Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 2. března 2017 [1]

Věc C-151/16

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

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud, Litva)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Právo upravující spotřební daň – Osvobození od daně dodávky energetických produktů – Použití jako palivo pro plavbu – Požadavky členských států k zajištění správného a jednoznačného uplatnění – Chybějící doklady – Proporcionalita – Přenos zásad použitelných v právu daně z přidané hodnoty“

I. **Úvod**

1. V projednávaném případě se musí Soudní dvůr zabývat zvláštním osvobozením od spotřební daně podle unijního práva. Jeho účelem je ulehčení komerční plavby po vodách Unie od zatížení paliva spotřební daní. Toto osvobození ovšem neuplatnil lodní dopravce, ale výrobce lodi. Tento prodal loď i s palivem lodnímu dopravci. Přitom mu chyběly licence nutné podle vnitrostátního práva, aby mohl dodat palivo osvobozené od daně.

2. V tomto směru vyvstávají dvě základní otázky. Na jedné straně je třeba vyjasnit osobní působnost osvobození od daně. Je tedy třeba odpovědět na otázku, zda i výrobce, resp. dodavatel lodi je zahrnut do zvýhodnění plavby v čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96/ES. Na druhé straně je třeba upřesnit význam požadavků na doklady v rámci daňového ustanovení o zvýhodnění v předpisech o spotřební dani. Zde lze ve dvou rozsudcích devátého senátu Soudního dvora [2] rozeznat tendenci přenést judikaturu vydanou k právu DPH i na předpisy o spotřební dani.

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Rozsudky ze dne 2. června 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, bod 59 a následující), a ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, body 20 a 21, jakož i body 35 a 36).

II. **Právní rámec**

A. **Předpisy unijního práva**

3. Článek 7 odst. 1 směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice 2008/118“) stanoví:

„Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká okamžikem propuštění ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo.“

4. Článek 41 směrnice 2008/118 obsahuje následující ustanovení:

„Dokud Rada nepřijme předpisy Společenství o zásobování lodí a letadel, mohou členské státy pro takové zásobování ponechat v platnosti své vnitrostátní předpisy týkající se osvobození od daně.“

5. Článek 6 směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, ve znění naposledy změněném směrnicí Rady 2004/75/ES ze dne 29. dubna 2004 [dále jen „směrnice 2003/96“] obsahuje pro členské státy následující možnost:

„Členské státy mohou poskytnout osvobození od daně nebo snížit úroveň zdanění stanovenou touto směrnicí:

a) přímo;

b) prostřednictvím rozlišené sazby

nebo

c) vrácením celé částky daně nebo její části.“

6. Článek 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96 zní:

„1. Kromě obecných ustanovení obsažených ve směrnici 92/12/EHS o osvobození od daně určitých způsobů použití výrobků, které jsou předmětem daně, a aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství, osvobodí členské státy za podmínek, které samy stanoví za účelem správného a jednoznačného uplatnění takových osvobození od daně a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, od zdanění tyto výrobky:

[…]

c) energetické produkty dodávané jako pohonné hmoty nebo paliva pro plavbu po vodách Společenství (včetně rybolovu) pro jiná než soukromá rekreační plavidla a elektřina vyráběná na palubě plavidla. Pro účely této směrnice se ‚soukromým rekreačním plavidlem‘ rozumí jakékoli plavidlo, které používá jeho vlastník nebo fyzická či právnická osoba, která je oprávněna je používat na základě nájmu nebo jiného právního důvodu pro jiné než výdělečné účely, a zejména jinak než pro přepravu cestujících nebo zboží anebo pro úplatné poskytování služeb anebo pro potřeby orgánů veřejné správy. […]“

B. **Vnitrostátní právní předpisy**

7. Zboží podléhající spotřební dani, uplatnění spotřební daně na toto zboží, jakož i zvláštní aspekty kontroly a přepravy takového zboží se určují podle litevského zákona o spotřební dani (Akcizų įstatymas) ve znění zákona č. XI 722 ze dne 1. dubna 2010. Podle čl. 19 odst. 1 bod 5 zákona o spotřební dani platí, že „zboží, které podléhá spotřební dani […], bude osvobozeno od spotřební daně, pokud […] je dodáno za účelem zásobování osobních a/nebo nákladních lodí […] při mezinárodní dopravě“. Navíc čl. 43 odst. 1 bod 2 tohoto zákona stanoví, že osvobození od spotřební daně platí i pro „lodní palivo, dodané pro plavbu po vodách Evropské unie (včetně rybolovu) pro jiná než soukromá rekreační plavidla“.

III. **Spor v původním řízení**

8. Navrhovatelka je společností se sídlem v Litvě, která se mj. zabývá stavbou různých typů námořních plavidel. Dne 7. října 2009 uzavřela smlouvu o stavbě nákladní lodi (dále jen „loď“) pro klientku.

9. Během stavby lodi koupila navrhovatelka 80 600 l paliva od dodavatelky. Dodavatelka dodala palivo přímo do palivových nádrží lodi. Dodavatelka vypočítala z paliva spotřební daň, která byla navrhovatelkou odvedena v rámci platby faktur na DPH, které jí byly vystaveny. Navrhovatelka část z daného paliva spotřebovala při provádění testů na lodi.

10. Dne 6. června 2013 převedla navrhovatelka vlastnictví i veškerá práva a účasti k lodi na klientku. Loď byla na klientku převedena společně s vybavením a zásobami nacházejícími se na palubě, včetně 73 030 litrů paliva, které na lodi zbylo po provedených testech. Klientka byla podle smlouvy povinna koupit toto palivo za cenu nákladů, která byla součástí celkové kupní ceny.

11. Po převodu lodi na klientku tato zařídila její přesun vlastním pohonem bez (komerčního) nákladu z doku do přístavu Stralsund v Německu. Loď zde byla poprvé naložena nákladem, který měl být přepraven do Santanderu (Španělsko).

12. Navrhovatelka podala krátce po prodeji lodi (dne 22. července 2013) žádost o vrácení spotřební daně ohledně paliva prodaného klientce spolu s lodí. Napadeným rozhodnutím ze dne 21. srpna 2013 odmítl daňový orgán (odpůrkyně) žádost o vrácení. Odůvodnil to v podstatě tak, že navrhovatelka nevyplnila správně záznamové dokumenty. Kromě toho nedisponuje licencí (povolením) k dodávce paliva pro lodi vydaným v příslušném řízení podle vnitrostátního práva.

13. Na základě přezkumu odporu proti výše uvedenému rozhodnutí zrušil výbor pro daňové spory svým rozhodnutím č. S 185 (7 195/2013) ze dne 28. listopadu 2013 rozhodnutí daňového orgánu. K odůvodnění mj. uvedl, že nesplnění podmínek se vztahuje k formálním ustanovením a nemůže znamenat zánik nároku navrhovatelky na vrácení spotřební daně.

14. Odpůrkyně proti tomu podala žalobu u regionálního správního soudu Vilnius, který rozsudkem ze dne 9. prosince 2014 žalobě vyhověl, protože navrhovatelka nedisponovala platnou licencí/povolením k provedení předmětné dodávky. Proti tomu podala nyní navrhovatelka kasační opravný prostředek.

IV. **Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem**

15. Nejvyšší správní soud, který se nyní věcí zabývá, předložil Soudnímu dvoru dne 14. března 2016 následující otázky k rozhodnutí o předběžné otázce:

„1. Musí být čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, ve znění směrnice Rady 2004/75/ES ze dne 29. dubna 2004, vykládán v tom smyslu, že spotřební daň nelze vybírat z dodávek energetických produktů za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávaného případu, kdy jsou dané produkty dodávány jako palivo pro loď, aby byly použity při plavbě v [unijních] vodách s cílem přesunu lodi vlastním pohonem z místa, kde byla postavena, do přístavu v jiném členském státu pro účely naložení jejího prvního nákladu, aniž by došlo bezprostředně k úplatě?

2. Brání čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96 takovým ustanovením vnitrostátního práva členských států, jako jsou ustanovení použitelná v projednávaném případě, která brání tomu, aby se osvobození od daně ve smyslu uvedeného ustanovení uplatnilo v případě, že k dodání energetických produktů došlo v rozporu s podmínkami stanovenými členským státem, přestože tato dodávka splňuje základní podmínky pro uplatnění osvobození od daně vymezeného v daném ustanovení směrnice 2003/96?“

16. K těmto otázkám se v řízení před Soudním dvorem písemně vyjádřily Litva, Polská republika a Evropská komise.

V. **Právní posouzení**

A. **K první otázce**

17. První otázkou se chce předkládající soud dozvědět, jak má být v projednávaném případě takzvané plavby bez nákladu obchodní lodi vykládán článek 14 směrnice 2003/96. Vzhledem k tomu, že se ale v původním řízení domáhá vrácení spotřební daně prodejce lodi, je třeba předběžnou otázku upřesnit. Předkládající soud chce totiž v konečném důsledku vědět, zda může prodejce lodi nárokovat vrácení spotřební daně. Otázka se přitom vztahuje na vrácení ohledně paliva, které kupující lodi použil k tomu, aby dojel do přístavu, kde byla loď poprvé naložena.

18. Rozhodující pro zde projednávaný případ je tedy pouze, zda prodej lodi včetně paliva výrobcem lodi (prodávající) vyžaduje vrácení spotřební daně prodávajícímu, pokud „pouze“ kupující lodi použije palivo eventuálně pro plavbu (zde ve formě takzvané plavby bez nákladu).

19. Takové vrácení nelze na základě článku 41 směrnice 2008/118 vyloučit vnitrostátním právem (k tomu pod bodem 1.). Ovšem výrobce lodi, který dodá loď včetně paliva propuštěného již do volného oběhu, nespadá ani do osobní (a), ani do věcné (b) působnosti osvobození od daně podle článku 14 směrnice 2003/96 (k tomu pod bodem 2.).

1. *Vztah článku 41 směrnice 2008/118 k článku 14 směrnice 2003/96*

20. Litevská vláda zastává ve svém vyjádření názor, že lze popřípadě použít článek 41 směrnice 2008/118, takže by osvobození od daně mohlo ztroskotat díky podmínkám vnitrostátního práva. Naproti tomu článek 14 směrnice 2003/96 obsahuje povinné osvobození od daně. Tudíž je nutné nejprve vyjasnit vztah obou těchto ustanovení.

21. Článek 41 směrnice 2008/118 obsahuje ale „jen“ určitý způsob přechodné úpravy pro „zásobování lodí a letadel“, které je osvobozeno od daně podle vnitrostátního práva, dokud Rada nevydá pro tuto oblast ustanovení práva Společenství.

22. Je možné, že existují oblasti, které ještě nejsou předmětem unijní úpravy. Osvobození „zásobování“ energetickými produkty pro použití jako palivo pro plavbu je však výslovně a povinně upraveno v čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96, na který se dokonce odvolává článek 1 směrnice 2008/118. Z tohoto důvodu se článek 41 směrnice 2008/118 (již) nemůže týkat případu osvobozené dodávky paliva pro použití pro plavbu.

23. Naopak je článek 14 směrnice 2003/96 – jak také správně zdůrazňuje litevská vláda – speciálním ustanovením. V projednávaném případě se tedy – v souladu s Komisí – nepoužije článek 41 směrnice 2008/118, nýbrž pouze článek 14 směrnice 2003/96.

2. *Působnost osvobození od daně podle článku 14 směrnice 2003/96*

24. Pro požadované vrácení by musel výrobce lodi spadat do působnosti osvobození od daně podle čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96. Tak tomu není.

a) *Osobní působnost osvobození*

25. Jak vyplývá z článku 7 směrnice 2008/118, nevzniká nárok na spotřební daň – na rozdíl např. od předpisů o dani z přidané hodnoty – na každém stupni obchodu, nýbrž jen jednou v okamžiku propuštění ke spotřebě.

26. Přitom článek 6 směrnice 2003/96 vyjasňuje, že členské státy mají na výběr poskytnout v této směrnici předpokládaná osvobození od daně buď přímo [písm. a)] nebo nepřímo tím, že uhrazená daň bude zcela nebo částečně vrácena [písm. c)]. Posledně uvedenou možností je ve spojení písm. c) a písm. a) směrnice 2003/96 míněno vrácení (přesněji: náhrada [3]) daně uhrazené třetí osobou, která ji ale sama nedlužila [4].

27. Pokud čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96 osvobozuje od daně *dodávku* energetických produktů k *použití* jako palivo, pak existují s ohledem na článek 6 směrnice 2003/96 tedy dvě možnosti osvobození od daně. V úvahu přichází buď (přímé) osvobození dodavatele z důvodu propuštění do volného oběhu zboží (*dodávka*) nebo (nepřímé) osvobození poté následujícího *použití* energetických produktů.

28. Navrhovatelka v původním řízení požaduje „vrácení“ spotřební daně, dlužené dodavatelkou. V úvahu tedy přichází pouze druhá možnost nepřímého osvobození.

29. Z předkládajícího usnesení nevyplývá, zda Litva vůbec využila možnost nepřímého osvobození od daně, poskytnutou v čl. 6 písm. c) směrnice 2003/96. Zdá se, že právní úprava dodání zmíněná v předkládajícím usnesení primárně obsahuje jen propuštění ke spotřebě. To naznačují alespoň v ní upravené požadavky na licenci.

3 – Terminologie v německých daňových předpisech je v tomto ohledu přesnější: „vrácením“ se obvykle myslí vrácení daně osobě povinné k dani (vztah dvou osob), zatímco „náhradou“ výplata částky daně třetí osobě, která daň nedluží, ale ekonomicky ji uhradila (vztah tří osob).

4 – Vrácení daně dlužené osobou povinnou k dani (zde dodavatele paliva) je zahrnuto jako přímé osvobození od daně již čl. 6 písm. a) směrnice 2003/96.

30. Dále však budu pro odpověď na předběžné otázky předpokládat, že osvobození stanovené ve vnitrostátním právu zahrnuje nepřímé osvobození od daně (vrácení spotřební daně uživateli energetických produktů). Jinak by předběžná otázka nedávala smysl. Toto osvobození by pak muselo stanovit, že dodavatelem odvedená daň bude nahrazena i třetí osobě (vrácena ve smyslu čl. 6 písm. c) směrnice 2003/96), pokud jsou splněny podmínky osvobození od daně podle čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96.

31. V projednávaném případě bylo s dodávkou paliva výrobci lodi dodavatelem nakládáno jako s podléhající dani. To bylo podle unijního práva správné, což vyplývá ze srovnání čl. 14 odst. 1 písm. c) a čl. 15 odst. 1 písm. j) směrnice 2003/96. Podle něj nespadá dodávka paliva pro použití při výrobě a testování lodí pod použití jako palivo pro komerční plavbu po vodách Společenství podle čl. 14 písm. c) směrnice 2003/96. Naopak může, ale nemusí, být dodávka paliva pro použití při výrobě a testování lodí podle čl. 15 odst. 1 písm. j) směrnice 2003/96 osvobozena členskými státy. Litva možnost osvobození od daně zjevně nevyužila.

32. Při prodeji dokončené lodi spolu se zbylým palivem nebyla podle sděleného skutkového stavu dodávka paliva (ještě jednou) zdaněna. I to je logické: palivo již bylo propuštěno ke spotřebě. Tím není osvobození uplatňováno osobou povinnou k dani, nýbrž třetí osobou.

33. Bez vlastního daňového dluhu výrobce lodi v okamžiku dodávky paliva na kupujícího ale vychází osvobození dodávky od daně na prázdno. V tomto ohledu nejde v projednávaném případě o osvobození *dodávky* paliva od daně.

b) ***Věcná působnost***

34. Navíc prodávající lodi s palivem nepoužívá palivo pro zvýhodněnou plavbu.

35. Jako nepřímé osvobození osvobozuje čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96 dodávku energetických produktů pouze k *použití* jako palivo pro plavbu po vodách Společenství (včetně rybolovu) pro jiná než soukromá rekreační plavidla. Tím má být zajištěna konkurenceschopnost komerční plavby v rámci EU[5], která je nákladná na palivo, a konkurenční postavení evropských podniků vůči podnikům ze třetích zemí[6]. Navíc se tím má i podporovat pohyb zboží uvnitř Společenství[7]. Je tedy zřejmé, že při nepřímém osvobození může mít nárok na náhradu spotřební daně jen osoba, která se podílí na plavbě, kterou chtěl zákonodárce zvýhodnit.

36. Tudíž zde může dokonce zůstat otevřené, zda i takzvaná plavba bez nákladu lodního dopravce přepravní lodí z místa výroby do místa první nakládky spadá do působnosti čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96. Komise, Polská republika a v konečném důsledku i Litva to přesvědčivě potvrzují[8]. Tato otázka by ale vyvstávala jen pro lodního dopravce, který použil palivo pro tuto takzvanou plavbu bez nákladu. V tomto případě ale požaduje vrácení spotřební daně prodávající takové lodi.

5 – Viz bod 23 odůvodnění směrnice 2003/96, jakož i judikatura Soudního dvora v souvislosti s podobně formulovaným osvobozením od daně podle čl. 14 odst. 1 písm. b) směrnice 2003/96 – viz rozsudek ze dne 1. prosince 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, body 24 a 26); viz rovněž rozsudky ze dne 1. března 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, bod 28), a ze dne 29. dubna 2004, Komise v. Německo (C-240/01, EU:C:2004:251, body 39 a 44).

6 – Návrh směrnice Rady, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství pro zdanění energetických produktů ze dne 12. března 1997 – KOM(97) 30 final 97/0111(CNS)– strana 7.

7 – Pro posledně uvedené viz výslovně rozsudek ze dne 1. března 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, body 24 a 25).

8 – V tomto ohledu asi spadá i první jízda k nakládce pod pojem (komerční) plavby, i když tato jízda není provedena přímo za úplatu. Náklady této jízdy jsou náklady lodního dopravce, které jsou rozvrženy buď na první, nebo na každou další (úplatnou) jízdu. Smysl a účel osvobození od daně podle článku 14 směrnice 2003/96 je relevantní při jízdě k místu nakládky stejně jako při jízdě k místu vykládky (s nákladem). V obou případech je majitel lodi bezpochyby činný v rámci (komerční) plavby.

37. Článek 14 směrnice 2003/96 není ale obecným osvobozením od daně[9], a proto se od daně osvobodí jen takové palivo, které se použije pro plavbu.

38. Pod pojem plavba však spadá jen takové poskytování služeb za úplatu, které přímo souvisí s pohybem lodi[10]. Prodej lodi ale není poskytování služeb za úplatu, které přímo souvisí s pohybem lodi. Prodej lodi je dodávkou, která teprve umožňuje kupujícímu, aby poskytoval plavební služby za úplatu svým klientům. V tomto ohledu souvisí dodávka lodi s činností kupujícího osvobozenou od daně maximálně přípravně (nepřímo). To ale nevede k tomu, že prodávající rovněž vykonává činnost, která je osvobozena od daně.

39. Konečně není zřejmé, že by cílem čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96 bylo i udržení konkurenceschopnosti výrobců lodí. Naopak je zvýhodnění výrobců lodí uvedeno pouze jako možnost v článku 15 směrnice 2003/96, kterou Litva zjevně nevyužila.

40. Soudní dvůr tedy logicky osvobození od daně podle čl. 14 odst. 1 písm. b) a c) směrnice 2003/96 vždy přiznal jen osobě, která dopravní prostředek uvedený v tomto ustanovení sama použila pro poskytnutí služeb za úplatu[11].

41. Odporovalo by tudíž čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96, aby prodávající lodi dodatečně získal výhody osvobození od spotřební daně. Prodávající nepatří ani ke zvýhodněnému okruhu osob (komerční plavby), ani není zatížen spotřební daní. Zatížen je zde pouze kupující daně, protože uhradil spotřební daň prostřednictvím kupní ceny.

42. Článek 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96 tedy nebrání vnitrostátní právní úpravě, která odpírá prodávajícímu lodi osvobození od daně formou vrácení/náhrady spotřební daně ve vztahu k palivu prodanému společně s lodí.

B. **K druhé otázce**

43. Pokud by byl Soudní dvůr přesto názoru, že i prodávající lodi má být osvobozen od spotřební daně podle čl. 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96, pokud jeho smluvní partner předmět prodeje využívá v rámci plavby, pak by bylo nutné odpovědět ještě na druhou otázku. Touto otázku se předkládající soud chce v konečném důsledku dozvědět, zda členským stát může učinit osvobození od daně podle čl. 14 odst. 1 směrnice 2003/96 závislým na dodržení určitých formálních ustanovení.

44. Již znění čl. 14 odst. 1 směrnice 2003/96 stanoví, že členské státy osvobodí dodávku energetických produktů k použití jako palivo pro plavbu na vodách Společenství „za podmínek, které samy stanoví za účelem správného a jednoznačného uplatnění takových osvobození od daně a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu“ od zdanění. Tím unijní právo výslovně dovoluje členským státům, aby stanovily další podmínky osvobození.

9 – Viz výslovně rozsudek ze dne 1. prosince 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, bod 23), v tomto smyslu i rozsudky ze dne 10. listopadu 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, bod 21), a ze dne 29. dubna 2004, Komise v. Německo (C-240/01, EU:C:2004:251, bod 23).

10 – Rozsudky ze dne 10. listopadu 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, bod 18), ze dne 1. března 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, bod 37), a ze dne 1. dubna 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, bod 28), totéž zdůrazňuje Soudní dvůr u podobného osvobození od daně pro leteckou dopravu – rozsudek ze dne 1. prosince 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, bod 21).

11 – Viz zejména rozsudky ze dne 1. března 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, bod 33 a následující), a ze dne 1. dubna 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, bod 28) – v těchto věcech byly tímto palivem, pro které bylo žádáno o osvobození od daně, „poháněny lodě, které sloužily poskytování služeb za úplatu“ – potvrzené rozsudkem ze dne 1. prosince 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, bod 30), podobně rozsudek ze dne 21. prosince 2011, Haltergemeinschaft (C-250/10, nezveřejněný, EU:C:2011:862, bod 24).

45. Soudní dvůr ovšem v oblasti působnosti daně z přidané hodnoty vyvinul ustálenou judikaturu. Podle ní je odepření osvobození od daně (dodávky uvnitř Společenství, resp. vývozní dodávky) pouze pro chybějící formální doklady zpravidla nepřiměřené [12].

1. *Přenesení judikatury týkající se daně z přidané hodnoty na přímé osvobození od daně v předpisech o spotřební dani*

46. Daň z přidané hodnoty je všeobecná spotřební daň. Je tedy nasnadě přenést výše uvedené zásady práva daně z přidané hodnoty i na zvláštní právní úpravu spotřební daně, tudíž na použití článku 14 směrnice 2003/96. To v konečném důsledku devátý senát Soudního dvora ve dvou novějších rozhodnutích učinil [13]. Komise se k tomu ve svém vyjádření rovněž přiklání. Toto východisko je ohledně *přímého* osvobození dodávky paliva pro zde existující podobnost k systému daně z přidané hodnoty systémově konformní a logické.

47. Ke zdanění daní z přidané hodnoty dochází formou zdanění všech fází, kde je zabráněno opakovanému zdanění (kumulaci daně) odpočtem daně na vstupu. Prostřednictvím odpočtu daně na vstupu je zajištěno, že DPH hradí jen koncový spotřebitel [14] a osoba povinná k dani (podnikatel) jí není zatížena (zásada neutrality). Osoba povinná k dani přitom funguje na všech stupních jako příjemce daně na účet státu [15]. Zvýhodnění osoby povinné k dani samotné v tom nelze spatřovat.

48. Tato role osoby povinné k dani jako povinně zapojeného výběrčího daní klade ve spojení se zásadou proporcionality zvláštní požadavky na zasahující stát. Osvobození od DPH tedy nemůže bez dalšího ztroskotat pouze na chybějících (formálních) dokladech, pokud je objektivně jisté, že jsou splněny všechny jeho materiální podmínky. Jinak by bylo dáno nepřiměřené zatížení soukromé osoby pro účely státu.

49. V předpisech o spotřební dani vzniká skutková podstata daně (článek 7 směrnice 2008/118) jednorázově, a to propuštěním ke spotřebě. Osobou povinnou k dani je podle článku 8 směrnice 2008/118 osoba, která propustí zboží ke spotřebě, ačkoli má být zatížen spotřebitel (cílový daňový poplatník). I zde je dodavatel činný pro stát pouze jako výběrčí daně. Proto zde musejí platit stejné přísné požadavky proporcionality, jako platí v oblasti práva daně z přidané hodnoty [16].

2. *Nepřenesení judikatury týkající se daně z přidané hodnoty na nepřímé osvobození od daně v předpisech o spotřební dani*

50. Judikatura týkající se daně z přidané hodnoty ale nemůže být oproti názoru Komise přenesena i na v tomto případě rozhodující *nepřímé* osvobození v předpisech o spotřební dani. To vyplývá z v tomto ohledu chybějící podobnosti se systémem DPH. Soudní dvůr sám právem odmítl přenos své judikatury s odkazem na rozdílnou koncepci celních předpisů a předpisů o dani z přidané hodnoty [17].

12 – Viz například rozsudky ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 45 a následující); ze dne 27. září 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 29 a následující), a ze dne 27. září 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 45 a následující), k zásadě proporcionality v předpisech o dani z přidané hodnoty: ze dne 18. prosince 1997, Molenheide a další (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, bod 48), ze dne 11. května 2006, Federation of Technological Industries a další (C-384/04, EU:C:2006:309, body 29 a 30).

13 – Rozsudky ze dne 2. června 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, bod 59 a následující), a ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, body 20 a 21, jakož i 35 a 36).

14 – Rozsudky ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19), a ze dne 7. listopadu 2013, Tulică a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), jakož i usnesení ze dne 9. prosince 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nezveřejněné, EU:C:2011:825, bod 21).

15 – Rozsudky ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25), a ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21).

16 – V tomto ohledu je správné řešení v obou rozsudcích devátého senátu Soudního dvora: rozsudky ze dne 2. června 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, bod 59 a následující), a ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, body 20 a 21, jakož i body35 a 36).

17 – Rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 57).

51. Naopak *nepřímé osvobození od daně* formou vrácení/náhrady třetí osobě – jak stanoví čl. 6 písm. c) směrnice 2003/96 – nutně vyžaduje určité doklady. Tyto slouží k rozhodnutí, zda a kdo skutečně může nárokovat vrácení. V opačném případě by existovalo nebezpečí opakovaného vrácení, resp. náhrady stejné daně. V tomto směru tedy nutnost určitých formálních dokladů vyplývá již z v tomto ohledu jinak uspořádaného systému zdanění spotřební daní.

52. V případě *nepřímého osvobození* je totiž vždy dáno *pravé zvýhodnění* dotčené osoby. Zde je zvýhodněn uživatel paliva na vlastní účet. Je vlastně dána spotřeba spotřebního zboží podléhající dani. Tato ale přesto není z určitých důvodů (zde z důvodů hospodářské politiky) ve prospěch spotřebitele zdaněna. Osoba oprávněná k vrácení zde nejedná jako výběrčí daně na účet státu, nýbrž na vlastní účet.

53. V takové konstelaci není nepřiměřené, pokud s ohledem na účinnou kontrolu dojde ke zvýhodnění až poté, když jsou předloženy odpovídající – ke kontrole nutné – doklady. Na rozdíl od nutně zapojeného výběrčího daní lze daňově zvýhodněné osobě (zde uživateli paliva) uložit vyšší zátěž v oblasti spolupráce. Hranice je dosažena zřejmě až tehdy, když vnitrostátní právo *per se* úplně vylučuje opravu chybných dokladů nebo dodatečné předložení těchto dokladů. To však v projednávaném případě není zřejmé.

3. ***Závěr***

54. Zásada proporcionality nezakazuje, aby nárok na vrácení, resp. náhradu vznikl až poté, když oprávněná osoba předloží doklady nutné ke kontrole.

VI. **Závěry**

55. Závěrem navrhuji odpovědět na předběžné otázky Nejvyššího správního soudu takto:

„1. Článek 14 odst. 1 písm. c) směrnice 2003/96 vyžaduje pro nepřímé osvobození od daně, aby osoba oprávněná k náhradě daně použila palivo pro plavbu. Tak tomu není, pokud pouze dodala loď s palivem lodnímu dopravci. Výrobce lodi neposkytuje prodejem lodi spolu s palivem, které se v ní nachází, služby za úplatu v rámci (komerční) plavby.

2. Členské státy mohou stanovit podmínky osvobození od daně podle čl. 14 odst. 1 písm. c) ve spojení s čl. 6 písm. c) směrnice 2003/96. Zásada proporcionality nezakazuje činit nárok třetí osoby na vrácení, resp. náhradu dotčené spotřební daně závislým na předložení určitých dokladů, aby byla umožněna účinná kontrola a zabráněno dvojitému osvobození, resp. neoprávněnému nezdanění.“