Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 2 marca 2017 r.[1]

Sprawa C-151/16

„Vakarų Baltijos laivų statykla" UAB
przy udziale:
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (litewski naczelny sąd administracyjny)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Przepisy dotyczące podatku akcyzowego – Zwolnienie z podatku dostaw produktów energetycznych – Wykorzystywanie jako paliwo do celów żeglugi – Wymogi państw członkowskich dotyczące zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania – Brak dowodów – Proporcjonalność – Zastosowanie zasad z dziedziny podatku VAT

I. Wprowadzenie

1. W niniejszym przypadku Trybunał musi zająć się szczególnym unijnym zwolnieniem z podatku akcyzowego. Dotyczy ono obciążenia podatkiem akcyzowym paliwa stosowanego przez żeglugę handlową na wodach terytorialnych Unii. Jednakże do tego zwolnienia rościło sobie prawo nie przedsiębiorstwo żeglugowe, lecz producent statków (stocznia). Producent ten sprzedał statek wraz z niewielką ilością paliwa przedsiębiorstwu żeglugowemu. Nie posiadał on przewidzianych w prawie krajowym pozwoleń koniecznych do tego, aby móc dostarczać paliwo w sposób zwolniony z podatku.

2. W tym względzie powstają dwa fundamentalne zagadnienia. Po pierwsze, należy wyjaśnić podmiotowy zakres zastosowania zwolnienia podatkowego. W tym celu należy udzielić odpowiedzi na pytanie, czy również producent statku, który jest również dostawcą, jest objęty ulgą dla żeglugi przewidzianą w art. 14 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2003/96/WE. Po drugie, należy skonkretyzować znaczenie, jakie mają w dziedzinie podatku akcyzowego wymogi dowodowe ustanowione w ramach przepisu ustanawiającego ulgę podatkową. Dwa wyroki dziewiątej izby Trybunału[2] świadczą o tendencji do stosowania orzecznictwa wydanego w dziedzinie podatku VAT również w dziedzinie podatku akcyzowego.

1 Język oryginału: niemiecki.

2 Wyroki z dnia 2 czerwca 2016 r.: Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, pkt 59 i nast.); ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, pkt 20 i nast.; pkt 35 i nast.).

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

3. Artykuł 7 ust. 1 dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylającej dyrektywę 92/12/EWG (zwanej dalej „dyrektywą 2008/118") ma następujące brzmienie:

„Podatek akcyzowy staje się wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji w państwie członkowskim dopuszczenia do konsumpcji".

4. Artykuł 41 dyrektywy 2008/118 zawiera następujące uregulowanie:

„Do czasu przyjęcia przez Radę przepisów wspólnotowych dotyczących wyrobów dla statków i samolotów państwa członkowskie mogą zachować swoje przepisy krajowe dotyczące zwolnień dla takich wyrobów".

5. Artykuł 6 dyrektywy **Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej**, zmienionej ostatnio dyrektywą Rady z dnia 29 kwietnia 2004 r. (zwanej dalej „dyrektywą 2003/96") przewiduje dla państw członkowskich następującą możliwość:

„Państwa członkowskie mogą przyznawać zwolnienia lub obniżki w poziomach opodatkowania przewidzianych niniejszą dyrektywą albo:

a) bezpośrednio,

b) przez zróżnicowaną stawkę

— lub [albo]

c) przez refundowanie całości lub części kwoty opodatkowania".

6. Zgodnie z art. 14 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2003/96:

„1. Poza przepisami ogólnymi wymienionymi w dyrektywie 92/12/EWG w sprawie zwolnionych zastosowań produktów podlegających opodatkowaniu, i bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają następujące produkty od podatku na warunkach, które ustanawiają do celów zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania takich zwolnień oraz zapobieżenia jakimkolwiek oszustwom podatkowym, unikaniu lub nadużyciom:

[…]

c) produkty energetyczne dostarczane w celu zastosowania jako paliwo do celów żeglugi na wodach terytorialnych Wspólnoty (włącznie z połowami), z wyłączeniem prywatnej żeglugi niehandlowej, i energia elektryczna produkowana na pokładzie statku. Dla celów niniejszej dyrektywy »prywatna żegluga niehandlowa« oznacza każde użycie statku przez jego właściciela lub inną osobę fizyczną lub prawną, korzystającą z niej na zasadzie najmu lub w jakikolwiek inny sposób, we wszelkich innych celach niż handlowe, w szczególności innych niż w celu przewozu pasażerów lub towarów lub świadczenia usług za wynagrodzeniem lub usług na rzecz władz publicznych […]".

B. Prawo krajowe

7. Wyroby akcyzowe, stosowanie podatku akcyzowego do tych wyrobów oraz szczególne aspekty ich kontroli i przewozu zostały określone w litewskiej ustawie o podatku akcyzowym (Akcizų įstatymas), zmienionej ustawą nr XI 722 z dnia 1 kwietnia 2010 r. Zgodnie z art. 19 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku akcyzowym „wyroby akcyzowe, od których należny jest podatek akcyzowy […] są zwolnione z tego podatku, jeśli są dostarczane […] na potrzeby zaopatrzenia statków pasażerskich lub frachtowców […] na trasach międzynarodowych". Ponadto art. 43 ust. 1 pkt 2 tej ustawy stanowi, że to zwolnienie z podatku akcyzowego dotyczy również „paliwa dostarczanego do celów żeglugi na wodach terytorialnych Unii Europejskiej (włącznie z połowami), z wyłączeniem prywatnej żeglugi niehandlowej".

III. Postępowanie główne

8. Wnosząca odwołanie jest mającą siedzibę na Litwie spółką, której przedmiot działalności obejmuje między innymi budowę statków morskich różnego typu. W dniu 7 października 2009 r. zawarła ona umowę w przedmiocie budowy statku towarowego (zwanego dalej „statkiem") dla klienta.

9. Podczas budowy tego statku wnosząca odwołanie zakupiła 80 600 litrów paliwa od swego dostawcy. Dostawca ten dostarczył paliwo bezpośrednio do zbiorników statku. Dostawca naliczył podatek akcyzowy za paliwo, który został zapłacony przez wnoszącą odwołanie, gdy uregulowała ona przedstawione jej faktury VAT. Część paliwa została zużyta przez wnoszącą odwołanie podczas testowania statku.

10. W dniu 6 czerwca 2013 r. wnosząca odwołanie przeniosła na klienta własność statku wraz ze wszystkimi prawami i korzyściami. Statek został przekazany klientowi wraz z całym wyposażeniem i zapasami na jego pokładzie, w tym 73 030 litrami paliwa, które pozostało po przeprowadzeniu testów statku. Zgodnie z umową klient zobowiązany był do nabycia paliwa pozostałego po testach statku po cenie jego nabycia, która stała się częścią całkowitej ceny sprzedaży.

11. Po przekazaniu mu statku klient zorganizował przepływ tego statku przy użyciu jego własnego napędu (bez ładunku handlowego) ze stoczni do portu w Stralsundzie (Niemcy). Statek zabrał tam swój pierwszy ładunek w celu przetransportowania go za wynagrodzeniem do Santander (Hiszpania).

12. Krótko po sprzedaży statku (w dniu 22 lipca 2013 r.) wnosząca odwołanie złożyła wniosek o zwrot podatku akcyzowego w kwocie 83 873 LTL, zapłaconego od ilości paliwa, które zostało sprzedane klientowi. Zaskarżoną decyzją z dnia 21 sierpnia 2013 r. organ podatkowy (druga strona postępowania głównego) odmówił uwzględnienia wniosku o zwrot. Odmowę uzasadnił on przede wszystkim tym, że wnosząca odwołanie nie sporządziła odpowiedniej dokumentacji. Poza tym nie posiada ona wydanej zgodnie z właściwą procedurą krajową licencji (pozwolenia) na dostawę paliwa dla statków.

13. Po rozpatrzeniu odwołania od tej decyzji komisja ds. sporów podatkowych uchyliła w swojej decyzji z dnia 28 listopada 2013 r. nr S-185 (7-195/2013) decyzję organu podatkowego. W uzasadnieniu swej decyzji stwierdziła ona w szczególności, że niespełnienie wymogów miało charakter czysto formalny i nie mogło pozbawić wnoszącej odwołanie uprawnienia do zwrotu podatku.

14. Druga strona postępowania wniosła skargę na tę decyzję do regionalnego sądu administracyjnego w Wilnie, który wyrokiem z dnia 9 grudnia 2014 r. uwzględnił skargę, ponieważ wnosząca odwołanie nie posiadała ważnego pozwolenia na rozpatrywaną dostawę paliwa. Ten właśnie wyrok wnosząca odwołanie zakwestionowała w skierowanym do sądu odsyłającego odwołaniu.

IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem

15. W dniu 14 marca 2016 r. sąd odsyłający przedłożył Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

1. Czy art. 14 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, zmienionej ostatnio dyrektywą Rady 2004/75/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r., należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak okoliczności niniejszej sprawy nie można nałożyć podatku akcyzowego w przypadku dostawy produktów energetycznych, jeśli produkty te zostają dostarczone jako paliwo do statku do wykorzystania w żegludze po wodach terytorialnych Unii [Europejskiej], a celem jest niepodlegające bezpośredniemu wynagrodzeniu przemieszczenie się tego statku przy użyciu własnego napędu z miejsca, w którym został on zbudowany, do portu w innym państwie członkowskim w celu zabrania stamtąd pierwszego ładunku handlowego?

2. Czy art. 14 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2003/96 stoi na przeszkodzie przepisom krajowym państw członkowskich takim jak przepisy mające zastosowanie w niniejszej sprawie, które wykluczają skorzystanie ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w tym przepisie, w przypadku gdy dostawa produktów energetycznych została zrealizowana niezgodnie z warunkami ustanowionymi przez państwo członkowskie, nawet jeśli dostawa ta spełnia podstawowe warunki zastosowania zwolnienia określonego w tym przepisie dyrektywy 2003/96?

16. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie w przedmiocie tych pytań przedstawili: Republika Litewska, Rzeczpospolita Polska i Komisja Europejska.

V. Ocena prawna

A. W przedmiocie pytania pierwszego

17. W pierwszym pytaniu sąd odsyłający dąży do ustalenia, w jaki sposób należy interpretować art. 14 dyrektywy 2003/96 w niniejszym przypadku tzw. pustego rejsu statku handlowego. Z uwagi jednak na to, że w postępowaniu głównym zwrotu podatku akcyzowego żąda sprzedawca statku, należy doprecyzować pytanie prejudycjalne. Ostatecznie sąd odsyłający dąży mianowicie do ustalenia, czy to sprzedawca statku może żądać zwrotu podatku akcyzowego. Pytanie to dotyczy przy tym zwrotu w odniesieniu do paliwa, które nabywca statku wykorzystał do przemieszczenia statku do portu, w którym statek ten został po raz pierwszy załadowany.

18. Decydujące dla niniejszej sprawy jest więc wyłącznie to, czy sprzedaż statku wraz z paliwem przez producenta statku (sprzedawcę) temu sprzedawcy przysługuje uprawnienie do zwrotu podatku akcyzowego sprzedawcy, jeżeli „jedynie" kupujący statek wykorzystuje paliwo ewentualnie do celów żeglugi (tutaj w postaci tzw. pustego rejsu).

19. Na podstawie art. 41 dyrektywy 2008/118 prawo krajowe nie może wyłączać uprawnienia do takiego zwrotu (zob. w tym względzie sekcja 1 poniżej). Niemniej jednak producent statku, który dostarcza statek wraz z paliwem dopuszczonym do swobodnego obrotu, nie jest objęty a) podmiotowym, ani b) przedmiotowym zakresem zastosowania zwolnienia podatkowego art. 14 dyrektywy 2003/96 (zob. w tym względzie sekcja 2 poniżej).

1. Stosunek między art. 41 dyrektywy 2008/118 i art. 14 dyrektywy 2003/96

20. W swoich uwagach rząd litewski prezentuje stanowisko, według którego w spornym przypadku zastosowanie może znajdować ewentualnie art. 41 dyrektywy 2008/118, w związku z czym zwolnienie z podatku mogłoby być wyłączone w oparciu o wymogi określone w prawie krajowym. W art. 14 dyrektywy 2003/96 przewidziano natomiast obligatoryjne zwolnienie z podatku. Zatem należy przede wszystkim wyjaśnić stosunek między tymi dwoma przepisami.

21. Artykuł 41 dyrektywy 2008/118 zawiera jednakże „tylko" rodzaj przepisu przejściowego dla zwolnionych z podatku na podstawie prawa krajowego „wyrobów dla statków i samolotów" do czasu przyjęcia przez Radę przepisów wspólnotowych dla takich wyrobów.

22. Mogą istnieć obszary, dla których nie istnieją jeszcze uregulowania unijne. Zwolnienie „wyrobów" w postaci produktów energetycznych w celu zastosowania jako paliwo do celów żeglugi zostało jednakże wyraźnie i bezwzględnie uregulowane w art. 14 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2003/96, do którego odnosi się zresztą art. 1 dyrektywy 2008/118. Z tego powodu art. 41 dyrektywy 2008/118 nie może (już) obejmować przypadku zwolnionych paliw dostarczanych do zastosowania do celów żeglugi.

23. Przeciwnie, art. 14 dyrektywy 2003/96 – jak słusznie podkreśla rząd litewski – stanowi *lex specialis*. Zatem w niniejszym przypadku – zgodnie ze stanowiskiem Komisji – zastosowanie ma nie art. 41 dyrektywy 2008/118, lecz wyłącznie art. 14 dyrektywy 2003/96.

2. Zakres zastosowania zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 14 dyrektywy 2003/96

24. W zakresie zwrotu, którego dotyczy żądanie, producent statku musiałby być objęty zakresem zastosowania zwolnienia podatkowego ustanowionego w art. 14 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2003/96. Tak nie jest.

a) Podmiotowy zakres zastosowania zwolnienia

25. Jak wynika z art. 7 dyrektywy 2008/118, podatek akcyzowy – inaczej niż przykładowo w dziedzinie podatku VAT – nie staje się wymagalny na każdym etapie obrotu, lecz tylko raz w momencie dopuszczenia do obrotu.

26. Artykuł 6 dyrektywy 2003/96 stanowi przy tym, że państwa członkowskie mogą przyznawać zwolnienia przewidziane tą dyrektywą albo bezpośrednio (lit. a]) albo pośrednio przez refundowanie całości lub części kwoty opodatkowania (lit. c]). Ostatnia możliwość oznacza w związku z lit. c) i lit. a) dyrektywy 2003/96 refundowanie (dokładniej rzecz biorąc: rekompensowanie [3]) podatku zapłaconego przez osobę trzecią, jednakże nienależnego od tej osoby [4].

27. Jeśli w oparciu o art. 14 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2003/96 mogą zwolnieniem mogą zostać objęte produkty energetyczne *dostarczane* w celu *zastosowania* jako paliwo, wówczas, uwzględniając art. 6 tej dyrektywy, istnieją więc dwie możliwości zwolnienia z podatku. Możliwe jest (bezpośrednie) zwolnienie dostawcy ze względu na dopuszczenie do obrotu (dostarczanie) lub (pośrednie) zwolnienie mającego następnie miejsce *zastosowania* produktów energetycznych.

3 Niemiecka terminologia niemieckiego prawa podatkowego jest w tym względzie bardziej dokładna: „refundowanie" oznacza zazwyczaj zwrot podatku na rzecz podatnika (stosunek między dwoma osobami), podczas gdy „rekompensowaniem" określane jest wypłacenie kwoty podatku osobie trzeciej, która nie jest zobowiązana do uiszczenia podatku, jednakże gospodarczo poniosła jego ciężar (stosunek między trzema osobami).

4 Zwrot podatku należnego od podatnika (tutaj dostawcy paliwa) jest już objęty art. 6 lit. a) dyrektywy 2003/96 jako bezpośrednie zwolnienie z podatku.

28. Wnosząca środek odwoławczy w postępowaniu głównym żąda „zwrotu" podatku akcyzowego należnego od dostawcy. Dlatego też wchodzi w rachubę tylko ta druga możliwość, czyli pośredniego zwolnienia.

29. Z postanowienia prejudycjalnego wprawdzie nie wynika, czy Litwa w ogóle skorzystała z przyznanej w art. 6 lit. c) dyrektywy 2003/96 możliwości pośredniego zwolnienia z podatku. Wspomniane w postanowieniu prejudycjalnym uregulowanie dotyczące dostawy wydaje się obejmować przede wszystkim tylko dopuszczenie do obrotu. Wskazują na to w każdym razie unormowane tam wymogi dotyczące pozwolenia.

30. Ponadto celem udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne należy jednakże założyć, iż zwolnienie przewidziane w prawie krajowym obejmuje również pośrednie zwolnienie z podatku (zwrot podatku akcyzowego podmiotowi stosującemu produkty energetyczne). W przeciwnym razie pytanie prejudycjalne nie miałoby sensu. Zwolnienie to musiałoby wówczas przewidywać, że podatek odprowadzony przez dostawcę, jest rekompensowany (refundowany w rozumieniu art. 16 lit. c] dyrektywy 2003/96) osobie trzeciej, jeżeli spełnione są przesłanki zwolnienia przewidziane w art. 14 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2003/96.

31. W niniejszym przypadku paliwo dostarczone przez dostawcę paliwa producentowi statku została potraktowane jako podlegające opodatkowaniu. Z punktu widzenia prawa Unii było to prawidłowe, o czym świadczy porównanie art. 14 ust. 1 lit. c) i art. 15 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2003/96. Zgodnie z tymi przepisami dostawę paliwa wykorzystywanego w dziedzinie wytwarzania i badania statków należy odróżnić od dostawy paliwa do celów handlowej żeglugi na wodach terytorialnych Wspólnoty, o której mowa w art. 14 lit. c) dyrektywy 2003/96. Dostawa paliwa wykorzystywanego w dziedzinie wytwarzania i badania statków, o której mowa w art. 15 ust. 1 lit. j) dyrektywy 2003/96, może – lecz nie musi – zostać zwolniona z podatku przez państwa członkowskie. Litwa najwyraźniej nie skorzystała z tej możliwości ustanowienia tego zwolnienia z podatku.

32. W świetle przedstawionego stanu faktycznego w przypadku sprzedaży zbudowanego statku wraz z paliwem, które pozostało, dostawa paliwa nie została (ponownie) opodatkowana. Również to jest logiczne: paliwo było już dopuszczone do obrotu. Tym samym ze zwolnienia korzysta nie podatnik, lecz osoba trzecia.

33. Zwolnienie dostawy z podatku w sytuacji, gdy producent statku w momencie dostawy paliwa do kupującego nie ma własnego obowiązku podatkowego byłoby jednak pozbawione znaczenia z punktu widzenia niniejszej sprawy. W tym względzie nie chodzi w niej o zwolnienie z podatku *dostawy* paliwa.

b) Przedmiotowy zakres zastosowania

34. Ponadto podmiot sprzedający statek włącznie z paliwem nie wykorzystuje paliwa do celów żeglugi, która ma być w zamiarze ustawodawcy zwolniona.

35. Ustanawiający pośrednie zwolnienie z podatku art. 14 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2003/96 dotyczy jedynie produktów energetycznych dostarczanych *w celu zastosowania* jako paliwo do celów żeglugi na wodach terytorialnych Wspólnoty (włącznie z połowami), z wyłączeniem prywatnej żeglugi niehandlowej. Zwolnienie to ma na celu zapewnienie konkurencyjności zużywającej dużo paliwa żeglugi handlowej w obrębie UE[5] i pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstw europejskich wobec

5 Zobacz motyw 23 dyrektywy 2003/96, tak też Trybunał w związku z podobnie sformułowanym zwolnieniem podatkowym przewidzianym w art. 14 ust. 1 lit. b) dyrektywy – zobacz wyrok z dnia 1 grudnia 2011 r., Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, pkt 24, 26); zob. także wyroki: z dnia 1 marca 2007 r., Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, pkt 28); z dnia 29 kwietnia 2004 r., Komisja przeciwko Niemcom (C-240/01, EU:C:2004:251, pkt 39, 44).

przedsiębiorstw z państw trzecich[6]. Ponadto ma ono również na celu ułatwienie wewnątrzwspólnotowej wymiany handlowej[7]. Stwierdzić więc należy, że w przypadku pośredniego zwolnienia prawo do zwrotu podatku akcyzowego może sobie rościć tylko taki podmiot, który stanowi część żeglugi, która ma być w zamiarze prawodawcy zwolniona.

36. Zatem nie ma konieczności rozstrzygania, czy również tzw. rejs bez pusty statku transportowego przedsiębiorstwa żeglugowego z miejsca produkcji do miejsca pierwszego załadunku jest objęty zakresem zastosowania art. 14 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2003/96. W przekonywający sposób potwierdzają to Komisja, Rzeczpospolita Polska i ostatecznie również Litwa[8]. Zagadnienie to dotyczyłoby jednak tylko przedsiębiorstwa żeglugowego, które wykorzystało paliwo do celów dokonania tego pustego rejsu. Jednakże tutaj zwrotu podatku akcyzowego żąda sprzedawca takiego statku.

37. Artykuł 14 dyrektywy nie ustanawia jednakże ogólnego zwolnienia podatkowego[9], w związku z czym zwalniane jest tylko to paliwo, które jest również stosowane do celów żeglugi.

38. W zakresie pojęcia żeglugi mieści się jednakże tylko odpłatne świadczenie usług nierozerwalnie związane z przemieszczaniem się statku[10]. Sprzedaż statku nie jest jednak odpłatnym świadczeniem usług nierozerwalnie związanym z przemieszczaniem się statku. W ramach sprzedaży ma miejsce dostawa, która dopiero umożliwia kupującemu świadczenie na rzecz jego klientów odpłatnych usług żeglugowych. W tym względzie dostawa statku jest co najwyżej przygotowawczo (pośrednio) związana z objętą ulgą działalnością kupującego. To jednakże nie oznacza, że sprzedawca również prowadzi objętą ulgą działalność.

39. Wreszcie, nie można stwierdzić, że celem art. 14 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2003/96 jest również utrzymanie konkurencyjności stoczni. Przeciwnie, objęcie zwolnieniem producentów statków zostało wymienione w art. 15 dyrektywy 2003/96 jedynie jako opcja – z której Litwa najwyraźniej nie skorzystała.

40. Konsekwentnie również Trybunał przyznawał prawo do zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 14 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy 2003/96 tylko tym podmiotom, które same wykorzystywały wymieniony tam środek transportu do celów opłatnego świadczenia usług[11].

41. Wobec powyższego umożliwienie sprzedawcy statku *a posteriori* skorzystania ze zwolnienia z podatku akcyzowego byłoby sprzeczne z art. 14 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2003/96. Sprzedawca nie należy do grupy jego beneficjentów (podmiotów prowadzących działalność w zakresie żeglugi handlowej), ani nie jest obciążony podatkiem akcyzowym. Obciążony jest tutaj wyłącznie nabywca statku, ponieważ to on poniósł ciężar podatku akcyzowego zapłaconego w cenie zakupu.

6 Wniosek z dnia 12 marca 1997 r. w sprawie dyrektywy w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej – COM(97) 30 wersja ostateczna 97/0111(CNS) – s. 7.

7 Za przyjęciem tego ostatniego celu wyraźnie przemawia wyrok z dnia 1 marca 2007 r., Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, pkt 24, 25).

8 W tym względzie również rejs w celu załadowania mógłby wchodzić w zakres pojęcia (handlowej) żeglugi, nawet jeśli rejs ten nie jest bezpośrednio wykonywany za wynagrodzeniem. Koszty tego rejsu są kosztami przedsiębiorstwa żeglugowego, które są przenoszone na pierwszy bądź na kolejny (odpłatny) rejs. Ratio legis i cel zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 14 dyrektywy są tak samo miarodajne w przypadku rejsu do miejsca załadunku, jak w przypadku rejsu do miejsca wyładunku (z ładunkiem). W obu przypadkach właściciel statku działa bez wątpienia w ramach żeglugi (handlowej).

9 Tak wyraźnie wyrok z dnia 1 grudnia 2011 r., Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, pkt 23); podobnie również wyroki: z dnia 10 listopada 2011 r., Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, pkt 21; z dnia 29 kwietnia 2004 r., Komisja/Niemcy (C-240/01, EU:C:2004:251, pkt 23).

10 Wyroki: z dnia 10 listopada 2011 r., Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, pkt 18); z dnia 1 marca 2007 r., Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, pkt 37); z dnia 1 kwietnia 2004 r., Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, pkt 28). To samo Trybunał podkreślił w przypadku podobnego zwolnienia podatkowego dla żeglugi powietrznej – wyrok z dnia 1 grudnia 2011 r., Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, pkt 21).

11 Zobacz tylko wyroki: z dnia 1 marca 2007 r., Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126 pkt 33 i nast.); z dnia 1 kwietnia 2004 r., Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, pkt 28) – w tych sprawach paliwem, dla którego wystąpiono z wnioskiem o zwolnienie z podatku, napędzane były przez wnioskodawcę „napędzane statki, które służyły opłatnemu świadczeniu usług" – które zostały potwierdzone w wyroku z dnia 1 grudnia 2011 r., Systeme Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, pkt 30); podobnie wyrok z dnia 21 grudnia 2011 r., Haltergemeinschaft (C-250/10, niepublikowany, EU:C:2011:862, pkt 24).

42. Zatem art. 14 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2003/96 nie sprzeciwia się uregulowaniu krajowemu, które odmawia sprzedawcy statku zwolnienia w drodze refundowania/rekompensowania podatku akcyzowego w odniesieniu do paliwa sprzedanego włącznie ze statkiem.

B. W przedmiocie pytania drugiego

43. Gdyby jednak mimo to Trybunał uznał, że również sprzedawcę statku należy zwolnić z podatku akcyzowego na podstawie art. 14 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2003/96 w sytuacji, gdy jego kontrahent wykorzystuje przedmiot sprzedaży w ramach żeglugi, wówczas należałoby udzielić odpowiedzi na pytanie drugie. W tym pytaniu sąd odsyłający dąży bowiem do ustalenia, czy państwo członkowskie może uzależnić przyznanie zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 14 ust. 1 dyrektywy 2003/96 od spełnienia określonych wymogów formalnych.

44. Już z brzmienia art. 14 ust. 1 dyrektywy 2003/96 wynika, że państwa członkowskie zwalniają produkty energetyczne dostarczane w celu zastosowania jako paliwo do celów żeglugi na wodach terytorialnych Wspólnoty od podatku „na warunkach, które ustanawiają do celów zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania takich zwolnień oraz zapobieżenia jakimkolwiek oszustwom podatkowym, unikaniu lub nadużyciom". Tym samym prawo Unii wyraźnie zezwala państwom członkowskim na ustanowienie dalszych warunków zwolnienia.

45. Niemniej jednak Trybunał orzekał wielokrotnie w przedmiocie zakresu zastosowania podatku VAT. Wynika z niego, że odmowa zwolnienia z podatku (wewnątrzwspólnotowej dostawy tudzież wywozu) jedynie z powodu braku formalnych dowodów jest z reguły nieproporcjonalna [12].

1. Zastosowanie orzecznictwa z dziedziny podatku VAT do pośredniego zwolnienia z podatku w dziedzinie podatku akcyzowego

46. Podatek VAT jest ogólnym podatkiem akcyzowym. Zatem możliwe jest zastosowanie wyżej wymienionych zasad z dziedziny podatku VAT również do szczególnych przepisów dotyczących podatku akcyzowego, a tym samym do stosowania art. 14 dyrektywy 2003/96. Tak zresztą uczyniła dziewiąta izba Trybunału w dwóch niedawno wydanych orzeczeniach [13]. W swoich uwagach Komisja również skłania się do tego. Ze względu na istniejące tutaj podobieństwo z systemem podatku VAT to podejście jest w odniesieniu do pośredniego zwolnienia dostawy paliwa zgodne pod względem systemowym i logiczne.

47. Opodatkowanie podatkiem VAT następuje w drodze opodatkowania wszystkich etapów obrotu, przy czym unika się wielokrotnego opodatkowania (kumulacji podatku) poprzez odliczenie VAT zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu od VAT należnego. Przy pomocy tego odliczenia zapewnia się, że jedynie końcowy konsument ponosi ciężar podatku VAT [14], a podatnik (przedsiębiorca) nie zostaje obciążony tym podatkiem (zasada neutralności). Podatnik działa przy tym na wszystkich etapach tylko jako poborca podatkowy na rachunek państwa [15]. Nie sposób postrzegać tego jako zwolnienia [ulgi] dla samego podatnika.

12 Zobacz przykładowo wyroki: z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 45 i nast.); z dnia 27 września 2007 r., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, pkt 29 i nast.; z dnia 27 września 2012 r., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, pkt 45 i nast.); w przedmiocie zasady proporcjonalności w dziedzinie podatku VAT: z dnia 18 grudnia 1997 r., Molenheide i in. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623, pkt 48); z dnia 11 maja 2006 r., Federation of Technological Industries I in. (C-384/04, EU:C:2006:309, pkt 29 i nast.).

13 Wyżej wymienione wyroki z dnia 2 czerwca 2016 r.: Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, pkt 59 i nast.); ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, pkt 20 i nast.; pkt 35 i nast.).

14 Wyroki: z dnia 24 października 1996 r., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, pkt 19; z dnia 7 listopada 2013 r., Tulică und Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, pkt 34; postanowienie z dnia 9 grudnia 2011 r., Connoisseur Belgium (C-69/11, niepublikowane, EU:C:2011:825, pkt 21).

15 Wyroki: z dnia 20 października 1993 r., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, pkt 25); z dnia 21 lutego 2008 r., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, pkt 21).

48. Ta odgrywana przez podatnika wbrew jego woli rola inkasenta podatkowego stawia, w powiązaniu z zasadą proporcjonalności, szczególne wymagania wobec ingerującego państwa. Dlatego też sam brak (formalnych) dowodów nie może z miejsca wyłączać zwolnienia z podatku VAT, jeżeli obiektywnie pewne jest, że są spełnione wszystkie przesłanki materialne. W przeciwnym razie miałoby miejsce nieproporcjonalne w stosunku do zamierzonego celu wykorzystywanie jednostki do celów państwa.

49. W dziedzinie akcyzy podatek staje się wymagalny (art. 7 dyrektywy 2008/118) jednorazowo w momencie dopuszczenia do obrotu. Zgodnie z art. 8 osobą zobowiązaną do zapłaty podatku akcyzowego [płatnikiem] jest ten, to dopuszcza towary do obrotu, mimo że obciążony powinien zostać konsument (adresat podatku). Także tutaj dostawca działa jedynie jako inkasent podatku na rzecz państwa. Dlatego też muszą tutaj obowiązywać te same restrykcyjne wymogi dotyczące proporcjonalności, co w dziedzinie podatku VAT [16].

2. Wyłączenie zastosowania orzecznictwa w dziedzinie podatku VAT do pośredniego zwolnienia z podatku akcyzowego

50. Wbrew temu, co twierdzi Komisja, orzecznictwo z dziedziny podatku VAT nie może być jednak stosowane do rozpatrywanego w niniejszym przypadku *pośredniego* zwolnienia w dziedzinie podatku akcyzowego. Wynika to z braku podobieństwa tych dwóch systemów podatkowych pod tym względem. Sam Trybunał słusznie uznał, że orzecznictwo dotyczące podatku VAT nie ma zastosowania ze względu na odmienny charakter przepisów dotyczących cła i podatku VAT [17].

51. Przeciwnie, *pośrednie zwolnienie z podatku* w drodze refundowania/rekompensowania dla osoby trzeciej – takie jak to przewidziane w art. 6 lit. c) dyrektywy 2003/96 – wymaga siłą rzeczy określonych dowodów. Umożliwiają one rozstrzygnięcie, czy i kto rzeczywiście może żądać zwrotu. W przeciwnym razie istniałoby ryzyko wielokrotnego refundowania tudzież rekompensowania tego samego podatku. W tym względzie konieczność przedstawienia określonych formalnych dowodów choćby ze względu na odmienność ukształtowania systemu podatku akcyzowego.

52. W przypadku *pośredniego zwolnienia z podatku* dochodzi mianowicie zawsze do *rzeczywistego uprzywilejowania* podmiotu, którego to zwolnienie dotyczy. Tutaj stosujący paliwo zostaje objęty ulgą ze względu na niego samego. Właściwie powinno mieć miejsce opodatkowanie konsumpcji [zużycia] danego dobra. Jednakże z określonych powodów (tutaj z polityczno-ekonomicznych) nie zostaje ona opodatkowana, z korzyścią dla konsumenta. Uprawniony do zwrotu nie działa tutaj jako inkasent podatkowy na rachunek państwa, lecz na własny rachunek.

53. W takim przypadku nie jest nieproporcjonalne, jeśli, mając na uwadze względy związane z efektywną kontrolą, zwolnienie następuje dopiero wtedy, gdy zebrane zostaną stosowne dowody niezbędne do celów kontroli. Beneficjentowi zwolnienia podatkowego (w niniejszym przypadku – podmiotowi wykorzystującemu paliwo) fiskus może narzucić obowiązek współdziałania większy niż ma to w przypadku zaangażowanego wbrew swej woli inkasenta podatkowego. Granica jest osiągnięta dopiero wtedy, gdy uzupełnienie brakujących dokumentów lub następcze dostarczenie tych dokumentów jest per se wyłączone na podstawie prawa krajowego. Taki przypadek zdaje się jednakże nie zachodzić w niniejszym przypadku.

16 W tym względzie zatem słuszne jest rozwiązanie przyjęte w obu wydanych w dniu 2 czerwca 2016 r. wyrokach dziewiątej izby Trybunału: Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, pkt 59 i nast.) oraz ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, pkt 20 i nast. oraz pkt 35 i nast.)

17 Wyżej wymieniony wyrok z dnia 27 września 2007 r., Teleos i in. (C-409/04, EU:C:2007:548, pkt 57).

3. Wnioski

54. Zasada proporcjonalności nie zakazuje, by prawo do zwrotu tudzież rekompensaty powstawało dopiero wtedy, gdy uprawniony przedłoży dowody niezbędne do kontroli.

VI. Propozycja rozstrzygnięcia

55. Zatem proponuję, by Trybunał udzielił następujących odpowiedzi na pytania zadane przez sąd odsyłający:

1. Artykuł 14 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2003/96 wymaga w przypadku pośredniego zwolnienia z podatku, aby uprawniony do zwrotu wykorzystał paliwo co celów żeglugi. Nie jest tak w przypadku, gdy jedynie dostarczył on przedsiębiorstwu żeglugowemu statek włącznie z paliwem. Producent statku, sprzedając statek wraz z zawartym w nim paliwem, nie świadczy odpłatnych usług w ramach żeglugi (handlowej).

2. Państwa członkowskie mogą ustalić warunki zwolnienia z podatku zgodnie z art. 14 ust. 1 lit. c) w związku z art. 6 lit. c) dyrektywy 2003/96. Zasada proporcjonalności nie zakazuje uzależniania uprawnienia osoby trzeciej do zwrotu czy też rekompensaty danego podatku akcyzowego od przedłożenia określonych dowodów, celem umożliwienia skutecznej kontroli i zapobiegania podwójnym zwolnieniom lub nieuzasadnionemu nieopodatkowaniu.