Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 2. marca 2017 [1]

Zadeva C-151/16

„Vakarų Baltijos laivų statykla“ UAB,
ob udeležbi
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (vrhovno upravno sodišče, Litva))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Trošarinska zakonodaja – Davčna oprostitev dobave energentov – Uporaba kot gorivo za plovbo – Zahteve držav članic zaradi zagotavljanja pravilne in enotne uporabe – Neobstoj dokazov – Sorazmernost – Prenos načel iz zakonodaje o davku na dodano vrednost“

I. **Uvod**

1. V obravnavanem primeru mora Sodišče obravnavati posebno oprostitev trošarine na podlagi prava Unije. Ta oprostitev je namenjena oprostitvi plačila trošarine za goriva za komercialno plovbo v vodah Unije. Vendar te oprostitve ni uveljavljal ladijski prevoznik, temveč proizvajalec ladij. Ta je ladjo skupaj z nekaj goriva prodal ladijskemu prevozniku. Pri tem ni imel ustreznih licenc, ki se zahtevajo na podlagi nacionalnega prava, da bi lahko opravil dobavo goriva, oproščeno plačila trošarine.

2. V zvezi s tem se postavljata dve temeljni vprašanji. Na eni strani je treba razjasniti osebno področje uporabe davčne oprostitve. Tako je treba odgovoriti na vprašanje, ali se oprostitev plovbe iz člena 14(1)(c) Direktive 2003/96/ES uporablja tudi za proizvajalca oziroma dobavitelja ladje. Na drugi strani je treba podrobneje pojasniti pomen zahtev za predložitev dokazil za oprostitev trošarine v okviru trošarinske zakonodaje. Iz dveh sodb devetega senata Sodišča [2] izhaja usmeritev, da je treba sodno prakso s področja zakonodaje o DDV prenesti tudi na trošarinsko zakonodajo.

II. **Pravni okvir**

A. **Pravo Unije**

3. Člen 7(1) Direktive 2008/118/ES z dne 16. decembra 2008 o splošnem režimu za trošarino in o razveljavitvi Direktive 92/12/EGS (v nadaljevanju: Direktiva 2008/118) določa:

„Obveznost za plačilo trošarine nastane ob sprostitvi v porabo in v državi članici, kjer se to zgodi.“

1 Jezik izvirnika: nemščina.

2 Sodbi z dne 2. junija 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, točka 59 in naslednje), in ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, točke 20 in 21 ter 35 in 36).

4. V členu 41 Direktive 2008/118 je vsebovano to pravilo:

„Dokler Svet ne sprejme določb Skupnosti o oskrbi ladij in zrakoplovov, lahko države članice še naprej uporabljajo svoje nacionalne določbe o izjemah, ki veljajo za takšno oskrbo.“

5. Člen 6 Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije, kakor je bila nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta 2004/75/ES z dne 29. aprila 2004 (v nadaljevanju: Direktiva 2003/96), za države članice določa to možnost:

„Države članice lahko uveljavijo izjeme ali znižanja ravni obdavčitve, določene s to direktivo bodisi:

— (a) neposredno,

— (b) z diferencirano davčno stopnjo, ali

— (c) s povračilom celotnega ali delnega zneska davka.“

6. Člen 14(1)(c) Direktive 2003/96 določa:

„1. Razen splošnih določb iz Direktive 92/12/EGS o izjemah pri uporabi obdavčenih izdelkov in brez poseganja v druge določbe Skupnosti, države članice izvzamejo iz obdavčitve pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enotne uporabe takšnih izjem ter preprečevanja kakršnega koli izogibanja, izmikanja ali zlorabe, naslednje energente:

[…]

(c) energenti, ki so bili dobavljeni za uporabo kot gorivo za plovbo po vodah Skupnosti (vključno z ribolovom), razen za plovila za zasebne namene ter električno energijo, proizvedeno na krovu plovila.

V tej direktivi, ‚plovila za zasebne namene‘ pomenijo uporabo kakršnega koli plovila s strani lastnika ali fizične ali pravne osebe, ki plovilo uporablja bodisi na podlagi najema bodisi na kakršen koli drug način, v drugačne namene kot so komercialni nameni in predvsem za drugačne namene kot za prevoz potnikov ali blaga za plačilo ali za dobavo storitev za plačilo ali za organe oblasti. […]“

B. **Nacionalno pravo**

7. Za blago, za katero se plača trošarina, za uporabo trošarine na to blago ter za posebne vidike nadzora in prevoza takega blaga velja litovski zakon o trošarinah (Akcizų įstatymas) v različici, ki je bila spremenjena z zakonom št. XI 722 z dne 1. aprila 2010. Na podlagi člena 19(1), točka 5, zakona o trošarinah „se trošarinsko blago, za katero se plača trošarina, […] oprosti trošarine, če […] se dobavi za oskrbo potniških in/ali tovornih ladij […] na mednarodnih progah“. Poleg tega člen 43(1), točka 2, tega zakona določa tudi, da se oprostitev trošarine uporablja tudi za „gorivo za ladje, ki je dobavljeno za namen plovbe v vodah Evropske unije (vključno z ribolovom), razen za gorivo za ladje, ki se dobavi plovilu za zasebne namene“.

III. **Spor o glavni stvari**

8. Pritožnica je družba s sedežem v Litvi, ki med drugim opravlja dejavnost gradnje različnih vrst morskih plovil. 7. oktobra 2009 je sklenila pogodbo o gradnji tovorne ladje (v nadaljevanju: ladja) za stranko.

9. Med gradnjo ladje je pritožnica od dobaviteljice kupila 80.600 litrov goriva. Dobaviteljica je dobavila gorivo za ladjo, ki se je polnilo neposredno v njene rezervoarje za gorivo. Dobaviteljica je izračunala trošarino za gorivo, ki jo je plačala pritožnica, ko je plačevala račune z obračunanim DDV, ki so ji bili izdani. Pritožnica je nekaj tega goriva porabila med testiranjem ladje.

10. Pritožnica je 6. junija 2013 stranki predala lastninsko pravico ter vse pravice in interese na ladji. Ladja je bila stranki predana skupaj z opremo in zalogami za oskrbo na krovu, vključno s 73.030 litri goriva, kolikor ga je ostalo po opravljenem testiranju ladje. Stranka je bila po pogodbi, ki jo je podpisala s pritožnico, zavezana nabaviti to gorivo po njegovi lastni ceni, ki je postala del končne pogodbene cene.

11. Po predaji ladje stranki je ta uredila, da je ladja na lasten pogon odplula brez (komercialnega) tovora iz ladjedelnice do pristanišča Stralsund v Nemčiji. Tam je ladja natovorila prvi tovor, da bi ga za plačilo prepeljala v Santander (Španija).

12. Pritožnica je kmalu po prodaji ladje (22. julija 2013) vložila zahtevek za vračilo trošarine, ki je bila plačana za količino goriva, ki ga je zagotovila stranki. Davčni organ (nasprotna stranka v pritožbenem postopku) je z izpodbijano odločbo z dne 21. avgusta 2013 zahtevek pritožnice za vračilo (pobot) trošarine zavrnil. Nasprotna stranka v pritožbenem postopku je to odločbo utemeljila zlasti s tem, da pritožnica ni ustrezno izpolnila dokumentov iz registra. Poleg tega pritožnica ni imela licence (dovoljenja), izdane na podlagi nacionalnega prava po za to predvidenem postopku, za dobavo goriva ladjam.

13. Ob preučitvi pritožbe, vložene zoper zgornjo odločbo, je komisija za reševanje davčnih sporov v svoji odločbi št. S 185 (7195/2013) z dne 28. novembra 2013 odločbo davčnega organa odpravila. V obrazložitvi je med drugim navedla, da je nespoštovanje predpisov formalnost in zato ne more preprečiti upravičenosti pritožnice do vračila trošarine.

14. Nasprotna stranka v pritožbenem postopku je zoper to odločbo vložila tožbo pri regionalnem upravnem sodišču v Vilni, ki je s sodbo z dne 9. decembra 2014 tožbi ugodilo, ker pritožnica ni imela veljavne licence/dovoljenja za opravo zadevne dobave. To sodbo zdaj pritožnica izpodbija s pritožbo.

IV. **Predlog za sprejetje predhodne odločbe in postopek pred Sodiščem**

15. Vrhovno upravno sodišče, ki odloča v sporu, je Sodišču 14. marca 2016 v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

1. Ali je treba člen 14(1)(c) Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije, kakor je bila nazadnje spremenjena z Direktivo Sveta 2004/75/ES z dne 29. aprila 2004, razlagati tako, da se ne sme odmeriti trošarina na dobavo energentov v okoliščinah, kakršne so te v obravnavani zadevi, v kateri se ti proizvodi dobavljajo kot gorivo za ladjo, pri čemer naj se uporabijo za plovbo v vodah Unije z namenom, da se ta ladja z lastno močjo prepelje – vendar ne za neposredno plačilo – iz kraja, kjer je bila zgrajena, v pristanišče v drugi državi članici, zato da bo tam prevzela prvi komercialni tovor?

2. Ali člen 14(1)(c) Direktive 2003/96 nasprotuje določbam nacionalne zakonodaje držav članic, kakršne so te v obravnavani zadevi, s katerimi je preprečena ugodnost davčne oprostitve iz te določbe v primeru, da so bili pri dobavi energentov kršeni pogoji, ki jih je določila država članica, čeprav so s to dobavo izpolnjeni bistveni pogoji za uporabo oprostitve iz te določbe Direktive 2003/96?

16. V postopku pred Sodiščem so pisna stališča glede teh vprašanj podali Litva, Republika Poljska in Evropska komisija.

V. **Pravna presoja**

A. **Prvo vprašanje**

17. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem izvedeti, kako je treba v obravnavanem primeru t. i. plovbe tovorne ladje brez tovora razlagati člen 14 Direktive 2003/96. Ker v postopku za sprejetje predhodne odločbe prodajalec ladje zahteva vračilo trošarine, je treba vprašanje za predhodno odločanje natančneje opredeliti. Predložitveno sodišče želi v bistvu vedeti, ali lahko prodajalec ladje uveljavlja vračilo trošarine. Vprašanje se pri tem nanaša na vračilo trošarine za gorivo, ki ga je kupec ladje porabil na poti do pristanišča, v katerem je bila ladja prvič natovorjena.

18. V obravnavanem primeru je tako odločilno, ali prodaja ladje skupaj z gorivom s strani proizvajalca ladje (prodajalca) utemeljuje vračilo trošarine prodajalcu, če gorivo uporablja „zgolj“ kupec ladje za plovbo (v tem primeru v obliki t. i. plovbe brez tovora).

19. Takšnega vračila nacionalno pravo na podlagi člena 41 Direktive 2008/118 sicer ne more preprečiti (glej razdelek 1 spodaj). Vendar proizvajalec ladje, ki dobavi ladjo skupaj z gorivom, ki je že sproščeno v porabo, ne spada niti na osebno (a) niti na stvarno (b) področje uporabe oprostitve iz člena 14 Direktive 2003/96 (glej razdelek 2 spodaj).

1. ***Razmerje med členom 41 Direktive 2008/118 in členom 14 Direktive 2003/96***

20. Litovska vlada zastopa stališče, da se uporablja člen 41 Direktive 2008/118, zaradi česar bi lahko določbe nacionalnega prava preprečile davčno oprostitev. V nasprotju z navedenim člen 14 Direktive 2003/96 določa obvezno oprostitev. Zaradi tega je treba najprej razjasniti razmerje med tema določbama.

21. Vendar člen 41 Direktive 2008/118 ureja „zgolj“ prehodno ureditev izjem „o oskrbi ladij in zrakoplovov“ na podlagi nacionalnega prava, dokler Svet ne sprejme določb Skupnosti za takšno oskrbo.

22. Obstajajo področja, ki jih pravo Unije še ne ureja. Izjemo za „oskrbo“ z energenti, ki so bili dobavljeni za uporabo kot gorivo za plovbo, pa izrecno in obvezno določa člen 14(1)(c) Direktive 2003/96, na katerega se celo sklicuje člen 1 Direktive 2008/118. Zato se člen 41 Direktive 2008/118 (več) ne uporablja za oproščene dobave goriv za plovbo.

23. Člen 14 Direktive 2003/96 pa je – kot pravilno poudarja tudi litovska vlada – *lex specialis*. Zato v obravnavanem primeru – v skladu z mnenjem Komisije – ni upošteven člen 41 Direktive 2008/118, temveč zgolj člen 14 Direktive 2003/96.

2. ***Področje uporabe izjeme iz člena 14 Direktive 2003/96***

24. Za zahtevano vračilo bi za proizvajalca ladje morala veljati izjema iz člena 14(1)(c) Direktive 2003/96. Vendar to ni podano.

a) ***Osebno področje uporabe izjeme***

25. Kot izhaja iz člena 7 Direktive 2008/118, obveznost za plačilo trošarine ne nastane na vsaki stopnji trgovske verige – kot to na primer velja v okviru zakonodaje o davku na dodano vrednost – temveč samo enkrat, ob sprostitvi v porabo.

26. Člen 6 Direktive 2003/96 pri tem določa, da lahko države članice uveljavijo izjeme, določene s to direktivo, bodisi neposredno (točka (a)) ali posredno, s povračilom celotnega ali delnega zneska davka (točka (c)). Z zadnjenavedenim je ob upoštevanju točk (c) in (a) Direktive 2003/96 mišljeno vračilo (natančneje: pobot [3]) davka, ki ga plača tretja oseba, ki sama ni davčni zavezanec. [4]

27. Če člen 14(1)(c) Direktive 2003/96 določa izjemo za energente, ki so bili *dobavljeni za uporabo* kot gorivo, ob upoštevanju člena 6 Direktive 2003/96 obstajata dve možnosti za davčno oprostitev. V poštev pride bodisi (neposredna) oprostitev dobavitelja zaradi sprostitve v porabo (*dobava*) ali (posredna) oprostitev naknadne *uporabe* energentov.

28. Pritožnica v postopku v glavni stvari zahteva „vračilo“ trošarine, ki jo dolguje dobaviteljica. Zaradi tega je upoštevna samo druga možnost posredne oprostitve.

29. Iz predložitvenega sklepa sicer ne izhaja, ali je Litva sploh uveljavila možnost posredne davčne oprostitve iz člena 6(c) Direktive 2003/96. Zdi se, da se v predložitvenem sklepu omenjena ureditev dobave primarno nanaša samo na sprostitev v porabo. To izhaja iz obveznosti pridobitve licence.

30. Dalje se pri odgovoru na vprašanji za predhodno odločanje izhaja iz tega, da oprostitev, določena v nacionalnem pravu, zajema tudi posredno davčno oprostitev (vračilo trošarine uporabniku energentov). Sicer vprašanje za predhodno odločanje ne bi imelo nobenega smisla. Ta oprostitev bi morala predvideti, da se davek, ki ga je plačal dobavitelj, povrne tudi tretji osebi (v smislu člena 6(c) Direktive 2003/96), če so izpolnjeni pogoji za davčno oprostitev iz člena 14(1)(c) Direktive 2003/96.

31. V obravnavanem primeru je bila dobava goriva proizvajalcu ladje s strani dobavitelja obdavčena. Kot izhaja iz členov 14(1)(c) in 15(1)(j) Direktive 2003/96, je to v skladu s pravom Unije. Na podlagi navedenih določb dobava goriva za uporabo pri proizvodnji in preizkušanju ladij ne spada med uporabo kot gorivo za komercialno plovbo po vodah Skupnosti na podlagi člena 14(c) Direktive 2003/96. Za dobavo goriva za uporabo pri proizvodnji in preizkušanju ladij na podlagi člena 15(1)(j) Direktive 2003/96 lahko države članice določijo izjemo, niso pa tega dolžne storiti. Litva se za uporabo davčne oprostitve očitno ni odločila.

32. Pri prodaji izdelane ladje skupaj s preostalim gorivom v skladu z ugotovljenim dejanskim stanjem dobava goriva ni bila (ponovno) obdavčena. Tudi to drži: gorivo je že bilo sproščeno v porabo. Tako oprostitve ne uveljavlja davčni dolžnik, temveč tretja oseba.

33. Če proizvajalec ladje ob dobavi goriva kupcu ni davčni zavezanec, izjeme pri dobavi ni mogoče uveljavljati. Zato v obravnavanem primeru ne gre za davčno oprostitev *dobave* goriva.

b) ***Področje uporabe glede na vsebino***

34. Poleg tega prodajalec, ki ladjo proda skupaj z gorivom, goriva ne uporablja za plovbo, za katero naj bi veljala ugodnost.

3 Terminologija v okviru nemškega davčnega prava je bolj natančna: z „vračilom“ je praviloma mišljeno povračilo davka davčnemu dolžniku (dvostransko razmerje), medtem ko se s „pobotom“ označuje izplačilo davka tretji osebi, ki ni davčni dolžnik, vendar je ekonomski nosilec davčnega bremena (tristransko razmerje).

4 Vračilo davka, ki ga dolguje davčni zavezanec (v tem primeru dobavitelj goriva), kot neposredno davčno oprostitev ureja že člen 6(a) Direktive 2003/96.

35. Posredno izjemo določa člen 14(1)(c) Direktive 2003/96 za energente, ki so bili dobavljeni samo *za uporabo* kot gorivo za plovbo po vodah Skupnosti (vključno z ribolovom), razen za plovila za zasebne namene. S tem naj bi se ohranjala konkurenčnost komercialne plovbe znotraj EU,[5] ki porablja veliko goriva, in konkurenčni položaj evropskih družb v razmerju do družb iz tretjih držav.[6] Poleg tega naj bi se s tem tudi olajšal pretok blaga znotraj Skupnosti.[7] Iz navedenega izhaja, da lahko pri posredni izjemi zahtevek za vračilo trošarine uveljavlja samo tisti, ki je del plovbe, za katero naj bi veljala ugodnost.

36. Zato lahko v tem primeru celo ostane odprto, ali v področje uporabe člena 14(1)(c) Direktive 2003/96 spada tudi t. i. plovba brez tovora, ki jo ladijski prevoznik opravi iz kraja izdelave do kraja prvega natovarjanja. Komisija, Republika Poljska in končno tudi Litva temu pritrjujejo.[8] Vendar bi se to vprašanje postavilo samo za ladijskega prevoznika, ki je gorivo uporabil za t. i. plovbo brez tovora. V obravnavanem primeru pa vračilo trošarine zahteva prodajalec ladje.

37. Člen 14 Direktive 2003/96 ni splošna oprostitev,[9] zaradi česar je oproščeno samo gorivo, ki se tudi uporablja za plovbo.

38. Pojem plovba tako zahteva, da je opravljanje odplačnih storitev neločljivo povezano s premikanjem plovila.[10] Prodaja ladje pa ni odplačna storitev, ki je neločljivo povezana s premikanjem plovila. Pri prodaji ladje gre za dobavo, ki kupcu šele omogoča opravljanje odplačnih storitev plovbe z ladjo za svoje stranke. Tako je dobava ladje vselej (posredno) povezana z oproščeno dejavnostjo kupca. Vendar to ne pomeni, da prodajalec prav tako opravlja oproščeno dejavnost.

39. Končno, ni razvidno, da se s členom 14(1)(c) Direktive 2003/96 uresničuje tudi cilj ohranjanja konkurenčnosti proizvajalcev ladij. Ugodnost za proizvajalce ladij je v členu 15 Direktive 2003/96 namreč predvidena zgolj kot možnost, ki je Litva očitno ni uporabila.

40. Zato je Sodišče davčno oprostitev iz člena 14(1)(b) in (c) Direktive 2003/96 logično priznalo samo tistemu, ki je sam uporabljal tam navedeno prevozno sredstvo za opravljanje odplačnih storitev.[11]

41. Navsezadnje bi bilo v nasprotju s členom 14(1)(c) Direktive 2003/96, če bi prodajalec ladje lahko naknadno uveljavljal oprostitev plačila trošarine. Prodajalec ne spada niti v krog upravičenih oseb (komercialne plovbe) niti ni zavezanec za plačilo trošarine. Obveznost plačila trošarine velja v tem primeru zgolj za kupca ladje, ker je trošarina zajeta v pogodbeni ceni.

5 Glej uvodno izjavo 23 Direktive 2003/96; tako tudi Sodišče v zvezi s podobno opredelitvijo davčne oprostitve v členu 14(1)(b) Direktive 2003/96 – glej sodbo z dne 1. decembra 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, točki 24 in 26); glej tudi sodbi z dne 1. marca 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, točka 28), in z dne 29. aprila 2004, Komisija/Nemčija (C-240/01, EU:C:2004:251, točki 39 in 44).

6 Predlog za Direktivo Sveta o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov z dne 12. marca 1997 – COM(97) 30 final 97/0111(CNS) – stran 7.

7 Glede tega izrecno sodba z dne 1. marca 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, točki 24 in 25).

8 Tako bi lahko tudi prva plovba za namene natovorjenja spadala pod pojem (komercialne) plovbe, čeprav se ta plovba ne izvaja neposredno za plačilo. Stroške te plovbe nosi ladijski prevoznik, ki jih prenese bodisi na prvi ali vsak naslednji (odplačni) prevoz. Smisel in namen oprostitve iz člena 14 Direktive 2003/96 je v primeru plovbe do kraja natovarjanja prav tako upošteven kot v primeru plovbe do kraja raztovarjanja (s tovorom). V obeh primerih lastnik ladje nedvomno opravlja dejavnost (komercialne) plovbe.

9 Tako izrecno sodba z dne 1. decembra 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, točka 23); v tem smislu tudi sodbi z dne 10. novembra 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, točka 21), in z dne 29. aprila 2004, Komisija/Nemčija (C-240/01, EU:C:2004:251, točka 23).

10 Sodbe z dne 10. novembra 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, točka 18); z dne 1. marca 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, točka 37), in z dne 1. aprila 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, točka 28). Enako poudarja Sodišče pri podobni oprostitvi za zračni prevoz – sodba z dne 1. decembra 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, točka 21).

11 Glej sodbi z dne 1. marca 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, točka 33 in naslednje), in z dne 1. aprila 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, točka 28) (v teh zadevah je namreč gorivo, za katero je bila zaprošena davčna oprostitev, predlagatelj „uporabljal v ladjah, ki so bile neposredno namenjene opravljanju odplačnih storitev“), ki sta potrjeni s sodbo z dne 1. decembra 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, točka 30), in podobno sodba z dne 21. decembra 2011, Haltergemeinschaft (C-250/10, neobjavljena, EU:C:2011:862, točka 24).

42. Posledično člen 14(1)(c) Direktive 2003/96 ne nasprotuje določbi nacionalne zakonodaje, ki prodajalcu ladje ne priznava oprostitve v obliki povračila/pobota trošarine v zvezi z gorivom, ki se je prodalo skupaj z ladjo.

B. **Drugo vprašanje**

43. Če bo Sodišče kljub temu menilo, da je na podlagi člena 14(1)(c) Direktive 2003/96 plačila trošarine treba oprostiti tudi prodajalca ladje, če njegova pogodbena stranka predmet prodaje uporablja za plovbo, je treba odgovoriti še na drugo vprašanje. S tem vprašanjem želi predložitveno sodišče v bistvu izvedeti, ali lahko država članica davčno oprostitev iz člena 14(1) Direktive 2003/96 pogojuje z izpolnitvijo nekaterih formalnosti.

44. Že iz besedila člena 14(1) Direktive 2003/96 izhaja, da države članice energente, ki so bili dobavljeni za uporabo kot gorivo za plovbo po vodah Skupnosti, „pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enotne uporabe takšnih izjem ter preprečevanja kakršnega koli izogibanja, izmikanja ali zlorabe“, izvzamejo iz obdavčitve. S tem pravo Unije državam članicam izrecno dovoljuje, da določijo nadaljnje pogoje za oprostitev.

45. Vendar je v okviru področja uporabe davka na dodano vrednost Sodišče vzpostavilo ustaljeno sodno prakso. V skladu z navedenim je nepriznanje davčne oprostitve (za dobavo blaga znotraj Skupnosti oziroma izvoz) zgolj zaradi nespoštovanja postopkovnih zahtev praviloma nesorazmerno.[12]

1. ***Prenos sodne prakse iz zakonodaje o davku na dodano vrednost na neposredno davčno oprostitev v trošarinski zakonodaji***

46. Davek na dodano vrednost je splošni davek na porabo. Zato je primerno, da se zgoraj predstavljena načela iz zakonodaje o davku na dodano vrednost prenesejo tudi na posebno trošarinsko zakonodajo, med drugim tudi na uporabo člena 14 Direktive 2003/96. To je storil deveti senat Sodišča v dveh novejših sodbah.[13] Tudi Komisija se v svojem pisnem stališču nagiba k temu. Takšno stališče je glede *neposredne* oprostitve dobave goriva zaradi podobnosti s sistemom davka na dodano vrednost v skladu s tem sistemom in logično.

47. Obdavčitev z davkom na dodano vrednost se izvaja kot obdavčitev v vseh fazah, pri kateri se večkratna obdavčitev (davčna kumulacija) preprečuje z odbitkom vstopnega davka. Z odbitkom vstopnega davka se zagotavlja, da DDV obremenjuje zgolj končnega potrošnika,[14] in ne davčnega zavezanca (podjetnika) (načelo nevtralnosti). Davčni zavezanec pri tem na vseh stopnjah deluje zgolj kot pobiralec davka za državo.[15] To ne pomeni ugodnosti za davčnega zavezanca.

12 Glej na primer sodbe z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 45 in naslednje); z dne 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, točka 29 in naslednje), in z dne 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, točka 45 in naslednje); glede načela sorazmernosti v zakonodaji o DDV: sodbi z dne 18. decembra 1997, Molenheide in drugi (C-286/94, C-340/95, C-401/95 in C-47/96, EU:C:1997:623, točka 48), in z dne 11. maja 2006, Federation of Technological Industries in drugi (C-384/04, EU:C:2006:309, točki 29 in 30).

13 Sodbi z dne 2. junija 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, točka 59 in naslednje), in ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, točke 20 in 21 ter 35 in 36).

14 Sodbi z dne 24. oktobra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, točka 19), in z dne 7. novembra 2013, Tulică in Plavoşin (C-249/12 in C-250/12, EU:C:2013:722, točka 34), ter sklep z dne 9. decembra 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, neobjavljen, EU:C:2011:825, točka 21).

15 Sodbi z dne 20. oktobra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, točka 25), in z dne 21. februarja 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, točka 21).

48. Ta vloga davčnega zavezanca kot prisilno vključenega pobiralca davka v povezavi z načelom sorazmernosti postavlja posebne zahteve za državo. Zaradi tega ugodnosti oprostitve davka na dodano vrednost ne more preprečiti zgolj neobstoj (formalnih) dokazov, če so objektivno izpolnjene vse materialne predpostavke. V nasprotnem primeru bi zasebniki nosili nesorazmerno breme v korist države.

49. V trošarinski zakonodaji nastane davčna obveznost (člen 7 Direktive 2008/118) zgolj enkrat ob sprostitvi v porabo. Zavezanec za plačilo trošarine je na podlagi člena 8 Direktive 2008/118 oseba, ki blago sprosti v porabo, čeprav naj bi breme nosil potrošnik (davčni naslovnik). Tudi v tem primeru dobavitelj deluje zgolj kot pobiralec davka za državo. Zato morajo v tem primeru veljati enako stroge zahteve glede sorazmernosti kot na področju zakonodaje o davku na dodano vrednost.[16]

2. *Neprenosljivost sodne prakse s področja zakonodaje o davku na dodano vrednost na neposredno davčno oprostitev v trošarinski zakonodaji*

50. Sodne prakse s področja zakonodaje o davku na dodano vrednost v nasprotju z mnenjem Komisije ni mogoče prenesti na *posredno* oprostitev v trošarinski zakonodaji, ki je upoštevna v tem primeru. Ta se namreč razlikuje od sistema davka na dodano vrednost. Tudi Sodišče samo je s sklicevanjem na razlike v carinski zakonodaji in zakonodaji o davku na dodano vrednost pravilno zavrnilo prenos svoje sodne prakse.[17]

51. *Posredna davčna oprostitev* s povračilom/pobotom tretji osebi – kot izhaja iz člena 6(c) Direktive 2003/96 – nujno zahteva predložitev nekaterih dokazil. Namen teh dokazov je odločiti, ali in kdo lahko dejansko uveljavlja povračilo. V nasprotnem primeru bi obstajala nevarnost večkratnega povračila oziroma pobota istega davka. Zato nujnost predložitve nekaterih formalnih dokazov izhaja že iz samega sistema trošarin, ki se razlikuje od drugih sistemov.

52. V primeru *posredne oprostitve* gre namreč vedno za *pravo oprostitev* zadevne osebe. V tem primeru se ugodnost prizna uporabniku goriva. Dejansko gre za obdavčljivo porabo potrošniškega blaga. Vendar to iz nekaterih razlogov (v tem primeru iz gospodarsko-političnih razlogov) v korist potrošnika ni obdavčeno. Upravičenec do povračila v tem primeru ne deluje kot pobiralec davkov za državo, temveč za svoj račun.

53. V takšnem primeru ni nesorazmerno, če se zaradi zagotavljanja učinkovitega nadzora oprostitev prizna šele, ko so predloženi ustrezni dokazi, potrebni za izvedbo nadzora. V nasprotju s prisilno vključenim pobiralcem davkov se lahko upravičencu do oprostitve (v tem primeru uporabniku goriva) naloži večja obveznost sodelovanja. Meja je dosežena šele, ko sta popravek pomanjkljivih dokazov ali naknadna predložitev teh dokazov na podlagi nacionalnega prava *per se* izključena. Vendar to v tem primeru ni podano.

3. *Rešitev*

54. Načelo sorazmernosti ne prepoveduje, da zahtevek za vračilo oziroma pobot nastane šele, ko upravičenec predloži dokaze za izvedbo nadzora.

16 Tako pravilno obe sodbi devetega senata Sodišča: sodbi z dne 2. junija 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, točka 59 in naslednje), in ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, točke 20 in 21 ter 35 in 36).

17 Sodba z dne 27. septembra 2007, Teleos in drugi (C-409/04, EU:C:2007:548, točka 57).

VI. **Predlog**

55. Glede na zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj na obe vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je predložilo vrhovno upravno sodišče, odgovori tako:

1. Člen 14(1)(c) Direktive 2003/96 za posredno oprostitev zahteva, da je upravičenec do vračila gorivo porabil za plovbo. To ni podano, če je ladjo skupaj z gorivom zgolj dobavil ladijskemu prevozniku. Proizvajalec ladij s prodajo ladje in goriva, ki ga vsebuje, ne opravlja storitve za plačilo v okviru (komercialne) plovbe.

2. Države članice lahko določijo pogoje za oprostitev na podlagi člena 14(1)(c) v povezavi s členom 6(c) Direktive 2003/96. Načelo sorazmernosti ne prepoveduje, da se zahtevek tretje osebe za vračilo oziroma pobot zadevne trošarine pogojuje s predložitvijo nekaterih dokazov za zagotavljanje učinkovitega nadzora in preprečevanje dvojne oprostitve oziroma neupravičene neobdavčitve.