Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
JULIANE KOKOTT
prezentate la 2 martie 2017*

Cauza C-151/16

„Vakarų Baltijos laivų statykla” UAB
Părți interesate:
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[cerere de decizie preliminară formulată de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Curtea Administrativă Supremă, Lituania)]

„Cerere de decizie preliminară – Legislația privind accizele – Scutirea de impozitare a livrării de produse energetice – Utilizarea drept combustibil pentru navigație – Condițiile statelor membre în scopul de a asigura aplicarea corectă și clară – Absența dovezilor – Proporționalitate – Aplicarea principiilor din domeniul legislației privind TVA-ul”

I. **Introducere**

1. În prezenta cauză, Curtea de Justiție trebuie să se pronunțe cu privire la o scutire specială de accize în temeiul legislației Uniunii. Aceasta privește scutirea navigației comerciale pe apele Uniunii de acciza pe combustibil. Totuși, această scutire nu a fost invocată de o companie maritimă, ci de un constructor de nave. Acesta a vândut o navă, împreună cu o anumită cantitate de combustibil, unei companii maritime. Îi lipseau însă licențele necesare pe baza legislației naționale pentru a livra combustibil cu scutire de accize.

2. În această situație, se pun două întrebări fundamentale. Pe de o parte, se impune clarificarea domeniului de aplicare personal al scutirii fiscale. În răspunsul la întrebare trebuie să se indice dacă și un constructor, respectiv furnizor al unei nave poate beneficia de scutirea în favoarea navigației, prevăzută la articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96/CE. Pe de altă parte, trebuie concretizată semnificația cerințelor de depunere a dovezilor, în contextul unei dispoziții privind scutirea prevăzută în legislația privind accizele. În acest sens, în două hotărâri ale Camerei a noua a Curții de Justiție** se poate observa tendința de extindere a aplicării jurisprudenței în materia legislației privind TVA-ul și la legislația privind accizele.

* Limba originală: germana.

** Hotărârile din 2 iunie 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punctul 59 și următoarele), și ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punctele 20 și 21, precum și punctele 35 și 36).

II. **Cadrul juridic**

A. **Dreptul Uniunii**

3. Articolul 7 alineatul (1) din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (denumită în continuare „Directiva 2008/118”) are următorul conținut:

„Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum.”

4. Articolul 41 din Directiva 2008/118 conține următoarele dispoziții:

„Statele membre pot menține dispozițiile naționale referitoare la [scutiri] până în momentul în care Consiliul adoptă dispoziții comunitare privind produsele pentru aprovizionarea navelor și a aeronavelor.”

5. Articolul 6 din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității, astfel cum a fost modificată ultima dată prin Directiva 2004/75/CE a Consiliului din 29 aprilie 2004 (denumită în continuare „Directiva 2003/96”), prevede următoarea posibilitate pentru statele membre:

„Statele membre au posibilitatea de a aplica scutirile sau reducerea ratei de impozitare prevăzute în prezenta directivă:

– (a) fie direct,

– (b) fie prin intermediul unei rate diferențiate,

– (c) fie prin rambursarea totală sau parțială a valorii impozitului.”

6. Articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96 are următorul conținut:

„(1) Pe lângă dispozițiile generale prevăzute în Directiva 92/12/CEE privind utilizările scutite ale produselor impozabile și fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc următoarele produse de la impozitare, în condițiile pe care le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și clară a acestor scutiri și de a preveni frauda, evaziunea sau abuzul:

[…]

(c) produse energetice livrate pentru utilizare drept combustibil pentru navigație pe apele comunitare (inclusiv pescuit), alta decât pentru ambarcațiuni private de agrement, și electricitatea produsă la bordul unei ambarcațiuni. În sensul prezentei directive, «ambarcațiune privată de agrement» înseamnă orice ambarcațiune utilizată de către proprietarul său sau de către persoana fizică sau juridică ce o folosește, fie prin închiriere, fie prin alt mijloc, în alte scopuri decât cele de uz comercial și în special altele decât transportul de călători sau de bunuri sau prestarea de servicii plătite sau pentru nevoile autorităților publice. […]”

B. **Legislația națională**

7. Produsele accizabile, aplicarea accizei în cazul acestor bunuri, precum și aspectele speciale ale controlului și ale transportului unor astfel de bunuri sunt reglementate de Akcizų įstatymas (Legea lituaniană privind accizele), în versiunea în vigoare în urma modificării prin Legea nr. XI-722 din 1 aprilie 2010. Potrivit articolului 19 alineatul 1 punctul 5 din Legea privind accizele, „produsele accizabile […] sunt scutite de accize dacă ele […] sunt furnizate pentru aprovizionarea navelor de pasageri și/sau de marfă […] pe rute internaționale”. În plus, articolul 43 alineatul 1 punctul 2 din legea menționată prevede că scutirea de accize trebuie să se aplice de asemenea „combustibilului utilizat de nave furnizat pentru navigarea lor în apele Uniunii Europene (inclusiv pentru pescuit), cu excepția combustibilului de nave furnizat pentru ambarcațiuni private de agrement”.

III. **Litigiul principal**

8. Recurenta este o societate stabilită în Lituania care are ca obiect de activitate printre altele construcția de diferite tipuri de nave maritime. La 7 octombrie 2009, aceasta a încheiat un contract pentru construirea unei nave de transport pentru mărfuri (denumită în continuare „nava”) pentru un client.

9. În timpul construirii navei, recurenta a cumpărat 80 600 de litri de combustibil de la un furnizor. Furnizorul a livrat combustibilul direct în rezervorul navei. Acesta a calculat acciza pentru combustibil, care a fost plătită de recurentă la efectuarea plăților aferente facturilor cu TVA care i-au fost emise. Recurenta a consumat o parte din combustibilul respectiv când a testat nava.

10. La 6 iunie 2013, recurenta a transferat clientului proprietatea, precum și toate drepturile și interesele legate de navă. Nava a fost transferată clientului împreună cu echipamentul și produsele pentru aprovizionare aflate la bord, inclusiv 73 030 de litri de combustibil care au rămas după testarea navei. Potrivit contractului, clientul era obligat să cumpere combustibilul la prețul său de cost, parte integrantă în prețul total al achiziției.

11. După transferul navei către client, acesta din urmă a stabilit ca ea să navigheze prin tracțiunea propriului său motor, fără încărcătură (comercială), din șantierul naval până în portul Stralsund (Germania). Acolo nava a preluat prima încărcătură, care trebuia transportată contra cost la Santander (Spania).

12. Recurenta a formulat la scurt timp după vânzarea navei (la 22 iulie 2013) o cerere de rambursare a accizei pentru combustibilul vândut clientului. Prin decizia atacată din 21 august 2013, autoritatea fiscală (intimata) a respins cererea de rambursare. Aceasta și-a motivat decizia, în principal, prin aceea că recurenta nu completase documentele contabile în mod corespunzător. În plus, aceasta nu deținea licență (permis) pentru livrare de combustibil pentru nave emisă în conformitate cu procedura aplicabilă națională.

13. La analizarea plângerii depuse împotriva deciziei de mai sus, Comisia pentru Litigii Fiscale a anulat decizia contestată prin Decizia nr. S 185 (7 195/2013) din 28 noiembrie 2013. Comisia pentru Litigii Fiscale și-a întemeiat decizia printre altele pe faptul că nerespectarea cerințelor legale a fost de natură formală și nu poate afecta dreptul recurentei la rambursarea accizei.

14. Intimata a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la Tribunalul Administrativ Regional Vilnius, care, prin hotărârea din 9 decembrie 2014, a admis acțiunea pe motivul că recurenta nu a avut o licență/permis valabil(ă) pentru realizarea livrării în cauză. Împotriva acestei hotărâri, recurenta a formulat, la rândul său, recurs.

IV. **Cererea de decizie preliminară și procedura în fața Curții**

15. Curtea Administrativă Supremă învestită cu soluționarea litigiului a adresat Curții la 14 martie 2016 următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității, astfel cum a fost modificată ultima dată prin Directiva 2004/75 a Consiliului din 29 aprilie 2004, trebuie să fie interpretat în sensul că accizele nu pot fi percepute pentru aprovizionarea cu produse energetice în împrejurări cum sunt cele din prezenta cauză, în care produsele sunt livrate în vederea utilizării lor drept combustibil pentru o navă care urmează să navigheze pe apele [Uniunii Europene] în scopul, care nu implică o plată directă, de a deplasa nava în cauză prin tracțiunea propriului său motor din locul în care a fost construită până într-un port din alt stat membru pentru a prelua prima sa încărcătură comercială?

2) Articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96 se opune dispozițiilor legislațiilor naționale ale statelor membre cum sunt cele aplicabile în prezenta cauză, care nu permit aplicarea scutirii fiscale prevăzute în dispoziția menționată în cazul în care aprovizionarea cu produse energetice a fost efectuată cu încălcarea condițiilor prevăzute de statul membru, chiar dacă aprovizionarea respectivă îndeplinește condițiile esențiale pentru aplicarea scutirii prevăzute la articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96?”

16. În procedura în fața Curții, Lituania, Republica Polonă și Comisia Europeană au prezentat observații scrise cu privire la aceste întrebări.

V. **Apreciere juridică**

A. **Cu privire la prima întrebare**

17. Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere dorește să se stabilească cum trebuie interpretat articolul 14 din Directiva 2003/96 într-un caz precum cel din speță, al unei așa-numite deplasări fără încărcătură a unei nave comerciale. Având în vedere că în procedura principală vânzătorul unei nave urmărește obținerea unei rambursări a accizei, întrebarea preliminară trebuie precizată. În concluzie, instanța de trimitere dorește să se stabilească dacă vânzătorul unei nave poate solicita rambursarea accizelor. Întrebarea privește rambursarea combustibilului utilizat de cumpărător pentru deplasarea navei într-un port în care urma să fie încărcată pentru prima dată.

18. Prin urmare, este decisiv pentru cauza de față dacă vânzarea unei nave împreună cu combustibilul de către constructorul navei (vânzătorul) permite rambursarea accizei către vânzător, în situația în care „numai” cumpărătorul navei utilizează combustibilul pentru navigație (aici sub forma așa-numitei deplasări fără încărcătură).

19. O astfel de rambursare nu poate fi exclusă prin legislația națională în temeiul articolului 41 din Directiva 2008/118 (a se vedea secțiunea 1 de mai jos). Cu toate acestea, constructorul unei nave care livrează o navă împreună cu combustibilul eliberat pentru consum nu intră nici în domeniul de aplicare personal (a) și nici în cel material (b) al scutirii fiscale prevăzute la articolul 14 din Directiva 2003/96 (a se vedea secțiunea 2 de mai jos).

1. ***Raportul dintre articolul 41 din Directiva 2008/118 și articolul 14 din Directiva 2003/96***

20. Guvernul lituanian a exprimat în observații opinia că ar fi aplicabil articolul 41 din Directiva 2008/118, rațiune pentru care scutirea de impozitare ar putea fi respinsă în temeiul dreptului național. Pe de altă parte, articolul 14 din Directiva 2003/96 prevede o scutire de impozitare obligatorie. Prin urmare, se impune clarificarea raportului dintre aceste două dispoziții.

21. Articolul 41 din Directiva 2008/118 conține „doar" un tip de reglementare tranzitorie pentru „aprovizionarea navelor și a aeronavelor" cu scutire fiscală în baza legislației naționale, până la adoptarea de către Consiliu a unor dispoziții comunitare pentru acest domeniu.

22. Pot exista domenii pentru care încă nu există reglementări ale Uniunii. Scutirea „aprovizionării" cu produse energetice care pot fi utilizate drept combustibil pentru navigație este însă explicită și obligatorie potrivit articolului 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96, cu privire la care chiar articolul 1 din Directiva 2008/118 face referire. Din acest motiv, articolul 41 din Directiva 2008/118 nu poate să (mai) facă referire la cazul de livrare scutită fiscal de combustibil pentru utilizarea în navigație.

23. În plus, articolul 14 din Directiva 2003/96, astfel cum subliniază în mod întemeiat guvernul lituanian, reprezintă dispoziția specială. Astfel, în cauza de față, în acord cu opinia exprimată de Comisie, nu articolul 41 din Directiva 2008/118 este aplicabil, ci articolul 14 din Directiva 2003/96.

2. ***Domeniul de aplicare al scutirii de impozitare prevăzute la articolul 14 din Directiva 2003/96***

24. Pentru a beneficia de rambursare, un constructor de nave trebuie să fie inclus în domeniul de reglementare al scutirii de impozitare prevăzute la articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96. Nu aceasta este situația în speță.

a) ***Domeniul de aplicare personal al scutirii***

25. Astfel cum rezultă din dispozițiile articolului 7 din Directiva 2008/118 accizele nu devin exigibile, spre deosebire, de exemplu, de legislația privind TVA-ul, în fiecare etapă comercială, ci o singură dată, la eliberarea pentru consum.

26. În acest sens, articolul 6 din Directiva 2003/96 prevede clar că statele membre au posibilitatea de a aplica scutirile ratei de impozitare prevăzute în această directivă fie direct (litera a), fie indirect, prin rambursarea totală sau parțială a valorii impozitului (litera c). În cele din urmă, din interpretarea coroborată a literei (c) și a literei (a) rezultă că este vizată o rambursare (mai precis, o restituire***) a unui impozit plătit de un terț, însă nedatorat de acesta.****

27. Dacă articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96 scutește *livrarea* de produse energetice *pentru utilizarea* drept combustibil, atunci există două posibilități de scutire de impozitare luând în considerare articolul 6 din Directiva 2003/96. Fie este luată în considerare o scutire (directă) a furnizorului datorită eliberării pentru consum (*livrare*), fie o scutire (indirectă) a *utilizării* ulterioare a produsului energetic.

*** Terminologia utilizată în dreptul fiscal german este mai precisă în această privință: „rambursare" semnifică restituirea impozitului către persoana plătitoare de accize (raport bilateral), în timp ce o „restituire" semnifică achitarea cuantumului impozitului către un terț care nu datorează impozitul, însă l-a suportat din punct de vedere economic (raport trilateral).

**** Rambursarea impozitului datorat de persoana impozabilă (aici furnizorul combustibilului) este deja reglementată la articolul 6 litera (a) din Directiva 2003/96, ca scutire directă.

28. Recurenta din litigiul principal solicită „rambursarea” accizei datorate de furnizor. Pentru acest motiv poate fi luată în considerare doar a doua posibilitate, a scutirii indirecte.

29. Din ordonanța de trimitere nu rezultă dacă Lituania a făcut uz de posibilitatea scutirii indirecte de impozitare prevăzută la articolul 6 litera (c) din Directiva 2003/96. Normele privind aprovizionarea, menționate în ordonanța de trimitere, par la prima vedere să reglementeze doar eliberarea pentru consum. Cel puțin astfel indică cerințele pentru licențiere cuprinse în acestea.

30. În cele ce urmează, se prezumă, pentru răspunsul la întrebările preliminare, că scutirea prevăzută în dreptul național cuprinde și o scutire de impozitare indirectă (rambursarea accizei utilizatorului produselor energetice). Altfel întrebarea preliminară nu ar avea sens. Această scutire ar trebui să prevadă în acest caz că impozitul plătit de furnizor îi poate fi restituit și unui terț [rambursat în sensul articolului 6 litera (c) din Directiva 2003/96] atunci când sunt îndeplinite condițiile scutirii de impozitare prevăzute de articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96.

31. În cazul de față, livrarea de combustibil către constructorul navei a fost tratată de furnizor ca impozabilă. Acest fapt a fost conform cu dreptul Uniunii, astfel cum rezultă din comparația articolului 14 alineatul (1) litera (c) cu articolul 15 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2003/96. Apoi, livrarea de combustibil în scopul utilizării pentru fabricarea și testarea navelor nu se circumscrie utilizării combustibilului pentru navigația comercială în apele comunitare, prevăzută la articolul 14 litera (c) din Directiva 2003/96. În plus, livrarea de combustibil în scopul utilizării pentru fabricarea și testarea navelor poate fi scutită de impozitare de statele membre potrivit articolului 15 alineatul (1) litera (j) din Directiva 2003/96, însă nu este o obligație. Lituania nu a utilizat această posibilitate de scutire de impozitare.

32. Potrivit situației de fapt din decizia de trimitere, la vânzarea navei finalizate împreună cu restul de combustibil, livrarea de combustibil nu a fost impozitată (încă o dată). Este logic să fie astfel: combustibilul deja fusese eliberat pentru consum. Astfel că scutirea nu a fost solicitată de persoana plătitoare de accize, ci de un terț.

33. În lipsa unei datorii fiscale a constructorului navei la momentul livrării combustibilului către cumpărător, scutirea livrării nu ar avea niciun sens. Din acest punct de vedere în prezenta cauză nu este vorba de o scutire de impozitare a unei *livrări* de combustibil.

b) ***Domeniul de aplicare material***

34. În plus, vânzătorul unei nave cu combustibilul inclus nu utilizează combustibilul în scopul navigației, care este vizată de scutire.

35. Cu titlu de scutire de impozitare indirectă, articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96 scutește livrarea de produse energetice numai *pentru utilizare* drept combustibil pentru navigația pe apele comunitare (inclusiv pescuit), alta decât pentru ambarcațiuni private de agrement. Prin aceasta, se urmărește asigurarea competitivității navigației maritime cu consum ridicat de combustibil în

interiorul UE***** și a poziției competitive a companiilor europene în raport cu cea a companiilor din țări terțe******. În plus, această măsură ar trebui să promoveze și circulația intracomunitară a mărfurilor*******. Astfel, este clar că în cazul unei scutiri indirecte poate solicita rambursarea accizei doar persoana care efectuează navigația vizată de scutire.

36. Din acest punct de vedere, nu este necesar să se răspundă dacă și o așa-numită deplasare fără încărcătură efectuată de o companie maritimă cu o navă de transport de la locul fabricării la locul primei încărcări intră în domeniul de aplicare al articolului 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96. Acest lucru a fost confirmat în mod plauzibil de Comisie, de Republica Polonă și, în cele din urmă, de Lituania********. Această întrebare se poate pune însă doar pentru compania maritimă care a utilizat combustibilul pentru această așa-numită deplasare fără încărcătură. În situația de față rambursarea accizei este solicitată de cumpărătorul unei astfel de nave.

37. Articolul 14 din Directiva 2003/96 nu instituie însă o scutire de impozitare cu caracter general********* rațiune pentru care este scutit doar combustibilul care este utilizat efectiv pentru navigație.

38. În înțelesul noțiunii de navigație intră, cu toate acestea, numai prestarea de servicii plătite care sunt inerente deplasării navei**********. Vânzarea navei nu reprezintă însă o prestare de servicii plătite care sunt inerente deplasării navei. Vânzarea navei constituie o livrare care permite cumpărătorului, în primul rând, să presteze clienților săi servicii maritime plătite. În acest sens, livrarea (cel mult preliminară) a navei este legată (indirect) de activitatea scutită a cumpărătorului. Aceasta nu semnifică însă că și vânzătorul exercită o activitate scutită.

39. În final, nu este evident că menținerea competitivității constructorilor de nave este unul din scopurile vizate de articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96. În plus, scutirea constructorilor de nave nu este enunțată ca opțiune la articolul 15 din Directiva 2003/96 și nu este nici percepută de Lituania astfel.

40. În mod logic, și Curtea de Justiție a acordat beneficiul scutirii de impozitare prevăzute la articolul 14 alineatul (1) literele (b) și (c) din Directiva 2003/96 doar acelor persoane care utilizau mijlocul de transport în cauză pentru prestarea de servicii plătite**********.

***** A se vedea considerentul (23) al Directivei 2003/96 și jurisprudența Curții de Justiție cu privire la scutirea de impozitare formulată similar, prevăzută la articolul 14 alineatul (1) litera (b) din Directiva 2003/96 – a se vedea Hotărârea din 1 decembrie 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punctele 24 și 26); a se vedea și Hotărârea din 1 martie 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punctul 28), și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Comisia/Germania (C-240/01, EU:C:2004:251, punctele 39 și 44).

****** Propunerea de directivă a Consiliului privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității din 12 martie 1997 – COM(97) 30 final 97/0111(CNS) – p. 7.

******* Pentru aceasta din urmă, în special Hotărârea din 1 martie 2007 Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punctele 24 și 25).

******** În acest sens, și prima deplasare pentru încărcare poate fi inclusă în noțiunea de navigație (comercială), chiar dacă această deplasare nu se face cu titlu oneros în mod direct. Costurile acestei deplasări reprezintă costuri ale companiei maritime, care pot fi alocate fie primei, fie fiecărei următoare deplasări (plătite). Spiritul și finalitatea scutirii de impozitare prevăzute la articolul 14 din Directiva 2003/96 vizează atât o deplasare către locul de încărcare, cât și o deplasare către locul de descărcare (cu încărcătură). În ambele cazuri, armatorul își desfășoară fără îndoială activitatea în domeniul navigației (comerciale).

********* În acest sens, a se vedea Hotărârea din 1 decembrie 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punctul 23), precum și Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, punctul 21), și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Comisia/Germania (C-240/01, EU:C:2004:251, punctul 23).

********** Hotărârea din 10 noiembrie 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, punctul 18), Hotărârea din 1 martie 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punctul 37), și Hotărârea din 1 aprilie 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, punctul 28); aceeași subliniere o face Curtea de Justiție și în cazul scutirii aviației – Hotărârea din 1 decembrie 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punctul 21).

********** A se compara Hotărârea din 1 martie 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punctul 33 și următoarele), și Hotărârea din 1 aprilie 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, punctul 28) – în aceste cauze combustibilul pentru care a fost invocată scutirea de impozitare de către solicitant „alimenta aparate care serveau în mod direct la prestarea unor servicii plătite” – confirmate prin Hotărârea din 1 decembrie 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punctul 30), similar Hotărârea din 21 decembrie 2011, Haltergemeinschaft (C-250/10, nepublicată, EU:C:2011:862, punctul 24).

41. Prin urmare, articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96 se opune ca vânzătorul unei nave să beneficieze cu succes de o scutire de acciză. Vânzătorul nu face parte din categoria persoanelor (din domeniul navigației comerciale) vizate de scutire și nici nu îi revine obligația achitării accizei. Obligația de plată îi revine numai cumpărătorului navei, deoarece acesta a suportat acciza prin prețul de cumpărare.

42. Prin urmare, articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96 nu se opune unei reglementări naționale care nu permite o scutire a vânzătorului unei nave în ceea ce privește rambursarea/restituirea accizei pentru combustibilul împreună cu care a fost vândută nava.

B. **Cu privire la a doua întrebare**

43. În eventualitatea în care opinia Curții ar fi totuși aceea că vânzătorul unei nave poate fi scutit de acciză, în temeiul articolului 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96, atunci când partenerul său contractual utilizează obiectul vânzării pentru navigație, trebuie să se mai răspundă la cea de a doua întrebare. Prin intermediul acesteia, instanța de trimitere dorește să se stabilească, în concluzie, dacă un stat membru poate condiționa scutirea de impozitare prevăzută la articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2003/96 de anumite condiții de formă.

44. Chiar textul articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2003/96 prevede că statele membre scutesc furnizarea de produse energetice pentru utilizare drept combustibil pentru navigație pe apele comunitare „de la impozitare, în condițiile pe care le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și clară a acestor scutiri și de a preveni frauda, evaziunea sau abuzul”. Astfel, dreptul Uniunii permite statelor membre în mod expres să stabilească condiții suplimentare pentru scutire.

45. Cu toate acestea, Curtea de Justiție are o jurisprudență constantă în domeniul de aplicare al TVA-ului. Potrivit acesteia, refuzul de acordare a scutirii (unei livrări intracomunitare, respectiv a unei livrări de bunuri către export) exclusiv pentru absența dovezii formale este disproporționată **********.

1. *Aplicabilitatea jurisprudenței din domeniul legislației privind TVA-ul în privința scutirii directe de impozitare din legislația privind accizele*

46. TVA-ul este o taxă pe consum generală. Prin urmare, pare logic să se aplice principiile menționate anterior din domeniul legislației privind TVA-ul și legislației speciale privind accizele și, în consecință, aplicării articolului 14 din Directiva 2003/96. De altfel, în esență, Camera a noua a Curții de Justiție a procedat în această manieră în două hotărâri recente**********. Și Comisia a opinat în acest sens în observațiile formulate. Această abordare este conformă și logică în ceea ce privește scutirea *directă* a unei livrări de combustibil, datorită similitudinii existente cu sistemul de TVA.

********** A se compara, cu titlu de exemplu: Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 45 și următoarele), Hotărârea din 27 septembrie 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punctul 29 și următoarele), și Hotărârea din 27 septembrie 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punctul 45 și următoarele), cu privire la principiul proporționalității în domeniul legislației privind TVA-ul: Hotărârea din 18 decembrie 1997, Molenheide și alții (C-286/94, C-340/95, C-401/95 și C-47/96, EU:C:1997:623, punctul 48), Hotărârea din 11 mai 2006, Federation of Technological Industries și alții (C-384/04, EU:C:2006:309, punctele 29 și 30).

********** Hotărârile din 2 iunie 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punctul 59 și următoarele) și ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punctele 20 și 21, precum și punctele 35 și 36).

47. Perceperea TVA-ului intervine în toate etapele consumului, sistem în care impozitarea multiplă (cumularea impozitului) este preîntâmpinată prin intermediul deducerii TVA-ului aferent intrărilor. Prin intermediul deducerii TVA-ului aferent intrărilor se asigură suportarea TVA-ului doar de către consumatorul final**********, în timp ce persoana impozabilă (întreprinzătorul) nu este obligată la plata acestuia (principiul neutralității). Persoana impozabilă are în toate etapele funcția de colector pentru stat**********. Aceasta nu poate fi considerată o scutire a persoanei impozabile.

48. Acest rol al persoanei impozabile de colector forțat de impozite impune statului intervenient cerințe speciale în ceea ce privește principiul proporționalității. În acest sens, rambursarea TVA-ului nu poate fi refuzată doar pentru lipsa dovezilor (formale), când a fost stabilit în mod obiectiv că toate condițiile materiale au fost îndeplinite. În caz contrar, ar reprezenta o utilizare disproporționată a unei persoane particulare în numele statului.

49. În legislația privind accizele, faptul generator se produce (articolul 7 din Directiva 2008/118) o singură dată, la eliberarea pentru consum. Potrivit articolului 8 din Directiva 2008/118, persoană plătitoare de accize este acea persoană care eliberează produsele pentru consum, indiferent dacă consumatorul (destinatarul impozitului) este obligat la plata impozitului. Și în această situație furnizorul îndeplinește funcția de colector pentru stat. De aceea, și în această situație trebuie să se aplice condițiile stricte de proporționalitate, la fel ca în cazul TVA-ului**********.

2. *Inaplicabilitatea jurisprudenței din domeniul legislației privind TVA-ul în privința scutirii indirecte de impozitare din legislația privind accizele*

50. Jurisprudența din domeniul legislației privind TVA-ul nu poate fi aplicată, în pofida opiniei exprimate de Comisie, scutirii *indirecte* din legislația privind accizele, aplicabilă în situația de față. Acest fapt rezultă din lipsa de asemănare, în acest sens, cu sistemul de TVA. În mod corect, Curtea de Justiție a stabilit inaplicabilitatea jurisprudenței sale în materie de TVA cauzelor de drept vamal indicând configurațiile diferite ale celor două sisteme**********.

51. În plus, *o scutire indirectă de impozitare* presupune în mod obligatoriu existența anumitor dovezi pentru rambursarea/restituirea către un terț, astfel cum este prevăzut la articolul 6 litera (c) din Directiva 2003/96. Acestea servesc pentru a se stabili dacă și cine poate solicita, în fapt, rambursarea. În caz contrar, ar exista riscul unei rambursări, respectiv restituiri multiple a aceluiași impozit. În acest sens, necesitatea anumitor dovezi formale reiese din configurația diferită a sistemului accizării.

52. În cazul unei *scutiri indirecte* există întotdeauna o *avantajare efectivă* a persoanei vizate. În această situație, utilizatorul combustibilului este avantajat personal. Astfel, există un consum impozabil al bunului de consum. Acesta este însă scutit de impozitare în favoarea consumatorului, pentru anumite motive (în cazul de față pentru motive politico-economice). Persoana îndreptățită la rambursare nu îndeplinește în această situație funcția de colector în numele statului, ci în nume propriu.

********** Hotărârea din 24 octombrie 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punctul 19), Hotărârea din 7 noiembrie 2013, Tulică și Plavoșin (C-249/12 și C-250/12, EU:C:2013:722, punctul 34), precum și Hotărârea din 9 decembrie 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nepublicată, EU:C:2011:825, punctul 21).

********** Hotărârea din 20 octombrie 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punctul 25), și Hotărârea din 21 februarie 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punctul 21).

********** În această privință sunt aplicabile ambele hotărâri ale Camerei a noua a Curții de Justiție: Hotărârile din 2 iunie 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punctul 59 și următoarele) și ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punctele 20 și 21, precum și punctele 35 și 36).

********** Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții (C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 57)

53. Într-o astfel de configurație nu este disproporționat dacă o avantajare se realizează, urmărindu-se un control efectiv, doar după existența dovezilor necesare pentru control. Spre deosebire de un colector forțat de impozite, unui beneficiar al legislației privind accizele (în situația de față utilizatorul combustibilului) i se poate impune o obligație de cooperare mai oneroasă. Este atinsă o limită abia atunci când corectarea dovezilor cu deficiențe sau furnizarea ulterioară a acestor dovezi este exclusă, *per se*, pe baza dreptului național. Acest fapt nu este evident în situația de față.

3. ***Concluzie***

54. Principiul proporționalității nu se opune ca o cerere de rambursare, respectiv de restituire să fie admisă doar în urma depunerii de către beneficiar a dovezilor necesare pentru control.

VI. **Concluzie**

55. Ținând seama de ansamblul considerațiilor de mai sus, propunem Curții să răspundă la cele două întrebări adresate de Curtea Administrativă Supremă după cum urmează:

„1) Articolul 14 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2003/96 condiționează scutirea indirectă de utilizarea combustibilului de către persoana îndreptățită la rambursare în scopul navigației. Nu aceasta este situația însă atunci când aceasta a livrat o navă împreună cu combustibilul unei companii maritime. Constructorul unei nave care vinde o navă împreună cu combustibilul din aceasta nu prestează servicii plătite în domeniul navigației (comerciale).

2) Statele membre pot stabili condițiile unei scutiri în temeiul articolului 14 alineatul (1) litera (c) coroborat cu articolul 6 litera (c) din Directiva 2003/96. Principiul proporționalității nu se opune ca o cerere de rambursare, respectiv de restituire a accizei, formulată de un terț, să fie condiționată de depunerea anumitor dovezi în scopul facilitării unui control efectiv și al preîntâmpinării unei duble impozitări, respectiv a unei neimpozitări neîntemeiate.”