Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 2. ožujka 2017.[1]

Predmet C-151/16

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

(zahtjev za prethodnu odluku koju je uputio Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Vrhovni upravni sud, Litva))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Propisi o trošarinama – Oslobođenje od poreza isporuke energenata – Uporaba kao gorivo za plovidbu – Zahtjevi država članica za osiguranje pravilne i jednostavne primjene – Nepostojanje dokaza – Proporcionalnost – Prenošenje načela iz propisa o porezu na dodanu vrijednost”

I. **Uvod**

1. U ovom je slučaju Sud pozvan razmotriti posebno oslobođenje od trošarina koje proizlazi iz prava Unije. Svrha je tog oslobođenja da se komercijalne plovidbe unutar vodenih putova Unije oslobodi od trošarina na gorivo. Doduše, ovo oslobođenje nije zatražilo brodarsko poduzeće, već brodograditelj. On je brodarskom poduzeću prodao brod zajedno s određenom količinom goriva. Pri tome su mu nedostajale dozvole koje su potrebne na temelju nacionalnog prava kako bi mogao isporučiti gorivo oslobođeno od plaćanja trošarine.

2. U tom se pogledu postavlja dva temeljna pitanja: s jedne strane treba pojasniti osobno područje primjene oslobođenja od poreza. Tako treba odgovoriti na pitanje može li se i graditelja odnosno dobavljača broda obuhvatiti oslobođenjem po osnovi plovidbe u smislu članka 14. stavka 1. točke (c) Direktive 2003/96/EZ. S druge strane, također treba konkretizirati značenje zahtjeva u pogledu dokazivanja u okviru odredbe o oslobođenju od trošarine u području propisa o trošarinama. S tim u vezi, u dvije presude devetog vijeća Suda[2] može se primijetiti nastojanje da se sudsku praksu nastalu u vezi s porezom na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) prenese na propise o trošarinama.

1 Izvorni jezik: njemački

2 Presude od 2. lipnja 2016., Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, t. 59. i sljedeće), i ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, t. 20. i 21. te t. 35. i 36.)

II. **Pravni okvir**

A. **Pravo Unije**

3. Članak 7. stavak 1. Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (u daljnjem tekstu: Direktiva 2008/118) glasi:

„Obveza obračunavanja trošarine nastaje puštanjem u potrošnju u državi članici."

4. Članak 41. Direktive 2008/118 sadržava sljedeću odredbu:

„Dok Vijeće ne prihvati odredbe Zajednice o opskrbi plovila i zrakoplova, države članice mogu i nadalje primjenjivati svoje nacionalne odredbe o oslobođenjima za takvu opskrbu."

5. Članak 6. Direktive Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije, kako je zadnji put izmijenjena Direktivom Vijeća 2004/75/EZ od 29. travnja 2004. (u daljnjem tekstu: Direktiva 2003/96), sadržava sljedeću mogućnost za države članice:

„Države članice mogu slobodno odobravati oslobođenje od poreza ili snižene razine oporezivanja, kako je propisano ovom Direktivom:

– (a) izravno;

– (b) putem diferenciranih stopa; ili

– (c) povratom cijelog ili dijela naplaćenih poreza."

6. Članak 14. stavak 1. točka (c) Direktive 2003/96 glasi:

„1. Osim općih odredaba predviđenih u Direktivi 92/12/EEZ o uporabama oporezivih proizvoda kad se ti proizvodi oslobađaju od poreza te ne dovodeći u pitanje ostale odredbe Zajednice, države članice oslobađaju od poreza pod uvjetima koje same predvide kako bi osigurale pravilnu i dosljednu primjenu tih oslobođenja i spriječile svaku utaju, izbjegavanje i zlouporabu, sljedeće:

[…]

(c) energente koji se isporučuju za uporabu kao gorivo pri plovidbi unutar vodenih putova Zajednice (uključujući ribolov), osim privatnih plovila za rekreaciju, i električnu energiju proizvedenu na plovilu. Za potrebe ove Direktive ‚privatna plovila za rekreaciju' znači sva plovila koja koriste njihovi vlasnici, fizičke ili pravne osobe koje se njima koriste najmom ili na neki drugi način, za potrebe različite od poslovnih, naročito različite od prijevoza putnika ili roba ili usluga uz naknadu, ili za potrebe javnih tijela. […]"

B. **Nacionalno pravo**

7. Trošarinska roba, primjena trošarina na tu robu kao i posebni aspekti nadzora i kretanja takve robe određeni su litavskim Zakonom o trošarinama (Akcizų įstatymas), u verziji koja vrijedi na temelju Zakona br. XI 722 od 1. travnja 2010. Prema članku 19. stavku 1. točki 5. Zakona o trošarinama „trošarinska roba […] oslobođena je trošarina ako […] se isporučuje za opskrbu putničkih i/ili teretnih

brodova […] na međunarodnim linijama”. Osim toga, člankom 43. stavkom 1. točkom 2. tog zakona predviđeno je da se oslobođenje od trošarina primjenjuje i na „brodsko gorivo koje se isporučuje za potrebe plovidbe unutar vodenih putova Europske unije (uključujući ribolov), osim privatnih plovila za rekreaciju”.

III. **Glavni postupak**

8. Žalitelj je poduzeće sa sjedištem u Litvi koje se, među ostalim, bavi gradnjom brodova različitih vrsta. Dana 7. listopada 2009. ono je sklopilo ugovor o gradnji teretnog broda (u daljnjem tekstu: brod) za klijenta.

9. Tijekom gradnje broda žalitelj je od dobavljača kupio 80 600 litara goriva. Dobavljač je gorivo isporučio izravno u brodske spremnike goriva. Za gorivo je izračunao trošarinu koju je žalitelj platio zajedno s podmirenjem računa s obračunatim PDV-om koji su mu izdani. Žalitelj je dio tog goriva potrošio na testiranje broda.

10. Dana 6. lipnja 2013. žalitelj je vlasništvo kao i sva prava na brodu i njegove udjele prenio na klijenta. Brod je isporučen klijentu zajedno s robom koja je služila opskrbi, među kojom je bilo 73 030 litara goriva preostalih nakon testiranja broda. Klijent je u skladu s ugovorom bio obvezan na kupnju goriva po cijeni koštanja, koja je postala dio ukupne kupovne cijene.

11. Nakon predaje broda klijentu, ovaj je organizirao da se brod vlastitim pogonom odveze iz brodogradilišta bez (komercijalnog) tereta u luku Stralsund (Njemačka). Tamo je u brod ukrcan prvi teret, koji je trebao biti uz naknadu prevezen u Santander (Španjolska).

12. Nedugo nakon prodaje broda (22. srpnja 2013.) žalitelj je postavio zahtjev za povrat trošarine u pogledu goriva prodanog klijentu. Pobijanim rješenjem od 21. kolovoza 2013. porezno tijelo (protustranka u žalbenom postupku) odbilo je zahtjev za povrat. Ono je ovo u bitnome obrazložilo time da žalitelj nije na odgovarajući način ispunio računovodstvene dokumente. Osim toga, on nije na temelju postupka primjenjivog u skladu s nacionalnim pravom ishodio dozvolu (odobrenje) za isporuku goriva za brodove.

13. Na temelju ispitivanja prigovora protiv prethodno navedenog rješenja odbor za porezne sporove svojim je rješenjem br. S 185 (7 195/2013) od 28. studenog 2013. poništio rješenje poreznog tijela. Kao obrazloženje je naveo, među ostalim, da se neispunjavanje pretpostavki odnosi na postupovna pravila i ne može dovesti do prestanka žaliteljeva prava na povrat trošarine.

14. Protustranka u žalbenom postupku podnijela je protiv te odluke tužbu Regionalnom upravnom sudu u Vilniusu, koji je presudom od 9. prosinca 2014. prihvatio tužbu jer žalitelj nije posjedovao valjanu dozvolu/odobrenje za provedbu predmetne isporuke. Žalitelj je pak protiv te presude podnio žalbu.

IV. **Zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom**

15. Vrhovni upravni sud, pred kojim se sada vodi spor, uputio je Sudu 14. ožujka 2016. sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 14. stavak 1. točku (c) Direktive Vijeće 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije, kako je zadnji put izmijenjena Direktivom Vijeća 2004/75 od 29. travnja 2004., tumačiti na način da se trošarinu na isporuku energenata ne smije naplatiti u okolnostima, poput onih u ovom predmetu, u kojima se te energente isporučuje kao brodsko gorivo za uporabu pri plovidbi unutar vodenih putova

Unije s ciljem da taj brod otplovi vlastitim pogonom – a da s time nije povezana protučinidba – od mjesta u kojem je sagrađen do luke u drugoj državi članici zato da bi tamo preuzeo prvi komercijalni teret?

2. Protive li se članku 14. stavku 1. točki (c) Direktive 2003/96 odredbe nacionalnog zakonodavstva država članica, poput onih koje su primjenjive u ovom predmetu, koje isključuju mogućnost korištenja oslobođenjem od poreza predviđenim u navedenoj odredbi u slučaju kada je isporuka energenata izvršena protivno uvjetima koje je utvrdila država članica, iako ta isporuka ispunjava bitne pretpostavke za primjenu oslobođenja navedenog u toj odredbi Direktive 2003/96?"

16. U postupku pred Sudom u vezi s ovim pitanjima pisano su se očitovale Litva, Republika Poljska i Europska komisija.

V. **Pravna analiza**

A. **Prvo pitanje**

17. Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi znati na koji način treba tumačiti članak 14. Direktive 2003/96 u ovom slučaju plovidbe trgovačkog broda bez tereta. No, budući da u prethodnom postupku prodavatelj broda želi povrat trošarina, prethodno pitanje valja pojasniti. U konačnici sud koji je uputio zahtjev želi, naime, znati može li prodavatelj broda zatražiti povrat trošarine. Pri tome se pitanje odnosi na povrat u vezi s gorivom koje je kupac broda iskoristio za plovidbu u luku u kojoj je potom u brod prvi put ukrcan teret.

18. Stoga je za ovaj slučaj odlučujuće samo pitanje postoji li na temelju prodaje broda zajedno s gorivom od strane brodograditelja (prodavatelja) pravo tog prodavatelja na povrat trošarina, ako će „samo" kupac broda možda iskoristiti gorivo za plovidbu (u ovom slučaju plovidbu bez tereta).

19. Na temelju članka 41. Direktive 2008/118, takav se povrat ne može isključiti nacionalnim pravom (vidjeti dio 1.). No, brodograditelj koji brod isporuči zajedno s gorivom koje je već stavljeno u slobodan promet ne spada niti u osobno (a) niti u materijalno (b) područje primjene oslobođenja od poreza iz članka 14. Direktive 2003/96 (vidjeti dio 2.).

1. ***Odnos članka 41. Direktive 2008/118 i članka 14. Direktive 2003/96***

20. U svojem stajalištu litvanska vlada zastupa stajalište da je članak 41. Direktive 2008/118 potencijalno primjenjiv zbog čega bi zahtjevi nacionalnog prava mogli spriječiti primjenu oslobođenja od poreza. Nasuprot tomu, članak 14. Direktive 2003/96 sadržava obvezno oslobođenje od poreza. Stoga prvo valja pojasniti odnos između tih dviju odredbi.

21. Članak 41. Direktive 2008/118 sadržava „samo" određenu vrstu prijelazne odredbe o „opskrbi plovila i zrakoplova" oslobođenoj na temelju nacionalnog prava, dok Vijeće ne prihvati odredbe Zajednice za to područje.

22. Mogu postojati područja koja još nisu uređena pravom Unije. No, oslobođenje „opskrbe" energentima za uporabu kao goriva pri plovidbi unutar vodenih putova izričito je i obvezujuće uređeno u članku 14. stavku 1. točki (c) Direktive 2003/96, a na koji čak upućuje članak 1. Direktive 2008/118. Iz ovog se razloga (više) ne može smatrati da se članak 41. Direktive 2008/118 odnosi na slučaj oslobođene isporuke goriva za uporabu pri plovidbi.

23. S druge strane, članak 14. Direktive 2003/96, kao što to litvanska vlada s pravom naglašava, jest *lex specialis*. Stoga u ovom slučaju, kako to i Komisija smatra, nije relevantan članak 41. Direktive 2008/118, već samo članak 14. Direktive 2003/96.

2. *Područje primjene oslobođenja od poreza iz članka 14. Direktive 2003/96*

24. Kako bi mogao dobiti zatraženi povrat, brodograditelj bi trebao biti obuhvaćen područjem primjene oslobođenja od poreza iz članka 14. stavka 1. točke (c) Direktive 2003/96. To nije slučaj.

a) *Osobno područje primjene oslobođenja*

25. Kao što proizlazi iz članka 7. Direktive 2008/118 i za razliku od primjerice propisa o PDV-u, obveza obračunavanja trošarine ne nastaje u svakoj fazi trgovine, već samo jednom i to puštanjem u potrošnju.

26. U tom je pogledu člankom 6. Direktive 2003/96 pojašnjeno da države članice mogu slobodno odobravati oslobođenje od poreza, kako je propisano tom direktivom, bilo izravno (točka (a)) bilo neizravno, povratom cijelog ili dijela naplaćenih poreza (točka (c)). Iz zajedničkog tumačenja točaka (c) i (a) Direktive 2003/96 proizlazi da se radi o povratu (točnije: naknadi[3]) poreza koji treba izvršiti treća osoba, koja ga sama ne duguje[4].

27. Ako se člankom 14. stavkom 1. točkom (c) Direktive 2003/96 oslobađa *isporuku* energenata *za uporabu* kao goriva, tada uzimajući u obzir članak 6. Direktive 2003/96 postoje dvije mogućnosti za oslobođenje od poreza. U obzir dolazi ili (izravno) oslobođenje dobavljača zbog puštanja u potrošnju (*isporuka*) ili (neizravno) oslobođenje naknadne *uporabe* energenata.

28. Žalitelj u glavnom postupku zahtijeva „povrat" trošarine koju dobavljač duguje. Stoga u obzir dolazi samo druga mogućnost neizravnog oslobođenja.

29. Doduše, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje nije vidljivo je li Litva uopće iskoristila mogućnost neizravnog oslobođenja od poreza predviđenu člankom 6. točkom (c) Direktive 2003/96. Izgleda da pravila o isporuci koja su navedena u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje obuhvaćaju prvenstveno samo puštanje u potrošnju. Na to u svakom slučaju ukazuju tamo propisani zahtjevi u pogledu ishođenja dozvole.

30. Nadalje, radi davanja odgovora na prethodna pitanja polazi se od toga da oslobođenje predviđeno nacionalnim pravom obuhvaća i neizravno oslobođenje od poreza (povrat trošarina korisniku energenata). Inače prethodno pitanje ne bi imalo smisla. Tim bi se oslobođenjem stoga trebalo predvidjeti da se porez koji je dobavljač platio također nadoknadi (vrati u smislu članka 6. točke (c) Direktive 2003/96) trećoj osobi, ako su ispunjene pretpostavke za oslobođenje od poreza iz članka 14. stavka 1. točke (c) Direktive 2003/96.

31. U ovom se slučaju s isporukom goriva brodograditelju preko dobavljača postupalo kao s oporezivom isporukom. Ovo je u skladu s pravom Unije, što proizlazi iz usporedbe članka 14. stavka 1. točke (c) i članka 15. stavka 1. točke (j) Direktive 2003/96. Shodno tomu, isporuka goriva za uporabu prilikom izgradnje i testiranja brodova ne spada pod uporabu kao gorivo za komercijalnu

3 U tom je pogledu njemačka terminologija u njemačkim propisima o poreznom dugovanju preciznija: pod „Erstattung" (povrat) obično se misli na vraćanje poreza poreznom dužniku (dvostrani odnos), dok „Vergütung" (naknada) označava isplatu iznosa poreza trećoj osobi koja nije dugovala porez, ali ga je snosila u gospodarskom smislu (trostrani odnos).

4 Povrat poreza koji porezni obveznik duguje (ovdje je to dobavljač goriva) već je kao izravno oslobođenje od poreza obuhvaćen člankom 6. točkom (a) Direktive 2003/96.

plovidbu unutar vodenih putova Zajednice prema članku 14. točki (c) Direktive 2003/96. Umjesto toga, države članice mogu, ali ne moraju od poreza osloboditi isporuku goriva za uporabu prilikom izgradnje i testiranja brodova prema članku 15. stavku 1. točki (j) Direktive 2003/96. Litva očito nije iskoristila mogućnost oslobođenja od poreza.

32. Na temelju iznesenog činjeničnog stanja proizlazi da prilikom prodaje dovršenih brodova zajedno s preostalim gorivom isporuka goriva nije (još jednom) oporezovana. I to je također logično: gorivo je već bilo stavljeno u slobodan promet. Time pravo na oslobođenje ne ostvaruje porezni dužnik, već treća osoba.

33. Međutim, ako brodograditelj u trenutku isporuke goriva kupcu nije porezni obveznik, oslobođenje isporuke je bespredmetno. Stoga se u ovom slučaju ne radi o oslobođenju *isporuke* goriva od poreza.

b) ***Materijalno područje primjene***

34. Povrh toga, prodavatelj broda zajedno s gorivom ne koristi gorivo za plovidbu za koju se priznaje pogodnost.

35. Članak 14. stavak 1. točka (c) Direktive 2003/96 neizravno oslobađa od poreza samo energente koji se isporučuju *za uporabu* kao gorivo za plovidbu unutar vodenih putova Zajednice (uključujući ribolov), osim privatnih plovila za rekreaciju. Cilj tog pravila je osigurati konkurentan položaj komercijalne plovidbe unutar Unije[5] za koju je potrebno puno goriva, kao i konkurentnost europskih poduzeća naspram poduzeća iz trećih zemalja[6]. Osim toga, time se treba olakšati promet robe unutar Zajednice[7]. Stoga je nesporno da u slučaju neizravnog oslobođenja pravo na naknadu trošarina može imati samo onaj tko sudjeluje u plovidbi za koju se priznaje pogodnost.

36. Zato ovdje može čak ostati otvoreno spada li u područje primjene članka 14. stavka 1. točke (c) Direktive 2003/96 i plovidba brodarskog poduzeća s teretnim brodom bez tereta od mjesta gradnje do mjesta prvog utovara. To su na uvjerljiv način potvrdile Komisija, Republika Poljska te u konačnici i Litva[8]. No, to bi pitanje bilo postavljeno samo za brodarsko poduzeće koje je upotrijebilo gorivo za tu plovidbu bez tereta. Međutim, ovdje prodavatelj takvog broda želi povrat trošarine.

37. No, članak 14. Direktive 2003/96 ne predstavlja opće oslobođenje od poreza[9], zbog čega je oslobođeno samo gorivo koje se upotrebljava i za plovidbu.

38. Pod pojam plovidbe spadaju samo naplatne usluge koje su izravno povezane s kretanjem broda[10]. Prodaja broda nije, međutim, naplatna usluga koja je izravno povezana s kretanjem broda. Prodaja broda predstavlja isporuku kojom se kupcu tek omogućuje da svojim klijentima pruža naplatne usluge plovidbe. U tom pogledu isporuka broda je barem prethodno (neizravno) povezana s oslobođenom djelatnošću. To, međutim, ne znači da prodavatelj također obavlja oslobođenu djelatnost.

5 Vidjeti uvodnu izjavu 23. Direktive 2003/96 kao i presudu Suda od 1. prosinca 2011., Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, t. 24. i 26.) u vezi sa slično formuliranim poreznim oslobođenjem od poreza iz članka 14. stavka 1. točke (b) Direktive 2003/96; vidjeti također presude od 1. ožujka 2007., Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, t. 28.) i od 29. travnja 2004., Komisija/Njemačka (C-240/01, EU:C:2004:251, t. 39. i 44.).

6 Prijedlog direktive Vijeća o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata od 12. ožujka 1997. – COM(97) 30 *final* 97/0111(CNS) – str. 7.

7 U tom pogledu vidjeti izričito presudu od 1. ožujka 2007., Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, t. 24. i 25.).

8 U tom bi pogledu pod pojam (komercijalne) plovidbe mogla potpasti i prva plovidba u svrhu utovara, čak i ako se ta plovidba nije odvijala izravno uz naknadu. Troškovi te plovidbe su troškovi brodarskog poduzeća i prenosi ih se na prvu ili na svaku daljnju (naplatnu) plovidbu. Smisao i svrha oslobođenja od poreza iz članka 14. Direktive 2003/96 u slučaju plovidbe do mjesta utovara isto je tako relevantna kao i u slučaju plovidbe do mjesta istovara (s teretom). U obama slučajevima vlasnik broda nedvojbeno obavlja djelatnost (komercijalne) plovidbe.

9 Vidjeti izričito presudu od 1. prosinca 2011., Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, t. 23.); vidjeti u tom smislu također presude od 10. studenog 2011., Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, t. 21.) i od 29. travnja 2004., Komisija/Njemačka (C-240/01, EU:C:2004:251, t. 23.).

10 Presude od 10. studenoga 2011., Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, t. 18.), od 1. ožujka 2007., Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, t. 37.), i od 1. travnja 2004., Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, t. 28.); Sud isto naglašava u pogledu oslobođenja od poreza za zračni promet – presuda od 1. prosinca 2011., Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, t. 21.).

39. Naposljetku, nije vidljivo da i održavanje konkurentnog položaja brodograditelja predstavlja cilj članka 14. stavka 1. točke (c) Direktive 2003/96. Umjesto toga, u članku 15. Direktive 2003/96 pogodnost za brodograditelje navedena je samo kao mogućnost koju Litva očito nije iskoristila.

40. Stoga je Sud logično uvijek priznavao oslobođenje od poreza iz članka 14. stavka 1. točaka (b) i (c) Direktive 2003/96 samo onomu tko je sam tamo navedeno prijevozno sredstvo upotrebljavao za pružanje naplatnih usluga [11].

41. Slijedom toga, dopustiti prodavatelju broda da se naknado koristi oslobođenjem od trošarine proturječilo bi članku 14. stavku 1. točki (c) Direktive 2003/96. Prodavatelj ne pripada krugu osoba na koje se oslobođenje odnosi (komercijalna plovidba) niti je opterećen trošarinom. Ovdje je opterećen samo prodavatelj broda jer je trošarinu snosio posredstvom kupovne cijene.

42. Slijedom toga, članku 14. stavku 1. točki (c) Direktive 2003/96 ne protivi se nacionalni propis kojim se prodavatelju broda uskraćuje oslobođenje posredstvom povrata/naknade trošarine u vezi s gorivom koje je prodano s brodom.

B. **Drugo pitanje**

43. U slučaju da Sud ipak zauzme stajalište da i prodavatelja broda treba osloboditi trošarine na temelju članka 14. stavka 1. točke (c) Direktive 2003/96, ako druga ugovorna stranka koristi predmet prodaje u okviru plovidbe, tada valja odgovoriti još i na drugo pitanje. Ovim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi u konačnici znati može li država članica oslobođenje od poreza iz članka 14. stavka 1. Direktive 2003/96 uvjetovati poštivanjem određenih postupovnih pravila.

44. Već je tekstom članka 14. stavka 1. Direktive 2003/96 propisano da države članice oslobađaju od poreza energente koji se isporučuju za uporabu kao gorivo pri plovidbi unutar vodenih putova Zajednice „pod uvjetima koje same predvide kako bi osigurale pravilnu i dosljednu primjenu tih oslobođenja i spriječile svaku utaju, izbjegavanje i zlouporabu”. Time je pravom Unije izričito dopušteno državama članica da utvrde daljnje uvjete za oslobođenje.

45. Doduše, Sud je u okviru područja primjene PDV-a utvrdio ustaljenu praksu. U skladu s tom sudskom praksom, uskraćivanje oslobođenja (isporuke unutar Zajednice odnosno isporuke za izvoz) od poreza samo zbog izostanka formalnih dokaza u pravilu je neproporcionalno [12].

1. ***Prenošenje sudske prakse u vezi s PDV-om na izravno oslobođenje od poreza na području propisa o trošarinama***

46. PDV je opći porez na potrošnju. Stoga je razumno prethodno navedena načela iz propisa o PDV-u prenijeti na posebne propise o trošarinama, a time i na primjenu članka 14. Direktive 2003/96. To je u konačnici napravilo deveto vijeće Suda u dvjema nedavnim odlukama [13]. Ovomu i Komisija naginje u svojem očitovanju. Zbog ovdje postojeće sličnosti sa sustavom PDV-a, ovaj je pristup usklađen s tim sustavom i logičan u odnosu na *izravno* oslobođenje isporuke goriva.

11 Vidjeti osobito presude od 1. ožujka 2007., Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, t. 33. i sljedeće) i od 1. travnja 2004., Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, t. 28.) – u ovim je predmetima gorivom, za koje je zatraženo oslobođenje od poreza, podnositelj zahtjeva „pogonio brodove koji su služili pružanju naplatne usluge” – a koje su potvrđene presudom od 1. prosinca 2011., Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, t. 30.); slično i presuda od 21. prosinca 2011., Haltergemeinschaft (C-250/10, neobjavljena, EU:C:2011:862, t. 24.).

12 Vidjeti, na primjer: Presude od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 45. i sljedeće), od 27. rujna 2007., Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, t. 29. i sljedeće), i od 27. rujna 2012., VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, t. 45. i sljedeće); u pogledu načela proporcionalnosti u propisima o PDV-u vidjeti presudu od 18. prosinca 1997., Molenheide i dr. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 i C-47/96, EU:C:1997:623, t. 48.) i od 11. svibnja 2006., Federation of Technological Industries i dr. (C-384/04, EU:C:2006:309, t. 29. i 30.).

13 Presude od 2. lipnja 2016., Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, t. 59. i sljedeće) i ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, 20. i 21. te 35. i 36.)

47. Oporezivanje PDV-om odvija se u okviru oporezivanja u svim stadijima, pri čemu se višestruko oporezivanje (kumulacija poreza) izbjegava odbitkom pretporeza. Odbitkom pretporeza osigurava se da samo krajnji potrošač snosi PDV[14], a da porezni obveznik (poduzetnik) nije njime opterećen (načelo neutralnosti). Pri tome se porezni obveznik na svim razinama pojavljuje samo kao osoba koja ubire porez za račun države[15]. U tome ne treba vidjeti pogodnost za poreznog obveznika.

48. Ova uloga poreznog obveznika kao prisilno uključenog prikupljača poreza, zajedno s načelom proporcionalnosti, postavlja posebne zahtjeve za uključenu državu. Oslobođenje od PDV-a stoga ne može biti jednostavno uskraćeno samo zbog nedostajućih (formalnih) dokaza, ako je objektivno utvrđeno da su za to ispunjene sve materijalne pretpostavke. Inače bi pojedinac snosio neproporcionalan teret za potrebe države.

49. U propisima o trošarinama oporezivi događaj (članak 7. Direktive 2008/118) nastaje jednokratno i to puštanjem u potrošnju. Prema članku 8. Direktive 2008/118 obveznik plaćanja trošarine jest onaj tko robu pušta u potrošnju, iako bi potrošač trebao biti opterećen (porezni adresat). Dobavljač i ovdje djeluje samo kao prikupljač poreza za državu. Stoga se ovdje moraju primjenjivati isti strogi zahtjevi u pogledu proporcionalnosti kao i u propisima o PDV-u[16].

2. *Neprenosivost sudske prakse u vezi s PDV-om na neizravno oslobođenje od poreza na području propisa o trošarinama*

50. Nasuprot stajalištu Komisije, sudsku praksu u vezi s PDV-om ipak se ne može prenijeti na ovdje relevantno *neizravno* oslobođenje u području propisa o trošarinama. Ovo proizlazi iz okolnosti da u tom pogledu ne postoji sličnost sa sustavom PDV-a. S pravom je sam Sud odbio prenošenje svoje sudske prakse uputivši na razlike između carinskih propisa i propisa o PDV-u[17].

51. Umjesto toga, *neizravno oslobođenje od poreza* posredstvom povrata/naknade trećoj osobi, kao što je predviđeno u članku 6. točki (c) Direktive 2003/96, nužno zahtijeva određene dokaze. Oni služe za odluku o tome može li se zapravo zatražiti povrat i tko to može učiniti. Inače bi postojala opasnost od višestrukog povrata odnosno naknade istog poreza. Zato potreba za određenim formalnim dokazima proizlazi već iz sustava trošarina, koji je u tom pogledu drukčije ustrojen.

52. U slučaju *neizravnog oslobođenja* uvijek, naime, postoji *prava pogodnost* za dotičnu osobu. Ovdje se korisniku goriva pogodnost priznaje radi njega samog. Zapravo postoji oporeziva potrošnja potrošačke robe. No, nju se iz određenih razloga (ovdje iz gospodarsko političkih razloga) ipak ne oporezuje, a što ide u korist potrošača. Korisnik povrata ovdje ne djeluje kao prikupljač poreza za račun države, nego za vlastiti račun.

53. U takvim okolnostima nije neproporcionalno ako radi osiguravanja djelotvornog nadzora pogodnost uslijedi tek kada postoje odgovarajući dokazi koji su potrebni za nadzor. Za razliku od prisilno uključenog prikupljača poreza, korisniku porezne pogodnosti (ovdje korisniku goriva) može se nametnuti stroža dužnost sudjelovanja. Granica je dosegnuta tek ako je ispravljanje manjkavih dokaza ili naknadno podnošenje tih dokaza samo po sebi isključeno na temelju nacionalnog prava. No, to ovdje nije vidljivo.

14 Presude od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, t. 19.) i od 7. studenog 2013., Tulică i Plavoşin (C-249/12 i C-250/12, EU:C:2013:722, t. 34.), kao i rješenje od 9. prosinca 2011., Connoisseur Belgium (C-69/11, neobjavljeno, EU:C:2011:825, t. 21.)

15 Presude od 20. listopada 1993., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 25.) i od 21. veljače 2008., Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, t. 21.)

16 Stoga je u tom pogledu pravilno odlučeno u obama presudama devetog vijeća Suda: presudama od 2. lipnja 2016., Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, t. 59. i sljedeće) i ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, 20. i sljedeća te 35. i sljedeća).

17 Presuda od 27. rujna 2007., Teleos i dr. (C-409/04, EU:C:2007:548, t. 57.)

3. ***Zaključak***

54. Načelo proporcionalnosti ne zabranjuje da pravo na povrat odnosno naknadu nastane tek kada korisnik oslobođenja podnese dokaze koji su potrebni za nadzor.

VI. **Prijedlog odluke**

55. Stoga predlažem da se na prethodna pitanja koja je uputio Vrhovni upravni sud odgovori kako slijedi:

1. Za neizravno oslobođenje članak 14. stavak 1. točka (c) Direktive 2003/96 zahtijeva da je korisnik povrata gorivo rabio za plovidbu. To nije slučaj ako je on brodarskom poduzeću samo isporučio brod zajedno s gorivom. Prodajom broda u kojemu se nalazi gorivo brodograditelj ne pruža naplatnu uslugu u okviru (komercijalne) plovidbe.

2. Države članice smiju utvrditi uvjete za oslobođenje prema članku 14. stavku 1. točki (c) u vezi s člankom 6. točkom (c) Direktive 2003/96. Načelo proporcionalnosti ne zabranjuje da se pravo treće osobe na povrat odnosno naknadu dotične trošarine uvjetuje podnošenjem određenih dokaza, kako bi se omogućio djelotvoran nadzor i izbjeglo dvostruko opterećenje odnosno neopravdano neoporezivanje.