Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. SZPUNAR
представено на 30 април 2014 година [1]

Дело C-152/13

Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG
срещу
Hauptzollamt Münster
(Преюдициално запитване,

отправено от Finanzgericht Düsseldorf (Германия)

„Данъчно облагане на енергийните продукти — Изключения — Енергийни продукти, които се съдържат в стандартните резервоари на търговските моторни превозни средства и които са предназначени за използване като гориво от тези моторни средства — Тълкуване на понятието „стандартни резервоари“ — Допълнителни резервоари, монтирани от дистрибутори или конструктори на каросерии“

1. Настоящото дело се отнася до тълкуването на понятието „стандартни резервоари за гориво“ в контекста на данъчното облагане на енергийните продукти. Това понятие още отдавна е част от законодателството на Съюза, но сега Европейската комисия предлага да бъде изменено, главно поради промяната на техническия и икономическия контекст на пазара на търговските моторни превозни средства [2]. Задачата на Съда по настоящото дело ще бъде да установи дали тази промяна на контекста не би следвало да повлияе и на тълкуването на разглежданото понятие при настоящата редакция на съответното законодателство.

Правна уредба

2. Релевантната за настоящото дело правна уредба на Съюза включва разпоредбите на 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 [3]. Тази директива урежда данъчното облагане на енергийните продукти в Европейския съюз. Наред с останалото, тя предвижда и някои хипотези на освобождаване от облагане.

1 — Език на оригиналния текст: френски.

2 — Предложение за Директива на Съвета за изменение на Директива 2003/96/ЕО относно преструктурирането на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията от 13 април 2011 г. (COM(2011) 169 окончателен, ОВ C 189, стр. 5, наричано по-нататък „предложението на Комисията“).

3 — ОВ L 283, стр. 51; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 98.

3. Така член 24 от Директива 2003/96 гласи:

„1. Няма да се облагат с данък в друга държава членка енергийни продукти, които са пуснати за потребление в дадена държава членка, които се съдържат в стандартните резервоари на търговските моторни превозни средства и които са предназначени за използване като гориво от тези моторни средства, както и тези, които се съдържат в специални контейнери и които, по време на транспортирането, са предназначени да обслужват дейността на прилежащите към тези контейнери системи.

2. За целите на настоящия член: „стандартни резервоари“ означава:

— резервоарите, които са трайно прикрепени от производителя към всички моторни превозни средства от същия тип като въпросното превозно средство и чието трайно закрепване позволява директното снабдяване с гориво, както за целите на задвижването, така и, където е необходимо, за работата на хладилни системи или други системи по време на транспортирането. Газовите резервоари, прикрепени към моторните превозни средства, предназначени за прякото използване на газ като гориво и резервоарите, прикрепени към други системи, с които може да е оборудвано превозното средство също се считат за стандартни резервоари,

— резервоарите, трайно прикрепени от производителя към всички контейнери от същия тип като въпросния контейнер и чието трайно закрепване позволява по време на транспортирането директно снабдяване с гориво за работата на хладилни системи или други системи, с които са оборудвани специалните контейнери.

„Специален контейнер“ означава всеки контейнер, оборудван със специално проектиран апарат за охладителни системи, кислородни системи, системи за топлинна изолация или други системи“.

4. Това е определението за стандартни резервоари в член 24, параграф 2, първо тире от Директива 2003/96, предмет на преюдициалните въпроси по настоящото дело.

5. Съответното германско законодателство включва Закона от 15 юли 2006 г. за данък върху енергията[4], както и Правилника за прилагане на този закон от 31 юли 2006 г.[5] Разпоредбите, които транспонират член 24 от Директива 2003/96, следват доста точно формулировката на този член. Както посочва запитващата юрисдикция, Bundesfinanzhof (Върховният финансов съд) тълкува стриктно тези разпоредби.

Фактите по главното производство, преюдициалните въпроси и развитието на производството

6. Жалбоподателят в главното производство Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG (наричан по-нататък „HFT“) е предприятие за автомобилен транспорт със седалище в Германия. За нуждите на своята дейност то закупува търговско моторно превозно средство от Daimler AG, производител на търговски превозни средства. Това превозно средство е оборудвано от производителя с резервоар за гориво с вместимост 780 литра. Тъй като предвидената от HFT употреба на превозното средство налага монтирането на специфично оборудване, тази задача е поверена на R&S Fahrzeugbau, каросерийно предприятие. Докато монтира това оборудване, каросерийното предприятие е трябвало по технически причини да премести първоначално

4 — Energiesteuergesetz, BGBl. I, 2006 г., стр. 1534, в редакцията му съгласно член 1 от Закона от 17 юли 2009 г. (BGBl. I, 2009 г., стр. 1979).

5 — Energiesteuer-Durchführungsverordnung (BGBl. I, 2006 г., стр. 1753), в редакцията му съгласно член 6 от Правилника от 5 октомври 2009 г. (BGBl. I, 2009 г., стр. 3262).

монтирания от производителя на превозното средство резервоар за гориво (наричан по-нататък „първият резервоар“). По време на преустройството каросерийното предприятие монтира и втори резервоар с вместимост 780 литра, предварително купен от Hoppe Truck-Tanks GmbH & Co. KG (наричан по-нататък „вторият резервоар“). Можело е вторият резервоар да бъде монтиран и от производителя на превозното средство, но това не е било икономически изгодно, защото след това е щяло да се наложи при окончателното преустройство на превозното средство да се премества и този резервоар.

7. На 2 декември 2009 г. и на 14 февруари 2011 г. водачът на въпросното превозно средство го зарежда с гориво в Нидерландия, след което веднага го връща на германска територия. Горивото е използвано единствено за целите на задвижването на превозното средство.

8. На 28 юни 2012 г. HFT декларира внесеното количество гориво във втория резервоар пред Hauptzollamt Münster — ответникът в главното производство. В резултат от това с акт от 3 юли 2012 г. Hauptzollamt Münster установява задължение за данък върху енергията в размер на 501,22 EUR за внесеното гориво във втория резервоар, а с акт от 19 септември 2012 г. установява задължение за същия данък в размер на 291,14 EUR за внесеното гориво в първия резервоар. Всъщност Hauptzollamt Münster приема, че и първият резервоар, преместен от каросерийното предприятие, и вторият резервоар, допълнително монтиран от същото предприятие, не са трайно прикрепени от производителя на превозното средство и следователно не отговарят на определението за стандартни резервоари по смисъла на разпоредбите на германското право, заимствани при транспонирането на член 24 от Директива 2003/96. Съдържащото се в тези резервоари гориво следователно не можело да бъде освободено от данък въз основа на тези разпоредби.

9. Тъй като Hauptzollamt Münster отхвърля подадените по административен ред жалби на HFT, дружеството подава жалба до запитващата юрисдикция с искане за отмяна на посочените актове.

10. Както посочва запитващата юрисдикция, съгласно тълкуването на съответните разпоредби от Bundesfinanzhof жалбата би следвало да бъде отхвърлена. Всъщност по силата на това тълкуване резервоарите, които са монтирани от дистрибутори или от конструктори на каросерии, не се включват в понятието за стандартни резервоари. Според запитващата юрисдикция Bundesfinanzhof се основава главно на тълкуването, дадено от Съда в решение Schoonbroodt[6], на член 112, параграф 1 от Регламент (ЕИО) № 918/83 на Съвета от 28 март 1983 година относно установяване на режима на Общността за митнически освобождавания[7], чийто текст е по същество еднакъв с този на член 24 от Директива 2003/96.

11. Запитващата юрисдикция обаче си поставя въпроса дали не би трябвало да се възприеме по-широко тълкуване на понятието за стандартни резервоари, за да може в него да се включат и резервоарите, монтирани от дистрибутори или от конструктори на каросерии, каквито са например разглежданите в главното производство резервоари. Запитващата юрисдикция счита, че такова широко тълкуване би могло да се изведе от подхода на Съда в решение Meiland Azewijn[8].

6 — C-247/97, EU:C:1998:586.

7 — ОВ L 105, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 2, стр. 126.

8 — C-292/02, EU:C:2004:499.

12. При тези условия Finanzgericht Düsseldorf (Германия) решава да спре производството по делото и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли понятието за производител по смисъла на член 24, параграф 2, първо тире от Директива [2003/96] да се тълкува в смисъл, че обхваща и конструкторите на каросерии и дистрибуторите, когато в процеса на производството на превозното средство те го оборудват с резервоари за гориво, а самият производствен процес по технически и/или икономически причини се извършва чрез разделяне на работата между няколко самостоятелни предприятия?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос: в такива случаи как трябва да се тълкува условието по член 24, параграф 2, първо тире от Директива 2003/96 моторното превозно средство да е „от същия тип“?“.

13. Актът за преюдициално запитване постъпва в Съда на 26 март 2013 г. Писмени становища представят HFT, Hauptzollamt Münster, Чешката република и Комисията. Съдебно заседание не е проведено.

Анализ

14. С преюдициалните въпроси запитващата юрисдикция иска тълкуване на понятията „производител“ и превозни средства „от същия тип“. Според мен обаче би било по-целесъобразно, както впрочем предлага чешкото правителство, да се анализира цялото определение за стандартни резервоари, и по-точно да се разгледа въпросът как следва да се тълкува това определение в настоящия икономически и технически контекст, за да се гарантира полезното действие на член 24 от Директива 2003/96.

Историята на разглежданата разпоредба

15. Определението за стандартни резервоари на търговските превозни средства за целите на освобождаването на съдържащото се в тях гориво от мита и такси се появява за първи път, ако не греша, в член 112, параграф 2, буква в) от Регламент № 918/83. Формулировката на това определение е по същество еднаква с настоящата формулировка в член 24 от Директива 2003/96.

16. Така формулираното определение се основава на несъмнено вярното към момента на приемането му разбиране, че производителите на търговски превозни средства предлагат типове превозни средства, които са стандартни по отношение на повечето от техническите им характеристики, включително броя и типовете резервоари за гориво. Тогава е било лесно да се установи от какъв тип е съответното превозно средство и да се провери дали резервоарът му за гориво отговаря на специфичните характеристики на резервоарите за същия този тип превозни средства. В контекста на търговските взаимоотношения с трети страни това е давало възможност да се предотврати — увреждащият данъчните интереси на държавите членки — внос на прекомерни количества гориво от страни, където поради разликите в обменния курс и данъчната политика цената на горивото е значително по-ниска от тази на общностния пазар.

17. Прилагането на така определеното понятие за стандартни резервоари е имало преимуществото да възпрепятства вноса на гориво не само в преносими резервоари (което е било разрешено за личните моторни превозни средства) и различни други съдове, но и в допълнителни резервоари, монтирани специално в търговските превозни средства с цел да се внася гориво в митническата територия на Общността. Наличието на контрол по външните граници е обезпечавало ефективността на тези разпоредби.

18. Във връзка с освобождаването от акциз на вътрешнообщностния внос на гориво, съдържащо се в резервоарите на търговските моторни превозни средства, същото определение — включено още в член 2, второ тире от Директива 68/297/ЕИО на Съвета от 19 юли 1968 година по стандартизацията на разпоредбите относно безмитното допускане на гориво, съдържащо се в резервоарите на товарни моторни превозни средства[9], изменена с Директива 85/347/ЕИО на Съвета от 8 юли 1985 г.[10] — практически е възпроизведено дума по дума в член 8а, параграф 2 от Директива 92/81/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година за хармонизиране структурата на акциза върху минералните масла[11], въведен с Директива 94/74/ЕО на Съвета от 22 декември 1994 г.[12]

19. Съгласно деветнадесетото съображение от Директива 94/74 всяка държава членка следва да освобождава от акциз съдържащото се в резервоарите на търговските превозни средства гориво, освободено за потребление в друга държава членка, „за да не бъде възпрепятствано свободното движение на физически лица и стоки и с цел избягване на двойното данъчно облагане“.

20. Директива 92/81 е отменена и заменена от Директива 2003/96, а член 8а от нея е възпроизведен без съществени промени в член 24 от Директива 2003/96.

Практиката на Съда

Решение Schoonbroodt

21. В решение Schoonbroodt[13] Съдът вече веднъж е имал повод да тълкува определението за стандартни резервоари по смисъла на законодателството на Съюза. Макар че делото, по което е постановено това решение, се е отнасяло, както е и в настоящия случай, до безакцизното вътреобщностно допускане на съдържащото се в резервоарите на търговските превозни средства гориво, поради предвиденото в приложимото към случая белгийско законодателство запитващата юрисдикция е поискала тълкуване на понятието за стандартни резервоари, определено в член 112 от Регламент № 918/83, тоест в областта на митническото освобождаване[14].

22. В това решение Съдът възприема стриктно тълкуване на понятието за стандартни резервоари. По-специално той изключва от обхвата на това понятие резервоарите, които са трайно прикрепени от дистрибутори или конструктори на каросерии[15].

9 — ОВ L 175, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 7, том 1, стр. 23.

10 — ОВ L 183, стр. 22; Специално издание на български език, 2007 г., глава 7, том 1, стр. 228.

11 — ОВ L 316, стр. 12.

12 — ОВ L 365, стр. 46; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 190.

13 — EU:C:1998:586.

14 — Решение Schoonbroodt (EU:C:1998:586, т. 18 и 20). Макар че делото, по което е постановено това решение, се отнася до разпоредбите на Регламент № 918/83, изменен с Регламент (ЕИО) № 1315/88 на Съвета от 3 май 1988 г. (ОВ L 123, стр. 2; Специално издание на български език, 2007 г., глава 2, том 4, стр. 54), това изменение по същество не засяга определението за стандартни резервоари, трайно прикрепени към превозните средства.

15 — Решение Schoonbroodt (EU:C:1998:586, диспозитив).

23. За да мотивира този извод, Съдът се позовава на принципите, произтичащи от съдебната практика в областта на митническото освобождаване, съгласно които, „когато приема норми, разрешаващи суспендиране на мита, Съветът трябва да се съобразява с изискванията за правна сигурност и с трудностите, които националните митнически органи трябва да преодоляват […]. Следователно тези разпоредби трябва да се тълкуват стриктно съгласно техния текст и поради това е невъзможно да се прилагат, извън пределите на изричното им съдържание, за продукти, които не са посочени в тях“ [16].

Решение Meiland Azewijn

24. В решение Meiland Azewijn [17] Съдът се произнася по тълкуването на член 8а от Директива 92/81, разпоредба, която впоследствие е заменена от разглежданата по настоящото дело. Делото, по което е постановено това решение, обаче се отнася не до определението за стандартни резервоари, а до понятието за търговски превозни средства, което не е дефинирано в този член, както и до въпроса дали горивото, съдържащо се в резервоарите на тези превозни средства и допускано без акциз, може да бъде използвано само за целите на задвижването на превозното средство, или всъщност може да се използва и за работата на монтирани към превозното средство машини и системи, например селскостопански машини.

25. Въпреки че предметът на тълкуване в решение Meiland Azewijn [18] е различен от този по настоящото дело, някои от изводите на Съда биха могли да са полезни и тук. Първо, що се отнася до понятието за търговски превозни средства, Съдът отхвърля възможността да се използват определенията на това понятие, дадени — в контекста на митническото освобождаване на горивото — в Директива 68/297 и в Регламент № 918/83 [19]. Вместо това той се опира на общия разум и целта на разглежданата разпоредба, а именно да се защити свободното движение на лица и стоки и да се избегне двойното данъчно облагане [20]. Съдът стига до извода, че член 8а от Директива 92/81 следва да се тълкува разширително [21].

26. Второ, по въпроса за използването на безакцизно внесеното гориво Съдът приема, че то може да бъде използвано не само за задвижване на превозното средство, но и за други цели, например за селскостопански дейности. Този извод е особено интересен предвид формулировката на определението за стандартни резервоари, което се анализира по настоящото дело. Всъщност това определение изрично предвижда, че прикрепянето на резервоарите трябва да позволява „директното снабдяване с гориво, както *за целите на задвижването*, така и, където е необходимо, за работата на хладилни системи или други системи *по време на транспортирането*“ [22]. Струва ми се очевидно, че погледнато буквално, това определение се отнася единствено до горивото, използвано при транспортиране — или за задвижване на превозното средство, или за работата на системите на превозното средство по време на транспортирането. При това положение Съдът несъмнено се е отклонил от текста на член 8а.

16 — Решение Schoonbroodt (EU:C:1998:586, т. 23). Вж. също заключение Schoonbroodt (C-247/97, EU:C:1998:323, т. 38, 41 и 42), в което генералният адвокат Jacobs излага съображения, основани на установената съдебна практика в областта на митническото облагане.

17 — EU:C:2004:499.

18 — EU:C:2004:499.

19 — По това дело е ставало въпрос за гориво, съдържащо се в резервоарите на селскостопански машини, докато Директива 68/297 и Регламент № 918/83 определят търговското превозно средство като предназначено за превоз на лица или стоки.

20 — Решение Meiland Azewijn (EU:C:2004:499, т. 39—41). Съдът се позовава на целта на член 8а от Директива 92/81, изложена в деветнадесето съображение от Директива 94/74.

21 — Решение Meiland Azewijn (EU:C:2004:499, т. 41).

22 — Курсивът е мой.

Правни съображения

27. След като изложих историческия контекст и съдебната практика относно определението за стандартни резервоари по смисъла на член 24, параграф 2 от Директива 2003/96, сега ще премина към съображенията си по тълкуването на тази разпоредба в светлината на фактите по делото в главното производство. Ще разделя тези съображения на две части, за да разгледам поотделно случая с първия и случая с втория резервоар, описани в точка 6 от това заключение, но накрая все пак ще дам общо заключение.

Случаят с първия резервоар

28. Припомням, че първият резервоар е монтиран в превозното средство от производителя, а след това е преместен от конструктор на каросерии при окончателното преустройство на превозното средство.

29. Hauptzollamt Münster не допуска освобождаване от акциз на съдържащото се в този резервоар гориво, тъй като приема, че той не отговаря на определението за стандартни резервоари по смисъла на Директива 2003/96. Hauptzollamt Münster счита, че поради преместването му от трето лице въпросният резервоар не е трайно прикрепен към превозното средство от производителя, както — отново според този орган — изисквал член 24, параграф 2 от Директива 2003/96.

30. Hauptzollamt Münster поддържа това тълкуване в писменото си становище. Основава се главно на буквалния прочит на разглежданата разпоредба, на решение Schoonbroodt [23], както и на принципа на правна сигурност. Изпитвам обаче силно съмнение, че тези три фактора биха могли действително да обосноват подхода, възприет от германския данъчен орган.

31. Първо, що се отнася до буквата на определението в член 24, параграф 2, първо тире от Директива 2003/96, там не е посочено „резервоар, прикрепен от производителя“ към конкретното превозно средство. Напротив, във възприетата формулировка е употребено множествено число и като стандартни са определени *„резервоарите*, които са трайно прикрепени от производителя към *всички* моторни превозни средства от същия тип като въпросното превозно средство“ [24]. Следователно, както правилно отбелязва Комисията, става въпрос за обща категория резервоари, а не за това дали конкретният резервоар е бил физически монтиран в превозното средство от производителя.

32. Фактът, че законодателят е възприел такъв подход, се обяснява лесно с целта на разглежданата разпоредба — да се защити свободното движение на лица и стоки и да се избегне двойното данъчно облагане, като същевременно се осигури защитата на легитимните фискални интереси на държавите членки. От гледна точка на тази цел от значение е не лицето, което е монтирало дадения резервоар върху конкретното превозно средство, а функцията на резервоара, а именно да осигури възможност за задвижването на превозното средство и работата на системите му при нормално използване. Тълкуване, което изключва резервоара само поради факта, че е бил заменен или дори само преместен при ремонт или преустройство на превозното средство от друго лице, различно от производителя, не отговаря нито на буквата, нито на целта на член 24 от Директива 2003/96.

23 — EU:C:1998:586.

24 — Курсивът е мой. В текста на Директива 2003/96 на други езици се употребява подобна формулировка — „die vom Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten Behälter“ на немски език, „zbiorniki trwale zamontowane przez wytwórcę we wszystkich pojazdach silnikowych tego samego rodzaju jak dany pojazd“ на полски език, „the tanks permanently fixed by the manufacturer to all motor vehicles of the same type as the vehicle in question“ на английски език.

33. Такова тълкуване не произтича и от решение Schoonbroodt. По делото, по което е постановено това решение, не става въпрос за заменен или преместен резервоар, а за допълнителни резервоари, добавени към превозните средства от дистрибутори или от конструктори на каросерии, за да се увеличи пробегът им[25]. Затова Съдът приема, като се основава на буквалното тълкуване на анализираната разпоредба, че това не са резервоари, прикрепени от производителя „към всички моторни превозни средства от същия тип като въпросното превозно средство“, тъй като производителят действително не оборудва стандартно превозните си средства с такива резервоари.

34. Именно в този контекст Съдът приема, че определението за стандартни резервоари в член 112, параграф 2, буква в) от Регламент № 918/83, не включва резервоарите, които „са трайно прикрепени от дистрибутор на производителя или от конструктор на каросерии, за да се постигнат определени икономически цели“[26]. Макар че диспозитивът на решение Schoonbroodt навежда на мисълта, че от обхвата на определението за стандартни резервоари са изключени всички резервоари, монтирани от лица, различни от производителя, мотивите на това решение водят до по-нюансиран извод. По-специално, не мисля, че въз основа на това решение може да се приеме, че от разглежданото определение са изключени резервоарите, трайно прикрепени от трети лица, не „за да се постигнат определени икономически цели“, а просто за да се възстановят функциите на превозното средство или за да бъдат променени тези функции.

35. Накрая, според мен принципът на правна сигурност също не подкрепя поддържаната от Hauptzollamt Münster теза. Съгласно трайната практика на Съда принципът на правна сигурност, който е част от общите принципи на правото на Съюза, изисква по-конкретно действието на правните норми да е ясно, точно и предвидимо, по-специално когато те могат да имат неблагоприятни последици за физическите лица и предприятията“[27]. Съответно в данъчната област този принцип защитава преди всичко интересите на данъчно задължените лица, а не интересите на данъчните органи, като в частност осигурява предвидимост на последиците от прилагането на закона.

36. Що се отнася до делото в главното производство, следва да се отбележи, че наистина HFT е декларирало пред данъчния орган — „за всеки случай“, както то подчертава — внесеното във втория резервоар гориво, но то не е декларирало, пък било и за всеки случай, горивото, внесено в първия резервоар. По мое мнение това се дължи на факта, че HFT не е можело да предвиди, че внесеното в първия резервоар гориво може да не бъде освободено от акциз.

37. Присъщата на принципа на правна сигурност предвидимост обаче изисква тълкуването на правната норма да не води до абсурдни и противни на здравия разум резултати. Именно това би се получило в настоящото дело, ако освобождаването от акциз зависеше от обстоятелства, които са случайни и ирелевантни от гледна точка на целта на разглежданата разпоредба, какъвто е фактът на замяната или преместването на първоначално монтирания от производителя резервоар след придобиването на превозното средство. Ако се възприеме такова тълкуване, ще се окаже, че някои търговци имат право на освобождаване за горивото, което внасят в резервоара на превозното си средство, докато други търговци в същото положение нямат това право само защото са извършили ремонти или преустройства на своите превозни средства. Такъв резултат не само би бил нелогичен, но и би създал необоснована разлика в третирането, която би могла да доведе до нарушения на конкуренцията. Ако тълкуването на правната норма води до такъв резултат, според мен то не може да е в съответствие с принципа на правна сигурност.

25 — Решение Schoonbroodt (EU:C:1998:586, т. 7, 12 и 19).

26 — Решение Schoonbroodt (EU:C:1998:586, диспозитив).

27 — Вж. по-специално решение Förster (C-158/07, EU:C:2008:630, т. 67).

38. По тези причини намирам, че определението за стандартни резервоари в член 24, параграф 2 от Директива 2003/96, дори и буквално тълкувано, обхваща и резервоарите, прикрепени от лица, различни от производителя на превозното средство, когато тези лица само са заменили или преместили първоначално монтирания/монтираните от производителя резервоар(и).

Случаят с втория резервоар

39. Припомням, че вторият резервоар, който е със същата вместимост като първия, е закупен от самостоятелен търговец и е монтиран в превозното средство от конструктора на каросерии, който премества първия резервоар. Можело е вторият резервоар да бъде монтиран и от производителя при производството на превозното средство, но това не е било икономически изгодно, защото след това, при окончателното преустройство на превозното средство, е щяло да се наложи да се премества и този резервоар.

40. Вторият резервоар прилича на резервоарите, разглеждани в решение Schoonbroodt[28], доколкото и той изобщо не е бил монтиран в превозното средство от производителя. Следователно както въз основа на буквалното тълкуване на член 24, параграф 2 от Директива 2003/96, така и въз основа на посоченото решение лесно би могло да се заключи, че за разлика от първия резервоар, вторият резервоар не попада в обхвата на определението. Според мен обаче би било по-добре да устоим на това изкушение. Всъщност този твърде лесен отговор вече е незащитим както с оглед на днешните икономически обстоятелства, така и с оглед на целите на анализираната разпоредба от Директива 2003/96.

41. Както поддържа HFT в писменото си становище и както потвърждава Комисията в своето становище, сега е обичайно производството на търговски моторни превозни средства да се разделя на няколко етапа, като производителят произвежда само шасито и кабината, а останалото оборудване се монтира впоследствие от специализирани предприятия. Същият принцип се прилага и по отношение на резервоарите за гориво. Затова производителите предлагат не само един тип резервоар за всеки тип превозно средство, а различни резервоари съобразно предвидената употреба на превозното средство, съобразно пазара, за който е предназначено превозното средство, или дори съобразно желанието на клиента. Възможно е също така, както е в случая в главното производство, резервоарът да се монтира не от производителя, а от трето лице след производството на превозното средство.

42. При тези условия се оказва твърде трудно, дори невъзможно, да се прецени дали даден резервоар действително се отнася към категорията на резервоарите, „които са трайно прикрепени от производителя към всички моторни превозни средства от същия тип като въпросното превозно средство“, каквато е точната формулировка на определението за стандартни резервоари. Възможно е дори за даден тип превозно средство нито един резервоар да не отговаря на това определение и следователно ползвателите на това превозно средство да бъдат лишени от правото на освобождаване, предвидено в член 24 от Директива 2003/96.

43. Hauptzollamt Münster изглежда не е направила такъв анализ, а се е основала на разбирането, че резервоарът, прикрепен пряко от производителя, попада в обхвата на определението за стандартни резервоари, докато резервоарът, прикрепен от трето лице, е изключен от обхвата на определението. Това вече не представлява буквално прилагане на Директива 2003/96, а приближение. Такова приближение обаче задължително би довело до неравно третиране. Като последица от него би се стигнало и до ограничаване на конкуренцията, в смисъл че транспортните предприятия биха получили стимул да се снабдяват с резервни части от

28 — EU:C:1998:586.

производителите на превозни средства и възлагат монтажа пак на тях, вместо на трети лица. Някой би могъл да каже „dura lex sed lex“, но аз считам, че няма никакво основание за такава разлика в третирането нито при буквално тълкуване на член 24 от Директива 2003/96, нито от гледна точка на целта на тази разпоредба.

44. За да се преодолее този проблем, Комисията предлага да се проверява във всеки отделен случай кои са типовете резервоари, предлагани от производителя за даден тип превозно средство, и да се приеме, че всички тези типове резервоари попадат в обхвата на анализираното определение. Този подход не ми изглежда убедителен. Доколкото производителите често предлагат превозните си средства в различни варианти в зависимост не само от предвидената им употреба, но и от пазара, на който се продават тези превозни средства, проверката на всички предлагани възможности, дори и само на територията на Европейския съюз, би принудила административните органи и съдилищата да извършват много сложни фактически констатации и би могла да доведе до различни резултати в различните държави членки. Това би било в противоречие с целта на Директива 2003/96 да хармонизира националните разпоредби относно данъчното облагане на енергийните продукти. Освен това предложението на Комисията не е съобразено с това, че някои резервоари могат да се предлагат не от производителите на превозни средства, а от трети лица. При всички случаи включването на резервоарите, предлагани от производителите по избор, вече представлява отклонение от буквалното тълкуване на въпросната разпоредба, така че според мен става още по-необосновано да се изключват резервоарите, предлагани от независими търговци.

45. От своя страна HFT предлага за тълкуването на понятието за тип превозно средство по смисъла на член 24 от Директива 2003/96 да се вземе предвид Директива 2007/46/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 5 септември 2007 година за създаване на рамка за одобрение на моторните превозни средства и техните ремаркета, както и на системи, компоненти и отделни технически възли, предназначени за такива превозни средства [29]. Дори да оставя настрана въпроса дали е правилно да се използва по-късен правен акт от определена област на правото, за да се тълкува по-ранен акт от друга правна област, пак не мисля, че в случая Директива 2007/46 би могла да бъде действително полезна. Всъщност типът и вместимостта на резервоарите за гориво не са сред общите характеристики на „типа превозно средство“, изброени в част Б от приложение II към тази директива. С други думи, превозните средства, принадлежащи към един и същ „тип“ по смисъла на Директива 2007/46, могат да имат различни резервоари, което ни връща в отправна позиция, що се отнася до тълкуването на определението за стандартни резервоари по смисъла на Директива 2003/96.

46. Вместо това предлагам определението за стандартни резервоари по смисъла на член 24 от Директива 2003/96 да се тълкува предвид целта и общия разум на тази разпоредба, както е постъпил Съдът в решение Meiland Azewijn [30]. Припомням, че тази цел е да се защити свободното движение на лица и стоки и да се избегне двойното данъчно облагане [31]. Затова законодателят е предвидил не същинско освобождаване от акциз, а само правило за адаптиране, по силата на което — като изключение от общото правило — енергийният продукт под формата на гориво, съдържащо се в резервоарите на търговските превозни средства, се облага не в държавата членка, в която ще бъде използвано, а в тази, в която е било освободено за потребление. Всъщност, ако при всяко преминаване на вътрешна граница беше задължително да се декларира количеството гориво, съдържащо се в резервоарите на превозното средство, а за да се избегне двойното данъчно облагане, бе необходимо да се иска възстановяване на акциза в

29 — ОВ L 263, стр. 1.

30 — EU:C:2004:499. Вж. точки 24—26 от настоящото заключение.

31 — Деветнадесето съображение от Директива 94/74, която въвежда член 8а в Директива 92/81, понастоящем член 24 от Директива 2003/96.

държавата членка, където горивото е било закупено, това щеше да представлява значително препятствие за автомобилния транспорт между държавите членки и следователно пречка за търговията в рамките на вътрешния пазар. Именно за да се преодолее този проблем, законодателят приема член 24 от Директива 2003/96.

47. От гледна точка на тази цел е от значение не произходът на резервоара за гориво, а дали това гориво служи за задвижване на превозното средство или евентуално за работата на системите, с които то е оборудвано. Следователно резервоарът трябва да бъде монтиран по такъв начин, че да позволява директното захранване на превозното средство с гориво. Лицето, което го е монтирало обаче, както и произходът на резервоара са без значение. При това положение несъмнено е в разрез с целта на Директива 2003/96 освобождаването да се поставя в зависимост от обстоятелство, което няма никакво значение от гледна точка на тази цел.

48. Този анализ се потвърждава от член 24, параграф 2, първо тире, второ изречение от Директива 2003/96, съгласно което „[г]азовите резервоари, прикрепени към моторните превозни средства, […] също се считат за стандартни резервоари“. Всъщност тези газови резервоари не са стандартно прикрепени от производителите, още по-малко „към всички моторни превозни средства от същия тип“, тъй като обикновено моторните превозни средства са стандартно предназначени да бъдат задвижвани не с газ, а с петролно гориво. Затова газовите резервоари се монтират от специализирани предприятия, независими от производителите.

49. Това уточнение, включено още в Регламент № 918/83, отразява волята на законодателя да направи определението за стандартни резервоари гъвкаво, за да не се изключват неоснователно някои данъчно задължени лица от кръга на лицата с право да ползват освобождаването. По времето, когато резервоарите за бензин или дизел обикновено се монтираха серийно, тази гъвкавост можеше да се ограничи до газовите резервоари. В настоящия икономически контекст, в който превозните средства се произвеждат на етапи, тя не е достатъчна. Затова, след като Директива 2003/96 предвижда изрично освобождаване за газа, съдържащ се в резервоари, монтирани от трети лица, не виждам причини, поради които да се твърди, че за бензина или дизела в такива резервоари не трябва да се прилага същото освобождаване. Ще повторя още веднъж, подобно твърдение би било основано на обстоятелства, които нямат никакво значение от гледна точка на целта на разглежданата разпоредба.

50. Що се отнася до предотвратяването на евентуалните злоупотреби, считам, че рискът от такива злоупотреби не е свързан с произхода на резервоарите за гориво. Използването на закупеното в една държава членка гориво след преминаването в друга държава членка не представлява злоупотреба. Закупуването на гориво в една държава членка, където неговата цена е по-ниска, за да бъде използвано в друга държава членка, също не представлява злоупотреба, ако поради близостта на границата това е изгодно. Това е естествен икономически механизъм, присъщ на вътрешния пазар. Злоупотреба би могло евентуално да представлява използването на внесеното в резервоара на превозното средство гориво за други цели, а не за задвижването на това превозно средство или за работата на системите, с които то е оборудвано. Такава злоупотреба обаче е възможна и ако се използват само резервоарите, прикрепени от производителя. При това положение държавите членки трябва да се борят с тези злоупотреби с други средства, а не като поставят освобождаването в зависимост от произхода на резервоара.

51. Срещу предлаганото от мен тълкуване би могло също така да се възрази, че в решение Schoonbroodt [32], когато дава тясно тълкуване на определението за стандартни резервоари, Съдът не взема под внимание целите, с които общностният законодател е приел член 8а от Директива 92/81. Следва обаче да се има предвид, че в това решение Съдът тълкува не разпоредбите на директива относно данъчното облагане на енергийните продукти във вътрешния пазар, а —

32 — EU:C:1998:586.

поради предвиденото в приложимото към случая белгийско законодателство [33] — една разпоредба от митнически регламент, а именно от Регламент № 918/83. Действително в решението си Съдът приема, че „определенията на понятието „стандартни резервоари“, дадени в различните разпоредби, които биха могли да бъдат от значение, не се различават съществено в контекста на случая в главното производство“ [34]. Това не променя факта, че съображенията на Съда се основават на установената съдебна практика в областта на митническото облагане [35], а не върху целта на разпоредба, приета в рамките на вътрешния пазар. Противно на мнението на генералния адвокат Jacobs, изложено в заключението му по дело Schoonbroodt [36], считам, че при тълкуването на разпоредбите на директива в областта на вътрешния пазар е позволено да се вземат предвид съображения, различни от тези, които се отчитат при тълкуването на разпоредбите на регламент в областта на митническото облагане, включително ако иначе текстът на тези разпоредби е по същество еднакъв. По-специално, трябва да се има предвид, че докато разпоредбите на регламентите са пряко приложими, разпоредбите на директивите обвързват само по отношение на резултата, който следва да бъде постигнат. Затова, когато става въпрос за разпоредбите на директива, тълкуването трябва да е съобразено по-скоро с целта, отколкото с точния текст. Това не предопределя по никакъв начин тълкуването на същото определение в регламента в областта на митническото облагане.

52. Следва да се отбележи още, че аргументът относно практиката превозните средства да се произвеждат на няколко етапа вече е бил изтъкнат по делото, по което е постановено решение Schoonbroodt. Съдът му дава отговор, като посочва, че законодателят на Съюза е компетентен да прецени какви да са последиците от това [37]. Законодателят обаче действително е направил тази преценка, доколкото в предложението си [38] Комисията предлага изменение на определението за стандартни резервоари по смисъла на член 24, параграф 2 от Директива 2003/96, за да могат да се отчетат промените в начина на производство на търговските превозни средства [39]. Съгласно предложението на Комисията това определение би трябвало да обхваща „резервоарите, които са монтирани за постоянно в моторни превозни средства от производителя или от трета страна“ и които съответстват на действащите технически изисквания и позволяват директното захранване на превозното средство с гориво [40].

53. Предложението на Комисията все още не е прието, но аз намирам, че тълкуването на разглежданата разпоредба в настоящата ѝ редакция следва да е в същия смисъл. Освен това не споделям аргумента a contrario, изтъкнат от Hauptzollamt Münster, че предложеното от Комисията изменение означава, че настоящият текст на разпоредбата има различно нормативно съдържание, което не позволява тя да бъде тълкувана в съответствие с това предложение. Всъщност волята на Комисията не е да измени последиците на член 24 от Директива 2003/96, а именно да ги запази, като адаптира редакцията на тази разпоредба към икономическата действителност. Затова е напълно възможно тази цел да се постигне отсега, като се възприеме тълкуване на определението за стандартни резервоари, което да съответства на настоящите изисквания на автомобилния пазар.

33 — Вж. точка 21 от настоящото заключение.

34 — Решение Schoonbroodt (EU:C:1998:586, т. 20).

35 — Вж. точка 23 от настоящото заключение.

36 — Вж. заключение Schoonbroodt (EU:C:1998:323, т. 45).

37 — Решение Schoonbroodt (EU:C:1998:586, т. 27).

38 — Вж. бележка под линия 2 в настоящото заключение.

39 — Съображение 26 от предложението на Комисията гласи: „За да се осигури свободно движение на енергийните продукти, като в същото време се спазват изискванията за безопасност, валидни за стопанските моторни превозни средства […], дефиницията за стандартни резервоари за такива превозни средства в член 24 от Директива [2003/96] следва да бъде *актуализирана*, така че да бъде отразен фактът, че резервоарите за гориво на стопанските превозни средства не се монтират изключително само от производителя на превозното средство“ (курсивът е мой).

40 — Член 1, точка 23 от предложението на Комисията.

Общ извод

54. Както вече посочих в точка 14 от настоящото заключение, считам, че на двата въпроса на Finanzgericht Düsseldorf следва да се даде общ отговор, тоест да се даде съгласувано тълкуване на определението на понятието за стандартни резервоари по смисъла на член 24, параграф 2 от Директива 2003/96. Това определение би трябвало да се разбира така, че да обхваща всички трайно прикрепени към търговските превозни средства резервоари, които служат за директното захранване на тези превозни средства с гориво. От само себе си се разбира, че тези резервоари трябва да отговарят на всички технически изисквания.

55. Допускам, че този извод би могъл да изглежда рискован, доколкото се отклонява както от точната редакция на разглежданата разпоредба, така и от единственото решение, в което Съдът е тълкувал тази разпоредба. Въпреки това смятам, че само това тълкуване може да осигури едновременно полезното действие на член 24 от Директива 2003/96, неговото еднакво прилагане в целия Съюз и правната сигурност на данъчно задължените лица.

Заключение

56. Предвид изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси на Finanzgericht Düsseldorf, както следва:

„Член 24, параграф 2, първо тире 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 трябва да се тълкува в смисъл, че понятието за стандартни резервоари обхваща всички трайно прикрепени към търговските превозни средства резервоари, които служат за директното захранване на тези превозни средства с гориво“.