



# Teismo praktikos rinkinys

## TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) NUTARTIS

2022 m. vasario 7 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnis – Akcizai – Direktyva 2008/118/EB – 1 straipsnio 2 dalis – Apmokestinimas kitais netiesioginiais mokesčiais specialiais tikslais – „Specialūs tikslai“ – Sąvoka – Valstybės įmonės, pagal koncesijos sutartį eksploatuojančios valstybinės reikšmės kelių tinklą, finansavimas – Eismo įvykių mažinimo ir aplinkos tvarumo tikslai – Vien su biudžetu susijęs tikslas – Atsisakymas grąžinti mokesčius, grindžiamas nepagrįstus praturtėjimu – Sąlygos“

Byloje C-460/21

dėl *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinis arbitražo centras), Portugalija) 2021 m. liepos 12 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2021 m. liepos 26 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Vapo Atlantic SA**

prieš

**Autoridade Tributária e Aduaneira**

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas N. Jääskinen, teisėjai N. Piçarra ir M. Gavalec (pranešėjas),

generalinis advokatas J. Richard de la Tour,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į išklausius generalinį advokatą priimtą sprendimą išspręsti bylą motyvuota nutartimi pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnį,

priima šią

\* Proceso kalba: portugalių.

## Nutartį

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12), 1 straipsnio 2 dalies ir bendrųjų Sąjungos teisėje įtvirtintų teisėtumo ir teisinio saugumo principų išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Vapo Atlantic SA* ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir muitų administratorius, Portugalija; toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl kelių mokesčio, kurį ši bendrovė sumokėjo už 2016 m., grąžinimo.

### Teisinis pagrindas

#### *Sąjungos teisė*

- 3 Direktyvos 2008/118 1 straipsnyje numatyta:

„1. Šia direktyva nustatomos bendrosios nuostatos dėl akcizų, kuriais tiesiogiai ar netiesiogiai yra apmokestinamas toliau nurodytų prekių (toliau – akcizais apmokestinamos prekės) vartojimas:

- a) energetikos produktų ir elektros energijos, kuriuos apima [2003 m. spalio 27 d. Direktyva 2003/96/EB, pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą, OL L 283, 2003, p. 51; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 405];

<...>

2. Specifiniais [specialiais] tikslais valstybės narės gali akcizais apmokestinamas prekes apmokestinti kitais netiesioginiais mokesčiais, jei tie mokesčiai atitinka akcizams ar pridėtinės vertės mokesčiui taikomas Bendrijos mokesčių taisykles, susijusias su mokesčio bazės nustatymu, mokesčio apskaičiavimu, prievolės apskaičiuoti mokesťį atsiradimu ir stebėseną, tačiau neįskaitant nuostatų dėl atleidimo nuo mokesčių.

<...>“

#### *Portugalijos teisė*

2007 m. Įstatymas Nr. 55

- 4 2007 m. rugpjūčio 31 d. *Lei nº 55/2007, que regula o financiamento da rede rodoviária nacional a cargo da EP – Estradas de Portugal, E.P.E.* (2007 m. Įstatymas Nr. 55, reglamentuojantis EP – *Estradas de Portugal, E.P.E* eksploatuojamo valstybinės reikšmės kelių tinklo finansavimą) (*Diário da República* Nr. 168/2007, I serija, 2007 m. rugpjūčio 31 d.) nustato kelių mokesčiui taikomą teisinę tvarką.

- 5 Šio įstatymo 3 straipsnio „Kelių mokestis“ 1 dalyje nurodyta, kad šis mokestis yra atlygis už naudojimąsi valstybinės reikšmės keliais, nustatomas remiantis degalų suvartojimu. Šio straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, kad kelių mokestis yra valstybinės reikšmės kelių tinklo, eksploatuojamo *EP – Estradas de Portugal, E.P.E.* (toliau – EP), finansavimo šaltinis.
- 6 Pagal minėto įstatymo 4 straipsnio 1 dalį kelių mokestis taikomas naftos ir energetikos produktų mokesčiu apmokestinamam ir nuo šio mokesčio neatleistam benzinui ir dyzelinui.
- 7 To paties įstatymo 6 straipsnyje nustatyta, kad kelių mokestis laikomas nuosavomis EP pajamomis.

#### *2007 m. Dekretas-įstatymas Nr. 380*

- 8 Valstybinės reikšmės kelių tinklui, kurį pagal koncesijos sutartį eksploatuoja EP, taikomą teisinę tvarką nustato 2007 m. lapkričio 13 d. *Decreto-Lei n° 380/2007, que atribui à EP – Estradas de Portugal, SA, a concessão do financiamento, concepção, projecto, construção, conservação, exploração, requalificação e alargamento da rede rodoviária nacional e aprova as bases da concessão* (2007 m. Dekretas-įstatymas Nr. 380, kuriuo [EP] suteikiama koncesija finansuoti, kurti, projektuoti, statyti, prižiūrėti, eksploatuoti, rekonstruoti ir plėtoti valstybinės reikšmės kelių tinklą ir patvirtinami koncesijos pagrindai) (*Diário da República* Nr. 218/2007, I serija, 2007 m. lapkričio 13 d.).
- 9 Šiuo dekretu-įstatymu patvirtintuose šios koncesijos pagrinduose, be kita ko, nustatyta, kad kelių mokestis laikomas nuosavomis EP pajamomis, ir nurodyta, kad koncesininkas, vykdydamas savo veiklą, turi siekti eismo įvykių skaičiaus mažinimo ir aplinkos tvarumo tikslų.

#### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

- 10 Bendrovė *Vapo Atlantic*, be kita ko, daugiausia verčiasi degalinių eksploatavimu ir didmenine prekyba naftos produktais. Remdamasis šios bendrovės pateiktomis išleidimo vartoti deklaracijomis mokesčių administratorius bendrai apskaičiavo 2016 m. naftos ir energetikos produktų mokesčio, kelių mokesčio ir kitų mokesčių įmokas; iš viso jos sudarė 21 016 425,44 EUR, iš jų kelių mokestis sudaro 4 873 427,68 EUR.
- 11 2020 m. vasario 10 d. *Vapo Atlantic* pateikė administracinį skundą dėl šių apskaičiuotų mokesčių, tačiau Bragos muitinės direktoriaus (Portugalija) 2020 m. liepos 23 d. sprendimu šis skundas buvo atmestas. Šiame sprendime pripažinta, kad kelių mokestis atitinka Direktyvą 2008/118 ir kad, atsizvelgiant į tai, jog ši mokesčių pirkdami degalus sumoka mokesčių mokėtojai, *Vapo Atlantic* nepagrįstai praturtėtų, jeigu jos prašymas grąžinti mokesčių būtų patenkintas.
- 12 *Vapo Atlantic* ši nepalankų jai sprendimą apskundė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teismui – *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinis arbitražo centras – CAAD), Portugalija).
- 13 Grįsdama savo ieškinį *Vapo Atlantic* tvirtina, kad kelių mokestis buvo nustatytas vien su biudžetu susijusiais tikslais, siekiant finansuoti valstybinės reikšmės kelių tinklą pagal koncesijos sutartį eksploatuojančią valstybės įmonę, taip pažeidžiant Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį.

- 14 Atsiliepime į ieškinį mokesčių administratorius visų pirma nurodo, kad pagal 2007 m. Dekretą-įstatymą Nr. 380, kuriuo koncesija eksploatuoti valstybinės reikšmės kelių tinklą suteikta EP (ši vėliau tapo *Infraestruturas de Portugal, S.A.*, toliau – IP), pastarajai buvo pavesta mažinti kelių eismo įvykių skaičių ir didinti aplinkos tvarumą, kitaip tariant, nustatytas specialus kelių mokesčio tikslas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį. Be to, kelių mokestis laikomas nuosavomis IP pajamomis. Taigi šią bendrovę finansuoja valstybinės reikšmės kelių naudotojai, o valstybė prie to prisideda tik subsidiariai. Antra, nors ir nėra formalaus kelių mokesčio perkėlimo mechanizmo, iš konkrečios šio mokesčio mokestinės struktūros matyti, kad jis perkeliamas įtraukiant jį į mažmeninę kainą, todėl mokesčių mokėtojo sumokėtų kelių mokesčio sumų grąžinimas atitinka nepagrįsto praturtėjimo situaciją.
- 15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar kelių mokesčiu siekiama specialaus tikslo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį, ir pažymi, kad Teisingumo Teismas šiuo klausimu nėra priėmęs aiškaus sprendimo. Šiuo klausimu nacionalinis teismas nurodo, kad pagal 2007 m. Įstatymą Nr. 55 kelių mokesčio tikslas – per valstybinės reikšmės kelių naudotojus ir subsidiariai – per Portugalijos valstybę užtikrinti šio tinklo projektavimą, planavimą, statybą, priežiūrą, eksploatavimą, modernizavimą ir plėtrą, šią veiklą pagal koncesijos sutartį vykdo IP. Taigi šis mokestis laikomas nuosavomis paties koncesininko, kuris yra įpareigotas siekti „eismo įvykių skaičiaus mažinimo ir aplinkos tvarumo tikslų“, pajamomis.
- 16 Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinis arbitražo centras) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar Direktyvos [2008/118] 1 straipsnio 2 dalį ir ypač reikalavimą dėl „specialių tikslų“ buvimo reikia aiškinti taip, kad mokesčio tikslas yra susijęs vien su biudžetu tuo atveju, kai, pirma, nustatant šį mokestį siekiama finansuoti valstybės įmonę, kuri pagal koncesijos sutartį eksploatuoja valstybinės reikšmės kelių tinklą (kai jos koncesija pratęsiamą) ir kuriai paprastai skiriamos surinktos pajamos iš mokesčio, ir, antra, jo struktūra nerodo jokio siekio atgrasyti nuo bet kokio vartojimo?
  2. Ar pagal Sąjungos teisę ir teisėtumo bei teisinio saugumo principus nacionalinėms valdžios institucijoms leidžiama remiantis nepagrįstu mokesčių mokėtojo praturtėjimu atsisakyti grąžinti netiesioginius mokesčius, prieštaraujančius Direktyvai [2008/118], jei tai nenumatyta konkrečiose nacionalinės teisės nuostatose?
  3. Ar pagal Sąjungos teisę nacionalinėms valdžios institucijoms leidžiama, pateisinant atsisakymą grąžinti netiesioginius mokesčius, prieštaraujančius Direktyvai [2008/118], daryti prielaidą, kad mokestis buvo perkeltas ir kad mokesčių mokėtojas nepagrįstai praturtėjo, taip įpareigojant mokesčių mokėtoją įrodyti, kad to nebuvo?“

## Dėl prejudicinių klausimų

### *Dėl pirmojo klausimo*

- 17 Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 99 straipsnį, jeigu atsakymą į klausimą, dėl kurio pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, galima aiškiai nustatyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos arba jeigu atsakymas į tokį klausimą nekelia jokių pagrįstų abejonų, Teisingumo Teismas, vadovaudamasis teisėjo pranešėjo siūlymu ir išklausęs generalinį advokatą, bet kada gali nuspręsti priimti sprendimą motyvuota nutartimi.
- 18 Ši nuostata turi būti taikoma nagrinėjant šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą.
- 19 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad mokesčiu, pajamos iš kurio paprastai skiriamos valstybės įmonei, pagal koncesijos sutartį eksploatuojančiai valstybinės reikšmės kelių tinklą, ir kurio struktūra nerodo jokio siekio atgrasyti nuo pagrindinių kelių transporte naudojamų degalų vartojimo, siekiama „specialių tikslų“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.
- 20 Visų pirma pažymėtina, kad šia nuostata, kuria siekiama atsižvelgti į valstybių narių apmokestinimo tradicijų šioje srityje įvairovę, ir dažnu netiesioginių mokesčių taikymu įgyvendinant nebiudžetinę politiką, valstybėms narėms, be minimalaus dydžio akcizo, siekiant specialaus tikslo leidžiama įvesti kitus netiesioginius mokesčius (2015 m. birželio 4 d. Sprendimo *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14, EU:C:2015:354, 58 punktą ir 2021 m. kovo 3 d. Sprendimo *Promociones Oliva Park*, C-220/19, EU:C:2021:163, 48 punktą).
- 21 Pagal šią nuostatą valstybės narės gali akcizais apmokestinamas prekes apmokestinti kitais netiesioginiais mokesčiais esant dviem sąlygoms. Pirmą, tokie mokesčiai turi būti renkami specialiais tikslais, o antra, tokie mokesčiai turi atitikti akcizams ar pridėtinės vertės mokesčiui taikomas Sąjungos mokesčių taisykles, susijusias su mokesčio bazės nustatymu, mokesčio apskaičiavimu, prievolės apskaičiuoti mokestį atsiradimu ir mokesčio stebėseną, tačiau neįskaitant nuostatų dėl atleidimo nuo mokesčių.
- 22 Šios dvi sąlygos, kuriomis siekiama išvengti kitų netiesioginių mokesčių, neteisėtai kliudančių prekybai, kaip matyti iš Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalies formuluotės, yra kumuliacinės (žr. 2015 m. kovo 5 d. Sprendimo *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, 36 punktą ir pagal analogiją 2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *Messer France*, C-103/17, EU:C:2018:587, 36 punktą).
- 23 Kalbant apie pirmąją iš šių sąlygų (ji vienintelė nurodyta pirmajame prejudiciniame klausime), iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad specialus tikslas, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, nėra vien su biudžetu susijęs tikslas (2015 m. kovo 5 d. Sprendimo *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, 37 punktą).
- 24 Vis dėlto, kadangi bet kuriuo mokesčiu neišvengiamai siekiama su biudžetu susijusio tikslo, vien aplinkybės, kad mokesčiu siekiama su biudžetu susijusio tikslo, negali savaime pakakti, kad būtų atmesta galimybė (priešingu atveju Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalis netektų prasmės) šį mokestį laikyti mokesčiu, kuriuo taip pat siekiama specialaus tikslo, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą (2015 m. kovo 5 d. Sprendimo *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, 38 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 25 Taigi tam, kad būtų laikoma mokesčiu, kuriuo siekiama specialaus tikslo, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą, reikia, kad pačiu mokesčiu būtų siekiama užtikrinti nurodytą specialų tikslą, kad būtų tiesioginis ryšys tarp pajamų naudojimo ir nagrinėjamo apmokestinimo tikslo (šiuo klausimu žr. 2015 m. kovo 5 d. Sprendimo *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, 41 punktą ir 2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *Messer France*, C-103/17, EU:C:2018:587, 38 punktą).
- 26 Be to, nors išankstinis pajamų iš mokesčio priskyrimas valstybės narės valdžios institucijoms tam, kad jos finansuotų joms priskirtos kompetencijos įgyvendinimą, gali būti aplinkybė, į kurią reikia atsižvelgti siekiant nustatyti, ar egzistuoja specialus tikslas, vien toks priskyrimas, kuris tėra susijęs su valstybės narės biudžeto vidaus organizavimo tvarka, negali būti pakankama sąlyga šiuo klausimu, nes kiekviena valstybė narė gali nuspręsti skirti pajamas iš mokesčio nustatytoms išlaidoms finansuoti, neatsižvelgiant į siekiamą tikslą. Priešingu atveju bet kuris tikslas galėtų būti laikomas specialiu, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį, o tai panaikintų šia direktyva nustatyto suderinto akcizo veiksmingumą ir prieštarautų principui, kad nukrypti leidžianti nuostata, kaip antai šio 1 straipsnio 2 dalis, turi būti aiškinama siaurai (2015 m. kovo 5 d. Sprendimo *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, 39 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 27 Galiausiai, nesant tokio išankstinio pajamų priskyrimo mechanizmo, mokestis, taikomas akcizu apmokestinamoms prekėms, gali būti laikomas mokesčiu, kuriuo pačiu siekiama specialaus tikslo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį, tik jeigu šis mokestis nustatytas, kiek tai susiję su jo struktūra, visų pirma su apmokestinimo sritimi ar mokesčio tarifu, taip, kad juo daroma įtaka mokesčių mokėtojų elgesiui, leidžiant įgyvendinti nurodytą specialų tikslą, pavyzdžiui, numatant didelius mokesčius tam tikroms prekėms, kad būtų atgrasyta nuo jų vartojimo (2015 m. kovo 5 d. Sprendimo *Statoil Fuel & Retail*, C-553/13, EU:C:2015:149, 42 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 28 Kai Teisingumo Teismui pateikiamas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, kuriuo siekiama nustatyti, ar valstybė narė apmokestinimu siekia specialaus tikslo, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį, įgyvendinimo, jis turi išaiškinti nacionaliniam teismui kriterijus, kurių taikymas leistų šiam nustatyti, ar tokiu apmokestinimu veiksmingai siekiama tokio tikslo, o ne pats atlikti šį vertinimą, juo labiau kad jis nebūtinai turi visą šiuo klausimu reikalingą informaciją (pagal analogiją žr. 2002 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Lohmann ir Medi Bayreuth*, C-260/00–C-263/00, EU:C:2002:637, 26 punktą ir 2006 m. vasario 16 d. Sprendimo *Proxxon*, C-500/04, EU:C:2006:111, 23 punktą).
- 29 Šiuo atveju pirmiausia reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš šios nutarties 26 punkte nurodytos jurisprudencijos, nors gali būti reikalinga atsižvelgti į išankstinį pajamų iš kelių mokesčio priskyrimą valstybinės reikšmės kelių tinklo koncesininkui jam suteiktiems bendriesiems įgaliojimams finansuoti, sprendžiant dėl specialaus tikslo, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį, buvimo, vien tokio lėšų priskyrimo nepakanka.
- 30 Antra, tam, kad būtų laikoma, jog kelių mokesčiu siekiama specialaus tikslo, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, šiuo mokesčiu turėtų būti siekiama įgyvendinti valstybinės reikšmės kelių tinklą eksploatuojančiam koncesininkui iškeltus eismo įvykių mažinimo ir aplinkos tvarumo tikslus. Taip visų pirma būtų tuomet, jei iš šio mokesčio gautos pajamos turėtų būti naudojamos socialinėms ir aplinkosaugos išlaidoms, konkrečiai susijusioms su tinklo (kuriam minėtas mokestis taikomas) naudojimu, mažinti. Tai rodytų tiesioginį pajamų panaudojimo ir nagrinėjamo

mokesčio tikslo ryšį (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 27 d. Sprendimo *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, 30 punktą ir 2018 m. liepos 25 d. Sprendimo *Messer France*, C-103/17, EU:C:2018:587, 38 punktą).

- 31 Trečia, kaip matyti iš šios nutarties 14 punkto, mokesčių administratorius tvirtina, kad egzistuoja ryšys tarp iš kelių mokesčio gautų pajamų paskirstymo ir specialaus tikslo, kurio siekiant šis mokestis buvo įvestas, nes dekretu-įstatyme, kuriuo IP suteikiama koncesija eksploatuoti valstybinės reikšmės kelių tinklą, ši įpareigojama siekti, pirma, sumažinti eismo įvykių skaičių šiuose keliuose ir, antra, užtikrinti aplinkos tvarumą.
- 32 Vis dėlto, kaip nurodyta šios nutarties 15 punkte, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pajamos iš pagrindinėje byloje nagrinėjamo mokesčio naudojamos ne tik veiklai, kuria siekiama prisidėti prie dviejų šios nutarties ankstesniame punkte nurodytų tikslų įgyvendinimo, finansuoti. Pajamos iš kelių mokesčio apskritai skirtos užtikrinti šio tinklo projektavimo, planavimo, statybos, priežiūros, eksploatavimo, modernizavimo ir plėtros finansavimui.
- 33 Ketvirta, du Portugalijos valstybinės reikšmės kelių tinklo koncesininkui nustatyti tikslai yra labai bendro pobūdžio ir iš pirmo žvilgsnio neatskleidžia realaus siekio atgrasyti nuo naudojimosi šiuo tinklu ar pagrindiniais kelių transporte naudojamais degalais, pvz., benzinu, dyzelinu ar automobiliams skirtomis suskystintomis naftos dujomis (SND). Šiuo atžvilgiu svarbu, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmajame prejudiciniame klausime pabrėžia, kad iš mokesčio surinktos pajamos paprastai skiriamos valstybinės reikšmės tinklą eksploatuojančiam koncesininkui ir kad šio mokesčio struktūra nerodo jokio siekio atgrasyti nuo bet kokio šių degalų vartojimo.
- 34 Penkta, prašyme priimti prejudicinį sprendimą nepateikta jokios informacijos, leidžiančios teigti, kad kelių mokesčio, kiek jo našta tenka valstybinės reikšmės kelių naudotojams, struktūra siekiama atgrasyti mokesčių mokėtojus nuo naudojimosi šiais keliais arba paskatinti juos rinktis toki elgesį, kurio pasekmės būtų mažiau kenksmingos aplinkai, kuris sumažintų eismo įvykių skaičių.
- 35 Taigi dviejų specialių tikslų, kuriais mokesčių administratorius remiasi siekdamas įrodyti, kad kelių mokesčiu siekiama specialaus tikslo, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalį, negalima atskirti nuo vien su biudžetu susijusio tikslo, tačiau tai dar turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į šios nutarties 29–34 punktuose nurodytas aplinkybes (pagal analogiją žr. 2014 m. vasario 27 d. Sprendimo *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108, 31–35 punktus).
- 36 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad Direktyvos 2008/118 1 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad mokesčiu, pajamos iš kurio paprastai skiriamos valstybės įmonei, pagal koncesijos sutartį eksploatuojančiai valstybinės reikšmės kelių tinklą, ir kurio struktūra nerodo jokio siekio atgrasyti nuo pagrindinių kelių transporte naudojamų degalų vartojimo, nesiekiami „specialių tikslų“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.

### ***Dėl antrojo ir trečiojo klausimų***

- 37 Antruoju ir trečiuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nacionalinėms valdžios institucijoms draudžiama, pateisinant atsisakymą grąžinti netiesioginį Direktyvai 2008/118 prieštaraujantį mokesčių, daryti prielaidą, kad šis mokesčių buvo perkeltas tretiesiems asmenims, todėl apmokestinamasis asmuo nepagrįstai praturtėjo.
- 38 Kaip matyti iš suformuotos jurisprudencijos, teisė susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisės nuostatas valstybėje narėje surinktus mokesčius yra šiomis nuostatomis, kurių išaiškinimą pateikė Teisingumo Teismas, privatiems asmenims suteikiamų teisių pasekmė ir papildymas. Taigi valstybė narė iš esmės privalo grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius pagal nacionalines procesines taisykles ir laikydamosi lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų (šiuo klausimu visų pirma žr. 1983 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, 12 punktą ir 2018 m. kovo 1 d. Sprendimo *Petrotel-Lukoil ir Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, 32 punktą).
- 39 Pareigai grąžinti valstybėje narėje pažeidžiant Sąjungos nuostatas surinktus mokesčius taikoma tik viena išimtis. Šioje srityje Sąjungos teisės sistema garantuojamų teisių apsauga iš esmės neleidžia grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktų mokesčių, muitų ir rinkliavų, kai įrodoma, kad tokias rinkliavas turintis mokėti asmuo jas iš tikrųjų perkėlė kitiems subjektams, nes tai reikštų nepagrįstą asmenų, turinčių tokias teises, praturtėjimą (šiuo klausimu žr. 1997 m. sausio 14 d. Sprendimo *Comateb ir kt.*, C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 21 punktą ir 2018 m. kovo 1 d. Sprendimo *Petrotel-Lukoil ir Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, 33 punktą).
- 40 Taigi nacionalinės valdžios institucijos ir teismai privalo užtikrinti nepagrįsto praturtėjimo draudimo principo laikymąsi net ir tais atvejais, kai nacionalinėje teisėje to nėra numatyta.
- 41 Tokiomis aplinkybėmis, kaip nurodyta šios nutarties 39 punkte, nepagrįstai surinkto mokesčio našta tenka ne privalančiam jį mokėti ūkio subjektui, o pirkėjui, kuriam šis mokesčių perkeliamas. Todėl mokesčio, kurį ūkio subjektas jau gavo iš pirkėjo, grąžinimas tam ūkio subjektui reikštų dvigubą mokėjimą, kuris gali būti pripažintas nepagrįstu praturtėjimu, o pirkėjui nebūtų kompensuotos mokesčio neteisėtumo pasekmės (šiuo klausimu žr. 1997 m. sausio 14 d. Sprendimo *Comateb ir kt.*, C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 22 punktą ir 2018 m. kovo 1 d. Sprendimo *Petrotel-Lukoil ir Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, 34 punktą).
- 42 Taigi valstybė narė gali atsisakyti grąžinti pagal Sąjungos teisę nepagrįstai surinktą mokesčių tik tuo atveju, jei nacionalinės valdžios institucijos nustato, kad visa mokesčio našta teko ne apmokestinamajam, o kitam asmeniui, ir kad mokesčių grąžinus tas apmokestinamasis asmuo nepagrįstai praturtėtų. Iš to išplaukia, kad jei mokesčio našta buvo perkelta tik iš dalies, nacionalinės institucijos privalo grąžinti tik neperkeltą mokesčio dalį (šiuo klausimu visų pirma žr. 1983 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *San Giorgio*, 199/82, EU:C:1983:318, 13 punktą; 1997 m. sausio 14 d. Sprendimo *Comateb ir kt.*, C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 27 ir 28 punktus ir 2003 m. spalio 2 d. Sprendimo *Weber's Wine World ir kt.*, C-147/01, EU:C:2003:533, 94 punktą).
- 43 Kadangi ši su Sąjungos teise nesuderinamų mokesčių grąžinimo principo išimtis yra Sąjungos teisinės sistemos garantuojamos subjektinės teisės apribojimas, ją reikia aiškinti siaurai, visų pirma atsižvelgiant į tai, kad mokesčio naštos perkėlimas vartotojui nebūtinai neutralizuoja



ekonomines mokesčio pasekmes apmokestinamajam asmeniui (šiuo klausimu žr. 2003 m. spalio 2 d. Sprendimo *Weber's Wine World ir kt.*, C-147/01, EU:C:2003:533, 95 punktą ir 2018 m. kovo 1 d. Sprendimo *Petrotel-Lukoil ir Georgescu*, C-76/17, EU:C:2018:139, 35 punktą).

- 44 Net jei nacionalinės teisės aktuose numatyti netiesioginiai mokesčiai yra skirti perkelti galutiniam vartotojui ir jei paprastai prekyboje šie netiesioginiai mokesčiai visiškai ar iš dalies perkeliama, nėra pagrindo apibendrintai tvirtinti, kad visais atvejais mokestis faktiškai perkeliama. Faktinis (dalinis ar visiškai) perkėlimas priklauso nuo kelių su kiekvienu komerciniu sandoriu susijusių veiksnių ir tokių perkėlimą išskiria iš kitų, esant kitoms aplinkybėms. Todėl klausimas, ar kiekvienu atveju netiesioginis mokestis yra perkeltas, ar ne, yra fakto klausimas, kuris priklauso nacionalinio teismo kompetencijai, o jis laisvai vertina jam pateiktus įrodymus (šiuo klausimu žr. 1988 m. vasario 25 d. Sprendimo *Les Fils de Jules Bianco ir Girard*, 331/85, 376/85 ir 378/85, EU:C:1988:97, 17 punktą ir 2003 m. spalio 2 d. Sprendimo *Weber's Wine World ir kt.*, C-147/01, EU:C:2003:533, 96 punktą).
- 45 Vis dėlto negalima sutikti su tuo, kad netiesioginių mokesčių atveju galioja prezumpcija, jog mokesčiai buvo perkelti ir kad apmokestinamasis asmuo turi įrodyti, jog yra priešingai. Tas pats pasakytina ir tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus privalo mokestį įtraukti į atitinkamo produkto savikainą. Laikantis tokios teisinės pareigos negalima daryti prielaidos, jog perkelta visa mokesčio suma, net jei už tokios pareigos nevykdymą būtų skiriama bauda (1997 m. sausio 14 d. Sprendimo *Comateb ir kt.*, C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 25 ir 26 punktai).
- 46 Taigi pagal Sąjungos teisę draudžiama taikyti bet kokią prezumpciją ar įrodinėjimo taisyklę, kuria siekiama atitinkamam ūkio subjektui nustatyti pareigą įrodyti, kad nepagrįstai sumokėti mokesčiai nebuvo perkelti kitiems asmenims, ir neleisti jam pateikti įrodymų, ginčijant tariamą mokesčių perkėlimą (2000 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Michailidis*, C-441/98 ir C-442/98, EU:C:2000:479, 42 punktas).
- 47 Be to, net tuo atveju, jeigu įrodoma, kad nepagrįstai sumokėto mokesčio našta buvo perkelta tretiesiems asmenims, jo grąžinimas ūkio subjektui nebūtinai lemia pastarojo nepagrįstą praturtėjimą, nes šio mokesčio įtraukimas į taikomas kainas gali jam padaryti žalą, susijusią su jo pardavimų apimtį sumažėjimu (šiuo klausimu žr. 1997 m. sausio 14 d. Sprendimo *Comateb ir kt.*, C-192/95–C-218/95, EU:C:1997:12, 29–32 punktus ir 2011 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Lady & Kid ir kt.*, C-398/09, EU:C:2011:540, 21 punktą).
- 48 Tokiomis aplinkybėmis į antrąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti, kad Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nacionalinėms valdžios institucijoms draudžiama, pateisinant atsisakymą grąžinti netiesioginį Direktyvai 2008/118 prieštaraujantį mokestį, daryti prielaidą, kad šis mokestis buvo perkeltas tretiesiems asmenims, todėl apmokestinamasis asmuo nepagrįstai praturtėjo.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

- 49 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

1. 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinancios Direktyvą 92/12/EEB, 1 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad mokesčiu, pajamos iš kurio paprastai skiriamos valstybės įmonei, pagal koncesijos sutartį eksploatuojančiai valstybinės reikšmės kelių tinklą, ir kurio struktūra nerodo jokio siekio atgrasyti nuo pagrindinių kelių transporte naudojamų degalų vartojimo, nesiekiamą „specialių tikslų“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą.
2. Sąjungos teisė turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nacionalinėms valdžios institucijoms draudžiama, pateisinant atsisakymą grąžinti netiesioginį Direktyvai 2008/118 prieštaraujantį mokestį, daryti prielaidą, kad šis mokestis buvo perkeltas tretiesiems asmenims, todėl apmokestinamasis asmuo nepagrįstai praturtėjo.

Parašai.