaipėda - Kyllis - Kaliningradas - Klaipėda metu pirmoje maršruto dalyje (Klaipėda - Kyllis) parduodamoms prekėms taikomas Lietuvoje galiojantis PVM režimas. Antroje ir trečioje maršruto dalyse (atitinkamai, Kyllis - Kaliningradas ir Kaliningradas - Klaipėda) prekių pardavimui taikomos „neapmokestinamų parduotuvių“ režimas.

Iš aukščiau pateiktų nuostatų matome, kad PVM režimo taikymą apsprendžia maršruto paskirties vieta (uostas). Kartu pažymėtina, kad kiekvienas atskiras plaukimas PVM tikslais yra laikomas atskiru maršrutu. Todėl paskirties uosto kriterijus yra svarbiausias veiksnys nustatant, reiso metu taikytiną PVM režimą. Ypatingai tai svarbu reiso (maršruto) pasikeitimo atvejais, kadangi tai daro tiesioginę įtaką taikytinam mokesčiniam režimui, ir todėl laivo valdytojui gali kilti papildomų mokesčių prievolių: PVM registracija atitinkamoje valstybėje, muitinės tarnybų leidimai ar pan.

3. LIETUVOJE LAIVO ATSARGŲ IR PREKYBOS LAIVO REISO METU GALIOJANČIO MOKESTINIO REŽIMO ANALIZĖ

3.1. Lietuvoje laivo atsargoms taikomo mokestinio režimo analizė

3.1.1. *Muitų teisės aktų analizė*

Lietuvoje „Atsargų laivams ir orlaiviams tiekimo taisyklės“ patvirtintos Muitinės departamento generalinio direktoriaus 2005 m. gruodžio 29 d. įsakymu Nr. 1B-852⁶¹, kurių 1 punkte nustatyta, kad „šios Taisyklės reglamentuoja atsargų tiekimo laivams ir orlaiviams nepriklausomai nuo jų registracijos (laivo vėliavos) valstybės tvarką, kai tiekiant šias atsargas turi būti įforminami muitinės sankcionuoti veiksmai.“ Taisyklių 2 punkte nurodyta, kad „vadovaujantis Taisyklėmis kaip atsargos laivams ir orlaiviams gali būti tiekiamos ir Bendrijos prekės, ir ne Bendrijos prekės.“

Taisyklių nuostatos taikomos tais atvejais, kai tiekiamos laivo atsargos yra: 1) eksportuojamos, 2) importuojamos arba 3) reeksportuojamos.

Eksportuojamos atsargos – tai Bendrijos prekės, tiekiamos kaip atsargos laivams ir orlaiviams, kurie veždami keleivius ir (arba) krovinius tarptautiniu maršrutu išvyksta už Bendrijos muitų teritorijos ribų, t. y. kurie vyksta į trečiųjų valstybių uostus arba oro uostus arba į kitus Bendrijos uostus arba oro uostus per Bendrijos muitų teritorijai nepriklausančius vandenį arba oro erdvę.

Importuojamos atsargos – tai ne Bendrijos prekės, kurios tiekiamos kaip atsargos laivams ir orlaiviams, kurie veždami keleivius ir (arba) krovinius tarptautiniu maršrutu neišvyksta už Bendrijos muitų teritorijos ribų (t. y. kurie vyksta į kitus Bendrijos uostus arba oro uostus tik per Bendrijos muitų teritorijai priklausančius vandenį ir oro erdvę).

Reeksportuojamos atsargos – ne Bendrijos prekės, tiekiamos kaip atsargos laivams ir orlaiviams, kurie veždami keleivius ir (arba) krovinius tarptautiniu maršrutu išvyksta už Bendrijos muitų teritorijos ribų, t. y. kurie vyksta į trečiųjų valstybių uostus arba oro uostus arba į kitus Bendrijos uostus arba oro uostus per Bendrijos muitų teritorijai nepriklausančius vandenį arba oro erdvę.

Taisyklėse nustatyti supaprastinimai laivų atsargų tiekimui pateikti Taisyklių V dalyje. Taikytini muitinio reguliavimo supaprastinimai priklauso nuo kaip laivo atsargos tiekiamų prekių klasifikavimo Kombinuotoje nomenklatūroje, t.y. deklaruojant atsargas, klasifikuojamas Kombinuotosios nomenklatūros:

⁶¹ Žin. 2006, Nr.3-81.

1. 1–24 skirsniuose, visos atsargos gali būti deklaruojamos kaip vienos rūšies prekės, nurodant kodą „99302400“;
2. 27 skirsnyje, visos atsargos gali būti deklaruojamos kaip vienos rūšies prekės, nurodant kodą „99302700“;
3. deklaruojant atsargas, nenurodytas aukščiau minėtuose 1 ir 2 punktuose, visos atsargos gali būti deklaruojamos kaip vienos rūšies prekės, nurodant kodą „99309900“.

Iš aukščiau pateiktų nuostatų matome, kad muitinio režimo taikymas prekėms tiekiamoms kaip laivų atsargos priklauso nuo laivo reiso maršruto (išplauks ar ne iš Bendrijos teritorinių vandenių), nuo tiekiamų kaip laivo atsargos prekių muitinio statuso (ar tiekiamos prekės yra Bendrijos ar ne Bendrijos prekės), tačiau muitinio režimo taikymas nepriklauso nuo laivo vėliavos valstybės.

Tačiau pažymėtina, kad Lietuvos muitinės taikomoje praktikoje laivų atsargų tiekimo atvejais yra atsižvelgiama ir į kitus kriterijus nei nurodyta aukščiau. 2004 m. rugpjūčio 10 d. Muitinės departamento prie LR finansų ministerijos rašte Nr. 3B-17.3/13-8696, adresuotame Klaipėdos teritorinei muitinei (raštas vidinio naudojimo), paaiškinta, kad muitinio režimo taikymas prekėms tiekiamoms kaip laivų atsargos priklauso ir nuo už laivo naudojimą atsakingo asmens rezidavimo (įsikūrimo) vietos. T.y. jei laivų atsargos tiekiamos į su Europos Sąjungos vėliava plaukiojančius laivus už kurių naudojimą atsakingi asmenys įsikūrę trečiųjų valstybių teritorijose, turi būti įforminama eksporto procedūra.

Apibendrinami galime daryti išvadą, kad Lietuvoje galiojantis režimas atitinka Europos Sąjungos nustatytą muitinį reguliavimą. Nacionalinio muitinio režimo įtaka mokestiniam reguliavimui analizuojame kituose šio darbo skyreliuose.

3.1.2. Mokesčių teisės aktų analizė

Akcizų teisės aktų nuostatos

Akcizais apmokestinamų prekių, tiekimas į laivus kaip atsargos reguliuoja LR Vyriausybės 2002 m. gegužės 30 d. nutarimu Nr. 792 patvirtintos „Atsargų laivams ir orlaiviams bei degalų, skirtų naudoti orlaivių gamybai, remontui, bandymams, eksploatavimui ir aptarnavimui, tiekimo taisyklės“⁶².

Taisyklėse nustatyti reikalavimai tokių prekių apskaitai, naudojamiems dokumentams prekių pristatymo į laivus sąlygoms, t.y. Taisyklių 6 - 8 punktuose nustatyta, kad kaip atsargos tiekiamas kuras laikomas ir jo apskaita tvarkoma pagal teisės aktų reikalavimus. Laivai, kuriais tiekiamas kuras, centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka turi būti registruoti

⁶² Žin., 2002, Nr. 55-2197; 2004, Nr. 69-2433.

Klaipėdos apskrities valstybinėje mokesčių inspekcijoje. Prekės, kurios pagal Akcizų įstatymo nuostatas atleidžiamos nuo akcizų, nemokant akcizų iš Lietuvos Respublikos akcizais apmokestinamų prekių sandėlių, gali būti: 1) pristatytos tiesiai į orlaivį (laivą), kuriam tiekiamos prekės pagal Akcizų įstatymą atleidžiamos nuo akcizų; arba 2) pristatytos į asmens, turinčio teisę (licenciją) orlaiviais ir (arba) laivais gabenti keleivius ir (arba) krovinius tarptautiniais maršrutais, arba valstybės ar savivaldybės įstaigos kuro sandėlius (talpyklas), kuriuose jos turi būti laikomos tvarkant šių prekių apskaitą, suderintą su vietos mokesčių administratoriumi, ir iš kurių jos gali būti tiekiamos tik į to asmens orlaivius (laivus), kuriems tiekiamos prekės pagal Akcizų įstatymą yra atleistos nuo akcizų, ar atitinkamai į orlaivius (laivus), kurie naudojami valstybės ar savivaldybės įstaigų funkcijoms atlikti arba dalyvauja karinėse tarptautinėse pratybose.

Tačiau atkreiptinas dėmesys į tai, kad Taisyklėse, kurios reglamentuoja išskirtinai prekių tiekiamų kaip laivų (orlaivių) atsargos apmokestinimo akcizais ir PVM režimus, yra įtvirtintos ir kitos papildomos nuostatos, tiesiogiai nesusijusios su mokesčiais dalykais. Pavyzdžiui, Taisyklių 3 punkte nurodyta, kad „Asmuo, tiekiantis atsargas, kiekvienai teisės aktų nustatytai licencijuojamai komercinei ūkinei veiklos sričiai privalo turėti galiojančią licenciją.“ Taisyklių 4 punkte nustatyta, kad „Asmuo, kaip atsargas orlaiviams tiekiantis kurą, privalo turėti sutartį su oro uostu teikti šias paslaugas. Ši nuostata netaikoma oro uostui, tiekiančiam kurą.“ Taisyklių 5 punkte nustatyta, kad „Kuras į laivus ir orlaivius turi būti pristatomas specialios paskirties transporto priemonėmis (autocisternomis, tanklaiviais ir kitomis) arba tam turi būti naudojama stacionari (kranto) įranga laivams bunkeriuoti. Kuro įpylimo įranga (degalinės, sumuojamieji kuro skaitikliai ir kitokia) turi atitikti teisės aktų reikalavimus, nustatytus kuro įpylimo įrangai.

Be to, mokesčius administruojančios Lietuvos institucijos – LR finansų ministerija ir Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos – skirtingai nei Europos Komisija traktuoja pačią „laivo atsargų“ sąvoką. T.y. Lietuvos mokesčių institucijos nepriskiria laivo atsargoms prekių, kurios parduodamos suvartojimui/sunaudojimui laive. Tokiu būdu laivo atsargomis Lietuvoje pripažįstamos tik tos prekės, kurios laivo reiso metu sunaudojamos/suvartojamos nemokamai.

Tačiau toks traktavimas ne tik prieštarauja 1999 m. Europos Komisijos pranešime Nr. 99/08⁶³ išdėstytoms nuostatoms, bet yra nepraktiškas, nelogiškas ir keliantis daug mokesčių administravimo problemų. Pavyzdžiui, laivo kajutės mini-bare esantys alkoholiniai gėrimai gali būti laikomi laivo atsargomis arba ne, priklausomai nuo to kokiomis sąlygomis plaukia keleivis.

⁶³ Official Journal C 20, 1999.

Priklausomai nuo to ar keleivis papildomai sumoka už mini-baro prekes, ar ne (įskaičiuota į bilieta kainą), priklauso minėtoms prekėms galiojantis akcizų mokestinis režimas.

Kartu atkreiptinas dėmesys į tai, kad vadovaujantis LR Vyriausybės 2004 m. balandžio 9 d. nutarimu Nr. 408 patvirtintų „Apdoroto tabako, etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų ženklavimo specialiais ženklais – banderolėmis taisyklių“⁶⁴ nuostatomis, ant laivo atsargų (alkoholinių gėrimų ir tabako gaminių) banderolių neturi būti; tačiau ant prekių skirtų realizuoti reiso metu, šios banderolės privalo būti. Dar daugiau, laive plaukiojančiame su Lietuvos vėliava galioja LR teisės aktais nustatytas administracinis režimas, įskaitant prekybai alkoholiniais gėrimais ir tabako gaminiais taikomas licencijavimo taisykles. Tačiau LR Vyriausybės 2004 m. gegužės 20 d. nutarimu Nr. 618 patvirtintų „Mažmeninės prekybos alkoholiniais gėrimais prekybos ir viešojo maitinimo įmonėse taisyklių“⁶⁵ 8.4 punkte bei LR Vyriausybės 2004 m. balandžio 7 d. nutarimu Nr. 383 patvirtintų „Tabako gaminių pardavimo taisyklių“⁶⁶ 7.3. punktuose nustatyta, kad minėtų prekių pardavimas be nustatyto pavyzdžio specialių ženklų – banderolių, išskyrus atvejus, kai pagal LR akcizų įstatymą ir kitus teisės aktus tabako gaminių specialūs ženklai – banderolės nėra privalomi, pardavimas draudžiamas. „Apdoroto tabako, etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų ženklavimo specialiais ženklais – banderolėmis taisyklių“ 21 punkte nustatyta, kad banderolėmis neženklinamos tik akcizais neapmokestinamos prekės.

Iš aukščiau pateiktos analizės matome, kad akcizais apmokestinamų prekių patiektų į laivus vartojimas laive turi lemiamą reikšmę nustatant koks akcizų mokestinis režimas, laivų atsargų ar prekybos reiso metu, bus taikomas kiekvienu konkrečiu atveju.

Pažymėtina, kad neteisingai nustačius ir pritaikius akcizų mokestinį režimą laive vartojamų prekių atžvilgiu, asmenims patiekusiems prekes vartojimui taikomos sankcijos numatytos LR akcizų⁶⁷ ir LR mokesčių administravimo⁶⁸ įstatymuose (papildomai apskaičiuojamas mokestis, delspinigiai ir baudos); be to papildomai taikomos LR alkoholio kontrolės įstatyme⁶⁹ ir/ar LR tabako kontrolės įstatyme⁷⁰ nustatyta sankcija – licencijos panaikinimas.

Apibendrinant aukščiau atliktą analizę galime tvirtinti, kad Lietuvoje galiojantis akcizų mokestinis režimas laivo atsargų atžvilgiu nėra pakankamas, be to, turintis ne mokestinio reguliavimo elementų, kaip licencijavimo ar papildomų administracinių reikalavimų. Lietuvoje suformuota mokesčio administravimo praktika neatitinka Europos Komisijos pateikto laivų

⁶⁴ Žin., 2004, Nr. 56-1942; 2008, Nr. 7-247.

⁶⁵ Žin., 2004, Nr. 84-3050; 2008, Nr. 114-4357.

⁶⁶ Žin., 2004, Nr. 53-1799.

⁶⁷ Žin., 2001, Nr. 98-3482; 2004, Nr. 26-802.

⁶⁸ Žin., 2004, Nr. 63-2243.

⁶⁹ Žin., 1995, Nr. 44-1073; 2004, Nr. 47-1548.

⁷⁰ Žin., 1996, Nr. 11-281; 2003, Nr. 117-5317.

atsargų apmokestinimo išaiškinimo, atitinkamai tai kelia praktinių mokesčio administravimo ir kitokių administracinių reikalavimų tinkamo įgyvendinimo problemų. Netinkamas mokesčio režimo reikalavimų įgyvendinimas lemia itin neigiamų pasekmių: baudų, delspinigiai, o papildomai ir galimą licencijos verstitis alkoholinių gėrimų ar tabako gaminių veikla panaikinimą.

PVM teisės aktų nuostatos

LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymo⁷¹ (toliau – PVM įstatymas) 44 straipsnyje nustatyta, kad taikant 0 procentų PVM tarifą apmokestinamas prekių tiekimas, kai prekės tiekiamos kaip atsargos į:

1. jūrų laivus, skirtus keleiviams ir (arba) kroviniams vežti tarptautiniais maršrutais ir (arba) kitokioms paslaugoms už atlygį teikti;
2. jūrų žvejybos laivus;
3. laivus, skirtus paieškos ir gelbėjimo darbams jūroje, o taip pat
4. iš šalies teritorijos išplaukiančius ir už šalies teritorijos ribų plaukiančius karo laivus.

Detali atsargų tiekimo tvarka nustatyta LR Vyriausybės 2002 m. gegužės 30 d. nutarimu Nr. 792 patvirtintomis „Atsargų laivams ir orlaiviams bei degalų, skirtų naudoti orlaivių gamybai, remontui, bandymams, eksploatavimui ir aptarnavimui, tiekimo taisyklėmis“⁷². Be ankstesniame darbo poskyryje išanalizuotų Taisyklių nuostatų papildomai norime atkreipti dėmesį į Taisyklių 13 punktą, nustatantį, kad atsargų tiekimą įforminančioje PVM sąskaitoje faktūroje (sąskaitoje faktūroje) kaip privalomas rekvizitas turi būti nurodytas Taisyklių 11 punkte minimo atsargų pakrovimo į laivą važtaraščio numeris.

Pažymėtina, kad PVM įstatymo 41 straipsnio 2 dalyje taip pat yra nuostatų dėl prekių tiekiamų kaip laivų atsargos. Minėtoje dalyje nustatyta, kad „tiekiamos prekės apmokestinamos taikant 0 procentų PVM tarifą, jeigu jas pirkėjas, įsikūręs už šalies teritorijos ribų ir neturintis šalies teritorijoje padalinio, ar jo užsakymu kitas asmuo išgabena iš Europos Bendrijų teritorijos, išskyrus atvejus, kai pirkėjas išgabena įrangą, atsargines dalis ar atsargas, skirtas asmeniniams poreikiams naudojamiems laivams, orlaiviams ar kitoms transporto priemonėms.“

Analizuojant aukščiau pateiktų PVM įstatymo nuostatų (41 ir 44 straipsnių) santykį, nėra paprasta nustatyti minėtų nuostatų taikymo eiliškumą tais atvejais kai prekės kaip laivų atsargos tiekiamos į trečiojoje šalyje įregistruotą laivą vykstantį tarptautiniu maršrutu už Bendrijos ribų, o už tokio laivo naudojimą atsakingas Europos Sąjungos teritorijoje padalinio neturintis asmuo.

⁷¹ Žin., 2002, Nr. 35-1271; 2004, Nr. 17-505.

⁷² Žin., 2002, Nr. 55-2197; 2004, Nr. 69-2433.

Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos suformuotoje praktikoje PVM įstatymo 44 straipsnio nuostatą laiko specialia teisės norma, todėl taiko PVM įstatymo 44 straipsnį, o ne PVM įstatymo 41 straipsnį.

Su aukščiau minėta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos pozicija (praktika) būtų galima sutikti. Tačiau kartu tikslinga įvertinti „Atsargų laivams ir orlaiviams bei degalų, skirtų naudoti orlaivių gamybai, remontui, bandymams, eksploatavimui ir aptarnavimui, tiekimo taisyklėse“ papildomai nustatytas sąlygas, taikomos kaip PVM režimo laivo atsargų tiekimo sudėtinės dalys. Pastarosios kelia didelių praktinių problemų tam tikrų laivininkystės sričių veikloje.

Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos, remdamasi Europos Teisingumo teismo išaiškinimais aukščiau minėtose *Velker* ir *Elmeka* bylose, PVM įstatymo apibendriname išaiškiniame (komentare) nustatė, kad kuro tiekimas laivams kaip kuro atsargos pripažįstamas tik paskutinėje tiekimo grandyje. Todėl tais atvejais, kai laivas naudojasi agento paslaugomis, kuris veikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas PVM tikslais, remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos išaiškinimu, kuro kaip laivų atsargų tiekimo sandoriu pripažįstamas tik laivo agento laivo valdytojui suteiktos paslaugos, įskaitant laivų kuro tiekimą. Tuo tarpu bunkeravimo įmonės atliktas faktinis kuro užpylimas į laivą, anot Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos, laikytinas standartiniu prekių tiekimu, o ne laivo atsargų tiekimu.

Pažymėtina tai, kad aukščiau išdėstytos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos pozicijos praktinis įgyvendinimas turėtų būti atliekamas atsižvelgiant kaip į Europos Teisingumo teismo suformuotą praktiką, taip ir vadovaujantis galiojančiomis „Atsargų laivams ir orlaiviams bei degalų, skirtų naudoti orlaivių gamybai, remontui, bandymams, eksploatavimui ir aptarnavimui, tiekimo taisyklių“ nuostatomis. Tokiu būdu kurui tiekiamam kaip laivų atsargos taikomos Taisyklių 3 ir 6 punktų nuostatos:

„3. Asmuo, tiekiantis atsargas, kiekvienai teisės aktų nustatytai licencijuojamai komercinei ūkinei veiklos sričiai privalo turėti galiojančią licenciją.“

„6. Kaip atsargos tiekiamas kuras laikomas ir jo apskaita tvarkoma pagal teisės aktų reikalavimus.“

Apibendrintai vertinat aukščiau pateiktas aplinkybes, visų pirma pastebėtina, kad laivų agentai neturi licencijų verstis laivų kuro užpylimu (bunkeravimu). Kita vertus, bunkeravimo įmonės savo veiklai vykdyti turi LR Vyriausybės 2003 m. sausio 28 d. nutarimu Nr. 113⁷³

⁷³ Žin., 2003, Nr. 11-410; 2004, Nr. 34-1106.

patvirtintų „Nefasuotų naftos produktų prekybos licencijavimo taisyklių“ 3.2 punkte nustatytą licenciją „verstis prekyba nefasuotu skystuoju kuru, dyzelinu (dyzeliniais degalais), kitais gazoliais, kurie tiekiami kaip kuro atsargos laivams“, o ne šių taisyklių 3.1 ar 3.5 punktuose nustatytas licencijas verstis didmenine ar mažmenine prekyba naftos produktais. Be to, pagal minėtų Taisyklių 26 punkto reikalavimus „Licencijų turėtojai negali savo vardu įgalioti kitų įmonių ar įmonės agentų (fizinių asmenų) vykdyti licencijose nurodytą veiklą (nei pagal sutartį perduoti jiems teisės vykdyti šią veiklą).“ Todėl šiuo atveju tikslinga detaliau panagrinėti Europos Teisingumo teismo *Velker*⁷⁴ ir *Elmeka*⁷⁵ bylose nustatytas aplinkybes.

Abiejose aukščiau paminėtose *Velker* ir *Elmeka* bylose teismas nagrinėjo kuro tiekimo laivams atvejus, kai kuras ankstesnėse tiekimo grandyse buvo realizuotas taikant PVM mokestinį režimą nustatytą laivų atsargoms. Abiem minėtais atvejais teismas išaiškino, kad PVM lengvatų taikymui Europos Sąjungos mokesčių teisėje taikomi griežti reikalavimai, o PVM lengvatų taikymas negali būti traktuojamas plečiamai. Abiejose bylose teismas, be kita ko, nustatė tai, kad abiem minėtais atvejais kuro tiekėjas paskutinėje kuro tiekimo grandyje veikė savarankiškai, kaip tiekiamo kuro tikrasis (faktinis) valdytojas. Taigi, teismas šiais atvejais, be visų kitų aplinkybių, akcentavo ir faktinę aplinkybę jog tikrasis kuro teikėjas turi disponuoti teikiama preke kaip savo, t.y. turėti atitinkamą kiekį kuro ir pan., kas abiejose bylose buvo įvykdyta.

Tačiau be aukščiau minėtų „Atsargų laivams ir orlaiviams bei degalų, skirtų naudoti orlaivių gamybai, remontui, bandymams, eksploatavimui ir aptarnavimui, tiekimo taisyklių“, kuro tiekimui į laivus taikomas LR prekybinės laivybos įstatyme⁷⁶ nustatytas reguliavimas. Įstatymo 4 straipsnio 3 dalyje nustatyta „Laivų agentavimo paslaugas gali teikti tik susisiekimo ministro nustatyta tvarka atestuotos įmonės.“ O šio įstatymo 40¹ straipsnio 6 punkte nustatyta, kad laivų agentavimas apima laivo aprūpinimo ir aptarnavimo organizavimo uoste paslaugų teikimą.

Atsižvelgiant į aukščiau pateiktas aplinkybes, t.y. kad licencijas laivų kuro tiekimui turi bunkeravimo įmonės, o laivo agentai, kaip nurodyta LR prekybinės laivybos įstatymo 40¹

⁷⁴ Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 26 June 1990. Case C-185/89 – Staatssecretaris van Financiën v Velker International Oil Company Ltd NV (VAT - Sixth directive relating to turnover taxes – Exemption). // European Court reports. 1990 P. I-02561.

⁷⁵ Judgment of the Court (Second Chamber) of 14 September 2006 in Joined Cases C-181/04 to C-183/04 – Elmeka NE v Ipourgos Ikononikon (Sixth VAT Directive - Exemptions - Article 15(4)(a), (5) and (8) - Exemption for the chartering of sea-going vessels - Scope) <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=en&newform=newform&alljur=alljur&juredj=juredj&jurtpi=jurtpi&jurtfp=jurtfp&alldocrec=alldocrec&docj=docj&docor=docor&docop=docop&docav=docav&docsom=docsom&docinf=docinf&alldocnorec=alldocnorec&docnoj=docnoj&docnoor=docnoor&typeord=ALL&docnodecision=docnodecision&allcommjo=allcommjo&affint=affint&affclose=affclose&numaff=C-181%2F04&ddatefs=&mdatefs=&ydatefs=&ddatefe=&mdatefe=&ydatefe=&nomusuel=&domaine=&mots=&resmax=100&Submit=Submit> [žiūrėta 2007-09-10].

⁷⁶ Žin., 1996, Nr. 101-2300.

straipsnyje, tik organizuoja laivų aprūpinimą kuru, kiekvienu konkrečiu atveju svarbu nustatyti agento vaidmenį laivo aprūpinimo kuru organizavime, kai už patiektą į laivą kurą sąskaitą laivo savininkui ar valdytojui pateikia laivo agentas, t.y. kai laivo agentas PVM režimo taikymo prasme veikia kaip neatsiskleidęs tarpininkas (galutinis kuro tiekėjas).

Nagrinėjamu atveju svarbu nustatyti kaip, kokiais veiksmais, pasireiškia agento dalyvavimas kuro tiekimo į laivą organizavimo procese, bei kokią įtaką turi laivo agentas kuro užpylimo į laivą procese. Nustačius, kad bunkeravimo įmonė ne tik išrašo sąskaitą agentui už patiektą į laivą kurą, bet viso laivo bunkeravimo metu vykdo tik per agentą, o ne tiesiogiai iš laivo kapitono ar kito įgalioto asmens gaunamas instrukcijas, tokiu atveju tikroju kuro kaip laivo atsargų tiekėju, PVM mokestinio režimo taikymo tikslais, turėtų būti pripažįstamas laivo agentas. Tačiau jeigu agento veikla apsiriboja tik laivo įgulos atsakingo nario „suvedimu“ su bunkeravimo įmone, o tolesnis kuro užpylimas vyksta betarpiškai tiesiogiai bendradarbiaujant bunkeravimo įmonei ir laivo atsakingam asmeniui, tai tokiu atveju kuro kaip laivo atsargų tiekėju, ir PVM tikslais, turėtų būti pripažįstama bunkeravimo įmonė, neatsižvelgiant į tai, kad sąskaitą už patiektą kurą laivo valdytojui ar savininkui išrašo laivo agentas.

Beje, pastarąją išvadą patvirtina ir Europos Teisingumo teismo suformuota praktika. Europos Teisingumo teismas byloje Nr. C-185/01 (*Auto Lease*)⁷⁷ konstatavo, kad kuro tiekimas į pagal lizingo sutartį valdomą automobilį vyksta tiesiogiai tarp kuro tiekėjo ir automobilio valdytojo, neatsižvelgiant į tai, kad pagal lizingo davėjo ir lizingo gavėjo sudarytą sutartį, sąskaitas už pateiktą kurą kuro tiekėjas turi pateikti lizingo davėjui; o pastarasis lizingo gavėjui (automobilio valdytojui) minėtas sąskaitas pateikia savo vardu. Šioje byloje teismas konstatavo, kad sandoris (kuro tiekimas) vyksta tarp kuro tiekėjo ir automobilio valdytojo, kadangi būtent minėtos šalys tiesiogiai aptaria kuro tiekimo sąlygas, o lizingo davėjas, minėtu atveju, nepriima jokio sprendimo dėl įsigyjamo kuro kiekio laiko ir pan., tik gauna sąskaitą iš kuro tiekėjo ir išrašo sąskaitą automobilio valdytojui.

Taigi, laivo atsargoms nustatyto PVM mokestinio režimo tinkamam taikymui, be „Atsargų laivams ir orlaiviams bei degalų, skirtų naudoti orlaivių gamybai, remontui,

⁷⁷ Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 6 February 2003 in Case C-185/01 *Auto Lease Holland BV v Bundesamt für Finanzen* (Sixth VAT Directive (Place of taxable transactions (Refund of VAT paid in another Member State (Motor vehicle made available under a leasing contract (Fuel management agreement (Person having been supplied with fuel) <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=en&newform=newform&alljur=alljur&juredj=juredj&jurtpi=jurtpi&jurtfp=jurtfp&alldocnrec=alldocnrec&docnoj=docnoj&docnoor=docnoor&typeord=ALL&docnodecision=docnodecision&allcommjo=allcommjo&affint=affint&affclose=affclose&numaff=C-185%2F01&ddatefs=&mdatefs=&ydatefs=&ddatefe=&mdatefe=&ydatefe=&nomusuel=&domaine=&mots=&resmax=100&Submit=Submit> [žiūrėta 2007-09-10].

bandymams, eksploatavimui ir aptarnavimui, tiekimo taisyklėse“ nustatytų formalių sąlygų papildomai turi būti vertinamos visos faktinės aplinkybės.

Paminėtina ir tai, kad Lietuva yra viena iš nedaugelio Europos Sąjungos valstybių kurioje netaikomos Tarybos direktyvos 2006/112/EB⁷⁸ 37 straipsnio nuostatos dėl prekių parduodamų suvartoti laive atleidimo nuo PVM. Kaip minėjome ankstesnėje šio darbo dalyje, ši situacija visų pirma susijusi su Lietuvos mokesčių administravimo institucijų (LR finansų ministerijos ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos) suformuota mokesčių administravimo praktika, kai reiso metu parduodamos prekės nepriskiriamos/nelaikomos laivo atsargomis, neatsižvelgiant į tai, kad šios prekės suvartojamos išskirtinai reiso metu, t.y. iš laivo jos neišnešamos.

Taigi, laive parduodamų prekių, kurios skirtos suvartoti išskirtinai reiso metu, Lietuvoje galioja mokestinis režimas, nustatantis tokių prekių apmokestinimą standartiniu PVM tarifu. Pažymėtina, kad šis režimas galioja ne tik su Lietuvos vėliava plaukiojančių laivų atžvilgiu, bet ir visiems kitiems laivams, išplaukiantiems iš Lietuvos uostų į kitus Europos Sąjungos jūrų uostus. Pastaroji nuostata, lyginant su kitose valstybėse galiojančiu režimu vertintina itin nepalankiai, kadangi kitų valstybių asmenys reisų iš Lietuvos metu patiria papildomų veiklos sąnaudų Lietuvoje dėl taikomo PVM apmokestinimo, ir su tuo susijusių formalumų: registravimusi PVM mokėtoju ir nustatytų ataskaitų teikimu Lietuvos institucijoms.

3.2. Lietuvoje prekybai reiso metu taikomo mokesstinio režimo analizė

3.2.1. Muitų teisės aktų analizė

LR teritorijoje tiesiogiai taikomos Bendrijos muitinės kodekso⁷⁹, Muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų⁸⁰ ir kitų muitų teisės aktų, patvirtintų Europos Sąjungos institucijų reglamentais, nuostatos. Be Europos Sąjungos reglamentų Lietuvoje prekybai reiso metu taikomos LR muitinės įstatymo nuostatos. LR muitinės įstatymo⁸¹ 79 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad į neapmuitinamas parduotuves pristatytomis importo ir eksporto muitais ir mokesčiais neapmokestinomomis prekėmis taip pat gali būti prekiaujama Lietuvos Respublikoje įregistruotuose laivuose ir orlaiviuose, kuriais keleiviai iš Lietuvos Respublikos muitų teritorijos vežami į paskirties vietą trečiojoje šalyje arba Bendrijos muitų teritorijos dalyje, kurioje netaikomos Tarybos direktyvos 77/388/EEB nuostatos. Taikant šią straipsnio dalį, paskirties

⁷⁸ Official Journal L 76, 1992.

⁷⁹ Official Journal L 302, 1992.

⁸⁰ Official Journal L 253, 1993.

⁸¹ Žin., 2004, Nr. 73-2517.

vieta laikoma pirmoji vieta už Lietuvos Respublikos muitų teritorijos ribų, kurioje orlaivis nusileidžia arba laivas sustoja išlaipinti arba įlaipinti keleivių. Minėto straipsnio 4 dalyje nurodyta, kad „neapmuitinamos parduotuvės veikia kaip muitinės sandėliai, nurodyti Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 527 straipsnio 2 dalyje, kuriuose leidžiama mažmeninė prekyba, parduodant neapmokestintas importo muitais ir mokesčiais prekes iš Lietuvos Respublikos į trečiąsias šalis išvykstantiems keleiviams.“

Iš Lietuvos į kitus Europos Sąjungos uostus vykstančių laivų atžvilgiu taikomos Modernizuoto muitinės kodekso 93 straipsnio ir Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatų 313a ir 313b straipsnių nuostatos. T.y. prekybai reiso metu į minėtus laivus tiekiamos tik į laisvą apyvartą Bendrijoje išleistos (importuotos) prekės, už kurias sumokėti importo muitai. Toks reglamentavimas atitinka Europos Sąjungos apmokestinimo praktiką, išskyrus dėl prekių, kurios tiekiamos į laivus parduoti reiso metu, kadangi minėtos prekės Lietuvoje nėra laikomos laivo atsargomis apmokestinimo tikslais.

3.2.2. Mokesčių teisės aktų analizė

Akcizų teisės aktų nuostatos

Kaip minėjome ankstesniame šio darbo poskyryje, iki 1999 m. birželio 30 d. Europos Sąjungoje galiojo akcizų mokestinis režimas, paremtas „neapmuitinamų parduotuvių“ principu (Tarybos direktyvos 92/12/EEB 28 straipsnis), t.y. prekybai reiso metu buvo taikomi kiekybiniai apribojimai. Tačiau nuo pat Lietuvos įstojimo į Europos Sąjungą 2004 m. gegužės 1 d. minėtos nuostatos galioja tik į trečiąsias valstybes plaukiančių laivų atžvilgiu, kaip nustatyta LR akcizų įstatymo 17 straipsnio 1 dalyje, bei LR muitinės įstatymo 79 straipsnio 4 dalies paskutiniame sakinyje: „Šioms prekėms taip pat taikomos Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 17 straipsnio 1 dalies 1 punkto ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 53 straipsnio 4 dalies nuostatos.“

Tuo tarpu prekėms parduodamoms laivų reisų į kitus Europos Sąjungos uostus metu taikomas akcizų mokestinis režimas, remiasi „teritorialumo“ principu. Atitinkamai, Lietuvos uoste į laivą pateiktoms akcizais apmokestinamoms prekėms, skirtoms realizuoti laivo reiso metu galioja Lietuvos akcizų režimas. O todėl tiekiamos prekės (alkoholiniai gėrimai ir tabako gaminiai) turi būti paženklinėti „lietuviškomis“ banderolėmis. Kartu pažymėtina tai, kad laivuose plaukiojančiuose su Lietuvos vėliava galioja „Mažmeninės prekybos alkoholiniais gėrimais prekybos ir viešojo maitinimo įmonėse taisyklės“ ir „Tabako gaminių pardavimo taisyklės“, atitinkamai patvirtintos LR Vyriausybės 2004 m. gegužės 20 d. nutarimu Nr. 618 bei LR Vyriausybės 2004 m. balandžio 7 d. nutarimu Nr. 383.

„Mažmeninės prekybos alkoholiniais gėrimais prekybos ir viešojo maitinimo įmonėse taisyklių“ 8.4 punkte ir „Tabako gaminių pardavimo taisyklių“ 7.3. punkte nustatyta, kad atitinkamai alkoholinių gėrimų (išskyrus alų) ir tabako gaminių pardavimas LR Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyto pavyzdžio banderolių, pardavimas draudžiamas. LR Vyriausybės 2004 m. balandžio 9 d. nutarimu Nr. 408 patvirtintų „Apdoroto tabako, etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų ženklavimo specialiais ženklais – banderolėmis taisyklių“ 21 punkte nustatyta, kad banderolėmis neženklinamos tik akcizais neapmokestinamos prekės.

Atsižvelgiant į aukščiau pateiktas nuostatas, darytina išvada, kad su Lietuvos vėliava plaukiojančiuose laivuose reisų tarp Europos Sąjungos uostų metu negali būti parduodamos prekės, įsigytos kitų valstybių jūrų uostuose, jeigu jos nėra paženklintos LR Vyriausybės 2004 m. balandžio 9 d. nutarimu Nr. 408 patvirtintų „Apdoroto tabako, etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų ženklavimo specialiais ženklais – banderolėmis taisyklių“ nustatyta tvarka.

Nagrinėjamu atveju laivas, siekdamas kitame Europos Sąjungos uoste įsigytas prekes realizuoti reiso metu, privalo organizuoti minėtų prekių ženklavimą „lietuviškomis“ banderolėmis. Kartu pastebima ir priešinga situacija – kad „lietuviškomis“ banderolėmis paženklintų prekių pardavimas ribojamas kitų valstybių teritorijose, kaip tai paaiškinta Europos Komisijos pranešime 1999/C 99/08⁸².

Atsižvelgdami į aukščiau atliktą analizę, darome išvadą, kad Lietuvoje galiojantys mokesčių teisės aktai riboja prekybą akcizais apmokestinamomis prekėmis su Lietuvos vėliava tarp Europos Sąjungos uostų plaukiojančiuose laivuose.

PVM teisės aktų nuostatos

Prekėms, skirtoms realizuoti laivuose plaukiančiuose į trečiąsias valstybes metu, PVM režimas nustatytas PVM įstatymo 53 straipsnio 4 dalyje. Minėtos dalies 2 punkte nustatyta, kad turint valstybės narės kompetentingos institucijos (Lietuvos atveju – centrinio mokesčio administratorius) leidimą, prekės reiso metu gali būti laikomos atidėjus PVM mokėjimą, jeigu tiekiamos, importuojamos ar iš kitos valstybės narės įsigyjamos prekės, skirtos reiso metu tiekti keleiviams, oro ar jūrų transportu vykstantiems į paskirties vietą, esančią ne Europos Bendrijų teritorijoje. Pastaroji nuostata atitinka „neapmuitinamų parduotuvių“ veiklos sąlygas, kaip tai yra nustatyta LR muitinės įstatymo 79 straipsnio 4 dalies paskutiniame sakinyje: „Šioms prekėms taip pat taikomos Lietuvos Respublikos akcizų įstatymo 17 straipsnio 1 dalies 1 punkto ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 53 straipsnio 4 dalies nuostatos.“

⁸² Official Journal C 20, 1999.

Prekėms skirtoms realizuoti laivuose plaukiančiuose į kitus Europos Sąjungos uostus PVM įstatyme yra nustatytas specialus reguliavimas.

PVM įstatymo 12¹ straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad specialus PVM mokestinis režimas taikomas kai prekės tiekiamos keleivius Bendrijos teritorijoje vežančiuose laivuose, kurių maršruto ar jo dalies pradžia yra laikoma Lietuvos teritorijoje. Šio straipsnio 2 dalyje paaiškinta, kad:

- keleivių vežimo maršrutas ar jo dalis yra Bendrijos teritorijoje, kai maršruto ar jo dalies pradžia ir pabaiga yra Europos Bendrijų teritorijoje;
- maršruto ar jo dalies pradžia laikoma pirmoji keleivių įlaipinimo Europos Bendrijų teritorijoje pagal tvarkaraštį vieta (o kai į Bendrijos teritoriją įvažiuojama po tarpinio sustojimo už Europos Bendrijų teritorijos ribų, – pirmoji keleivių įlaipinimo vieta Europos Bendrijų teritorijoje po šio tarpinio sustojimo);
- maršruto ar jo dalies pabaiga laikoma paskutinė keleivių išlaipinimo Bendrijos teritorijoje pagal tvarkaraštį vieta (o kai išvažiuojama iš Bendrijos teritorijos – paskutinė keleivių išlaipinimo vieta Europos Bendrijų teritorijoje prieš išvažiuojant iš jos).

Be to nustatyta, kad tais atvejais, kai keleiviai laivais vežami į abi puses, kiekvienas toks vežimas į bet kurią pusę laikomas atskiru keleivių vežimo maršrutu.

Iš aukščiau pateiktų PVM įstatymo nuostatų matome, kad kiekvieno plaukimo metu, kai laivas iš Lietuvos uosto plaukia į kitą Europos Sąjungos jūrų uostą tokio maršruto metu parduodamoms prekėms galioja Lietuvoje nustatytas PVM režimas. Atitinkamai, tokiais prekių pardavimo reiso metu atvejais taikomos ir kitos PVM įstatymo nuostatos dėl registracijos mokesčio mokėtoju Lietuvoje, sandorių įforminimo, deklaracijų ir ataskaitų teikimo Valstybinei mokesčių inspekcijai ir kt. nuostatos. Tačiau iš kito Europos Sąjungos uosto į Lietuvos uostą atplaukiančiame laive vykdomos prekybos atžvilgiu galioja išplaukimo valstybės PVM mokestinis režimas. Todėl asmenys turi vykdyti toje kitoje valstybėje narėje nustatytus mokesčių reikalavimus, įskaitant sandorių įforminimo, deklaracijų ir ataskaitų pateikimo mokesčių administruojančioms institucijoms ir kt.

Apibendrinant aukščiau pateiktą analizę galime teikti, kad Lietuvoje taikomas PVM mokestinis režimas prekių skirtų realizuoti laivo reiso metu atitinka Europos Sąjungoje nustatytas taisykles, tiek laivų plaukiančių į trečiąsias šalis, tiek ir į kitas valstybes nares atvejais. Tačiau prekybai laivo reiso metu nustatytas mokestinis režimas taikomas ir dalies laivo atsargų, t.y. prekių parduodamų suvartoti išskirtinai tame laive atžvilgiu. Pastarasis mokestinis reguliavimo aspektas taikytinas visų laivų iš Lietuvos uostų išplaukiančių į kitus Europos Sąjungos uostus

atžvilgiu, t.y. ne tik laivuose, plaukiojančiuose su Lietuvos vėliava. Todėl Lietuvoje galiojantis mokestinis režimas mažina Lietuvos uostų patrauklumą tarptautinei laivininkystei ir neskatina laivininkystės plėtros Lietuvoje.

IŠVADOS

1. Tarptautiniu lygmeniu prekybai laivo atsargomis ir prekybai laivo reiso metu taikomi mokestiniai režimai remiasi laivo maršruto, o ne laivo vėliavos valstybės, kriterijumi. Atitinkamai, valstybės atleidžia nuo mokesčių prekes skirtas realizuoti laivų tarptautinių reisų metu ir laivų atsargas tiekiamas į tarptautiniais maršrutais plaukiančius laivus. Mokesčių lengvatos netaikomos vietinių reisų atvejais.

2. Pasaulinė mokesčių lengvatų taikymo (įgyvendinimo) tarptautiniais reisais plaukiojančių laivų atžvilgiu praktika skiriasi. Vienos valstybės taiko išankstinių leidimų iš savo muitinių ar mokesčių institucijų sistemą, taip vadinama „neapmuitinamų parduotuvių“ principą (Europos Sąjunga, Australija); kitos valstybės mokesčių lengvatas taiko be papildomų apribojimų, t.y. atsižvelgia tik į *tarptautinį* laivo maršrutą (Rusijos Federacija).

3. Europos Sąjungoje taikomas specialius mokestinis reguliavimas laivų, plaukiojančių tik tarp Bendrijos uostų, atžvilgiu. Viena vertus, tokie reisai laikomi tarptautiniais reisais ir taikomos mokestinės lengvatos į tokius laivus tiekiamų atsargų atžvilgiu. Kita vertus, tokie laivų reisai traktuojami vietiniais, ir atitinkamai prekės, skirtos realizuoti laivo reiso metu, apmokestinamos vartojimo mokesčiais (PVM ir akcizais), o asmenys vykdantys prekybą reiso metu privalo registruotis ir mokėti mokesčius į atitinkamų Europos Sąjungos valstybių narių biudžetus.

4. Europos Sąjungoje nėra patvirtinto bendro (harmonizuoto) laivų atsargų tiekimo reguliavimo, todėl detali tvarka kiekvienoje Europos Sąjungos valstybėje narėje yra nustatyta nacionaliniais teisės aktais.

5. Neatsižvelgiant į nacionaliniais teisės aktais patvirtintų detalių laivų atsargų tiekimo taisyklių nuostatas, Europos Teisingumo teismas, remdamasis Bendrijos teisės aktų nuostatomis, suformavo teismų praktiką dėl mokesčių lengvatų taikymo laivų atsargoms; būtent – mokesčio lengvata tiekiamoms laivų atsargoms gali būti taikoma tik paskutinėje tiekimo grandinės dalyje, neatsižvelgiant į tiekiamų prekių paskirtį (laivų atsargos). T.y. prekės laivų atsargomis pripažįstamos tik tiekimo į laivą metu, neatsižvelgiant į tai, kad tokios prekės pagamintos išskirtinai naudojimui/vartojimui laive.

6. Europos Sąjungos teisės aktuose, nustatančiuose apmokestinimo PVM sistemą, atskirai įtvirtinta, kad prekėms parduodamos suvartoti laive, plaukiančiame tarp Europos Sąjungos uostų, gali būti taikomas laivo atsargų mokestinis režimas, t.y. taikomos PVM lengvatos. Tačiau Lietuva minėtų prekių atžvilgiu PVM lengvatos nėra nustatčius. Dėl tokio Lietuvoje galiojančio mokestinio režimo kitų valstybių nei Lietuva laivai plaukdami iš Lietuvos į

kitą Europos Sąjungos uostą, turi registruotis Lietuvoje mokesčių tikslais ir skaičiuoti bei mokėti PVM į Lietuvos biudžetą, teikti atitinkamas deklaracijas ir pan.

7. Lietuvos mokesčius administruojančios institucijos laive parduodamų prekių, skirtų suvartoti tame laive, nepripažįsta laivo atsargomis nei PVM, nei akcizų tikslais, todėl jų atžvilgiu netaiko laivų atsargoms nustatyto mokestinio režimo, t.y. taiko standartinius PVM ir akcizų tarifus.

8. Lietuvoje laivų atsargų tiekimą reguliuojančiose „Atsargų laivams ir orlaiviams bei degalų, skirtų naudoti orlaivių gamybai, remontui, bandymams, eksploatavimui ir aptarnavimui, tiekimo taisyklėse“, be mokestinių reikalavimų nustatyti papildomi licencijavimo ir kt. administraciniai reikalavimai, kurie, autoriaus nuomone, yra pertekliniai, komplikuojantys mokestinio režimo praktinį taikymą/įgyvendinimą.

9. Dėl Lietuvoje galiojančio sudėtingo mokestinio reguliavimo, kai be mokestinių reikalavimų papildomai nustatomi nemokestiniai: licencijuojamos veiklos ir kitokie administraciniai apribojimai, akcizais apmokestinamų prekių pardavimas laivuose, plaukiojančiuose su Lietuvos vėliava tarp Europos Sąjungos uostų kelia didelę riziką dėl baudų ir delspinigių už netinkamą nacionalinių mokesčių teisės aktų įgyvendinimą, o kartu ir dėl licencijos verstis prekyba tokiomis prekėmis panaikinimo.

10. Remiantis aukščiau pateiktomis išvadomis apibendrintai galime teigti, kad Lietuvoje galioja mažiau palankus, lyginant su kitomis Europos Sąjungos valstybėmis, mokestinis režimas prekybai laivo atsargomis ir prekybai laivo reiso metu; atitinkamai tai mažina Lietuvos uostų patrauklumą tarptautinei laivybai, neigiamai įtakoja Lietuvos, kaip jūrinės valstybės, perspektyvas. Tokiu būdu šio darbo pradžioje iškelta hipotezė yra patvirtinta.

LITERATŪRA

Tarptautiniai teisės aktai

1. Customs Act 1901 (Act No. 6 of 1901, as last amended by Act No. 85 of 2008) <http://www.comlaw.gov.au/comlaw/management.nsf/lookupindexpagesbyid/IP200401390> [žiūrėta 2008-10-20].
2. Customs Act (1985, c. 1 (2nd Supp.)) <http://laws.justice.gc.ca/en/frame/cs/C-52.6///en> [žiūrėta 2008-11-10].
3. U.S. Code http://law.justia.com/us/codes/title46a/46a_3_.html [žiūrėta 2008-11-10].
4. The Excise Goods (Drawback) Regulations 1995, Statutory Instrument 1995 No. 1046. London, The Stationery Office Limited, 1995. ISBN 0110529294.
5. The Excise Goods (Sales on Board Ships and Aircraft) Regulations 1999, Statutory Instrument 1999 No. 1565, London, The Stationery Office Limited, 1995 ISBN 0110827538.
6. Таможенный кодекс Российской Федерации принят Государственной Думой 25 апреля 2003 г., одобрен Советом Федераций 14 мая 2003 г.

Europos sąjungos teisės aktai

1. Community guidelines on state aid to maritime transport. Commission communication C(2004) 43 // Official Journal C 13, 2004.
2. Commission Regulation (EC) No 2286/2003 of 18 December 2003 amending Regulation (EEC) No 2454/93 laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) No 2913/92 establishing the Community Customs Code // Official Journal L 343, 2003.
3. Commission Regulation (EEC) No 2454/93 of 2 July 1993 laying down provisions for the implementation of Council Regulation (EEC) No 2913/92 establishing the Community Customs Code // Official Journal L 253, 1993.
4. Commission Regulation (EEC) No 2719/92 of 11 September 1992 on the accompanying administrative document for the movement under duty-suspension arrangements of products subject to excise duty // Official Journal L 276, 1992.
5. Commission Regulation (EEC) No 3649/92 of 17 December 1992 on a simplified accompanying document for the intra-Community movement of products subject to excise duty which have been released for consumption in the Member State of dispatch // Official Journal L 369, 1992.

6. Commission Report to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the application of Articles 7 to 10 of Directive 92/12/EEC // Official Journal C 207, 2008 P. 4.

7. Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity // Official Journal L 283, 2003.

8. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax // Official Journal L 347, 2006.

9. Council Directive 83/181/EEC of 28 March 1983 determining the scope of Article 14 (1) (d) of Directive 77/388/EEC as regards exemption from value added tax on the final importation of certain goods // Official Journal L 105, 1983.

10. Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products // Official Journal L 76, 1992.

11. Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes // Official Journal L 316, 1992, P. 8 - 9.

12. Council Directive 92/80/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes manufactured tobacco other than cigarettes // Official Journal L 316, 1992, P. 10 - 11.

13. Council Directive 92/81/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on mineral oils // Official Journal L 316, 1992, P. 12 - 17.

14. Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages // Official Journal L 316, 1992, P. 21 - 27.

15. Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages // Official Journal L 316, 1992, P. 29 - 31.

16. Council Regulation (EEC) No 2913/92 of 12 October 1992 establishing the Community Customs Code // Official Journal L 302, 1992.

17. Council Regulation (EEC) No 918/83 of 28 March 1983 setting up a Community system of reliefs from customs duty // Official Journal L 105, 1983.

18. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 26 June 1990. Case C-185/89 – Staatssecretaris van Financiën v Velker International Oil Company Ltd NV (VAT - Sixth directive relating to turnover taxes – Exemption). // European Court reports. 1990 P. I-02561.

19. Judgment of the Court (First Chamber) of 1 April 2004 in Case C-389/02 Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft eG v Hauptzollamt Kiel (Excise duties Exemption from tax on mineral oils – Directive 92/81/EEC – Article 8(1)(c) – The term “navigation“)

<http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=en&newform=newform&alljur=alljur&jurcdj=jurcdj&jurtpi=jurtpi&jurtfp=jurtfp&alldocrec=alldocrec&docj=docj&docor=docor&docop=docop&docav=docav&docsom=docsom&docinf=docinf&alldocnorec=alldocnorec&docnoj=docnoj&docnoor=docnoor&typeord=ALL&docnodecision=docnodecision&allcommjo=allcommjo&affint=affint&affclose=affclose&numaff=C-389%2F02&ddatefs=&mdatefs=&ydatefs=&ddatefe=&mdatefe=&ydatefe=&nomusuel=&domaine=&mots=&resmax=100&Submit=Submit> [žiūrēta 2007-09-10].

20. Judgment of the Court (Fourth Chamber) of 1 March 2007 in Case C-391/05 Jan de Nul NV v auptzollamt Oldenburg (Excise duties - Exemption from excise duty on mineral oils - Directive 92/81/EEC – “Navigation within Community waters“) <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=en&newform=newform&alljur=alljur&jurcdj=jurcdj&jurtpi=jurtpi&jurtfp=jurtfp&alldocrec=alldocrec&docj=docj&docor=docor&docop=docop&docav=docav&docsom=docsom&docinf=docinf&alldocnorec=alldocnorec&docnoj=docnoj&docnoor=docnoor&typeord=ALL&docnodecision=docnodecision&allcommjo=allcommjo&affint=affint&affclose=affclose&numaff=C-391%2F05&ddatefs=&mdatefs=&ydatefs=&ddatefe=&mdatefe=&ydatefe=&nomusuel=&domaine=&mots=&resmax=100&Submit=Submit> [žiūrēta 2007-09-10].

21. Judgment of the Court (Second Chamber) of 14 September 2006 in Joined Cases C-181/04 to C-183/04 – Elmeke NE v Ipourgos Ikonomikon (Sixth VAT Directive - Exemptions - Article 15(4)(a), (5) and (8) - Exemption for the chartering of sea-going vessels - Scope) <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=en&newform=newform&alljur=alljur&jurcdj=jurcdj&jurtpi=jurtpi&jurtfp=jurtfp&alldocrec=alldocrec&docj=docj&docor=docor&docop=docop&docav=docav&docsom=docsom&docinf=docinf&alldocnorec=alldocnorec&docnoj=docnoj&docnoor=docnoor&typeord=ALL&docnodecision=docnodecision&allcommjo=allcommjo&affint=affint&affclose=affclose&numaff=C-181%2F04&ddatefs=&mdatefs=&ydatefs=&ddatefe=&mdatefe=&ydatefe=&nomusuel=&domaine=&mots=&resmax=100&Submit=Submit> [žiūrēta 2007-09-10].

22. Regulation (EC) No 450/2008 of the European Parliament and of the Council of 23 April 2008 laying down the Community Customs Code (Modernised Customs Code) // Official Journal L 145, 2008.

23. Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment, as last amended by Council Directive 2006/18/EC of 14 February 2006 // Official Journal L 145, 1977; L 51, 2006.

Lietuvos Respublikos teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas // Žin., 2001, Nr. 98-3482; 2004, Nr. 26-802.
2. Lietuvos Respublikos alkoholio kontrolės įstatymas // Žin., 1995, Nr. 44-1073; 2004, Nr. 47-1548.
3. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243.
4. Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas // Žin., 2004, Nr. 73-2517.
5. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2, 4, 7, 11, 12, 18, 19, 26, 31, 43, 50, 51, 53, 58 straipsnių, 1 priedėlio pakeitimo bei papildymo ir Įstatymo papildymo 38(1), 38(2) straipsniais įstatymas // Žin. 2007, Nr. 55-2126.
6. Lietuvos Respublikos prekybinės laivybos įstatymas // 1996, Nr. 101-2300.
7. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Žin., 2002, Nr. 35-1271; 2004, Nr. 17-505.
8. Lietuvos Respublikos tabako kontrolės įstatymas // Žin., 1996, Nr. 11-281; 2003, Nr. 117-5317.
9. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 30 d. nutarimas Nr. 792 „Dėl atsargų laivams ir orlaiviams tiekimo tvarkos patvirtinimo“ // Žin., 2002, Nr. 55-2197; 2004, Nr. 69-2433.
10. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. sausio 28 d. nutarimas Nr. 113 „Dėl nefasuotų naftos produktų prekybos licencijavimo“ // Žin., 2003, Nr. 11-410; 2004, Nr. 34-1106.
11. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 7 d. nutarimas Nr. 383 „Dėl mažmeninės prekybos tabako gaminiais licencijavimo taisyklių ir tabako gaminių pardavimo taisyklių patvirtinimo“ // Žin., 2004, Nr. 53-1799.
12. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. balandžio 9 d. nutarimas Nr. 408 „Dėl apdoroto tabako, etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų ženklinimo specialiais ženklais – banderolėmis taisyklių patvirtinimo“ // Žin., 2004, Nr. 56-1942; 2008, Nr. 7-247.
13. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. gegužės 20 d. nutarimas Nr. 618 „Dėl didmeninės ir mažmeninės prekybos alkoholio produktais licencijavimo taisyklių ir mažmeninės prekybos alkoholiniais gėrimais prekybos ir viešojo maitinimo įmonėse taisyklių patvirtinimo“ // Žin., 2004, Nr. 84-3050; 2008, Nr. 114-4357.
14. Muitinės departamento prie LR finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2005 m. gruodžio 29 d. įsakymas Nr. 1B-852 „Dėl atsargų laivams ir orlaiviams tiekimo taisyklių patvirtinimo“ // Žin. 2006, Nr.3-81.

Specialioji literatūra

1. Annual bulletin of transport statistics for Europe and North America. Geneva, 2008; Vol. LV. <http://www.unece.org/trans/main/wp6/pdfdocs/ABTS2008.pdf> [žiūrėta 2008-09-10].
2. Keleivių vežimas ir apyvarta jūrų transportu. Statistikos departamentas prie LR Vyriausybės <http://db1.stat.gov.lt/statbank/selectvarval/saveselections.asp?MainTable=M7050303&PLanguage=0&TableStyle=&Buttons=&PXSID=5156&IQY=&TC=&ST=ST&rvar0=&rvar1=&rvar2=&rvar3=&rvar4=&rvar5=&rvar6=&rvar7=&rvar8=&rvar9=&rvar10=&rvar11=&rvar12=&rvar13=&rvar14=> [žiūrėta 2008-09-10].
3. Krovinių vežimas jūrų transportu. Statistikos departamentas prie LR Vyriausybės <http://db1.stat.gov.lt/statbank/selectvarval/saveselections.asp?MainTable=M7050302&PLanguage=0&TableStyle=&Buttons=&PXSID=5150&IQY=&TC=&ST=ST&rvar0=&rvar1=&rvar2=&rvar3=&rvar4=&rvar5=&rvar6=&rvar7=&rvar8=&rvar9=&rvar10=&rvar11=&rvar12=&rvar13=&rvar14=> [žiūrėta 2008-09-10].
4. Laivų skaičius Lietuvos Respublikos jūrų laivų registre <http://www.msa.lt/index.php/lt/27802/?PrintItem=35692&MainBlockItem=> [žiūrėta 2008-11-18].
5. **Millar R.** Jurisdictional Reach of VAT / Legal Studies Research Paper No. 08/64, Sydney Law School The University of Sydney, 2008 P. 48. <http://ssrn.com/abstract=1162510> [žiūrėta 2008-10-20].
6. **Power, V. J. P.** EC shipping law. Second edition – London: LLP 1998.
7. Sales Taxation of Bunker Fuel. Legislative Analyst's Office, Sacramento, CA. January 25, 2001. http://www.lao.ca.gov/2001/bunker_fuel/012501_bunker_fuel.html [žiūrėta 2006-12-27].
8. **Sharp, J and Morris, P.** A Blueprint for Australian Shipping; Independent Review of Australian Shipping; Report to Australian Shipowners'. 2003.
9. **Terra, B. J. M.** European indirect tax law. Amsterdam, 2004. http://www.tax.nl/en/html/eur_ind_tax_17_03.htm [žiūrėta 2006-12-27].

Internetiniai šaltiniai

1. DFDS nupirko pelningą krovinių gabenimo verslą iš „Lisco Baltic Service“ http://www.finasta.lt/popup.php?ru=FIN5BB5DCFCA75DB526234A942363A51055MP&no_prload=1 [žiūrėta 2008-11-18].
2. Danijos laivybos įmonės DFDS valdoma vienintelė Lietuvoje keltų AB „Lisco Baltic Service“ gali atsisakyti savo laivuose Lietuvos vėliavos ir užregistruoti juos kitose šalyse.

Verslo žinios, 2005-11-16 <http://archyvas.vz.lt/print.php?id=207204&strid=1003&rs=0&ss=&y=2005%2011%252> [žiūrėta 2008-03-01].

3. Nepalankūs Lietuvos įstatymai ir neratifikuotos jūrinės konvencijos koreguoja laivybos bendrovių investicinius planus. Keltų bendrovė „DFDS Lisco“ keletą laivų įregistravo Kipre. Svarstoma apie laivų registravimą Rusijoje // Verslo žinios, 2006-06-08. <http://archyvas.vz.lt/print.php?strid=1002&id=469406> [žiūrėta 2008-03-01].

4. http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageVAT_ShowContent&id=HMCE_CL_000272&propertyType=document [žiūrėta 2008-11-10].

5. http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_PublicNoticesAndInfoSheets&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_CL_000169 [žiūrėta 2008-11-10].

6. http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_PublicNoticesAndInfoSheets&propertyType=document&columns=1&id=HMCE_PROD_009740 [žiūrėta 2008-11-10].

7. http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ShowContent&id=HMCE_CL_000272&propertyType=document [žiūrėta 2008-11-10].

8. http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ShowContent&id=HMCE_CL_000219&propertyType=document [žiūrėta 2008-11-10].

ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS

Cicėnas A. Prekybos laivo atsargomis bei prekybos laivo reiso metu mokestinis režimas: tarptautinis, Europos Sąjungos ir nacionalinis reglamentavimas / Magistro baigiamasis darbas. Vadovas dr. A. Gineitis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Teisės fakultetas, 2008. – 63 p.

ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe pirmą kartą Lietuvoje sistemiškai analizuojami prekybai laivo atsargomis ir prekybai laivo reiso metu pasaulyje taikomų mokestinių režimų principai; išanalizuotas ir įvertintas Europos Sąjungoje galiojantis mokestinis režimas, jo ypatumai, Europos Teisingumo teismo suformuotos teismų praktikos taikymo ribos, nustatyti egzistuojantys mokestinio teisinio reguliavimo skirtumai tarp Europos Sąjungos valstybių narių ir Lietuvos, iškeltos Lietuvos kaip jūrinės valstybės patrauklumo laivininkystei problemos. Pirmoje darbo dalyje pateikta pasaulyje galiojančių mokestinių režimų, taikomų prekybai laivo atsargomis ir prekybai laivo reiso metu, apžvalga, aptariami įgyvendinimo ypatumai. Antroje dalyje detalai analizuojamas Europos Sąjungoje galiojantis mokestinis režimas, jo taikymo principai ir raidos tendencijos, suformuota teismų praktika bei nagrinėjamas atskirose valstybėse narėse prekybai laivo atsargomis ir prekybai laivo reiso metu įtvirtintas teisinis - mokestinis reguliavimas. Trečioje dalyje nagrinėjamas Lietuvoje galiojantis prekybai laivo atsargomis ir prekybai laivo reiso metu mokestinis režimas, įvertinami panašumai ir skirtumai su tarptautiniu ir Europos Sąjungos mokestiniu reguliavimu.

Pagrindiniai žodžiai: akcizai, bunkeriai, laivo atsargos, muitai, netiesioginiai mokesčiai, prekyba reiso metu, PVM.

Cicėnas A. Tax Regime Applied on Trade in Ships' Stores and on Sale On-Board Vessels: International, the European Union and National Regulation / Master Thesis in International Sea Law. Supervisor Dr. Gineitis A. – Vilnius: Faculty of Law, Mykolas Romeris University, 2008. – 63 p.

ANNOTATION

This international sea law master's thesis provides a systematical analysis of indirect tax regimes applied on trade in ships' stores and on sale on-board vessels, also on principles and practices of their application worldwide, in the European Union and locally for the first time in Lithuania. Differences of the European Union and Lithuanian tax regimes examined in the thesis and an issue of attractiveness of Lithuania for international maritime transport is raised as a major task for this research/analysis.

The thesis consists of three parts/chapters:

- Extensive worldwide overview of effective indirect tax regimes
- Detailed analysis of the European Union regulation on the subject
- Research of national legislation and its comparison with the provisions of the European Union tax legislation; establishment of similarities and differences.

At the end of the thesis there are provided outcomes of research.

Key Words: bunkering, customs duties, excise duties, indirect taxes, on board sale, ship stores, VAT.

SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA

Cicėnas A. Prekybos laivo atsargomis bei prekybos laivo reiso metu mokestinis režimas: tarptautinis, Europos Sąjungos ir nacionalinis reglamentavimas / Magistro baigiamasis darbas. Vadovas dr. A. Gineitis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Teisės fakultetas, 2008. – 63 p.

SANTRAUKA

Tarptautinės teisės magistro baigiamojo darbo tema yra aktuali, kadangi pirmą kartą Lietuvoje sistemaiškai analizuojami iš prekybos laivo atsargomis ir prekybai laivo reiso metu kylantys teisiniai - mokestiniai santykiai; nagrinėjami galiojantys netiesioginių mokesčių režimai pasauliniu, Europos Sąjungos ir nacionaliniu lygiu, tai vertinant per valstybės patrauklumo laivininkystei (jūreivystei), valstybės uostų patrauklumo tarptautinei laivybai, prizmę.

Problematika. Valstybių taikomų mokestinių režimų skirtumai lemia valstybių patrauklumą, o tose valstybėse įsikūrusiems (veikiantiems) asmenims suteikia konkurencinį pranašumą, lyginant su kaimyninėmis ar didesnio regiono valstybėmis. Europos Sąjungos patirtis patvirtina teisinio - mokestinio reguliavimo įtaką laivininkystės sektoriui, kai atskiroms valstybėms narėms pradėjus taikyti vadinamąjį „tonažo“ mokestį vietoje standartinio pelno mokesčio, tų valstybių narių jūrų laivų registruose įregistruotų laivų skaičius ženkliai išaugo.

Lietuvos Respublikos jūrų laivų registre įregistruotų laivų skaičius nuosekliai mažėja nuo 2004 m., nepaisant nuo 2007 m. įvesto „tonažo“ mokesčio, o veikiančiose jūrų pervežimo linijose vis daugiau laivų plaukioja su kitų nei Lietuvos valstybės vėliavomis. Kartu daugėja viešų pareiškimų/svarstymų dėl laivyno, plaukiojančio su Lietuvos vėliava, perregistravimo į kitų valstybių registrus, pagrindine priežastimi įvardinant mažiau palankų mokestinį režimą.

Šiame darbe analizuojama kitos sąlyginai savarankiškos mokesčių grupės – netiesioginių mokesčių – įtaka laivininkystės sektoriui, jo raidos tendencijoms ir vykstantiems procesams. Darbe apžvelgiami prekybai laivo atsargomis ir prekybai laivo reiso metu taikomi mokestiniai režimai, atliktas galiojančių mokestinių režimų palyginimas pasauliniu, Europos Sąjungos ir nacionaliniu lygiu; išsami tarptautinių teisės aktų analizė, atskleidžianti tarptautiniais, Europos Sąjungos teisės aktais nustatytų mokestinių reikalavimų taikymo rėmus, jų reikšmę nacionalinei teisei bei santykį su ja.

Darbo hipotezė: Lietuvoje taikomas netiesioginių mokesčių mokestinis režimas skiriasi nuo pasaulyje ir Europos Sąjungoje galiojančių mokestinių režimų; o egzistuojantys skirtumai neskatina laivininkystės plėtros Lietuvoje bei mažina Lietuvos kaip valstybės patrauklumą laivininkystei.

Tyrimo objektas. Mokestiniai - teisiniai santykiai atsirandantys taikant prekybos laivo atsargomis ir prekybos laivo reiso metu galiojančių tarptautinių ir Europos Sąjungos mokesčių teisės aktų nuostatas nacionalinėje teisėje.

Tyrimo dalykas. Tarptautiniai, Europos Sąjungos ir nacionaliniai mokesčių teisės aktai, jų taikymo principai ir įgyvendinimas praktikoje.

Tikslas. Išsamiai ir kompleksiskai išanalizuoti tarptautiniuose, Europos Sąjungos ir nacionaliniuose mokesčių teisės aktuose įtvirtintus mokestinio reglamentavimo principus, nustatytus prekybai laivo atsargomis ir prekybai laivo reiso metu, jų teorinius bei praktinius aspektus, taip pat atskleisti šių principų įgyvendinimo problemas nacionalinėje teisėje. Darbe nenagrinėjama kitų su jūrine prekyba galimai susijusių aspektų, kaip „laisvojo uosto“ veiklos ypatumų ir jų įtakos bei kitų panašių dalykų.

Uždaviniai. Atskleisti tarptautinių, Europos Sąjungos ir nacionalinių mokesčių teisės aktų teisinio reguliavimo principų sampratą, apibrėžti jų turinį remiantis nacionaliniais bei tarptautiniais teisės aktais ir moksline literatūra; nustatyti tarptautiniuose ir Europos Sąjungos mokesčių teisės aktuose įtvirtintų teisinio reguliavimo principų santykį su nacionalinės teisės principais; apibendrinti tarptautinę, Europos Sąjungos ir Lietuvos mokesčių praktiką šių principų įgyvendinimo procese; atlikto tyrimo pagrindu, suformuluoti išvadas dėl tarptautinių ir Europos Sąjungos mokesčių teisės aktų nuostatų įgyvendinimo bei teisinio reglamentavimo rėmų.

Tyrimo metodai. Tarptautinių, Europos Sąjungos ir nacionalinių teisinių dokumentų tyrimui darbe naudojamas teisinių dokumentų analizės metodas. Lyginimo metodu darbe analizuojami nacionaliniai ir tarptautiniai teisės aktai, teisinio - mokestinio reglamentavimo principai, atliktas jų palyginimas. Sisteminės analizės metodu įvertinama konkrečių tarptautinių teisės aktų reglamentavimo principų sąveika, taip pat tiriamas tarptautinių, Europos Sąjungos ir nacionalinių mokesčių teisės normų tarpusavio santykis. Apibendrinimo metodas naudojamas išanalizuotai medžiagai apibendrinti, išvadoms formuluoti.

Darbo struktūra. Pirmoje darbo dalyje pateikiama didžiosiose pasaulio jūrinėse valstybėse prekybai laivo atsargomis ir prekybai laivo reiso metu taikomų mokestinių režimų išplėstinė apžvalga. Antroje dalyje analizuojamos Europos Sąjungos mokesčių teisės aktų nuostatos, atlikta minėtų mokesčių teisės aktų kitimo raidos analizė, o taip pat – suformuotos teismų praktikos detali analizė. Trečioje dalyje atlikta Lietuvos Respublikos mokesčių teisės

aktų, reglamentuojančių laivo atsargų ir prekybos laivo reiso metu apmokestinimą netiesioginiais mokesčiais, analizė; pateikiami atliktos Lietuvos ir Europos Sąjungos teisės aktų bei taikomos mokestinės praktikos lyginamosios analizės rezultatai.

Atlikto tyrimo metu gautų duomenų pagrindu daromos sekančios išvados ir apibendrinimai dėl Lietuvoje galiojančio mokestinio režimo lyginant su Europos Sąjungoje galiojančiomis nuostatomis: 1) Lietuvoje galiojantis mokestinis režimas nenustato mokesčių lengvatų, kurias kitos Europos Sąjungos valstybės narės taiko prekybai laivo atsargoms ir prekybai laivo reiso metu, 2) dėl minėtų nuostatų taikymo kitų valstybių laivų valdytojai, vykdantys prekybą laivuose reisų iš Lietuvos uostų metu, privalo registruotis Lietuvoje mokesčių tikslais ir atitinkamai Lietuvoje teikti mokesčių deklaracijas bei mokėti mokesčius į Lietuvos biudžetą, 3) Lietuvoje galiojantis mokestinis režimas sudėtingas/komplikuotas ir dėl mokesčių teisės aktuose įtvirtintų papildomų ne mokestinių reikalavimų, kurie autoriaus nuomone yra pertekliniai, kaip pavyzdžiui licencijavimo, kitų administracinių apribojimų laivų atsargų tiekimui taikymas. Dėl tokių papildomų reikalavimų taikymo laivuose plaukiojančiuose su Lietuvos vėliava tarp Europos Sąjungos uostų licencijuojama veikla praktiškai sunkiai įgyvendinama, t.y. susijusi su didele licencijos praradimo bei mokesčių baudų rizika.

Remiantis tyrimo metu gautais rezultatais daroma išvada, kad prekybai laivo atsargomis bei prekybai laivo reiso metu Lietuvoje nustatytas mokestinis reguliavimas yra mažiau palankus, lyginant su Europos Sąjunga, todėl daro neigiamą įtaką Lietuvos kaip valstybės patrauklumui tarptautinei laivybai ir neskatina laivininkystės plėtros Lietuvoje. Tokiu būdu šio darbo pradžioje iškelta hipotezė patvirtinta.

SANTRAUKA ANGLŲ KALBA

Cicėnas A. Tax Regime Applied on Trade in Ships' Stores and on Sale On-Board Vessels: International, the European Union and National Regulation / Master Thesis in International Sea Law. Supervisor Dr. Gineitis A. – Vilnius: Faculty of Law, Mykolas Romeris University, 2008. – 63 p.

SUMMARY

For the first time in Lithuania an author of this international sea law master's thesis systematically analyzes indirect tax regimes applied on trade in ships' stores and on sale on-board vessels worldwide, in the European Union and locally, in order to determine the effect on attractiveness of the country for international maritime transport.

Differences in tax regimes usually lead a particular country to more advanced position in the field of international competition and businesses of that country have an advantage over competitors from neighbor countries or bigger region. The European Union practice confirms the above effect of taxation in the field of direct taxation – introduction of tonnage tax instead of corporate income tax influenced significant increase in number of registered ships in Member States vessels' registers). Despite the fact of introduction of tonnage tax in Lithuania in 2007, there is a continuous decrease of Lithuanian fleet. Moreover, operators of maritime lines use more vessels flying a non-Lithuanian flag; also they declare considerations regarding possible re-registering of Lithuanian fleet in other registers, mainly because of current tax regime applied in Lithuania.

In this thesis author analyses the effect of indirect taxation regimes over the shipping (maritime) sector. There is an extensive overview of current tax regimes effective in the world, detailed analysis of legislation and practices, as well comparison of existing international, EU tax regimes what shows limits of their application and interaction with a national legal system (tax regime).

Hypothesis: indirect tax regime on trade in ships' stores and on sale on-board vessels in Lithuania is less favorable comparing to the European Union. The existing differences of Lithuanian tax regime do not encourage development of maritime sector in Lithuania and also decreases attractiveness of Lithuania for international maritime transport.

Object of research: legal relationship arising from application of international and the European Union tax legislation on trade in ships' stores and on sale on-board vessels.

Subject: international, the European Union and national indirect tax legislation, principles of their application and implementation in practice.

Goal: analyze taxation principles set in international and the European Union tax legislation on trade in ships' stores and on sale on-board vessels, determine practical problems of their implementation in national tax legislation.

Tasks: disclose the conception of international, the European Union and national tax regulations; determine correlation between taxation principles set in international, the European Union and national tax legislations; summarize international, the European Union and national tax practices; based on findings of research make conclusions on implementation of international and the European Union taxation principles.

Research methods: analysis of legal documents on taxation; comparison of taxation principles; systematic analysis of interaction of taxation principles; summarizing and conclusions.

Thesis structure: In a first chapter there is an extensive overview of worldwide indirect taxation regimes applied on trade in ships' stores and on sale on-board vessels. Detailed analysis of indirect tax regime set in the European Union is provided in second chapter. Analysis of indirect tax regime in Lithuania is provided in third chapter. There is also a comparison of effective EU and national tax provisions. At the end of the thesis there are conclusions of research.

PRIEDAI

PRIEDAS

Laivų skaičius Lietuvos Respublikos jūrų laivų registre

Metai	2003	2004	2005	2006	2007
Laivų skaičius	202	198	175	169	159

Šaltinis: Saugios laivybos administracija⁸³.

⁸³ <http://www.msa.lt/index.php/lt/27802/?PrintItem=35692&MainBlockItem=> [žiūrėta 2008-11-18].