Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MACIEJE SZPUNARA
přednesené dne 30. dubna 2014[1]

Věc C-152/13

Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG
proti
Hauptzollamt Münster

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Finanzgericht Düsseldorf (Německo)]

„Zdanění energetických produktů — Výjimky — Energetické produkty nacházející v běžných nádržích užitkových motorových vozidel a určené k použití jako pohonné hmoty pro tato vozidla — Výklad pojmu ‚běžná nádrž' — Nádrže zabudované autorizovanými prodejci nebo karosářskými podniky"

1. Projednávaná věc se týká výkladu pojmu „běžná nádrž na pohonné hmoty" v kontextu zdanění energetických produktů. Tento pojem, který se v unijních právních předpisech vyskytuje už dlouhou dobu, je v současné době předmětem návrhu na změnu vypracovaného Evropskou komisí hlavně z důvodu změny technického a hospodářského kontextu na trhu s užitkovými vozidly[2]. V projednávané věci bude úkolem Soudního dvora ověřit, zda by tato změna kontextu neměla mít rovněž vliv na výklad uvedeného pojmu v jeho současném znění.

Právní rámec

2. V rovině unijního práva je právní rámec projednávané věci tvořen ustanoveními směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny[3]. Tato směrnice upravuje zdanění energetických produktů v Evropské unii. Mimo jiné též stanoví určité případy osvobození od daně.

3. Článek 24 směrnice 2003/96 v tomto ohledu stanoví:

„1. Energetické produkty propuštěné pro domácí spotřebu v některém členském státě, pokud se tyto produkty nacházejí v běžných nádržích užitkových motorových vozidel a jsou určeny k použití jako pohonné hmoty pro tato vozidla, nebo pokud se nacházejí ve zvláštních kontejnerech a jsou určeny k fungování těchto kontejnerů po dobu přepravy, nepodléhají spotřební dani v žádném jiném členském státě.

2. Pro účely tohoto článku se […] ‚běžnou nádrží' rozumí

1 — Původní jazyk: francouzština.

2 — Návrh směrnice Rady, kterou se měnísměrnice 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, ze dne 13. dubna 2011 [COM (2011) 169 final (Úř. věst. C 189, s. 5, dále jen „návrh Komise")].

3 — Úř. věst. L 283, s. 51, Zvl. vyd. 09/01, s. 405.

— nádrž pevně a trvale připojená výrobcem ke všem motorovým vozidlům téhož typu jako dotyčné vozidlo, jejíž trvalé vestavení umožňuje přímé používání pohonné hmoty k pohonu vozidla a případně k fungování chladicích a jiných systémů při přepravě. Za běžnou nádrž se rovněž považuje plynová nádrž vestavená do motorových vozidel k přímému používání plynu jako pohonné hmoty a nádrž vestavená do jiných zařízení, jimiž je vozidlo vybaveno;

— nádrž pevně a trvale připojená výrobcem ke všem kontejnerům téhož typu jako dotyčný kontejner, jejíž trvalé vestavení umožňuje přímé používání pohonných hmot při přepravě k fungování chladicích a jiných systémů, jimiž je zvláštní kontejner vybaven.

‚Zvláštním kontejnerem' se rozumí každý kontejner vybavený zvlášť upraveným zařízením chladicího, okysličujícího, tepelně izolačního nebo jiného systému."

4. Předmětem předběžných otázek v projednávané věci je definice běžné nádrže obsažená v čl. 24 odst. 2 první odrážce směrnice 2003/96.

5. Příslušná ustanovení německé právní úpravy jsou obsažena v zákoně ze dne 15. července 2006 o dani z energií[4] a v prováděcím nařízení k tomuto zákonu ze dne 31. července 2006[5]. Ustanovení, jimiž je proveden článek 24 směrnice 2003/96, poměrně věrně odrážejí formulaci použitou v uvedeném článku. Jak uvádí předkládající soud, Bundesfinanzhof (spolkový finanční soud) tato ustanovení vykládá restriktivně.

Skutkový stav v původním řízení, předběžné otázky a průběh řízení

6. Žalobkyně v původním řízení, společnost Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG (dále jen „HFT"), je podnikem silniční přepravy se sídlem v Německu. Pro potřeby svých aktivit si pořídila užitkové motorové vozidlo od výrobce užitkových vozidel Daimler AG. Toto vozidlo bylo původně vybaveno nádrží na pohonné hmoty o objemu 780 litrů. K využití vozidla v souladu se záměry společnosti HFT bylo zapotřebí do něj zabudovat zvláštní vybavení a tento úkol byl zadán karosářskému podniku R&S Fahrzeugbau. Při této montáži byl karosářský podnik nucen z technických důvodů přemístit nádrž na pohonné hmoty původně zabudovanou výrobcem vozidla (dále jen „nádrž č. 1"). V rámci této přestavby též karosářský podnik zabudoval druhou nádrž o objemu 780 litrů, která byla předtím pořízena od společnosti Hoppe Truck-Tanks GmbH & Co. KG (dále jen „nádrž č. 2"). Druhou nádrž mohl nainstalovat i výrobce vozidla, ale toto řešení nebylo ekonomicky výhodné, neboť by pro účely konečné přestavby vozidla musela být přemístěna i tato nádrž.

7. Ve dnech 2. prosince 2009 a 14. února 2011 tankoval řidič pohonné hmoty do předmětného vozidla v Nizozemsku a bezprostředně poté se s vozidlem vrátil na německé území. Pohonné hmoty byly použity výhradně k pohonu vozidla.

8. Dne 28. června 2012 podala společnost HFT u Hauptzollamt Münster, žalovaného v původním řízení, daňové přiznání na množství pohonných hmot dovezené v nádrži č. 2. V návaznosti na toto daňové přiznání požadoval Hauptzollamt Münster prostřednictvím platebního výměru ze dne 3. července 2012 zaplacení daně z energií ve výši 501,22 eura za pohonné hmoty dovezené v nádrži č. 2 a prostřednictvím platebního výměru ze dne 19. září 2012 zaplacení téže daně ve výši 291,14 eura za pohonné hmoty dovezené v nádrži č. 1. Hauptzollamt Münster měl totiž za to, že ani nádrž č. 1,

4 — Energiesteuergesetz (BGBl. 2006 I, s. 1534), ve znění vyplývajícím z článku 1 zákona ze dne 17. července 2009 (BGBl. 2009 I, s. 1979).

5 — Energiesteuer-Durchführungsverordnung (BGBl. 2006 I, s. 1753), ve znění vyplývajícím z článku 6 nařízení ze dne 5. října 2009 (BGBl. 2009 I, s. 3262).

která byla karosářským podnikem přemístěna, ani nádrž č. 2, kterou tentýž podnik prvotně zabudoval, nebyly pevně a trvale připojeny výrobcem vozidla, a že tedy nesplňují definici běžné nádrže ve smyslu ustanovení německého práva přijatých k provedení článku 24 směrnice 2003/96. Pohonné hmoty v těchto nádržích tedy nemohly být v souladu s týmiž ustanoveními osvobozeny od daně.

9. Vzhledem k tomu, že Hauptzollamt Münster námitky společnosti HFT zamítl, podala tato společnost k předkládajícímu soudu žalobu na neplatnost shora uvedených platebních výměrů.

10. Jak uvádí předkládající soud, v souladu s výkladem příslušných ustanovení, který podal Bundesfinanzhof, by žaloba měla být zamítnuta. Na základě tohoto výkladu totiž nádrže zabudované autorizovanými prodejci nebo karosářskými podniky nespadají pod pojem „běžná nádrž“. Podle předkládajícího soudu vychází Bundesfinanzhof hlavně z výkladu podaného Soudním dvorem v rozsudku Schoonbroodt [6] k čl. 112 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 918/83 ze dne 28. března 1983 o systému Společenství pro osvobození od cla [7], který je po věcné stránce formulován stejně jako článek 24 směrnice 2003/96.

11. Předkládající soud si však klade otázku, zda by nebylo vhodnější použít širší výklad pojmu „běžná nádrž“ tak, aby zahrnoval také nádrže zabudované autorizovanými prodejci nebo karosářskými podniky, jako jsou například nádrže ve věci v původním řízení. Předkládající soud má za to, že by takový široký výklad mohl čerpat z postoje, který Soudní dvůr zaujal v rozsudku Meiland Azewijn [8].

12. Za těchto podmínek se Finanzgericht Düsseldorf (Německo) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být pojem ‚výrobce‘ ve smyslu čl. 24 odst. 2 první odrážky směrnice [2003/96] vykládán tak, že zahrnuje také karosářské podniky nebo autorizované prodejce, jestliže v rámci procesu výroby motorového vozidla zabudovali do vozidla nádrž na pohonné hmoty a tento výrobní proces zajišťuje z technických nebo ekonomických důvodů více samostatných podniků v rámci dělby práce?

2) Je-li odpověď na první otázku kladná, jak je třeba v takových případech vykládat podmínku obsaženou v čl. 24 odst. 2 první odrážce směrnice 2003/96, podle které se musí jednat o motorová vozidla ‚téhož typu‘?“

13. Předkládací rozhodnutí došlo Soudnímu dvoru dne 26. března 2013. Společnost HFT, Hauptzollamt Münster, Česká republika a Komise předložily písemné vyjádření. Ve věci nebylo nařízeno jednání.

Analýza

14. Výklad požadovaný předkládajícím soudem v předběžných otázkách se týká pojmů „výrobce“ a vozidla „téhož typu“. Domnívám se však, že by bylo rozumnější, jak to ostatně navrhuje česká vláda, analyzovat definici běžné nádrže vcelku, a položit si konkrétně otázku, jak je třeba tuto definici vyložit v současném hospodářském a technickém kontextu, aby byl článku 24 směrnice 2003/96 zajištěn užitečný účinek.

6 — C-247/97EU:C:1998:586.

7 — Úř. věst. L 105, s. 1; Zvl. vyd. 02/01, s. 419.

8 — C-292/02, EU:C:2004:499.

Geneze předmětného ustanovení

15. Definice běžné nádrže užitkových vozidel pro účely osvobození od cel a daní z pohonných hmot, které jsou v takové nádrži obsaženy, se poprvé objevila, pokud se nemýlím, v čl. 112 odst. 2 písm. c) nařízení č. 918/83. Tato definice byla po věcné stránce formulována stejně jako definice, která je v současnosti obsažena v článku 24 směrnice 2003/96.

16. Takto formulovaná definice je založena na předpokladu – který byl v době jejího zakotvení nepochybně pravdivý – že výrobci užitkových vozidel nabízejí takové typy vozidel, u nichž je většina technických vlastností, včetně počtu a typu nádrží na pohonné hmoty, standardizována. Bylo tedy snadné identifikovat konkrétní typ vozidla a ověřit, zda nádrž na pohonné hmoty daného vozidla odpovídá specifickým vlastnostem typu, k němuž se toto vozidlo řadí. V oblasti obchodních vztahů se třetími státy bylo díky tomu možné zamezit dovozu – který probíhal na úkor daňových zájmů členských států – nadbytečného množství pohonných hmot ze zemí, kde byla jejich cena vlivem kurzových rozdílů a daňové politiky znatelně nižší než na trhu Společenství.

17. Použití takto definovaného pojmu „běžná nádrž“ mělo tu výhodu, že zamezovalo dovozu pohonných hmot nejen v přenosných nádržích (což bylo dovoleno v případě osobních vozidel) a různých jiných nádobách, ale také v přídavných nádržích zvlášť zabudovaných v užitkových vozidlech za účelem dovozu pohonných hmot na celní území Společenství. Účinnost těchto ustanovení umožňovaly zajistit kontroly na vnějších hranicích.

18. Pokud jde o dovoz pohonných hmot v nádržích užitkových vozidel v rámci Společenství s osvobozením od spotřební daně, tatáž definice – která je již obsažena v čl. 2 druhé odrážce směrnice Rady 68/297/EHS ze dne 19. července 1968 o sjednocení předpisů o osvobození dovozu pohonných hmot v palivových nádržích užitkových motorových vozidel od cla, daní a poplatků[9], ve znění směrnice Rady 85/347/EHS ze dne 8. července 1985[10] – byla takřka doslova převzata v čl. 8a odst. 2 směrnice Rady 92/81/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů[11], vloženém směrnicí Rady 94/74/ES ze dne 22. prosince 1994[12].

19. V devatenáctém bodě odůvodnění směrnice 94/74 se uvádí, že se osvobození od spotřební daně v jednom členském státě v případě pohonných hmot propuštěných pro domácí spotřebu v jiném členském státě a nacházejících se v palivových nádržích užitkových vozidel poskytuje za tím účelem, „aby nebyl omezován volný pohyb osob a zboží a aby se zamezilo dvojí zdanění“.

20. Směrnice 92/81 byla zrušena a nahrazena směrnicí 2003/96 a její článek 8a se bez věcných změn stal článkem 24 směrnice 2003/96.

9 — Úř. věst. L 175, s. 15; Zvl. vyd. 07/01, s. 17.

10 — Úř. věst. L 183, s. 22; Zvl. vyd. 07/01, s. 221.

11 — Úř. věst. L 316, s. 12.

12 — Úř. věst. L 365, s. 46; Zvl. vyd. 09/01, s. 264.

Judikatura Soudního dvora

Rozsudek Schoonbroodt

21. Soudní dvůr již měl v jednom případě příležitost vyložit definici běžné nádrže ve smyslu unijních právních předpisů v rozsudku Schoonbroodt [13]. Věc, v níž byl tento rozsudek vydán, se sice stejně jako projednávaná věc týkala osvobození dovozu pohonných hmot nacházejících se v nádržích užitkových vozidel od spotřební daně v rámci Společenství z hlediska belgických právních předpisů, výklad požadovaný předkládajícím soudem se však týkal pojmu „běžná nádrž“ definovaného v článku 112 nařízení č. 918/83, tzn. v souvislosti s osvobozením od cla [14].

22. V tomto rozsudku použil Soudní dvůr restriktivní výklad pojmu „běžná nádrž“. Zejména rozhodl, že pod tento pojem nespadají nádrže trvale zabudované autorizovaným prodejcem nebo karosářským podnikem [15].

23. Soudní dvůr toto řešení odůvodnil s poukazem na zásady vyplývající z judikatury týkající se osvobození od cla, podle kterých platí, že „přijímá-li Rada normy, jimiž se pozastavuje ukládání cla, musí brát v úvahu požadavky na právní jistotu a obtíže, s nimiž se musí vypořádat vnitrostátní celní správy […]. Z toho plyne, že taková ustanovení musí být vykládána restriktivně a v souladu se svým zněním, takže je nelze použít nad rámec jejich znění na produkty, které v nich nejsou uvedeny“ [16].

Rozsudek Meiland Azewijn

24. V rozsudku Meiland Azewijn [17] se Soudní dvůr vyjádřil k výkladu článku 8a směrnice 92/81, který byl později nahrazen ustanovením, o které jde v projednávané věci. Věc, v níž byl tento rozsudek vydán, se ale netýkala definice běžné nádrže, nýbrž pojmu „užitková vozidla“, který není v tomto článku definován, a otázky, zda pohonné hmoty, které se nacházejí v nádržích těchto vozidel a jejichž dovoz je osvobozen od spotřební daně, mohou být používány výlučně k pohonu vozidla, nebo zda mohou sloužit též k fungování strojů a systémů instalovaných na vozidle, jako jsou zemědělské stroje.

25. Ačkoli se předmět výkladu podaného v rozsudku Meiland Azewijn [18] liší od předmětu výkladu v projednávané věci, některá řešení vyvozená Soudním dvorem mohou mít pro projednávanou věc význam. Pokud jde zaprvé o pojem „užitkové vozidlo“, Soudní dvůr odmítl odvolání na definice tohoto pojmu obsažené ve směrnici 68/297 a v nařízení č. 918/83, tj. v souvislosti s osvobozením pohonných hmot od cel, daní a poplatků [19]. Soudní dvůr upřednostnil odkaz na strukturu a účel daného ustanovení, kterým je ochrana volného pohybu osob a zboží a snaha o zamezení dvojímu zdanění [20]. Soudní dvůr uzavřel, že je třeba článek 8a směrnice 92/81 vykládat extenzivně [21].

13 — EU:C:1998:586.

14 — Rozsudek Schoonbroodt (EU:C:1998:586, body 18 a 20). Ačkoli se věc, v níž byl tento rozsudek vydán, týkala ustanovenínařízení č. 918/83, ve znění nařízení Rady (EHS) č. 1315/88 ze dne 3. května 1988 (Úř. věst. L 123, s. 2; Zvl. vyd. 02/04. s. 3), definice běžné nádrže připojené k vozidlu nebyla touto změnou věcně dotčena.

15 — Rozsudek Schoonbroodt (EU:C:1998:586, výrok).

16 — Rozsudek Schoonbroodt (EU:C:1998:586, bod 23). Viz také stanovisko ve věci Schoonbroodt(C-247/97, EU:C:1998:323, body 38, 41 a 42), v němž generální advokát Jacobs rozvíjí úvahy založené na ustálené judikatuře v oblasti cel.

17 — EU:C:2004:499.

18 — EU:C:2004:499.

19 — V této věci šlo o pohonné hmoty nacházející se v nádržích zemědělských strojů, zatímco směrnice 68/297 a nařízení č. 918/83 definovaly užitkové vozidlo jako vozidlo určené k přepravě osob nebo zboží.

20 — Rozsudek Meiland Azewijn (EU:C:2004:499, body 39 až 41). Soudní dvůr poukázal na účel článku 8asměrnice 92/81, zmíněný v devatenáctém bodě odůvodněnísměrnice 94/74.

21 — Rozsudek Meiland Azewijn (EU:C:2004:499, bod 41).

26. Pokud jde zadruhé o použití pohonných hmot dovezených s osvobozením od spotřební daně, Soudní dvůr určil, že tyto pohonné hmoty mohou být používány nejen k pohonu vozidla, ale rovněž pro jiné účely, například pro zemědělské práce. Toto řešení je zvlášť zajímavé vzhledem k formulaci definice běžné nádrže, která má být analyzována v projednávané věci. Tato definice totiž výslovně stanoví, že vestavení uvedených nádrží musí umožňovat „přímé používání pohonné hmoty k *pohonu vozidla* a případně k fungování chladicích a jiných systémů *při přepravě*“ [22]. Podle mého názoru je zřejmé, že se tato definice, je-li brána doslova, týká pouze pohonných hmot použitých v souvislosti s přepravou, ať již k pohonu vozidla, nebo k fungování jeho systémů v rámci přepravy. Soudní dvůr se tedy jednoznačně odchýlil od litery článku 8a.

Právní posouzení

27. Po tomto vylíčení historického kontextu a judikatury týkajících se definice běžné nádrže ve smyslu čl. 24 odst. 2 směrnice 2003/96 nyní posoudím výklad tohoto ustanovení ve světle skutkových okolností věci v původním řízení. Toto posouzení je rozděleno do dvou částí, z nichž první se týká případu nádrže č. 1 a druhá případu nádrže č. 2, tak jak jsou popsány v bodě 6 tohoto stanoviska, a z nich bude potom vyvozen společný závěr.

Případ nádrže č. 1

28. Připomínám, že nádrž č. 1 byla na vozidlo zabudována výrobcem a poté v rámci konečné přestavby vozidla přemístěna karosářským podnikem.

29. Hauptzollamt Münster v případě pohonných hmot nacházejících se v této nádrži nepřiznal osvobození od spotřební daně, neboť měl za to, že tato nádrž nespadá pod definici běžné nádrže ve smyslu směrnice 2003/96. Hauptzollamt Münster shledal, že předmětná nádrž byla přemístěna třetí osobou, a nebyla tudíž na vozidlo připojena výrobcem, jak to dle tvrzení tohoto orgánu požaduje čl. 24 odst. 2 směrnice 2003/96.

30. Hauptzollamt Münster ve svém písemném vyjádření na tomto výkladu trvá. Opírá se hlavně o doslovné znění předmětného ustanovení, o rozsudek Schoonbroodt [23] a o zásadu právní jistoty. Mám však značné pochybnosti o tom, že by tyto tři prameny mohly být skutečně oporou pro názor, jaký zaujal německý finanční orgán.

31. Pokud jde zaprvé o doslovné znění definice obsažené v čl. 24 odst. 2 první odrážce směrnice 2003/96, v uvedeném ustanovení se nehovoří o určité „nádrži připojené výrobcem“ na konkrétním vozidle. V příslušné formulaci ve francouzském jazyce je naopak použito množné číslo a běžná nádrž je definována jako „*réservoirs* fixés à demeure par le constructeur sur *tous* les véhicules à moteur du même type que le véhicule concerné“ [24] [v českém jazyce je zde použito jednotné číslo s obecným významem: „*nádrž* pevně a trvale připojená výrobcem ke *všem* motorovým vozidlům téhož typu jako dotyčné vozidlo“]. Jedná se tedy – jak správně podotýká Komise – o obecnou kategorii nádrží, a nikoli o to, zda byla určitá konkrétní nádrž do vozidla fyzicky nainstalována výrobcem.

22 — Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.

23 — EU:C:1998:586.

24 — Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska. V jiných jazykových zněních směrnice 2003/96 je použita podobná formulace: „die vom Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten Behälter“ v německém znění, „zbiorniki trwale zamontowane przez wytwórcę we wszystkich pojazdach silnikowych tego samego rodzaju jak dany pojazd“ v polském znění, „the tanks permanently fixed by the manufacturer to all motor vehicles of the same type as the vehicle in question“ v anglickém znění.

32. Použití takového řešení zákonodárcem lze snadno vysvětlit účelem daného ustanovení, kterým je chránit volný pohyb osob a zboží a zamezit dvojímu zdanění a zároveň zajistit ochranu oprávněných daňových zájmů členských států. Z hlediska tohoto účelu není relevantní, kdo zabudoval danou nádrž do konkrétního vozidla, nýbrž jakou má nádrž funkci, tj. umožnit pohon vozidla a fungování jeho systémů v rámci běžného užívání. Výklad, který by určitou nádrž vyloučil z pouhého důvodu, že byla nahrazena, či dokonce jen přemístěna v rámci opravy nebo přestavby vozidla jinou osobou než výrobcem, není v souladu se zněním ani s účelem článku 24 směrnice 2003/96.

33. Takový výklad nevyplývá ani z rozsudku Schoonbroodt. Ve věci, v níž byl tento rozsudek vydán, se nejednalo o nahrazenou nebo přemístěnou nádrž, nýbrž o přídavné nádrže, kterými autorizovaní prodejci nebo karosářské podniky vybavovali vozidla, aby prodloužili jejich dojezd [25]. Soudní dvůr tak na základě doslovného výkladu posuzovaného ustanovení dospěl k názoru, že se nejedná o nádrže zabudované výrobcem „na všech motorových vozidlech stejného typu jako předmětné vozidlo“, neboť výrobce svá vozidla skutečně takovými nádržemi běžně nevybavoval.

34. Právě v tomto kontextu Soudní dvůr rozhodl, že definice běžné nádrže obsažená v čl. 112 odst. 2 písm. c) nařízení č. 918/83 nezahrnuje nádrže, které „byly trvale zabudované autorizovaným prodejcem výrobce nebo karosářským podnikem k dosažení určitých ekonomických cílů“ [26]. Ačkoli by znění samotného výroku rozsudku Schoonbroodt mohlo naznačovat, že pod definici běžné nádrže nespadají žádné nádrže zabudované jinými osobami než výrobcem, z odůvodnění tohoto rozsudku lze vyčíst méně vyhraněný závěr. Zejména se nedomnívám, že by bylo možné na základě uvedeného rozsudku činit závěr, že pod předmětnou definici nespadají nádrže, které byly třetí osobou připojeny nikoli „k dosažení určitých ekonomických cílů“, ale pouze k obnovení funkčnosti vozidla nebo v rámci úpravy jeho funkcí.

35. Konečně ani zásada právní jistoty podle mého názoru nepodporuje tezi, již zastává Hauptzollamt Münster. Podle ustálené judikatury Soudního dvora totiž platí, že zásada právní jistoty, která je jednou ze základních zásad unijního práva, vyžaduje zejména, aby právní úprava byla jasná a přesná a její účinky byly předvídatelné, zejména pokud může vyvolat nepříznivé důsledky pro jednotlivce a podniky“ [27]. Ve věcech týkajících se daňové oblasti je tedy smyslem této zásady chránit v prvé řadě zájmy daňových poplatníků, a nikoli zájmy finančních orgánů, zejména zajištěním předvídatelnosti důsledků vyplývajících z uplatňování práva.

36. Pokud jde o věc v původním řízení, je třeba poznamenat, že společnost HFT sice podala „pro jistotu“ – jak sama zdůrazňuje – u finančního orgánu daňové přiznání pro pohonné hmoty dovezené v nádrži č. 2, neučinila tak ale, a to ani pro jistotu, v případě pohonných hmot dovezených v nádrži č. 1. Dle mého názoru je to dáno tím, že společnost HFT nemohla předvídat, že by pohonné hmoty dovezené v nádrži č. 1 mohly být z osvobození od spotřební daně vyloučeny.

37. Předvídatelnost, která je těsně spjata se zásadou právní jistoty, nicméně vyžaduje, aby výklad právní normy nevedl k výsledkům, které budou absurdní a v rozporu se zdravým rozumem. Právě tak by tomu bylo v projednávané věci, kdyby přiznání osvobození od spotřební daně záviselo na nahodilých okolnostech irelevantních z hlediska účelu předmětného ustanovení, například je-li po pořízení vozidla nahrazena nebo přemístěna nádrž původně nainstalovaná výrobcem. Kdyby byl použit takovýto výklad, mohl by mít jeden podnikatel nárok na osvobození od daně pro pohonné hmoty dovezené v nádrži svého vozidla, zatímco jiný podnikatel by v téže situaci byl o tuto možnost připraven jen kvůli tomu, že na svém vozidle provedl opravy nebo úpravy. Takový výsledek by byl nejen nelogický, ale navíc by vedl k neodůvodněnému rozdílnému zacházení, jež by mohlo způsobit narušení hospodářské soutěže. Výklad právní normy, který k takovému výsledku vede, nemůže být dle mého názoru považován za slučitelný se zásadou právní jistoty.

25 — Rozsudek Schoonbroodt (EU:C:1998:586, body 7, 12 a 19).

26 — Rozsudek Schoonbroodt (EU:C:1998:586, výrok).

27 — Viz zejména rozsudek Förster (C-158/07, EU:C:2008:630, bod 67).

38. Z těchto důvodů se domnívám, že se definice běžné nádrže v čl. 24 odst. 2 směrnice 2003/96, a to i když bude vykládána doslovně, vztahuje na nádrže připojené jinými osobami než výrobcem vozidla v případech, kdy tyto osoby jen nahrazují nebo přemísťují nádrž či nádrže původně připojené tímto výrobcem.

Případ nádrže č. 2

39. Připomínám, že nádrž č. 2, která má stejný objem jako nádrž č. 1, byla pořízena od nezávislého prodejce a do vozidla zabudována karosářským podnikem, který předtím provedl přemístění nádrže č. 1. Nádrž č. 2 mohl stejně tak nainstalovat výrobce vozidla v průběhu jeho výroby, to však nebylo výhodné, neboť by pak pro účely konečné přestavby vozidla musela být přemístěna i tato nádrž.

40. Případ nádrže č. 2 vykazuje shodné znaky s případem nádrží, o které šlo v rozsudku Schoonbroodt[28], neboť podobně jako v jejich případě nebyla nikdy do vozidla zabudována jeho výrobcem. Bylo by tedy snadné učinit na základě doslovného výkladu definice obsažené v čl. 24 odst. 2 směrnice 2003/96 a na základě uvedeného rozsudku závěr, že na rozdíl od nádrže č. 1 se tato definice na nádrž č. 2 nevztahuje. Domnívám se však, že by bylo vhodnější tomuto pokušení odolat. Zdá se totiž, že takovéto příliš snadné řešení není udržitelné jak z hlediska současného ekonomického kontextu, tak z hlediska cílů analyzovaného ustanovení směrnice 2003/96.

41. Podle tvrzení společnosti HFT obsaženého v jejím písemném vyjádření a potvrzeného Komisí v jejím vyjádření dnes výroba užitkových vozidel běžně probíhá v několika fázích, kdy výrobce zhotovuje pouze podvozek a kabinu a zbývající části zařizují specializované podniky. Tentýž princip platí pro nádrže na pohonné hmoty. Výrobci vozidel tedy nenabízejí pro každý typ vozidla jen jediný typ nádrže, ale různé nádrže v závislosti na přepokládaném použití vozidla, na trhu, pro který je vozidlo určeno, nebo též na přání zákazníka. Rovněž je možné, jak tomu bylo i ve věci v původním řízení, že nádrž není zabudována výrobcem vozidla, ale třetí osobou v pozdější fázi výroby vozidla.

42. Za těchto podmínek je velmi obtížné, či dokonce nemožné posoudit, zda určitá nádrž skutečně patří do kategorie nádrží „pevně a trvale připojených výrobcem ke všem motorovým vozidlům téhož typu jako dotyčné vozidlo“, jak to vyplývá z přesné formulace definice běžných nádrží. Mohlo by se také stát, že u určitého typu vozidla nebude této definici odpovídat žádná nádrž, a uživatelé tohoto vozidla v důsledku toho nebudou mít nárok na osvobození od daně upravené v článku 24 směrnice 2003/96.

43. Hauptzollamt Münster patrně takto na daný problém nenahlíží a vychází z předpokladu, že nádrž zabudovaná přímo výrobcem spadá pod definici běžné nádrže, zatímco nádrž zabudovaná třetí osobou pod ni nespadá. Zde již tedy nejde o doslovné uplatnění směrnice 2003/96, ale o aproximativní analýzu. Takováto aproximativní analýza by přitom nutně vedla k nerovnému zacházení. Měla by též za následek omezení hospodářské soutěže v tom smyslu, že by přepravce vybízela k tomu, aby jednotlivé díly a jejich montáž obstarávali u výrobců vozidel, a nikoli u třetích osob. Dalo by se říci *dura lex sed lex*, domnívám se ale, že takovéto nerovné zacházení nemá žádné odůvodnění ani v rámci doslovného výkladu článku 24 směrnice 2003/96, ani z hlediska jeho cíle.

44. K překonání tohoto problému Komise navrhuje, aby bylo v každém jednotlivém případě ověřováno, jaké typy nádrží výrobce nabízí pro daný typ vozidla, a aby byly všechny tyto typy nádrží považovány za odpovídající posuzované definici. Toto řešení mi nepřipadá přesvědčivé. Vzhledem k tomu, že výrobci často nabízejí různé varianty svých vozidel, které se od sebe liší nejen předpokládaným použitím, ale také tím, na jakém trhu jsou uváděny do prodeje, ověřování všech nabízených možností, byť jen na území Evropské unie, by od správních orgánů a soudů vyžadovalo provádění velmi složitého skutkového zjišťování a mohlo by vést v různých členských státech k nestejným výsledkům. To by pak

28 — EU:C:1998:586.

odporovalo samotnému *ratio legis* směrnice 2003/96, kterým je harmonizovat vnitrostátní předpisy týkající se zdanění energetických produktů. Řešení navrhované Komisí mimoto nebere v potaz nádrže, které mohou být nabízeny nikoli výrobci vozidel, nýbrž třetími osobami. Jelikož se však v případě, kdy připustíme nádrže, které výrobci nabízejí jako volitelné doplňky, tak jako jak odchylujeme od doslovného výkladu předmětného ustanovení, domnívám se, že je o to méně odůvodněné vyloučit nádrže nabízené nezávislými prodejci.

45. Společnost HFT navrhuje, aby se při výkladu pojmu „typ vozidla“ ve smyslu článku 24 směrnice 2003/96 vycházelo ze směrnice Evropského parlamentu a Rady 2007/46/ES ze dne 5. září 2007, kterou se stanoví rámec pro schvalování motorových vozidel a jejich přípojných vozidel, jakož i systémů, konstrukčních částí a samostatných technických celků určených pro tato vozidla [29]. Avšak nehledě na otázku, zda je využití pozdějšího právního aktu přijatého v určité oblasti práva správným postupem pro výklad dřívějšího aktu spadajícího do jiné oblasti práva, se nedomnívám, že by směrnice 2007/46 mohla být skutečně v projednávané věci užitečná. Počet, typ a objem nádrží na pohonné hmoty totiž nejsou uvedeny mezi společnými znaky „typu vozidla“ vyjmenovanými v části B přílohy II uvedené směrnice. Jinak řečeno, vozidla patřící k témuž „typu“ ve smyslu směrnice 2007/46 mohou mít různé nádrže, čímž se s výkladem definice běžné nádrže ve smyslu směrnice 2003/96 dostáváme zpět na začátek.

46. Navrhuji spíše, podobně jako to učinil Soudní dvůr v rozsudku Meiland Azewijn [30], aby byla definice běžných nádrží ve smyslu článku 24 směrnice 2003/96 vykládána s odkazem na účel a strukturu tohoto ustanovení. Připomínám, že tímto účelem je chránit volný pohyb osob a zboží a zamezovat dvojímu zdanění [31]. Za tím účelem zákonodárce nezakotvil osvobození od spotřební daně v pravém slova smyslu, nýbrž pouze úpravu, podle které energetický produkt ve formě pohonné hmoty obsažené v nádržích užitkových vozidel není – coby výjimka z pravidla – zdaněn v členském státě, kde bude použit, ale v členském státě, kde byl propuštěn pro domácí spotřebu. Povinnost podávat při každém přejezdu přes vnitřní hranici daňové přiznání k množství pohonných hmot obsaženému v nádržích vozidla a potřeba následně žádat – v zájmu zamezení dvojímu zdanění – o vrácení spotřební daně v členském státě, kde byly pohonné hmoty zakoupeny, by totiž představovaly značnou překážku pro silniční přepravu mezi členskými státy, a narušovaly by tak obchod na vnitřním trhu. Zákonodárce přijal článek 24 směrnice 2003/96 právě proto, aby tento problém překonal.

47. Z hlediska tohoto účelu není rozhodný původ nádrže na pohonné hmoty, nýbrž to, zda tyto pohonné hmoty slouží k pohonu vozidla či případně k fungování systémů, jimiž je toto vozidlo vybaveno. Nádrž tedy musí být zabudována tak, aby umožňovala přímé spotřebovávání pohonných hmot vozidlem. Naproti tomu je nerozhodné, kdo nádrž zabudoval a odkud nádrž pochází. Podmínit poskytnutí osvobození od daně okolností, která z hlediska účelu směrnice 2003/96 není rozhodná, je tedy jednoznačně v rozporu s tímto účelem.

48. Tato analýza je potvrzena článkem 24 odst. 2 první odrážkou větou druhou směrnice 2003/96, podle níž se „[z]a běžnou nádrž […] rovněž považuje plynová nádrž vestavená do motorových vozidel“. Takovéto plynové nádrže totiž běžně nezabudovávají výrobci, natož aby byly připojovány „ke všem motorovým vozidlům téhož typu“, neboť motorová vozidla obvykle nejsou původně určena k tomu, aby byla poháněna plynem, nýbrž pohonnými hmotami derivovanými z ropy. Plynové nádrže tedy instalují specializované podniky, které jsou na výrobcích nezávislé.

49. Tato slova, která obsahovalo již nařízení č. 918/83, odrážejí vůli zákonodárce zajistit pružnou definici běžné nádrže tak, aby někteří daňoví poplatníci nebyli neoprávněně vyloučeni z nároku na osvobození od daně. V době, kdy byly nádrže na benzín nebo naftu běžně montovány sériově, bylo možné tuto flexibilitu omezit na plynové nádrže. V současném ekonomickém kontextu, kdy výroba

29 — Úř. věst. L 263, s. 1.

30 — EU:C:2004:499. Viz body 24 až 26 tohoto stanoviska.

31 — Devatenáctý bod odůvodněnísměrnice 94/74, kterou byl vložen článek 8asměrnice 92/81, nyní článek 24směrnice 2003/96.

vozidel probíhá po etapách, takto vymezená flexibilita nestačí. Jestliže tedy směrnice 2003/96 výslovně upravuje osvobození od daně pro plyn obsažený v nádržích připevněných třetími osobami, nevidím důvod pro tvrzení, že totéž osvobození od daně neplatí pro benzín nebo naftu obsažené v takových nádržích. Opakuji, že takové tvrzení by bylo založeno na okolnostech, které nejsou z hlediska cílů předmětného ustanovení rozhodné.

50. Pokud jde o zamezení případnému zneužívání, domnívám se, že riziko takového zneužívání nesouvisí s původem nádrží na pohonné hmoty. Používání pohonných hmot pořízených v jednom členském státě při přejezdu do jiného členského státu není zneužitím. Ani koupě pohonných hmot v členském státě, kde je jejich cena nižší, za účelem jejich použití v jiném členském státě není zneužitím, je-li to vzhledem k blízkosti hranice výhodné. Jedná se o přirozený ekonomický mechanismus, který je imanentní vnitřnímu trhu. Zneužitím by mohlo být použití pohonných hmot dovezených v nádrži vozidla pro jiné účely než k pohonu téhož vozidla nebo k fungování systémů, jimiž je vybaveno. K takovému zneužití přitom může dojít i za pomoci samotných nádrží připevněných výrobcem. Členské státy tedy musí proti tomuto zneužívání bojovat jinými prostředky než tak, že poskytnutí osvobození od daně podmíní původem nádrže.

51. Vůči mnou navrhovanému výkladu by též bylo možné namítat, že Soudní dvůr ve svém rozsudku Schoonbroodt [32] nebral v úvahu cíle, jimiž se zákonodárce řídil při přijímání článku 8a směrnice 92/81, a vycházel z úzkého pojetí definice běžné nádrže. Je však třeba mít na paměti, že Soudní dvůr v uvedeném rozsudku nevykládal ustanovení směrnice týkající se zdanění energetických produktů na vnitřním trhu, ale – z hlediska belgické právní úpravy [33] – ustanovení nařízení z celní oblasti, a sice nařízení č. 918/83. Je pravda, že Soudní dvůr ve svém rozsudku uvedl, že „definice pojmu ‚běžná nádrž' obsažené v různých ustanoveních, jež by mohla být použitelná, nevykazují z hlediska věci v původním řízení podstatné rozdíly" [34]. Argumentace Soudního dvora je nicméně založena na ustálené judikatuře z celní oblasti [35], a nikoli na účelu ustanovení přijatého v rámci vnitřního trhu. Na rozdíl od názoru generálního advokáta Jacobse vyjádřeného v jeho stanovisku ve věci Schoonbroodt [36] se domnívám, že lze pro účely výkladu ustanovení obsaženého ve směrnici z oblasti vnitřního trhu použít jiné úvahy, než které byly použity pro účely výkladu ustanovení nařízení z celní oblasti, i když je znění těchto ustanovení jinak věcně totožné. Zejména je třeba mít na paměti, že ustanovení nařízení jsou bezprostředně použitelná, zatímco ustanovení směrnice zavazují pouze co do výsledku, kterého má být dosaženo. Při výkladu ustanovení směrnice je tedy třeba se držet sledovaného cíle spíše než jeho přesného znění. To nemá žádný vliv na výklad téže definice obsažené v nařízení z celní oblasti.

52. Je třeba ještě poznamenat, že ve věci, v níž byl vydán rozsudek Schoonbroodt, již byl uplatněn argument ohledně rozdělení výroby vozidel do více etap. Soudní dvůr v uvedeném rozsudku odpověděl, že je na unijním zákonodárci, aby z toho vyvodil důsledky [37]. Zákonodárce z toho přitom skutečně důsledky vyvodil, když Komise ve svém návrhu [38] navrhla změnu definice běžné nádrže ve smyslu čl. 24 odst. 2 směrnice 2003/96 tak, aby byly zohledněny změny ve způsobu výroby užitkových vozidel [39]. Podle návrhu Komise by pod tuto definici měla spadat „nádrž pevně a trvale připojená k motorovému vozidlu výrobcem nebo třetí stranou", která splňuje technické požadavky a umožňuje přímé spotřebovávání pohonných hmot vozidlem [40].

32 — EU:C:1998:586.

33 — Viz bod 21 tohoto stanoviska.

34 — Rozsudek Schoonbroodt (EU:C:1998:586, bod 20).

35 — Viz bod 23 tohoto stanoviska.

36 — Viz stanovisko ve věci Schoonbroodt (EU:C:1998:323, bod 45).

37 — Rozsudek Schoonbroodt (EU:C:1998:586, bod 27).

38 — Viz poznámku pod čarou 2 tohoto stanoviska.

39 — V bodě 26 odůvodnění návrhu Komise se uvádí: „V zájmu zajištění volného pohybu a při současném dodržení bezpečnostních požadavků vztahujících se na užitková motorová vozidla […] by měla být definice běžné nádrže těchto vozidel uvedená v článku 24směrnice [2003/96] *aktualizována*, aby zohledňovala skutečnost, že palivové nádrže nejsou do užitkových vozidel vestavěny výhradně jejich výrobcem." (kurziva provedena autorem tohoto stanoviska).

40 — Článek 1 bod 18 návrhu Komise.

53. Návrh Komise ještě nebyl přijat, jsem ale toho názoru, že výklad předmětného ustanovení v jeho současném znění by měl jít stejným směrem. Mimoto nesouhlasím s argumentem *a contrario*, který uplatnil Hauptzollamt Münster a podle kterého změna navržená Komisí znamená, že stávající znění daného ustanovení má jiný normativní obsah, a nelze je proto vykládat v souladu s tímto návrhem. Záměrem Komise totiž není změnit účinky článku 24 směrnice 2003/96, nýbrž je zachovat přizpůsobením znění tohoto ustanovení reálné ekonomické situaci. Je tedy zcela možné dosáhnout tohoto cíle již nyní, a to takovým výkladem definice běžné nádrže, který bude v souladu se současnými požadavky automobilového trhu.

Celkové posouzení

54. Jak jsem již uvedl v bodě 14 tohoto stanoviska, domnívám se, že je třeba na obě otázky Finanzgericht Düsseldorf podat společnou odpověď, tzn. podat konsistentní výklad pojmu „běžná nádrž“ ve smyslu čl. 24 odst. 2 směrnice 2003/96. Tato definice by měla být chápána tak, že pod ni spadají všechny nádrže pevně a trvale připojené k užitkovým vozidlům, které slouží k přímému spotřebovávání pohonných hmot těmito vozidly. Tyto nádrže musí samozřejmě splňovat veškeré technické požadavky.

55. Připouštím, že se toto řešení může zdát riskantní v tom ohledu, že se odchyluje jak od přesného znění předmětného ustanovení, tak od jediného rozsudku, ve kterém Soudní dvůr toto ustanovení vyložil. Domnívám se však, že je to jediný možný výklad, který může zajistit zároveň užitečný účinek článku 24 směrnice 2003/96, jeho jednotné uplatňování v celé Unii a právní jistotu daňových poplatníků.

Závěry

56. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky, které položil Finanzgericht Düsseldorf, odpověděl následovně:

Článek 24 odst. 2 první odrážka směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, musí být vykládán v tom smyslu, že pojem ‚běžná nádrž‘ zahrnuje veškeré nádrže pevně a trvale připojené k užitkovým vozidlům, které slouží k přímému spotřebovávání pohonných hmot těmito vozidly.