Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 2 март 2017 година*

Дело C-151/16

„Vakarų Baltijos laivų statykla“ UAB
Участници:
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Преюдициално запитване, отправено от Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Върховен административен съд, Литва)

„Преюдициално запитване — Правна уредба на акцизите — Освобождаване от облагане с данък на доставките на енергийни продукти — Използване като гориво за целите на корабоплаването — Изисквания на държавите членки с цел осигуряване на точно и ясно прилагане — Липса на доказателства — Пропорционалност — Прилагане на принципите от областта на данъка върху добавената стойност“

I. **Въведение**

1. По настоящото дело Съдът трябва да разгледа специален случай на освобождаване от акциз съгласно правото на Съюза. Това освобождаване има за цел намаляване на тежестта за търговското корабоплаване във водите на Съюза, произтичаща от облагането на горивото с акциз. Освобождаването от акциз обаче се иска не от предприятие за корабоплаване, а от корабостроител. Последният продава кораб заедно с известно количество гориво на предприятие за корабоплаване. Продавачът не притежава обаче необходимите съгласно националното право лицензи, за да може да извършва освободени от данък доставки на гориво.

2. В това отношение се поставят два основни въпроса. От една страна, следва да се изясни персоналният обхват на разпоредбата за освобождаването от облагане с данък. По-конкретно, следва да се отговори на въпроса дали корабостроител, съответно доставчик на кораб, също може да се ползва от данъчното предимство за корабоплаването, предвидено в член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96/ЕО. От друга страна, следва да се конкретизира значението, което имат в областта на правната уредба на акцизите изискванията за доказателства, предвидени в разпоредба относно предоставянето на данъчно предимство. В тази насока в две решения, постановени от девети състав на Съда**, се очертава тенденцията съдебната практика в областта на данъка върху добавената стойност да се прилага и в областта на правната уредба на акцизите.

* Език на оригиналния текст: немски.

** Решения от 2 юни 2016 г., Полихим-СС (C-355/14, EU:C:2016:403, т. 59 и сл.) и ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, т. 20 и 21, както и т. 35 и сл.).

II. **Правна уредба**

А. Правото на Съюза

3. Член 7, параграф 1 от Директива 2008/118/ЕО на Съвета от 16 декември 2008 година относно общия режим на облагане с акциз и за отмяна на Директива 92/12/ЕИО (наричана по-нататък „Директива 2008/118“) гласи:

„Задължението за акциз възниква от момента на освобождаването за потребление в съответната държава членка“.

4. Член 41 от посочената директива предвижда:

„До приемането от Съвета на разпоредби на Общността относно снабдяването на кораби и въздухоплавателни съдове, държавите членки могат да запазят националните си разпоредби относно освобождаването на такова снабдяване“.

5. Член 6 от Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно преструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, последно изменена с Директива 2004/75/ЕО на Съвета от 29 април 2004 година (наричана по-нататък „Директива 2003/96“), предвижда следната възможност за държавите членки:

„Държавите членки са свободни да прилагат освобождаването от облагане с данъци или намалени данъчни ставки, предвидени с настоящата директива:

— а) пряко

— б) посредством диференцирани данъчни ставки; или

— в) чрез възстановяване на цялата или част от сумата от данъчно облагане“.

6. Член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 гласи:

„1. В допълнение към общите разпоредби, посочени в Директива 92/12/ЕИО по отношение на освободените от данъци приложения на облагаеми продукти и без да се засягат други разпоредби на Общността, държавите членки освобождават следните стоки от облагане с данъци при условия, които те трябва да посочат, с цел осигуряване на точното и ясно прилагане на освобождаването от заплащане на данъци и предотвратяване на опитите за избягване, заобикаляне или злоупотреби по отношение на плащането на данъци:

[…]

в) енергийните продукти, доставяни като гориво за целите на корабоплаването във водите на Общността (включително за риболов), когато не става въпрос за частно плаване за развлечение, както и електроенергията, произведена на борда на плавателния съд. За целите на настоящата директива „частно плаване за развлечение“ означава използването на плавателен съд от неговия собственик или от физическото или юридическо лице, което може да го ползва[,] или под наем или по друг начин, за цели, различни от търговските и по-специално различни от транспортиране на пътници или стоки или предоставяне на услуги срещу заплащане или за нуждите на държавни органи. […]“.

Б. Националното право

7. Акцизните стоки и облагането им с акциз, както и специфичните аспекти във връзка с контрола и транспортирането на тези стоки се уреждат от литовския Закон за акцизите (Akcizų įstatymas) в редакцията му съгласно Закон XI 722 от 1 април 2010 г. Съгласно член 19, параграф 1, точка 5 от Закона за акцизите: „акцизните стоки […], които […] се доставят за снабдяването на пътнически и/или товарни кораби […] за целите на корабоплаването по международни маршрути, са освободени от заплащането на акциз“. Освен това член 43, параграф 1, точка 2 от посочения закон предвижда, че освобождаването от акциз се прилага и за „корабното гориво, доставяно за целите на корабоплаването във водите на Европейския съюз (включително с цел риболов), с изключение на частно плаване за развлечение“.

III. Спорът в главното производство

8. Жалбоподателят е дружество, установено в Литва, чиято дейност включва, наред с друго, строителство на различни видове морски плавателни съдове. На 7 октомври 2009 г. то сключва договор за построяването на кораб за превоз на товари (наричан по-нататък „корабът“) за свой клиент.

9. По време на строежа на кораба жалбоподателят закупува от доставчик 80 600 литра гориво. Последният зарежда горивото директно в резервоара на кораба. Доставчикът начислява акциза за горивото, който е платен от жалбоподателя при извършване на плащанията по издадените му фактури по ДДС. Жалбоподателят използва част от това гориво при провеждане на изпитвания на кораба.

10. На 6 юни 2013 г. жалбоподателят прехвърля на клиента собствеността върху кораба заедно с всички права и дялове върху него. Корабът е прехвърлен на клиента заедно с оборудването и запасите на борда, включително 73 030 литра гориво, които са останали след проведените изпитвания на кораба. Съгласно договора клиентът е бил длъжен да закупи това гориво на цена по себестойност, като тя е включена в общата продажна цена.

11. След прехвърлянето на кораба на клиента последният го подготвя за плаване на собствен ход без (търговски) товар от корабостроителницата до пристанището на Щралзунд (Германия). Там на кораба е качен първият му търговски товар, предназначен за превоз до Сантандер (Испания).

12. Скоро след продажбата на кораба (на 22 юли 2013 г.) жалбоподателят подава заявление за възстановяване на акциза върху горивото, продадено на клиента в рамките на доставката на кораба. С акт от 21 август 2013 г., който впоследствие е оспорен, данъчният орган (наричан по-нататък „ответник по жалбата“) отказва поисканото възстановяване на акциза. По същество той посочва като мотив обстоятелството, че изискваната документация не е надлежно попълнена от жалбоподателя. Освен това последният не притежавал лиценз (разрешително) за доставката на корабно гориво, издаден по предвидения в националното право ред.

13. След разглеждането на подадената по административен ред жалба срещу горепосочения акт Комисията по данъчни спорове отменя акта на данъчния орган с решение № S 185 (7 195/2013) от 28 ноември 2013 г. В мотивите Комисията посочва по-специално, че неизпълнените условия са свързани само с формални разпоредби, неизпълнението на които не може да доведе до погасяване на правото на жалбоподателя за възстановяване на акциза.

14. Ответникът по жалбата оспорва посоченото решение пред Окръжния административен съд Вилнюс, който с решение от 9 декември 2014 г. уважава искането му, като посочва, че жалбоподателят не е притежавал валиден лиценз/разрешително за извършването на разглежданата доставка. От своя страна жалбоподателят обжалва посоченото съдебно решение.

IV. **Преюдициалното запитване и производството пред Съда**

15. Сезираният понастоящем със спора Върховен административен съд на Литва отправя на 14 март 2016 г. до Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Следва ли член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 година относно преструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията, последно изменена с Директива 2004/75/ЕО на Съвета от 29 април 2004 година, да се тълкува в смисъл, че не може да се облага с акциз доставката на енергийни продукти, когато, както в настоящия случай, тези продукти се доставят като гориво за кораб, което да се използва за корабоплаване във водите на Съюза, с цел без пряко заплащане корабът да се придвижи на собствен ход от мястото, където е построен, до пристанище в друга държава членка за качване на първия му търговски товар?

2. Допуска ли член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 разпоредби от националното законодателство на държавите членки като приложимите в настоящия случай, които изключват ползването на освобождаването от заплащане на данък, предвидено в посочената разпоредба, когато доставката на енергийни продукти е извършена в нарушение на установените от държавата членка условия, въпреки че тази доставка отговаря на съществените условия за прилагане на освобождаването, предвидени в член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96?“.

16. По посочените въпроси в производството пред Съда писмени становища са представили Литва, Република Полша и Европейската комисия.

V. **Правен анализ**

А. По първия въпрос

17. С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска да установи как трябва да се тълкува член 14 от Директива 2003/96, когато търговски кораб извършва празен курс, както е в настоящия случай. Тъй като в случая по главното производство обаче възстановяване на акциза се иска от продавач на кораб, преюдициалният въпрос се нуждае от уточнение. Всъщност запитващата юрисдикция иска да установи дали продавач на кораб има право да иска възстановяване на акциз. В случая въпросът се отнася до акциза върху горивото, което купувачът на кораба е използвал за придвижването му до пристанището на неговото първо натоварване.

18. Следователно от решаващо значение за разглеждания понастоящем случай е само въпросът дали при продажбата на кораб заедно с горивото от корабостроителя („продавач“) продавачът може да иска да му бъде възстановен акцизът, щом като „само“ купувачът на кораба ще използва горивото евентуално за целите на корабоплаването (в случая — за извършването на празен курс).

19. Действително националното право не може да изключи възможността за такова възстановяване по силата на член 41 от Директива 2008/118 (вж. по-долу в точка 1). В същото време обаче доставката от корабостроителя, включваща кораб заедно с гориво, което е вече освободено за потребление, не попада нито в персоналния обхват (буква а), нито в материалния обхват (буква б) на освобождаването от облагане с данък, предвидено в член 14 от Директива 2003/96 (по-надолу точка 2).

1. ***Съотношение между член 41 от Директива 2008/118 и член 14 от Директива 2003/96***

20. В становището си литовското правителство изтъква, че в настоящия случай евентуално бил приложим член 41 от Директива 2008/118, поради което националното право можело да не допусне освобождаването от заплащане на данъка. За разлика от това член 14 от Директива 2003/96 предвижда задължително освобождаване от облагане с данъка. Ето защо е необходимо най-напред да се разгледа въпросът за съотношението между тези две разпоредби.

21. Всъщност член 41 от Директива 2008/118 съдържа „само“ един вид преходна разпоредба относно „снабдяването на кораби и въздухоплавателни съдове“, освободено от облагане с данък по националното право, която действа, докато Съветът приеме общностни разпоредби в тази област.

22. Възможно е да има области, за които все още да не съществуват разпоредби на Съюза. Случаят с освобождаването на „снабдяването“ с енергийни продукти, използвани като гориво в корабоплаването, обаче е изрично и императивно уреден в член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96, като член 1 от Директива 2008/118 дори препраща към тази разпоредба. Поради това член 41 от Директива 2008/118 (вече) не може да се отнася до случаите на освободени доставки на гориво, използвано в корабоплаването.

23. Напротив, както с основание изтъква и литовското правителство, в случая специалната разпоредба е член 14 от Директива 2003/96. Ето защо, както приема и Комисията, релевантен в настоящия случай не е член 41 от Директива 2008/118, а само член 14 от Директива 2003/96.

2. ***Обхват на освобождаването от облагане с данък по член 14 от Директива 2003/96***

24. За да получи исканото възстановяване, корабостроителят трябва да попада в обхвата на освобождаването от облагане с данък по член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96. Настоящият случай обаче не е такъв.

а) Персонален обхват на освобождаването

25. От член 7 от Директива 2008/118 следва, че задължението за заплащане на акциз, за разлика от предвиденото в правната уредба на ДДС, не възниква на всяка следваща фаза от търговския обмен, а само еднократно, от момента на освобождаване на стоките за потребление.

26. Във връзка с това в член 6 от Директива 2003/96 е уредено, че държавите членки са свободни да прилагат предвиденото в същата директива освобождаване от облагане с данъци пряко (буква а) или косвено, чрез пълно или частично възстановяване на платения данък (буква в). Разглеждана във връзка с букви в) и а) от член 6 от Директива 2003/96, последната

хипотеза има предвид възстановяването (по-точно „връщането“ ***) на данък, внасян от трето лице, което обаче не е данъчнозадължено ****.

27. След като член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 освобождава *доставките* на енергийни продукти *за използването* им като гориво, то с оглед на член 6 от Директива 2003/96 се налага изводът, че са налице две възможности за освобождаване от облагане с данък. Става въпрос за възможност или за (пряко) освобождаване на доставчика на горивото поради освобождаването на горивото за потребление (*доставка*), или за (косвено) освобождаване на последващото *използване* на енергийните продукти.

28. Жалбоподателят в главното производство иска „възстановяване“ на дължимия от доставчика акциз. Поради това в случая може да става въпрос само за втората хипотеза, а именно косвено освобождаване от облагане с акциз.

29. От акта за преюдициално запитване не е видно дали Литва въобще се е възползвала от възможността да предвиди косвено освобождаване, предоставена от член 6, буква в) от Директива 2003/96. Изглежда, че посочената в преюдициалното запитване правна уредба, регламентираща разглеждания вид доставки, като че ли се отнася преди всичко само до случаите на освобождаване за потребление. Във всеки случай това указват предвидените в тази уредба изисквания за притежаване на лиценз.

30. Същевременно обаче за целите на предоставянето на отговор по преюдициалните въпроси се приема, че предвиденото в националното право освобождаване обхваща и косвеното освобождаване от облагане с данък (чрез възстановяване на акциза на потребителя на енергийните продукти). В противен случай преюдициалният въпрос би бил лишен от смисъл. При това положение в рамките на посоченото освобождаване би трябвало да се предвиди, че платеният от доставчика данък може да бъде върнат („възстановен“ по смисъла на член 6, буква в) от Директива 2003/96) и на трето лице, ако са изпълнени условията за освобождаване от облагане с данък по член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96.

31. В настоящия случай доставчикът на горивото е третирал доставката за корабостроителя като облагаема. Той е действал правилно, в съответствие с правото на Съюза, както е видно от съпоставката между член 14, параграф 1, буква в) и член 15, параграф 1, буква й) от Директива 2003/96. От съпоставката следва, че доставката на гориво, използвано в разработването и изпитването на кораби, не попада в случаите по член 14, буква в) от Директива 2003/96, който се отнася за доставките на горива за целите на търговското корабоплаване във водите на Общността. Напротив, съгласно член 15, параграф 1, буква й) от Директива 2003/96 държавите членки могат да освободят от облагане с данъци доставките на гориво, използвано в разработването и изпитването на кораби, но не са длъжни да сторят това. Очевидно Литва не е използвала възможността да предвиди освобождаване на такива доставки.

32. От изложените факти по делото следва, че при продажбата на построения кораб заедно с останалото гориво не е начислен (още веднъж) акциз върху доставката на горивото. Това също е логично, тъй като горивото вече е било освободено за потребление. Така възниква положение, в което освобождаването от облагане с данък е в полза не на данъчнозадълженото лице, а на трето лице.

*** В това отношение терминологията в германското право, уреждащо данъчните задължения, е по-точна: с термина Erstattung (възстановяване) обикновено се има предвид изплащането на размера на данъчното задължение обратно на данъчнозадълженото лице (двустранно правоотношение), докато с термина Vergütung (връщане) се обозначава изплащането на размера на данъчното задължение на трето лице, което не дължи данъка, но е понесло неговата имуществена тежест (тристранно правоотношение).

**** Възстановяването на дължимия от данъчнозадълженото лице (в случая доставчика на горивото) данък се урежда още в член 6, буква а) от Директива 2003/96 като форма на пряко освобождаване от облагане с данък.

33. Освобождаването на доставката обаче е лишено от смисъл, ако самият корабостроител няма данъчно задължение в момента на доставката на горивото на купувача. В това отношение в настоящия случай не става въпрос за освобождаване от данък на *доставка* на гориво.

б) Материален обхват

34. Освен това самият продавач на кораба със зареденото гориво не използва това гориво за целите на корабоплаване, за което е предвидено данъчното предимство.

35. Член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 предвижда косвено освобождаване от облагане с данък за енергийните продукти, доставяни като гориво единствено *за целите* на корабоплаването във водите на Общността (включително за риболов), с изключение на частното плаване за развлечение. Целта на това освобождаване е да се осигури конкурентоспособност на горивоемкото търговско корабоплаване в рамките на ЕС***** и да се запазят конкурентните позиции на европейските предприятия в сравнение с предприятията от трети държави******. Освен това по този начин освобождаването следва да насърчава вътрешнообщностното движение на стоки*******. Така става ясно, че при косвено освобождаване право да иска връщане на акциза може да има лице, чиято дейност попада в рамките на корабоплаване, за което се предоставят предимства.

36. Ето защо в настоящия случай може дори да не се разгледа въпросът дали и т.нар. празен курс, извършен от предприятие за корабоплаване с товарен кораб от мястото на неговото построяване до мястото на първото му натоварване, попада в обхвата на член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96. Комисията, Република Полша и в крайна сметка също и Литва логично обосновават, че случаят е такъв********. Този въпрос обаче би имал значение само по отношение на предприятие за корабни превози, което е използвало въпросното гориво за този т.нар. празен курс. В настоящия случай положението е различно, тъй като възстановяване на акциза се иска от продавача на кораба, с който е извършен празният курс.

37. Разпоредбата на член 14 от Директива 2003/96 обаче не представлява общо освобождаване от облагане с данъци*********, ето защо са освободени само горивата, използвани и за целите на корабоплаването.

***** Вж. съображение 23 от Директива 2003/96, в същия смисъл се е произнесъл и Съдът във връзка с сходната разпоредба относно освобождаването от облагане с данък по член 14, параграф 1, буква б) от Директива 2003/96 — вж. решение от 1 декември 2011 г., Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, т. 24 и 26); вж. също решения от 1 март 2007 г., Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, т. 28) и от 29 април 2004 г., Комисия/Германия (C-240/01, EU:C:2004:251, т. 39 и 44).

****** Предложение за директива на Съвета относно преструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти от 12 март 1997 г. — COM(97) 30 окончателен 97/0111(CNS), стр. 7.

******* По отношение на последното вж. в същия смисъл изрично решение от 1 март 2007 г., Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, т. 24 и 25).

******** Ето защо придвижването на кораба до мястото на първото му натоварване вероятно също попада в обхвата на понятието за (търговско) корабоплаване, независимо че този курс не се изпълнява срещу пряко заплащане. Разноските за този курс са разходи на корабния превозвач, които той прехвърля в цената на първия или пък на всеки следващ (платен) курс. Смисълът и целта на освобождаването по член 14 от Директива 2003/96 в случаите на придвижване на кораб към мястото на натоварване са същите, както при курс (с товар) към мястото на разтоварване. И в двата случая собственикът на кораба безспорно извършва дейност на (търговско) корабоплаване.

********* Така изрично решение от 1 декември 2011 г., Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, т. 23), в този смисъл също решения от 10 ноември 2011 г., Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, т. 21) и от 29 април 2004 г., Комисия/Германия (C-240/01, EU:C:2004:251, т. 23).

38. В понятието за корабоплаване попада обаче само предоставянето на услуги срещу заплащане, които са пряко свързани с придвижването на кораба**********. Продажбата на кораб обаче не е предоставяне на услуга срещу заплащане, която да е пряко свързана с придвижването на кораба. Продажбата на кораба е доставка, едва след извършването на която купувачът може да предоставя на клиентите си услуги по корабоплаване срещу заплащане. В това отношение доставката на кораба може да се разглежда най-много като подготвителен етап, (косвено) свързан с дейността на купувача, за която се предоставят предимства. Това обстоятелство не означава обаче, че продавачът също извършва дейност, за която се предвиждат предимства.

39. На последно място, не се установяват основания да се приеме, че и запазването на конкурентоспособността на корабостроителите е цел на член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96. Напротив, данъчното предимство за корабостроителите по член 15 от Директива 2003/96 е предвидено само като възможност, която Литва очевидно не е използвала.

40. Ето защо Съдът във всички случаи правилно приема, че право на освобождаване от облагане с данъци, предвидено в член 14, параграф 1, букви б) и в) от Директива 2003/96, има само лицето, което реално е използвало превозно средство от посочените в тази разпоредба видове, за да предоставя услуги срещу заплащане**********.

41. Следователно би било в противоречие с член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 да се допусне впоследствие продавачът на кораб да се възползва от данъчно облекчение при облагането с акциз. Всъщност продавачът не е в кръга на лицата, които ползват предимства (осъществяващи дейност на търговско корабоплаване), нито се облага с акциза. Тежестта от облагането е единствено за купувача на кораба, който е заплатил акциза като част от покупната цена.

42. От изложеното следва, че член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 допуска национална уредба, която изключва възможността продавачът на кораб да иска освобождаване от облагане с акциз за горивото, което е продал заедно с кораба, под формата на възстановяване/връщане на акциза.

Б. По втория въпрос

43. Ако въпреки гореизложеното Съдът приеме, че продавачът на кораба също трябва да се ползва от данъчното облекчение във връзка с акциза съобразно член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96, в случаите, в които насрещната страна по договора използва продадения кораб за целите на корабоплаването, тогава би следвало да се отговори и на втория въпрос. С този въпрос запитващата юрисдикция иска в крайна сметка да установи дали държава членка може да постави правото на освобождаване от облагане с данъци по член 14, параграф 1 от Директива 2003/96 в зависимост от спазването на формални изисквания.

********** Решение от 10 ноември 2011 г., Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, т. 18), от 1 март 2007 г., Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, т. 37) и от 1 април 2004 г., Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, т. 28); Съдът подчертава същия извод във връзка с подобен случай на освобождаване на въздухоплаването от облагане с данъци — решение от 1 декември 2011 г., Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, т. 21).

********** Вж. само решения от 1 март 2007 г., Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, т. 33 и сл.) и от 1 април 2004 г., Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, т. 28) — по посочените дела доставеното моторно гориво, за което е било поискано освобождаване от облагане с данък, е използвано от заявителя за „зареждането на кораби, служещи за предоставяне на услуги срещу заплащане“, като това е потвърдено в решение от 1 декември 2011 г., Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, т. 30); подобно в решение от 21 декември 2011 г., Haltergemeinschaft (C-250/10, непубликувано, EU:C:2011:862, т. 24).

44. Още от самия текст на член 14, параграф 1 от Директива 2003/96 е видно, че държавите членки освобождават от облагане с данъци енергийните продукти, доставяни като гориво за целите на корабоплаването във водите на Общността „при условия, които те трябва да посочат, с цел осигуряване на точното и ясно прилагане на освобождаването от заплащане на данъци и предотвратяване на опитите за избягване, заобикаляне или злоупотреби по отношение на плащането на данъци“. Така правото на Съюза изрично позволява на държавите членки да въвеждат и други условия за освобождаването.

45. В същото време обаче е налице утвърдена практика на Съда в областта на прилагане на данъка върху добавената стойност. В съответствие с нея отказът да бъде приложено данъчно освобождаване (по отношение на вътрешнообщностна доставка, съответно доставка за износ) само поради обстоятелството, че не са представени формални доказателства, поначало е в разрез с принципа на пропорционалност**********.

1. *Приложимост на съдебната практика от областта на данъка върху добавената стойност към прякото освобождаване от облагане с акциз*

46. Данъкът върху добавената стойност е общ данък върху потреблението. Поради това е логично изложените по-горе принципи от областта на ДДС да се прилагат и в областта на специалната правна уредба на данъците върху потреблението, включително и по отношение на уредбата по член 14 от Директива 2003/96. В две свои решения девети състав на Съда възприема като краен резултат точно този подход**********. В становището си Комисията също проявява такава склонност. Поради сходството между акциза и системата на ДДС този подход изглежда последователен и правилен по отношение на *прякото* освобождаване на доставките на горива.

47. Облагането с ДДС се прилага на всички фази от търговския обмен, като чрез механизма на приспадане на данъка се избягва многократното облагане (кумулиране на данъка). С този механизъм се осигурява постигането на целта на системата на ДДС да се обложи единствено крайният потребител**********, а данъчнозадълженото лице не понася тежестта от него (принцип на неутралността). В областта на ДДС доставчикът като данъчнозадължено лице само събира данъка за сметка на държавата на всички фази**********. Тази функция на данъчнозадълженото лице не е свързана с някакво предимство за самото него.

48. В контекста на принципа на пропорционалност обаче тази роля на данъчнозадълженото лице, което е принудително натоварено със събирането на данъци, налага особени изисквания към държавата, която изпълнява правомощията си. Ето защо освобождаване от ДДС не може да бъде отказано без друго, единствено поради липсата на (формални) доказателства, щом като е установено, че обективно са изпълнени всички материалноправни условия за това освобождаване. В противен случай би било налице непропорционално обременяване на частноправен субект за целите на държавата.

********** Вж. примерно: решения от 27 септември 2007 г., Teleos и др. (C-409/04, EU:C:2007:548, т. 45 и сл.), от 27 септември 2007 г., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, т. 29 и сл.) и от 27 септември 2012 г., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, т. 45 и сл.); относно принципа на пропорционалност в областта на ДДС: решения от 18 декември 1997 г., Molenheide и др. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, EU:C:1997:623, т. 48) и от 11 май 2006 г., Federation of Technological Industries и др. (C-384/04, EU:C:2006:309, т. 29 и 30).

********** Решения от 2 юни 2016 г., Полихим-СС (C-355/14, EU:C:2016:403, т. 59 и сл.) и от 2 юни 2016 г., ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, т. 20 и 21, както и т. 35 и 36).

********** Решения от 24 октомври 1996 г., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, т. 19) и от 7 ноември 2013 г., Tulică и Plavoşin (C-249/12 и C-250/12, EU:C:2013:722, т. 34), както и определение от 9 декември 2011 г., Connoisseur Belgium (C-69/11, непубликувано, EU:C:2011:825, т. 21).

********** Решения от 20 октомври 1993 г., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, т. 25) и от 21 февруари 2008 г., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, т. 21).

49. Данъчното събитие, което поражда задължението за акциз (член 7 от Директива 2008/118), възниква еднократно, от момента на освобождаването на стоките за потребление. Съгласно член 8 от Директива 2008/118 отговорно за плащането на дължимия акциз е лицето, което освобождава стоките за потребление, макар че е обложен потребителят (адресат на данъчното задължение). В този случай доставчикът отново действа само като лице, което събира данъци за държавата. Ето защо тук трябва да се прилагат същите строги изисквания от гледна точка на пропорционалността като действащите в областта на ДДС**********.

2. ***Неприложимост на съдебната практика от областта на данъка върху добавената стойност към косвеното освобождаване от облагане с акциз***

50. Противно на виждането на Комисията обаче, съдебната практика от областта на ДДС не може да се прилага към разглежданото в настоящия случай *косвено* освобождаване от облагане с акциз. Причината е, че в това отношение системата на акцизите и системата на ДДС не са сравними. Самият Съд, позовавайки се на различията в правната уредба на митата и на ДДС, вече основателно е отхвърлил приложимостта на своята практика**********.

51. За разлика от това *косвеното освобождаване от облагане с данъци* чрез възстановяване/връщане на данъка на трето лице, както е предвидено в член 6, буква в) от Директива 2003/96, изисква по необходимост представянето на някои доказателства. Те служат за преценката дали в действителност е възникнало право на възстановяване и в полза на кого. В противен случай би съществувал риск от многократно възстановяване, съответно връщане на сумата по същия данък. Във връзка с това самият факт, че в това отношение системата на акцизите е уредена по различен начин, води до необходимостта от представяне на някои формални доказателства.

52. Въпросът е, че при *косвеното освобождаване от облагане с акциз* винаги е налице *същинско предимство* за съответното лице. Така потребителят на горивото се ползва от данъчно предимство, без да е налице основание за това. Всъщност е налице облагаемо потребление. Въпреки това по определени причини (в случая от областта на икономическата политика) потреблението все пак не се облага с данък, от което е облагодетелстван потребителят. В случая лицето, което има право на възстановяване, не събира данъци за сметка на държавата, а за своя сметка.

53. При това положение принципът на пропорционалност не би бил накърнен, ако с оглед на ефективния контрол данъчното предимство бъде обвързано с представяне на доказателства, необходими за целите на контрола. За разлика от положението на лицето, принудително натоварено със събирането на данъци, на лицето, което ползва данъчно предимство (в случая потребителят на горивото), може да се възложи по-сериозно задължение да оказва съдействие. Пределите на това задължение биха били достигнати, когато национално право изобщо не допуска коригиране на доказателствата или последващото им представяне. В случая обаче не са налице данни в тази насока.

3. ***Междинно заключение***

54. Принципът на пропорционалност не забранява правна уредба, съгласно която правото на възстановяване, съответно на връщане на данък, възниква само ако лицето, което ползва предимството, представи доказателствата, необходими с цел осъществяването на контрол.

********** В този смисъл са правилни двете гореспоменати решения на девети състав на Съда: решения от 2 юни 2016 г., Полихим-СС (C-355/14, EU:C:2016:403, т. 59 и сл.) и ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, т. 20 и 21, както и т. 35 и 36).

********** Решение от 27 септември 2007 г., Teleos и др. (C-409/04, EU:C:2007:548, т. 57).

VI. **Заключение**

55. По изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на двата преюдициални въпроса на Върховния административен съд по следния начин:

„1. Член 14, параграф 1, буква в) от Директива 2003/96 предвижда като условие, за да се допусне косвено освобождаване от облагане с данъци, лицето, което иска възстановяване на данъка, да е използвало горивото за целите на корабоплаването. Случаят не е такъв, когато това лице само е доставило кораб със заредено гориво на предприятие за корабоплаване. Корабостроител, който продава кораб заедно с намиращото се в него гориво, не предоставя услуги срещу заплащане в рамките на (търговското) корабоплаване.

2. Държавите членки имат право да определят условията за освобождаване от облагането с данъци съгласно член 14, параграф 1, буква в) във връзка с член 6, буква в) от Директива 2003/96. Принципът на пропорционалност не забранява правото на възстановяване, съответно на връщане на съответния акциз, на трето лице да се постави в зависимост от условието да се представят определени доказателства, за да се предостави възможност за ефективен контрол и за да се избегне двойно данъчно облекчение, съответно неоснователно необлагане с данък“.