Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 2. marca 2017 [1]

Vec C-151/16

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd, Litva)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Právna úprava spotrebných daní – Oslobodenie dodania energetických výrobkov od dane – Používanie ako palivo na účely námornej plavby – Požiadavky členských štátov na zabezpečenie správneho a spravodlivého uplatňovania – Chýbajúce dôkazy – Proporcionalita – Prenesenie zásad uplatniteľných v práve dane z pridanej hodnoty“

I. **Úvod**

1. V prejednávanej veci sa Súdny dvor musí zaoberať osobitným prípadom oslobodenia od spotrebnej dane v práve Únie. Toto oslobodenie má za cieľ odbremeniť komerčné námorné plavby vo vodách Únie od zaťaženia spotrebnou daňou z paliva. O oslobodenie od dane však nepožiadala námorná prepravná spoločnosť, ale výrobca lodí. Tento výrobca predal námornej prepravnej spoločnosti loď spolu so zvyšným palivom. Na dodanie paliva oslobodeného od dane však nemal potrebné licencie podľa vnútroštátneho práva.

2. V tejto súvislosti vznikajú dve základné otázky. Na jednej strane ide o potrebu objasniť osobnú pôsobnosť oslobodenia od dane. V tomto ohľade treba odpovedať na otázku, či aj výrobca, resp. dodávateľ lode patrí do pôsobnosti zvýhodnenia námornej plavby v zmysle článku 14 ods. 1 písm. c) smernice 2003/96/ES. Na druhej strane treba konkretizovať význam požiadaviek na dôkazy v rámci ustanovení týkajúcich sa daňového zvýhodnenia v právnej úprave spotrebných daní. V tejto súvislosti možno v dvoch rozsudkoch deviatej komory Súdneho dvora [2] rozpoznať tendenciu uplatniť judikatúru z oblasti práva dane z pridanej hodnoty analogicky na ustanovenia právnej úpravy v oblasti spotrebných daní.

1 Jazyk prednesu: nemčina.

2 Rozsudky z 2. júna 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, bod 59 a nasl.), a ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, body 20 a 21, ako aj 35 a 36).

II. **Právny rámec**

A. **Právo Únie**

3. Článok 7 ods. 1 smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (ďalej len „smernica 2008/118“) znie:

„Daňová povinnosť k spotrebnej dani vzniká v čase uvedenia tovaru do daňového voľného obehu a v členskom štáte, v ktorom je tento tovar do daňového voľného obehu uvedený.“

4. Článok 41 smernice 2008/118 má nasledujúce znenie:

„Kým Rada neprijme ustanovenia Spoločenstva o zásobách pre lode a lietadlá, členské štáty môžu zachovať svoje vnútroštátne ustanovenia o oslobodení týchto zásob od spotrebnej dane.“

5. Článok 6 smernice Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny, naposledy zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2004/75/ES z 29. apríla 2004 (ďalej len „smernica 2003/96“), upravuje nasledujúcu možnosť členských štátov:

„Členské štáty môžu slobodne zavádzať oslobodenie od daní alebo daňové úľavy v úrovni zdaňovania predpísanej touto smernicou buď:

– a) priamo

– b) prostredníctvom odstupňovanej sadzby, alebo

– c) kompenzáciou celej výšky zdaňovania alebo jeho časti.“

6. Článok 14 ods. 1 písm. c) smernice 2003/96 znie:

„1. Okrem všeobecných ustanovení stanovených v smernici 92/12/EHS o používaní zdaniteľných výrobkov, ktoré sú oslobodené od daní a bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, členské štáty oslobodzujú od daní na základe podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správneho a spravodlivého uplatňovania takýchto oslobodení od daní a zabránenia krátenia daní, daňových únikov a zneužívania:

…

c) energetické výrobky dodávané na používanie ako palivo na účely námornej plavby v rámci vôd spoločenstva (vrátane rybolovu), okrem športového plavidla, a elektrina vyrábaná na palube plavidla. Na účely tejto smernice ‚športové plavidlo‘ je používanie akéhokoľvek plavidla jeho vlastníkom alebo fyzickou alebo právnickou osobou, ktorá ho používa na základe prenájmu alebo prostredníctvom iných spôsobov, na iné ako komerčné účely a najmä iné účely ako je preprava cestujúcich a tovarov alebo dodávka služieb za odplatu alebo na účely verejných orgánov. …“

B. **Vnútroštátne právo**

7. Tovary podliehajúce spotrebnej dani, uplatňovanie spotrebnej dane na tieto tovary, ako aj osobitné aspekty kontroly a prepravy takýchto tovarov sú upravené litovským zákonom o spotrebnej dani (Akcizų įstatymas) v znení zákona č. XI 722 z 1. apríla 2010. Podľa článku 19 ods. 1 bodu 5 zákona o spotrebnej dani „tovary, ktoré podliehajú spotrebnej dani… sú oslobodené od spotrebnej dane

v prípade, že… sú dodávané na účely zásobovania lodí na prepravu cestujúcich a/alebo nákladných lodí… v medzinárodnej doprave“. Okrem toho článok 43 ods. 1 bod 2 tohto zákona stanovuje, že oslobodenie od spotrebnej dane sa uplatňuje aj na „lodné palivo dodávané na účely námornej plavby v rámci vôd Európskej únie (vrátane rybolovu), s výnimkou lodného paliva dodávaného pre súkromné rekreačné plavidlo“.

III. **Spor vo veci samej**

8. Odvolateľka je spoločnosť so sídlom v Litve, ktorá sa okrem iného zaoberá stavbou rôznych typov námorných lodí. Dňa 7. októbra 2009 uzavrela zmluvu na stavbu nákladnej lode (ďalej len „loď“) pre zákazníčku.

9. Pri stavbe lode odvolateľka nakúpila 80 600 litrov paliva od dodávateľky. Dodávateľka dodala palivo priamo do palivových nádrží lode. Stanovila výšku spotrebnej dane z paliva, ktorú odvolateľka zaplatila v rámci úhrady vystavených faktúr na daň z pridanej hodnoty. Časť tohto paliva odvolateľka spotrebovala pri testovaní lode.

10. Odvolateľka previedla 6. júna 2013 vlastníctvo, ako aj všetky práva a nároky týkajúce sa lode na zákazníčku. Táto loď bola zákazníčke odovzdaná spolu so všetkými zásobami a vybavením, vrátane 73 030 litrov paliva, ktoré zostalo po skúšobných testoch vykonaných na lodi. Zákazníčka bola podľa zmluvy povinná nadobudnúť toto palivo za jeho nákupnú cenu zahrnutú do konečnej kúpnej ceny.

11. Po odovzdaní lode sa zákazníčka preplavila bez (komerčného) nákladu s vlastným pohonom z lodenice do prístavu Stralsund (Nemecko). Loď prevzala svoj prvý náklad v tomto prístave, ktorý mala za odplatu prepraviť do mesta Santander (Španielsko).

12. Odvolateľka krátko po predaji lode (22. júla 2013) podala žiadosť o vrátenie spotrebnej dane z paliva, ktoré dodala zákazníčke spolu s loďou. Napadnutým rozhodnutím z 21. augusta 2013 daňový úrad (odporkyňa) zamietol žiadosť o vrátenie. Svoje rozhodnutie v zásade odôvodnil tým, že odvolateľka riadne nevyplnila príslušné dokumenty. Okrem toho jej v príslušnom konaní podľa vnútroštátneho práva nebola udelená licencia (povolenie) na dodanie paliva pre lode.

13. Po preskúmaní sťažnosti podanej proti vyššie uvedenému rozhodnutiu komisia pre daňové spory vo svojom rozhodnutí č. S 185 (7 195/2013) z 28. novembra 2013 zrušila rozhodnutie daňového úradu. Svoje rozhodnutie odôvodnila okrem iného tým, že nesplnenie povinností sa týka formálnych predpisov a nemôže viesť k zániku nároku odvolateľky na vrátenie spotrebnej dane.

14. Odporkyňa podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na Regionálny správny súd Vilnius, ktorý rozsudkom z 9. decembra 2014 vyhovel žalobe z dôvodu, že odvolateľka nemala platnú licenciu/povolenie na uskutočnenie spornej dodávky. Odvolateľka sa proti tomuto rozsudku odvolala.

IV. **Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie pred Súdnym dvorom**

15. Najvyšší správny súd, ktorý v súčasnosti rozhoduje vo veci, predložil Súdnemu dvoru 14. marca 2016 návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

1. Má sa článok 14 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny, naposledy zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2004/75 z 29. apríla 2004, vykladať v tom zmysle, že spotrebná daň nemôže byť uložená na dodávky energetických výrobkov za okolností, o aké ide

v prejednávanej veci, keď je palivo dodané na použitie pri plavbe v rámci vôd Európskej únie s cieľom plavby lode, bez priamej odplaty, s vlastným pohonom z miesta, kde bola postavená, do prístavu v inom členskom štáte, aby sa naložil jej prvý komerčný náklad?

2. Bráni článok 14 ods. 1 písm. c) smernice 2003/96 ustanoveniam vnútroštátnych právnych predpisov členských štátov uplatniteľným v prejednávanej veci, ktoré vylučujú oslobodenie od dane stanovené v tomto ustanovení v prípade, že dodanie energetických výrobkov bolo uskutočnené v rozpore s podmienkami stanovenými členským štátom, a to aj napriek tomu, že dodanie spĺňa základné podmienky pre uplatnenie oslobodenia stanovené v článku 14 ods. 1 písm. c) smernice 2003/96?

16. K týmto otázkam predložili svoje písomné pripomienky v konaní pred Súdnym dvorom Litva, Poľská republika a Európska komisia.

V. **Právne posúdenie**

A. **O prvej otázke**

17. Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, ako sa má v prejednávanej veci týkajúcej sa takzvanej plavby obchodnej lode na prázdno vykladať článok 14 smernice 2003/96. Vzhľadom na to, že v konaní vo veci samej žiada o vrátenie spotrebnej dane predávajúci lode, je však potrebné spresniť prejudiciálnu otázku. Vnútroštátny súd chce totiž v skutočnosti zistiť, či predávajúci lode môže žiadať o vrátenie spotrebnej dane. Predmetom tejto otázky je pritom vrátenie týkajúce sa paliva, ktoré nadobúdateľ lode použil na účely preplavenia do prístavu, v ktorom bola loď prvýkrát naložená.

18. Rozhodujúce v prejednávanej veci je preto iba to, či sa v súvislosti s predajom lode spolu s palivom výrobcom lode (predávajúcim) má vrátiť spotrebná daň predávajúcemu, ak nadobúdateľ lode palivo eventuálne použije „iba“ na plavbu (v tejto veci v prípade takzvanej plavby na prázdno).

19. Takéto vrátenie síce na základe článku 41 smernice 2008/118 predpisy vnútroštátneho práva nemôžu vylúčiť (pozri bod 1). Výrobca lode dodávajúci loď spolu s palivom, ktoré už bolo uvedené do voľného obehu, však nepatrí ani do osobnej pôsobnosti a), ani do vecnej pôsobnosti b) oslobodenia od dane podľa článku 14 smernice 2003/96 (pozri bod 2)

1. *Vzťah medzi článkom 41 smernice 2008/118 a článkom 14 smernice 2003/96*

20. Litovská vláda zastáva vo svojich pripomienkach názor, že do úvahy prichádza uplatnenie článku 41 smernice 2008/118, a teda oslobodenie od dane by bolo vylúčené v zmysle ustanovení vnútroštátneho práva. Na rozdiel od toho článok 14 smernice 2003/96 stanovuje povinné oslobodenie od dane. V prvom rade preto treba objasniť vzťah medzi týmito dvomi ustanoveniami.

21. Článok 41 smernice 2008/118 však predstavuje „iba“ určitú formu prechodného ustanovenia týkajúceho sa „zásob pre lode a lietadlá“, ktoré sú oslobodené od dane podľa vnútroštátneho práva, kým Rada neprijme ustanovenia práva Spoločenstva v tejto oblasti.

22. Môžu existovať oblasti, ktoré doposiaľ nie sú predmetom právnej úpravy Únie. Oslobodenie „zásob“ energetických výrobkov dodávaných na používanie ako palivo na účely námornej plavby je však povinne oslobodené od dane podľa článku 14 ods. 1 písm. c) smernice 2003/96, na ktorý dokonca odkazuje článok 1 smernice 2008/118. Z toho vyplýva, že článok 41 smernice 2008/112 (viac) nemožno považovať za prípad oslobodeného dodania palív na účely námornej plavby.

23. Naopak, článok 14 smernice 2003/96, ako správne poznamenáva litovská vláda, predstavuje osobitné ustanovenie. V súlade s názorom Komisie sa teda v prejednávanom prípade neuplatní článok 41 smernice 2008/118, ale len článok 14 smernice 2003/96.

2. *Pôsobnosť oslobodenia od dane podľa článku 14 smernice 2003/96*

24. Na účely požadovaného vrátenia by výrobca lodí musel patriť do pôsobnosti oslobodenia od dane v zmysle článku 14 ods. 1 písm. c) smernice 2003/96. Nejde o takýto prípad.

a) *Osobná pôsobnosť oslobodenia*

25. Ako vyplýva z článku 7 smernice 2008/118, daňová povinnosť k spotrebnej dani, napríklad na rozdiel od dane z pridanej hodnoty, nevzniká na každej úrovni obchodnej transakcie, ale iba raz, a to v okamihu uvedenia tovaru do daňového voľného obehu.

26. Článok 6 smernice 2003/96 pritom spresňuje, že členské štáty môžu slobodne zavádzať oslobodenie od dane upravené v tejto smernici buď priamo [písm. a)] alebo nepriamo kompenzáciou celej výšky zdaňovania alebo jeho časti [písm. c)]. Poslednou uvedenou možnosťou sa v spojení s písmenami c) a a) smernice 2003/96 rozumie kompenzácia (presnejšie: náhrada[3]) dane, ktorú zaplatila tretia osoba napriek tomu, že nie je zdaniteľnou osobou.[4]

27. Ak článok 14 ods. 1 písm. c) smernice 2003/96 oslobodzuje od dane *dodanie* energetických výrobkov na *používanie* ako palivo, v spojení s článkom 6 smernice 2003/96 teda existujú dve možnosti oslobodenia od dane. Buď prichádza do úvahy (priame) oslobodenie dodávateľa od dane z dôvodu uvedenia do daňového voľného obehu (*dodanie*) alebo (nepriame) oslobodenie následného *použitia* energetických výrobkov.

28. Odvolateľka v konaní vo veci samej žiada o „kompenzáciu“ spotrebnej dane, ktorú bola povinná zaplatiť dodávateľka. Do úvahy preto prichádza iba druhá možnosť nepriameho oslobodenia.

29. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania síce nevyplýva, či Litva vôbec uplatnila možnosť vyplývajúcu z článku 6 písm. c) smernice 2003/96 upraviť možnosť nepriameho oslobodenia od dane. Na prvý pohľad sa však zdá, že predmetom uvedenej právnej úpravy dodávok v zmysle návrhu na začatie prejudiciálneho konania je primárne iba uvedenie do voľného obehu. Takýto záver vyplýva predovšetkým z úpravy podmienok na udelenie licencie.

30. Okrem toho však v súvislosti s odpoveďou na prejudiciálne otázky treba zohľadniť aj tú skutočnosť, že oslobodenie upravené vo vnútroštátnom práve zahŕňa aj nepriame oslobodenie od dane (kompenzáciu spotrebnej dane pre používateľa energetických výrobkov). V opačnom prípade by prejudiciálna otázka nemala zmysel. Takéto oslobodenie by následne muselo predpokladať, že dane zaplatené dodávateľom sa nahradia aj tretej osobe [kompenzujú v zmysle článku 6 písm. c) smernice 2003/96], ak sú splnené podmienky podľa článku 14 ods. 1 písm. c) smernice 2003/96.

3 Táto poznámka pod čiarou nemá z hľadiska slovenského prekladu návrhov význam.

4 Kompenzácia dane dlhovanej zdaniteľnou osobou (v tejto veci dodávateľom paliva) je upravená ako priame oslobodenie od dane už v článku 6 písm. a) smernice 2003/96.

31. V prejednávanej veci sa dodanie paliva výrobcovi lode dodávateľom považovalo za zdaniteľné plnenie. Tento záver bol v súlade s právom Únie, čo vyplýva z porovnania článku 14 ods. 1 písm. c) a článku 15 ods. 1 písm. j) smernice 2003/96. V zmysle týchto ustanovení sa dodanie paliva používaného v oblasti výroby a testovania lodí nepovažuje za použitie paliva na účely námornej plavby v rámci vôd Spoločenstva podľa článku 14 písm. c) smernice 2003/96. Naopak, dodanie paliva používaného v oblasti výroby a testovania lodí podľa článku 15 ods. 1 písm. j) smernice 2003/96 členské štáty môžu, ale nemusia oslobodiť. Litva zjavne možnosť oslobodenia od dane nevyužila.

32. Pri predaji hotovej lode spolu so zvyšným palivom sa v zmysle uvedeného skutkového stavu dodanie paliva (opätovne) nezdanilo. Tento postup je aj logický: palivo už bolo uvedené do voľného obehu. O oslobodenie preto nebude žiadať zdaniteľná osoba povinná zaplatiť daň, ale tretia osoba.

33. Bez prevedenia daňového dlhu výrobcu lode v okamihu dodania paliva na kupujúceho však oslobodenie nemá zmysel. V tejto súvislosti sa prejednávaná vec netýka oslobodenia *dodania* paliva od dane.

b) ***Vecná pôsobnosť***

34. Okrem toho predávajúci lode spolu s palivom nevyužíva toto palivo na účely námornej plavby, ktorá môže byť oslobodená od dane.

35. V rámci nepriameho oslobodenia od dane oslobodzuje článok 14 ods. 1 písm. c) smernice 2003/96 dodanie energetických výrobkov na *používanie* ako palivo na účely námornej plavby v rámci vôd Spoločenstva (vrátane rybolovu), okrem súkromnej plavby, na iné ako komerčné účely. Má sa tým zabezpečiť konkurencieschopnosť námorných komerčných plavieb náročných na množstvo paliva v rámci EÚ[5] a konkurenčné postavenie európskych podnikov vo vzťahu k tretím krajinám.[6] Okrem toho sa má tiež podporiť preprava tovarov v rámci Spoločenstva.[7] Je teda zrejmé, že v prípade nepriameho oslobodenia môže nárok na náhradu spotrebnej dane uplatniť len osoba, ktorá sa zúčastňuje na komerčnej plavbe, ktorá môže byť oslobodená od dane.

36. Nie je preto nevyhnutné odpovedať na otázku, či aj takzvaná plavba námornej prepravnej spoločnosti na prázdno s nákladnou loďou z miesta jej výroby do miesta jej prvého naloženia patrí do pôsobnosti článku 14 ods. 1 písm. c) smernice 2003/96. Tento záver presvedčivo potvrdzuje aj Komisia, Poľská republika a napokon aj Litva.[8] Takáto otázka by však vznikla len v súvislosti s námornou prepravnou spoločnosťou, ktorá by palivo použila na takzvanú plavbu na prázdno. V tomto konaní však o vrátenie spotrebnej dane žiada predávajúci takejto lode.

37. Článok 14 smernice 2003/96 však nie je ustanovením o všeobecnom oslobodení od dane,[9] a preto sa od dane oslobodí len také palivo, ktoré sa využije na účely námornej plavby.

5 Pozri odôvodnenie 23 smernice 2003/96, rovnako v súvislosti s podobnou definíciou oslobodenia od dane podľa článku 14 ods. 1 písm. b) smernice 2003/96 rozhodol Súdny dvor – pozri rozsudok z 1. decembra 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, body 24 a 26); pozri tiež rozsudky z 1. marca 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, bod 28), a z 29. apríla 2004, Komisia/Nemecko (C-240/01, EU:C:2004:251, body 39 a 44).

6 Návrh smernice Rady o reštrukturalizácii právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny z 12. marca 1997 – KOM(97) 30 v konečnom znení 97/ 0111(CNS) – s. 7.

7 Naposledy výslovne rozsudok z 1. marca 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, body 24 a 25).

8 V tejto súvislosti by aj prvá plavba na účely naloženia nákladu mohla patriť do pôsobnosti pojmu (komerčná) námorná plavba, aj keby sa táto plavba nevykonala priamo za odplatu. Náklady takejto plavby predstavujú náklady námornej prepravnej spoločnosti, ktoré pripadnú buď na prvú, alebo každú ďalšiu (odplatnú) plavbu. Význam a ciele oslobodenia od dane podľa článku 14 článku smernice 2003/96 sú rovnako relevantné v prípade plavby do miesta naloženia nákladu, ako aj v prípade plavby do miesta vykládky (s nákladom). V obidvoch prípadoch majiteľ lode nepochybne koná v rámci (komerčnej) námornej plavby.

9 Výslovne pozri rozsudok z 1. decembra 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, bod. 23); pozri v tomto zmysle tiež rozsudky z 10. novembra 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, bod 21), a z 29. apríla 2004, Komisia/Nemecko (C-240/01, EU:C:2004:251, bod 23).

38. Pod pojem námorná plavba pritom patria iba služby za odplatu, ktoré priamo súvisia s námornou plavbou.[10] Predaj lode však nie je odplatnou službou, ktorá by priamo súvisela s námornou plavbou. Predaj lode je dodaním, ktoré kupujúcemu až následne umožní poskytnúť svojim zákazníkom odplatné služby námornej prepravy. V tomto ohľade je dodanie lode v každom prípade prípravou na odplatnú činnosťou kupujúceho (nepriamo s ňou súvisí). Uvedené však neznamená, že predávajúci tiež vykonáva odplatnú činnosť.

39. Napokon nič nenasvedčuje tomu, že aj zachovanie konkurencieschopnosti výrobcov lodí je cieľom článku 14 ods. 1 písm. c) smernice 2003/96. Naopak zvýhodnenie výrobcov lodí sa uvádza len ako možnosť v článku 15 smernice 2003/96, ktorú Litva zjavne nevyužila.

40. Aj Súdny dvor správne zakaždým priznal oslobodenie od dane podľa článku 14 ods. 1 písm. b) a c) smernice 2003/96 iba tomu, kto prepravný prostriedok uvedený v tomto ustanovení sám použil na účely poskytnutia služieb za odplatu.[11]

41. Z uvedeného vyplýva, že by odporovalo článku 14 ods. 1 písm. c) smernice 2003/96, ak by sa predávajúcemu lode dodatočne poskytlo oslobodenie od spotrebnej dane. Predávajúci nepatrí ani do okruhu zvýhodnených osôb (komerčnej námornej plavby) a nie je ani osobou povinnou platiť spotrebnú daň. Povinnosť zaplatiť spotrebnú daň má v tomto prípade výlučne kupujúci lode, pretože spotrebnú daň zaplatil ako súčasť kúpnej ceny.

42. Článok 14 ods. 1 písm. c) smernice 2003/96 teda nebráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá predávajúcemu lode nepriznáva oslobodenie v podobe kompenzácie/náhrady spotrebnej dane v súvislosti s palivom, ktoré bolo súčasťou predaja lode.

B. **O druhej otázke**

43. Ak by však aj napriek tomu Súdny dvor zastával názor, že aj predávajúci lode sa má na základe článku 14 ods. 1 písm. c) smernice 2003/96 oslobodiť od spotrebnej dane, ak jeho zmluvný partner využije predmet predaja v rámci námornej plavby, bolo by potrebné odpovedať na druhú otázku. Touto sa vnútroštátny súd v zásade snaží zistiť, či členský štát môže podmieniť oslobodenie od dane v zmysle článku 14 ods. 1 smernice 2003/96 splnením určitých formálnych náležitostí.

44. Už zo znenia článku 14 ods. 1 smernice 2003/96 vyplýva, že členské štáty oslobodia dodanie energetických výrobkov na používanie ako palivo na účely námornej plavby v rámci vôd Spoločenstva „na základe podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správneho a spravodlivého uplatňovania takýchto oslobodení od daní a zabránenia krátenia daní, daňových únikov a zneužívania“. Právo Únie preto členským štátom výslovne umožňuje stanoviť ďalšie podmienky oslobodenia.

45. Súdny dvor však v rámci pôsobnosti dane z pridanej hodnoty vytvoril ustálenú judikatúru. V tomto ohľade sa odmietnutie oslobodenia od dane (dodania v rámci Spoločenstva, resp. vývozu) považuje len z dôvodu nesplnenia formálnych náležitostí spravidla za neprimerané.[12]

10 Rozsudky z 10. novembra 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, bod 18); z 1. marca 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, bod 37), a z 1. apríla 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, bod 28); rovnaký záver Súdny dvor zdôrazňuje v prípade podobného oslobodenia od dane týkajúceho sa letectva – rozsudok z 1. decembra 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, bod 21).

11 Pozri len rozsudky z 1. marca 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, bod 33 a nasl.), a z 1. apríla 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, bod 28) – v týchto právnych veciach palivo, pre ktoré sa žiadalo oslobodenie od dane, navrhovateľ využíval pre „lode, ktoré slúžili priamo na poskytovanie služieb za protihodnotu“ – potvrdené rozsudkom z 1. decembra 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, bod 30); pozri analogicky rozsudok z 21. decembra 2011, Haltergemeinschaft (C-250/10, neuverejnený, EU:C:2011:862, bod 24).

12 Pozri ako príklad: rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 45 a nasl.); z 27. septembra 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, bod 29 a nasl.), a z 27. septembra 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, bod 45 a nasl.); pozri v súvislosti so zásadou proporcionality v práve dane z pridanej hodnoty rozsudky: z 18. decembra 1997, Molenheide a i. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, EU:C:1997:623, bod 48); z 11. mája 2006, Federation of Technological Industries a i. (C-384/04, EU:C:2006:309, bod 29 a 30).

1. *Analogické uplatnenie judikatúry týkajúcej sa oblasti dane z pridanej hodnoty na priame oslobodenie od dane v oblasti práva týkajúceho sa spotrebných daní*

46. Daň z pridanej hodnoty je všeobecnou spotrebnou daňou. Z pochopiteľných dôvodov teda možno vyššie uvedené zásady práva dane z pridanej hodnoty preniesť aj na osobitnú právnu úpravu spotrebných daní, a teda na uplatnenie článku 14 smernice 2003/96. Tento záver potvrdila aj deviata komora Súdneho dvora v dvoch novších rozsudkoch.[13] Komisia sa vo svojich pripomienkach prikláňa k tomuto konštatovaniu. Takýto postup je v súvislosti s *priamym* oslobodením dodania paliva s ohľadom na existujúcu podobnosť so systémom dane z pridanej hodnoty logický a zodpovedá tomuto systému.

47. Zdanenie daňou z pridanej hodnoty sa uskutočňuje vo forme zdanenia všetkých stupňov transakcie, v rámci ktorého sa viacnásobnému zdaneniu (kumulácii daní) zabráni odpočítaním dane. Prostredníctvom odpočítania dane sa zabezpečí, že daň z pridanej hodnoty znáša iba konečný spotrebiteľ[14] a zdaniteľná osoba (podnikateľ) ňou nie je zaťažený (zásada neutrality). Zdaniteľná osoba pritom na všetkých stupňoch vystupuje ako príjemca dane na účet štátu.[15] V tomto ohľade preto nemožno konštatovať, že dochádza k zvýhodneniu zdaniteľnej osoby.

48. Toto postavenie zdaniteľnej osoby ako povinného príjemcu dane si v spojení so zásadou proporcionality vyžaduje splnenie osobitných požiadaviek dotknutého štátu. Oslobodenie od dane z pridanej hodnoty preto nemožno bez ďalšieho odmietnuť len z dôvodu chýbajúcich (formálnych) náležitostí, ak sa objektívne zistí, že sú splnené všetky hmotnoprávne požiadavky oslobodenia. V opačnom prípade by sa v prospech štátu uplatnili na súkromnú osobu neprimerané požiadavky.

49. V práve spotrebných daní dochádza k daňovej udalosti (článok 7 smernice 2008/118) jednorazovo, a to v okamihu uvedenia do daňového voľného obehu. Osobou povinnou zaplatiť daň sa podľa článku 8 smernice 2008/118 rozumie ten, kto prepúšťa tovary do voľného obehu aj napriek tomu, že záťaž má znášať spotrebiteľ (cieľový daňový subjekt). Aj v tomto prípade vystupuje dodávateľ iba ako príjemca dane v mene štátu. Aj v tejto situácii sa preto musia uplatniť zhodné prísne požiadavky primeranosti ako v oblasti práva dane z pridanej hodnoty.[16]

2. *Neuplatnenie judikatúry v oblasti práva dane z pridanej hodnoty na nepriame oslobodenie od dane v právnej úprave spotrebnej dane*

50. Judikatúra v oblasti práva dane z pridanej hodnoty sa však na rozdiel od názoru Komisie nemôže analogicky uplatniť na príslušné *nepriame* oslobodenie v oblasti právnej úpravy spotrebných daní, o ktoré ide v tejto veci. Tento záver vyplýva z absencie podoby so systémom dane z pridanej hodnoty. Súdny dvor správne odmietol prenesenie svojej judikatúry najmä s odkazom na rozdiely v colnom práve a v práve dane z pridanej hodnoty.[17]

13 Rozsudky z 2. júna 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, bod 59 a nasl.), a ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, body 20 a 21, ako aj 35 a 36).

14 Rozsudky z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19), a zo 7. novembra 2013, Tulică a Plavoşin (C-249/12 a C-250/12, EU:C:2013:722, bod 34), ako aj uznesenie z 9. decembra 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, zatiaľ neuverejnený, EU:C:2011:825, bod 21).

15 Rozsudky z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25), az 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21).

16 V tejto súvislosti sa uplatnia obidva rozsudky deviatej komory Súdneho dvora: rozsudky z 2. júna 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, bod 59 a nasl.), a ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, body 20 a 21, ako aj 35 a 36.).

17 Rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 57).

51. Naopak, *nepriame oslobodenie od dane* formou kompenzácie/náhrady poskytnutej tretej osobe, tak ako je upravené v článku 6 písm. c) smernice 2003/96, si nevyhnutne vyžaduje splnenie určitých náležitostí. Tieto slúžia na účely posúdenia, či a kto môže skutočne žiadať o poskytnutie kompenzácie. V opačnom prípade by vzniklo nebezpečenstvo viacnásobnej kompenzácie, resp. nahradenia tej istej dane. V tejto súvislosti potreba určitých formálnych náležitostí vyplýva už zo samotnej odlišnej koncepcie systému výberu spotrebných daní.

52. V prípade *nepriameho oslobodenia* ide totiž vždy o *skutočné zvýhodnenie* dotknutej osoby. V tomto konaní sa zvýhodní užívateľ paliva na základe vlastného úkonu. V podstate dochádza k zdaniteľnému užívaniu spotrebnej veci. Takéto užívanie sa však z určitých dôvodov (v tomto konaní z hospodársko-politických príčin) v prospech spotrebiteľa nezdaní. Oprávnená osoba na vrátenie dane v takomto prípade nekoná ako príjemca dane na účet štátu, ale na vlastný účet.

53. V prípade takýchto skutkových okolností nie je neprimerané, ak sa vzhľadom na účinné preskúmanie poskytne zvýhodnenie až vtedy, keď sú splnené nevyhnutné náležitosti na vykonanie kontroly. Na rozdiel od osoby povinnej vybrať daň možno daňovo zvýhodnenej osobe (v tejto veci užívateľovi paliva) uložiť rozsiahlejšie povinnosti v oblasti spolupráce. Hranice sa však dosiahnu až vtedy, ak vnútroštátne právo *per se* úplne vylučuje nápravu chýbajúcich náležitostí alebo ich dodatočné splnenie. O takúto situáciu však v prejednávanej veci nejde.

3. *Záver*

54. Zásada proporcionality nevylučuje, aby právo na poskytnutie kompenzácie, resp. náhrady vzniklo až vtedy, keď príjemca splní náležitosti potrebné na vykonanie preskúmania dôkazov.

VI. **Návrh**

55. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Najvyšší správny súd, takto:

1. Článok 14 ods. 1 písm. c) smernice 2003/96 v súvislosti s nepriamym oslobodením vyžaduje, aby oprávnená osoba, ktorej sa má poskytnúť kompenzácia, použila palivo na účely námornej plavby. O takýto prípad nejde, ak takáto osoba iba dodala loď spolu s palivom námornej prepravnej spoločnosti. Výrobca lodí predajom lode spolu so zvyškom paliva neposkytuje odplatné služby v rámci (komerčnej) námornej plavby.

2. Členské štáty môžu stanoviť podmienky pre oslobodenie podľa článku 14 ods. 1 písm. c) v spojení s článkom 6 písm. c) smernice 2003/96. Zásada proporcionality nevylučuje, aby sa právo tretej osoby na poskytnutie kompenzácie, resp. náhrady príslušnej spotrebnej dane podmienilo splnením určitých náležitostí, s cieľom umožniť účinné preskúmanie a zamedziť dvojitému odbremeneniu, resp. neoprávnenému oslobodeniu od dane.