MACIEJ SZPUNAR
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2014. április 30.[1]

C-152/13. sz. ügy

Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG
kontra
Hauptzollamt Münster

(A Finanzgericht Düsseldorf [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Az energiatermékek adóztatása — Kivételek — A kereskedelmi gépjárművek szabvány üzemanyagtartályaiban található, az e járművek üzemanyagaként történő felhasználásra szánt energiatermékek — A »szabvány üzemanyagtartályok« fogalmának értelmezése — A kereskedők vagy karosszériaépítők által beépített üzemanyagtartályok”

1. A jelen ügy az energiatermékek adóztatásával összefüggésben a „szabvány üzemanyagtartályok” fogalmának értelmezésére vonatkozik. Ez az uniós jogszabályokban régóta jelenlevő fogalom jelenleg az Európai Bizottság módosítási javaslatának tárgyát képezi, amelyet főként a kereskedelmi gépjárművek piacán a műszaki és gazdasági körülmények megváltozása indokol.[2] A Bíróság feladata a jelen ügyben az lesz, hogy megvizsgálja, e körülmények megváltozásának nem kell-e befolyásolnia az említett fogalom értelmezését annak jelenlegi megfogalmazásában is.

A jogi háttér

2. A jelen ügy jogi hátterét az uniós jog szintjén az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i 2003/96/EK tanácsi irányelv[3] rendelkezései jelentik. Ez az irányelv szabályozza az energiatermékek adóztatását az Európai Unióban. Az irányelv többek között az ezen adóztatás alóli bizonyos mentességeket állapít meg.

3. A 2003/96 irányelv 24. cikke ekként rendelkezik:

„(1) Egyetlen más tagállamban sem adókötelesek azok az egyik tagállamban szabadforgalomba bocsátott energiatermékek, amelyek kereskedelmi gépjárművek szabvány üzemanyagtartályában találhatók, és amelyeket e járművek üzemanyagaként kívánnak felhasználni; valamint azok, amelyek speciális konténerekben találhatók, és amelyeket a szállítás folyamán az ugyanezen konténereket ellátó rendszerek működtetésére kívánnak felhasználni.

1 — Eredeti nyelv: francia.

2 — Az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló 2003/96/EK irányelv módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, 2011. április 13-i javaslat (COM(2011) 169 végleges, HL C 189., 5. o.; a továbbiakban: bizottsági javaslat).

3 — HL L 283., 51. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 405. o.

(2) E cikk alkalmazásában »szabvány üzemanyagtartályok«:

– a jármű gyártója által a járműbe szilárdan beépített azon tartályok, amelyek az üzemanyagnak közvetlenül a gépjármű motorjában való felhasználását teszik lehetővé mind meghajtásra, mind adott esetben szállítás közben a hűtő- és egyéb rendszerek működtetésére. Szabvány tartály továbbá a gépjárművek azon szilárdan beépített gáztartálya is, amely közvetlenül a gázzal való üzemelést teszi lehetővé, valamint az egyéb berendezések tartályai, amelyekkel adott esetben a gépjárművet felszerelik,

– a jármű gyártója által a járműbe szilárdan beépített olyan tartály, amely a hűtőberendezések vagy a speciális konténerek egyéb berendezéseinek szállítás közbeni működéséhez az üzemanyag közvetlen felhasználását biztosítja.

»Speciális konténer«: minden olyan tartály, amelyek speciálisan a hűtő-, oxigénellátó, hőszigetelő rendszerekhez vagy más rendszerekhez szükségesek.”

4. A szabvány üzemanyagtartályok 2003/96 irányelv 24. cikk (2) bekezdésének első francia bekezdésében szereplő meghatározása képezi a jelen ügyben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések tárgyát.

5. Ami az irányadó német jogi szabályozást illeti, azt az energiahordozó-adóról szóló 2006. július 31-i törvény,[4] valamint az ezen törvény végrehajtásáról szóló, 2006. július 31-i rendelet[5] tartalmazza. A 2003/96 irányelv 24. cikkét átültető rendelkezések viszonylag hűen követik e cikk megfogalmazását. Mint azt a kérdést előterjesztő bíróság jelezte, a Bundesfinanzhof (szövetségi legfelsőbb adóügyi bíróság) e rendelkezéseket szűken értelmezi.

Az alapügy tényállása, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és az eljárás menete

6. Az alapügy felperese, a Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG (a továbbiakban: HFT) németországi székhelyű közúti szállítmányozó vállalkozás. Tevékenységei céljára kereskedelmi gépjárművet vásárolt a kereskedelmi járműveket gyártó Daimler AG-tól. E jármű eredetileg 780 liter kapacitású üzemanyagtartállyal rendelkezett. Mivel a jármű HFT által tervezett felhasználása különleges berendezések felszerelését tette szükségessé, e feladattal az R&S Fahrzeugbau karosszériaszerelő vállalakozást bízták meg. E beszerelések elvégzése során a karosszériaszerelő vállalkozásnak műszaki okokból át kellett helyeznie a jármű gyártója által eredetileg beszerelt üzemanyagtartályt (a továbbiakban: az 1. tartály). Ezen átalakítás során a karosszériaszerelő vállalkozás beszerelt egy 780 liter kapacitású második üzemanyagtartályt, amelyet előzőleg a Hoppe Truck-Tanks GmbH & Co. KG-től szerzett be (a továbbiakban: a 2. tartály). Egy második üzemanyagtartályt közvetlenül a jármű gyártójával is be lehetett volna építtetni, ez a megoldás azonban gazdaságilag nem lett volna ésszerű, mivel a jármű végleges átalakítása során e második üzemanyagtartályt is át kellett volna helyezni.

7. 2009. december 2-án és 2011. február 14-én egy járművezető Hollandiában megtankolta a szóban forgó járművet, majd ezt követően azonnal visszatért német területre. A tankolt üzemanyag kizárólag a jármű meghajtásához került felhasználásra.

4 — Energiesteuergesetz (BGBl. I, 1534. o.), a 2009. július 17-i törvény (BGBl. I, 2009, 1979. o.) 1. cikkéből eredő változatában.

5 — Energiesteuer-Durchführungsverordnung (BGBl. I, 1753. o.), a 2009. október 5-i rendelet (BGBl. 2009, 3262. o.) 6. cikkéből eredő változatában.

8. 2012. június 28-án a HFT adóbevallást nyújtott be a Hauptzollamt Münsterhez, az alapügy alpereséhez, a 2. tartályban behozott üzemanyag-mennyiségek vonatkozásában. A Hauptzollamt Münster ezt követően 2012. július 3-án határozatával a 2. tartályban behozott üzemanyag tekintetében 501,22 euró összegű energiaadó megfizetését, 2012. szeptember 19-i határozatával pedig az 1. tartályban behozott üzemanyag tekintetében 291,14 euró összegű energiaadó megfizetését írta elő. Ugyanis a Hauptzollamt Münster úgy vélte, hogy sem a karosszériaszerelő vállalkozás által áthelyezett 1. tartály, sem az eredetileg ugyanezen vállalkozás által beszerelt 2. tartály nem a jármű gyártója által a járműbe szilárdan beépített tartály, és így nem felelnek meg a szabvány üzemanyagtartályok – 2003/96 irányelv 24. cikkének a német jogba történő átültetése érdekében elfogadott rendelkezések értelmében vett – meghatározásának. Az e tartályokban található üzemanyag ezért ugyanezen rendelkezések alapján nem adómentes.

9. Mivel a HFT e határozatokkal szemben benyújtott kifogásait a Hauptzollamt Münster elutasította, a HFT az e határozatok megsemmisítésére irányuló keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

10. Mint azt a kérdést előterjesztő bíróság jelezte, a vonatkozó rendelkezések Bundesfinanzhof általi értelmezése alapján a keresetet el kellene utasítani. Ezen értelmezés szerint ugyanis a szabvány üzemanyagtartály fogalmába nem tartozik bele az az üzemanyagtartály, amelyet a kereskedő vagy a karosszériaépítő épít be. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a Bundesfinanzhof főként a vámmentességek közösségi rendszerének létrehozásáról szóló, 1983. március 28-i 918/83/EGK tanácsi rendelet[6] 2003/96 irányelv 24. cikkével lényegében azonos szövegű 112. cikke (1) bekezdésének a Bíróság által a Schoonbroodt-ítéletben[7] megfogalmazott értelmezésére támaszkodik.

11. A kérdést előterjesztő bíróság azonban felveti a kérdést, hogy nem lenne-e megfelelőbb a szabvány üzemanyagtartály fogalmának tágabb értelmezése annak érdekében, hogy e fogalom magába foglalja a karosszériaépítők vagy kereskedők által például a jelen ügyhöz hasonlóan beszerelt tartályokat is. A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy e tág értelmezés a Bíróság által a Meiland Azewijn ítéletben[8] követett megközelítésre építhetne.

12. E körülmények között a Finanzgericht Düsseldorf (Németország) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1. Úgy kell-e értelmezni [a 2003/96 irányelv] 24. cikke (2) bekezdésének első francia bekezdése szerinti gyártó fogalmát, hogy abba beletartozik a karosszéria építője vagy a kereskedő is, ha a járműgyártás folyamata során ő építette be az üzemanyagtartályt, és a gyártási folyamatra műszaki és/vagy gazdasági okokból több önálló vállalkozás közötti munkamegosztás útján került sor?

2. Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: Ezekben az esetekben hogyan kell értelmezni [a 2003/96 irányelv] 24. cikke (2) bekezdésének első francia bekezdése szerinti tényállási feltételt, amelynek értelmében a járműveknek »[azonos típusúnak]« kell lenniük?”

13. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 2013. március 26-án érkezett a Bírósághoz. Írásbeli észrevételeket a HFT, a Hauptzollamt Münster, a Cseh Köztársaság és a Bizottság nyújtott be. Az ügyben nem tartottak tárgyalást.

6 — – HL L 105., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 2. fejezet, 1. kötet, 419. o.

7 — C-247/97, EU:C:1998:586.

8 — C-292/02, EU:C:2004:499.

Elemzés

14. A kérdést előterjesztő bíróság által az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekben kért értelmezés a „gyártó” és az „azonos típusú” járművek fogalmára vonatkozik. Véleményem szerint azonban megfelelőbb lenne – mint azt a cseh kormány is javasolja – a szabvány üzemanyagtartályok fogalmának egészében történő elemzése, és pontosabban annak vizsgálata, hogy a jelenlegi gazdasági és műszaki körülmények között milyen értelmezést kell adni e meghatározásnak a 2003/96 irányelv 24. cikke hatékony érvényesülésének biztosítása érdekében.

A szóban forgó rendelkezés keletkezéstörténete

15. A kereskedelmi gépjárművek szabvány üzemanyagtartályainak az azokban található üzemanyag vám- és adómentessége céljából történő meghatározása, amennyiben nem tévedek, először a 918/83 rendelet 112. cikke (2) bekezdésének c) pontjában jelent meg. E meghatározás megfogalmazása lényegében azonos volt a 2003/96 irányelv 24. cikkében jelenleg szereplő meghatározással.

16. Az így megfogalmazott meghatározás azon az elfogadása idején kétségkívül helytálló feltételezésen alapul, hogy a kereskedelmi gépjárművek gyártói a műszaki jellemzőik többségét tekintve, az üzemanyagtartályok számát és típusát is beleértve, szabványosított gépjárműtípusokat kínálnak. Így tehát könnyű volt azonosítani valamely konkrét gépjárműtípust, és ellenőrizni, hogy egy adott gépjármű üzemanyagtartálya megfelel-e azon típus konkrét jellemzőinek, amelyhez a gépjármű tartozik. A harmadik országokhoz fűződő kereskedelmi kapcsolatok viszonylatában ez lehetővé tette annak megakadályozását, hogy – a tagállamok költségvetési érdekeit sértő módon – túlzott mennyiségű üzemanyagot hozzanak be olyan országokból, ahol annak ára az átváltási árfolyamok és a költségvetési politika eltérései miatt lényegesen alacsonyabb volt, mint a közösségi piacon érvényesülő ár.

17. A szabvány üzemanyagtartályok ily módon meghatározott fogalmára való hivatkozás azzal az előnnyel járt, hogy nem csupán az üzemanyag hordozható tartályban (amely magángépjárművek esetében engedélyezett volt), illetve egyéb különböző tartályokban történő behozatalát akadályozta meg, hanem a kereskedelmi gépjárművekre kifejezetten az üzemanyagnak a Közösség vámterületére történő behozatala céljából felszerelt további üzemanyagtartályokban történő behozatalt is. A külső határokon folyatott ellenőrzések lehetővé tették e rendelkezések hatékonyságának biztosítását.

18. Ami a kereskedelmi gépjárművek üzemanyagtartályaiban található üzemanyag Közösségen belüli viszonylatban jövedékiadó-mentes behozatalát illeti, ugyanezt a meghatározást – amely már jelen volt az 1985. július 8-i 85/347/EGK tanácsi irányelvvel [9] módosított, a haszongépjárművek tüzelőanyag-tartályában lévő tüzelőanyag vámmentes beengedésére vonatkozó rendelkezések egységesítéséről szóló, 1968. július 19-i 68/297/EGK tanácsi irányelv [10] 2. cikkének második francia bekezdésében – gyakorlatilag szó szerint átvette az ásványi olajok jövedéki adója szerkezetének összehangolásáról szóló, 1992. október 19-i 92/81/EGK tanácsi irányelvnek [11] az 1994. december 22-i 94/74/EK tanácsi irányelvvel [12] beiktatott 8a. cikkének (2) bekezdése.

19. A 94/74 irányelv tizenkilencedik preambulumbekezdése szerint az egyik tagállamban szabadforgalomba bocsátott, kereskedelmi gépjárművek üzemanyagtartályaiban található üzemanyagok más tagállamokban való jövedékiadó-mentességének biztosítására „annak érdekében [kerül sor], hogy ezáltal a személyek és az áruk szabad mozgását ne korlátozzák, és elkerülhető legyen a kettős adóztatás”.

9 — HL L 183., 22. o.; magyar nyelvű különkiadás 7. fejezet, 1. kötet, 221. o.

10 — HL L 175., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 7. fejezet, 1. kötet, 17. o.

11 — HL L 316., 12. o.

12 — HL L 365., 46. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 264. o.

20. A 92/81 irányelvet hatályon kívül helyezte és felváltotta a 2003/96 irányelv, és az előbbi 8a. cikkéből, lényegi változtatások nélkül, a 2003/96 irányelv 24. cikke lett.

A Bíróság ítélkezési gyakorlata

A Schoonbroodt-ítélet

21. A Bíróságnak egyszer már lehetősége nyílt a szabvány tartályok uniós jogszabályok szerinti meghatározásának értelmezésére a Schoonbroodt-ítéletben.[13] Bár az ítélet alapjául szolgáló ügy a jelen ügyhöz hasonlóan a kereskedelmi gépjárművek üzemanyagtartályaiban található üzemanyag Közösségen belüli viszonylatban jövedékiadó-mentes beengedésére vonatkozott, a kérdést előterjesztő bíróság által kért értelmezés azonban a belga jogszabályok folytán a szabvány tartályok 918/83 rendelet 112. cikkében szereplő, vagyis a vámmentességek területén meghatározott fogalmára irányult.[14]

22. Ebben az ítéletben a Bíróság a szabvány tartályok fogalmának szűk értelmezését követte. Így különösen, kizárta e fogalom hatálya alól a kereskedők vagy karosszériaépítők által szilárdan beépített tartályokat.[15]

23. E megoldás indokolása érdekében a Bíróság a vámmentességek területére vonatkozó ítélkezési gyakorlatból eredő elvekre hivatkozott, amelyek szerint „a vámfelfüggesztést biztosító szabályok elfogadása esetén a Tanács köteles figyelembe venni a jogbiztonság követelményét és azokat a nehézségeket, amelyekkel a nemzeti vámhatóságoknak szembe kell nézniük […]. Ebből következik, hogy az ilyen rendelkezéseket szűken kell értelmezni, szövegüknek megfelelően, így ezeket nem lehet – az ezekben használt kifejezéseken túlmenve – olyan termékekre alkalmazni, amelyeket nem említenek”.[16]

A Meiland Azewijn ítélet

24. A Meiland Azewijn ítéletben[17] a Bíróság a 92/81 irányelv 8a. cikkének értelmezéséről foglalt állást, amely rendelkezésnek később a jelen ügy tárgyát képező rendelkezés lépett a helyébe. Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy azonban nem a szabvány tartályok meghatározására vonatkozott, hanem a kereskedelmi gépjárművek fogalmára, amelyet e cikk nem határoz meg, valamint arra a kérdésre, hogy az e járművek tartályaiban található és jövedékiadó-mentesen beengedett üzemanyag csak a jármű meghajtására használható-e fel, vagy a járműre felszerelt gépek és rendszerek, például mezőgazdasági gépek működtetésére is szolgálhat.

25. Bár a Meiland Azewijn ítéletben[18] adott értelmezés tárgya eltér a jelen ügy tárgyától, a Bíróság által kialakított bizonyos megoldások mégis érdekesek lehetnek a jelen ügyben. Először is, a kereskedelmi gépjárművek fogalmát illetően, a Bíróság elutasította az e fogalomnak a 68/297 irányelvben és a 918/13 rendeletben – az üzemanyag vámmentességével összefüggésben – szereplő meghatározásaira

13 — EU:C:1998:586.

14 — Schoonbroodt-ítélet (EU:C:1998:586, 18. és 20. pont). Bár az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy az 1988. május 3-i 1315/88/EGK tanácsi rendelettel módosított 918/83 rendelet rendelkezéseire vonatkozott, ez a módosítás lényegében nem érintette a gépjárművekbe beépített szabvány tartályok meghatározását.

15 — Schoonbroodt-ítélet (EU:C:1998:586, rendelkező rész).

16 — Schoonbroodt-ítélet (EU:C:1998:586, 23. pont). Lásd még: Schoonbroodt-ügyre vonatkozó indítvány (C-247/97, EU:C:1998:323, 38., 41. és 42. pont), amelyben Jacobs főtanácsnok a vámokra vonatkozó ítélkezési gyakorlaton alapuló megfontolásokat fogalmaz meg.

17 — EU:C:2004:499.

18 — EU:C:2004:499.

való hivatkozásokat.[19] Ehelyett a szóban forgó rendelkezés rendszerére és céljára, nevezetesen a személyek és az áruk szabad mozgásának védelmére, valamint a kettős adóztatás elkerülésére irányuló törekvésre hivatkozott.[20] A Bíróság megállapította, hogy a 92/81 irányelv 8a. cikkét tágan kell értelmezni.[21]

26. Másodszor, a jövedékiadó-mentesen behozott üzemanyag felhasználását illetően a Bíróság úgy ítélte meg, hogy azt nemcsak a jármű meghajtására, hanem más célokra, például mezőgazdasági munkák céljára is fel lehet használni. Ez a megoldás a szabvány üzemanyagtartályok meghatározásának megfogalmazására tekintettel, amelyet a jelen ügyben elemezni kell, különösen érdekes. E meghatározás valójában kifejezetten úgy rendelkezik, hogy e tartályok állandó rögzítésének lehetővé kell tennie „az üzemanyagnak közvetlenül a gépjármű motorjában való felhasználását […] mind *meghajtásra*, mind adott esetben *szállítás közben* a hűtő- és egyéb rendszerek működtetésére”.[22] Egyértelműnek tűnik, hogy szó szerinti értelmezés esetén e meghatározás csak a szállítás keretében – akár a jármű meghajtására, akár a szállítás keretében a jármű rendszereinek működtetésére – felhasznált üzemanyagra vonatkozik. A Bíróság tehát egyértelműen eltért a 8a. cikk szövegétől.

Jogi értékelés

27. A 2003/96 irányelv 24. cikke (2) bekezdésének értelmében vett szabvány üzemanyagtartályok meghatározásának történeti és ítélkezési gyakorlatbeli hátterének áttekintését követően rátérek e rendelkezés értelmezésének az alapügy tényállása fényében történő értékelésére. Ezt az értékelést két ütemben végzem el, megkülönböztetve a jelen indítvány 6. pontjában leírt 1. és 2. tartály esetét, majd pedig közös következtetést fogalmazok meg.

Az 1. tartály esete

28. Emlékeztetőül, az 1. tartályt a gyártó szerelte be a járműbe, mielőtt azt a jármű végleges átalakítása keretében egy karosszériaépítő áthelyezte.

29. A Hauptzollamt Münster nem biztosított jövedékiadó-mentességet az e tartályban található üzemanyag után, mivel úgy vélte, hogy az nem felel meg a szabvány üzemanyagtartály 2003/96 irányelv szerinti meghatározásának. A Hauptzollamt Münster úgy vélte, hogy a harmadik fél általi áthelyezése miatt a szóban forgó tartályt nem a gyártó építette be a járműbe, mint azt – e hatóság szerint – a 2003/96 irányelv 24. cikkének (2) bekezdése megköveteli.

30. A Hauptzollamt Münster ezt az értelmezést írásbeli észrevételeiben is fenntartja. A Hauptzollamt Münster főként az érintett rendelkezés szó szerinti értelmezésére, a Schoonbroodt-ítéletre,[23] valamint a jogbiztonság elvére hivatkozik. Ugyanakkor erős kétségeim vannak a tekintetben, hogy e három elemre valóban alapítható-e a német adóhatóság által követett megközelítés.

19 — Ebben az ügyben a mezőgazdasági gépek tartályaiban található üzemanyagról volt szó, míg a 68/297 irányelv és a 918/13 rendelet a kereskedelmi gépjárművet személyek vagy áruk szállítására szánt járműként határozza meg.

20 — Meiland Azewijn ítélet (EU:C:2004:499, 39–41. pont). A Bíróság a 92/81 irányelv 8a. cikkének a 94/74 irányelv tizenkilencedik preambulumbekezdésében megjelölt céljára hivatkozott.

21 — Meiland Azewijn ítélet (EU:C:2004:499, 41. pont).

22 — Kiemelés tőlem.

23 — EU:C:1998:586.

31. Először, ami a 2003/96 irányelv 24. cikke (2) bekezdésének első francia bekezdésében szereplő meghatározás szövegét illeti, ott nem valamely konkrét járműbe „a gyártó által beépített tartályról” van szó. Ellenkezőleg, az alkalmazott megfogalmazás többes számot használ, és szabvány üzemanyagtartályokként a „jármű gyártója által [*valamennyi* azonos típusú] járműbe szilárdan beépített […] *tartályok[at]*” határozza meg.[24] Így tehát, mint azt a Bizottság helytállóan megjegyzi, a tartályok egy általános kategóriájáról van szó, és nem arról, hogy valamely konkrét tartályt fizikailag a gyártó szerelt-e be a járműbe.

32. A tény, hogy a jogalkotó ezt a megoldást követte, könnyen megmagyarázható a szóban forgó rendelkezés céljára tekintettel, amely a személyek és az áruk szabad mozgásának védelmére, valamint a kettős adóztatás elkerülésére irányul, a tagállamok jogszerű költségvetési érdekei védelmének biztosítása mellett. E cél szempontjából a releváns elem nem a valamely konkrét járműbe az adott tartályt beszerelő személy, hanem a tartály funkciója, nevezetesen a jármű meghajtásának és rendes használat keretében rendszerei működtetésének a lehetővé tétele. Az olyan értelmezés, amely kizár egy tartályt pusztán annak alapján, hogy azt a jármű javítása vagy módosítása során a gyártótól különböző személy kicserélte vagy akár csak áthelyezte, nem felel meg sem a 2003/96 irányelv 24. cikke szövegének, sem céljának.

33. Ez az értelmezés továbbá a Schoonbroodt-ítéletből sem következik. Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben nem kicserélt vagy áthelyezett tartályról volt szó, hanem további tartályokról, amelyeket kereskedők vagy karosszériaépítők szereltek be a járművekbe mozgásterük növelése érdekében.[25] A Bíróság ezért a vizsgált rendelkezés szó szerinti értelmezése alapján úgy ítélte meg, hogy nem a gyártó által „valamennyi azonos típusú járműbe” beépített tartályokról volt szó, mivel a gyártó valójában általában nem látta el járműveit ilyen tartályokkal.

34. A Bíróság ilyen megfontolásokra tekintettel állapította meg, hogy a szabvány tartályok 918/83 rendelet 112. cikke (2) bekezdésének c) pontjában szereplő meghatározása nem terjed ki azokra a tartályokra, amelyeket „kereskedő vagy karosszériaépítő bizonyos gazdasági jellegű célkitűzések megvalósítása érdekében épített be a járműbe”.[26] Bár a Schoonbroodt-ítélet rendelkező részének önmagában történő olvasata arra utalhat, hogy a szabvány tartályok meghatározásának köréből a gyártótól különböző bármely személy által beépített tartályok ki vannak zárva, ezen ítélet indokolása árnyaltabb következtetéshez vezet. Így különösen, véleményem szerint az említett ítélet alapján nem tekinthető úgy, hogy a szóban forgó meghatározásból ki vannak zárva a harmadik személy által nem „bizonyos gazdasági jellegű célkitűzések megvalósítása érdekében”, hanem pusztán a jármű funkcióinak helyreállítása érdekében vagy funkciói módosítása keretében szilárdan beépített tartályok.

35. Végül véleményem szerint a jogbiztonság elve sem a Hauptzollamt Münster által képviselt álláspont mellett szól. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a jogbiztonság elve, amely az uniós jog általános elvei közé tartozik, különösen azt követeli meg, hogy a jogi rendelkezések egyértelműek, pontosak és hatásaikat illetően előreláthatók legyenek, különösen olyankor, amikor a magánszemélyekre és a vállalkozásokra nézve hátrányos következményeik lehetnek.[27] Ez az elv tehát az adózás területéhez tartozó ügyek esetében elsősorban az adófizetők, és nem az adóhatóságok érdekeinek védelmére irányul, nevezetesen a jog alkalmazásából eredő következmények előreláthatóságának biztosítása útján.

24 — Kiemelés tőlem. A 2003/96 irányelv más nyelvi változatai hasonló megfogalmazást alkalmaznak – „die vom Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten Behälter” németül, „zbiorniki trwale zamontowane przez wytwórcę we wszystkich pojazdach silnikowych tego samego rodzaju jak dany pojazd” lengyelül, „the tanks permanently fixed by the manufacturer to all motor vehicles of the same type as the vehicle in question” angolul.

25 — Schoonbroodt-ítélet (EU:C:1998:586, 7., 12. és 19. pont).

26 — Schoonbroodt-ítélet (EU:C:1998:586, rendelkező rész).

27 — Lásd különösen: Förster-ítélet (C-158/07, EU:C:2008:630, 67. pont).

36. Az alapügyet illetően meg kell jegyezni, hogy bár a HFT, mint azt hangsúlyozza, „óvatosságból” adóbevallást nyújtott be az adóhatósághoz a 2. tartályban behozott üzemanyag tekintetében, ezt még óvatosságból sem tette meg az 1. tartályban behozott üzemanyag tekintetében. Véleményem szerint ennek az az oka, hogy a HFT nem láthatta előre, hogy az 1. tartályban behozott üzemanyag nem részesülhet jövedékiadó-mentességben.

37. A jogbiztonság elvének részét képező előreláthatóság ugyanakkor megköveteli, hogy a jogszabály értelmezése ne vezessen abszurd és a józan ésszel ellentétes eredményhez. Pontosan ez lenne azonban a helyzet a jelen ügyben, ha a jövedékiadó-mentességre való jogosultság esetleges és a szóban forgó rendelkezés célja szempontjából irreleváns körülményektől függne, így például attól a ténytől, hogy a jármű megszerzését követően a gyártó által eredetileg beépített üzemanyagtartály kicserélésre vagy áthelyezésre került-e. Ezen értelmezés követése esetén az egyik vállalkozó részesülhetne jövedékiadó-mentességben a járműve üzemanyagtartályában behozott üzemanyag után, míg egy másik vállalkozó ugyanebben a helyzetben nem rendelkezne ezzel a lehetőséggel pusztán amiatt, mivel javításokat vagy módosításokat hajtott végre járművén. Az ilyen eredmény nem csak nem lenne logikus, de indokolatlan eltérő bánásmódot is teremtene, amely adott esetben versenytorzulást is okozhatna. Valamely jogszabály olyan értelmezése, amely ilyen eredményhez vezet, véleményem szerint nem tekinthető a jogbiztonság elvével összeegyeztethetőnek.

38. A fenti okokból úgy vélem, hogy a szabvány üzemanyagtartályok 2003/96 irányelv 24. cikkének (2) bekezdésében szereplő meghatározása, még szó szerinti értelmezés esetén is, a jármű gyártójától eltérő személyek által beépített tartályokra is vonatkozik, amennyiben e személyek pusztán kicserélik vagy áthelyezik az e gyártó által eredetileg beépített tartályokat.

A 2. tartály esete

39. Emlékeztetőül, az 1. tartállyal megegyező űrtartalmú 2. tartályt független viszonteladótól szerezték be, és a járműbe az a karosszériaépítő szerelte be, aki az 1. tartályt áthelyezte. A 2. tartályt a gyártó is beépíthette volna a jármű előállítása során, ez azonban nem lett volna kifizetődő, mivel a jármű végleges átalakítása során e tartályt is át kellett volna helyezni.

40. A 2. tartály helyzete hasonlít a Schoonbroodt-ítélet[28] tárgyát képező tartályokéhoz, mivel ezt hasonló módon szintén nem a gyártó építette be a járműbe. A 2003/96 irányelv 24. cikke (2) bekezdésében szereplő meghatározás szó szerinti értelmezése, valamint ezen ítélet alapján könnyen levonható lenne az a következtetés, hogy az 1. tartállyal ellentétben a 2. tartály nem tartozik e meghatározás hatálya alá. Véleményem szerint azonban célszerűbb ellenállni e kísértésnek. Ez a túl könnyű megoldás ugyanis a jelenlegi gazdasági körülményekre, valamint a 2003/96 irányelv vizsgált rendelkezésének céljaira tekintettel már nem tűnik tarthatónak.

41. A HFT írásbeli észrevételeiben szereplő állítás szerint, amelyet észrevételeiben a Bizottság is megerősített, manapság gyakori, hogy a kereskedelmi gépjárművek előállítására több szakaszban kerül sor, a gyártó csak a vázat és a vezetőfülkét állítja elő, a többi részt később erre szakosodott vállalkozások alakítják ki. Ugyanez az elv érvényesül az üzemanyagtartályok tekintetében. Így a gyártók nem egyetlen típusú üzemanyagtartályt kínálnak minden egyes járműtípushoz, hanem különböző tartályokat a jármű tervezetett felhasználásának, azon piacnak, amelyre a járművet szánják, vagy akár a vevő kívánságainak megfelelően. Előfordulhat tehát, mint az alapügyben is, hogy a tartályt nem a gyártó szereli be, hanem valamely harmadik fél a jármű előállításának későbbi szakaszában.

28 — EU:C:1998:586.

42. Ilyen körülmények között nagyon nehézzé, ha nem lehetetlenné válik annak értékelése, hogy egy adott tartály ténylegesen „a jármű gyártója által [valamennyi azonos típusú] járműbe szilárdan beépített […] tartályok” kategóriájába tartozik-e, mint azt a szabvány üzemanyagtartályok meghatározásának pontos megfogalmazása rögzíti. Még az is előfordulhat, hogy valamely adott járműtípus esetében egyetlen üzemanyagtartály sem felel meg e meghatározásnak, és következésképpen e jármű használói nem részesülhetnek a 2003/96 irányelv 24. cikkében előirányzott mentességben.

43. A Hauptzollamt Münster nem végez ilyen elemzést, hanem arra a feltételezésre támaszkodik, amely szerint a gyártó által közvetlenül beépített tartály megfelel a szabvány üzemanyagtartály meghatározásának, míg a valamely harmadik fél által beépített tartály nem tartozik e meghatározás körébe. Így már nem a 2003/96 irányelv szó szerinti alkalmazásáról van szó, hanem közelítésről. Az ilyen közelítés azonban szükségszerűen egyenlőtlen bánásmódhoz vezetne. Ezenkívül versenykorlátozáshoz is vezetne, mivel arra ösztönözné a fuvarozó vállalkozásokat, hogy a járművek gyártóitól szerezzék be a pótalkatrészeket és az utóbbiakkal is szereltessék be azokat, nem pedig harmadik felekkel. *Dura lex sed lex*, mondhatnánk, véleményem szerint azonban ilyen eltérő bánásmódot nem igazol sem a 2003/96 irányelv 24. cikkének szó szerinti értelmezése, sem annak célja.

44. E probléma megoldása érdekében a Bizottság annak esetről esetre történő ellenőrzését javasolja, hogy egy adott járműtípushoz a gyártó mely tartálytípusokat kínálja, valamint azt, hogy e tartálytípusok mindegyikét tekintsük a vizsgált meghatározás körébe tartozónak. Ez a megoldás nem tűnik számomra meggyőzőnek. Mivel a gyártók gyakran járműveik különböző változatait kínálják, amelyek nemcsak a tervezett használat, hanem azon piac tekintetében is eltérnek, ahol a járművet értékesítik, az összes, még ha csak az Európai Unió területén is kínált lehetőség ellenőrzése a közigazgatási hatóságok és a bíróságok részéről rendkívül összetett ténymegállapításokat tenne szükségessé, és különböző tagállamokban eltérő eredményekhez vezethetne. Ez tehát ellentétes lenne a 2003/96 irányelv elfogadásának indokával, amely az energiatermékek adóztatására vonatkozó nemzeti rendelkezések harmonizálása volt. A bizottsági javaslat továbbá nem veszi figyelembe azokat az üzemanyagtartályokat, amelyeket nem a járművek gyártói, hanem harmadik felek kínálnak. Mivel azonban a gyártók által választhatóként kínált tartályok elfogadásával mindenképpen eltávolodunk a szóban forgó rendelkezés szó szerinti értelmezésétől, még kevésbé tűnik indokoltnak számomra a független kereskedők által kínált tartályok kizárása.

45. A HFT a maga részéről azt javasolja, hogy a 2003/96 irányelv 24. cikke értelmében vett járműtípus fogalmának értelmezése érdekében forduljunk a gépjárművek és pótkocsijaik, valamint az ilyen járművek rendszereinek, alkatrészeinek és önálló műszaki egységeinek jóváhagyásáról szóló, 2007. szeptember 5-i 2007/46/EK európai parlamenti és tanácsi irányelvhez.[29] Ugyanakkor, félretéve a kérdést, hogy helyes-e egy későbbi, adott jogterületre vonatkozó jogi aktushoz folyamodni egy korábbi, más területre vonatkozó jogi aktus értelmezése érdekében, nem gondolom, hogy a 2007/46 irányelv valóban hasznos lehetne a jelen ügyben. Az üzemanyagtartályok száma, típusa és űrtartalma ugyanis nem szerepel egy „járműtípus” említett irányelv II. mellékletének B. részében felsorolt közös jellemzői között. Más szóval, a 2007/46 irányelv értelmében azonos „típushoz” tartozó járművek különböző üzemanyagtartályokkal rendelkezhetnek, így, ami a 2003/96 irányelv értelmében vett szabvány üzemanyagtartályok meghatározásának értelmezését illeti, ismét ott vagyunk, ahonnan elindultunk.

46. Ehelyett inkább azt javaslom, hogy a Bíróság által a Meiland Azewijn ítéletben[30] követett módszerhez hasonlóan, a 2003/96 irányelv 24. cikkének értelmében vett szabvány üzemanyagtartályok meghatározását e rendelkezés céljára és rendszerére tekintettel értelmezzük. Emlékeztetek arra, hogy e cél a személyek és az áruk szabad mozgásának védelme, valamint a kettős adóztatás elkerülése.[31] Ennek érdekében a jogalkotó nem a jövedéki adó alóli, szoros értelemben vett mentességet írt elő, hanem

29 — HL L 263., 1. o.

30 — EU:C:2004:499. Lásd a jelen indítvány 24–26. pontját.

31 — A 92/81 irányelv 8a. cikkét – amelyből később a 2003/96 irányelv 24. cikke lett – beiktató 94/74 irányelv tizenkilencedik preambulumbekezdése.

pusztán egy kiigazítást, amelynek értelmében a főszabály alóli kivételként a kereskedelmi gépjárművek üzemanyagtartályaiban található üzemanyag formájában megjelenő energiaterméket nem abban a tagállamban adóztatják, amelyben felhasználásra kerül, hanem abban, ahol szabadforgalomba bocsátották. Az arra vonatkozó kötelezettség ugyanis, hogy valamely belső határ átlépésekor minden alkalommal be kellene vallani a jármű üzemanyagtartályaiban található üzemanyag mennyiségét, majd ezt követően a kettős adóztatás elkerülése érdekében az üzemanyag vásárlása szerinti tagállamban a jövedéki adó elengedését kellene kérelmezni, a tagállamok közötti közúti fuvarozás jelentős akadályát, és így a belső piacon belüli kereskedelem akadályát jelentené. E probléma orvoslása érdekében fogadta el a jogalkotó a 2003/96 irányelv 24. cikkét.

47. E cél szempontjából a releváns tényező nem az üzemanyagtartály eredete, hanem az, hogy az üzemanyag a jármű meghajtására vagy adott esetben a jármű rendszereinek működtetésére szolgál-e. A tartályt tehát oly módon kell beépíteni, amely lehetővé teszi a jármű üzemanyaggal való közvetlen ellátását. A tartályt beszerelő személye, valamint a tartály eredete ezzel szemben nem bír jelentőséggel. A 2003/96 irányelv céljával tehát egyértelműen ellentétes, ha a mentesség biztosítását olyan körülményhez kötik, amely e cél szempontjából semmilyen jelentőséggel nem bír.

48. Ezt az elemzést a 2003/96 irányelv 24. cikke (2) bekezdése első francia bekezdésének második mondata is megerősíti, amely szerint „[s]zabvány tartály továbbá a gépjárművek […] szilárdan beépített gáztartálya is”. A gyártók ugyanis általában nem építenek be gáztartályt, főleg nem „[valamennyi azonos típusú] járműbe”, mivel a gépjárműveket általában eredetileg nem gázzal, hanem kőolajból nyert üzemanyaggal való meghajtásra szánják. A gáztartályokat tehát a gyártóktól független szakosodott vállalkozások építik be.

49. Ez a kitétel, amely már a 918/83 rendeletben is szerepelt, a jogalkotó azon szándékát tükrözi, hogy rugalmassá tegye a szabvány üzemanyagtartályok meghatározását annak érdekében, hogy bizonyos adófizetőket ne zárjon ki indokolatlan módon a mentesség alól. Ez a rugalmasság korlátozódhatott a gáztartályokra egy olyan korszakban, amikor szériaszerűen általában benzin- vagy dízeltartályokat szereltek be. A járművek több szakaszban történő gyártása jellemezte jelenlegi gazdasági körülmények között ez nem lesz elegendő. Ezért, ha a 2003/96 irányelv kifejezetten rendelkezik az adómentességről a harmadik felek által beépített gáztartályokban található gáz tekintetében, nem látok olyan okot, ami amellett szólna, hogy az ilyen tartályokban található benzinre vagy dízelre nem vonatkozhat ugyanez az adómentesség. Ez ugyanis olyan körülményeken alapulna, amelyek a szóban forgó rendelkezés célja szempontjából semmilyen jelentőséggel nem bírnak.

50. Ami az esetleges visszaélések megelőzését illeti, véleményem szerint e visszaélések kockázata nem függ össze az üzemanyagtartályok eredetével. Az egyik tagállamban vásárolt üzemanyag egy másik tagállamba történő áthaladás során való felhasználása nem minősül visszaélésnek. Az üzemanyag olyan tagállamban történő vásárlása, ahol annak ára alacsonyabb, egy másik tagállamban történő felhasználás céljára, szintén nem visszaélés, ha a határ közelsége kifizetődővé teszi ezt a műveletet. Ez a belső piacra jellemző természetes gazdasági mechanizmus. Visszaélésről adott esetben akkor lehet szó, ha a valamely jármű tartályában behozott üzemanyagot az ugyanezen jármű meghajtásától vagy rendszerei működtetésétől eltérő célra használják fel. Márpedig az ilyen visszaélés a pusztán a gyártó által beépített üzemanyagtartályok segítségével is megvalósítható. A tagállamoknak ezért más eszközökkel kell küzdeniük e visszaélések ellen, mint az adómentesség biztosításának a tartályok eredetéhez kötése.

51. Az általam javasolt értelmezéssel szemben még arra lehetne hivatkozni, hogy a Bíróság a Schoonbroodt-ítéletben [32] nem vette figyelembe azokat a célkitűzéseket, amelyek a közösségi jogalkotót a 92/81 irányelv 8a. cikkének elfogadására indították, amikor a szabvány üzemanyagtartályok meghatározásának szűk értelmét fogadta el. Ugyanakkor emlékeztetni kell arra, hogy ebben az ítéletében a Bíróság nem az energiatermékek belső piac keretében történő adóztatására vonatkozó

32 — EU:C:1998:586.

irányelv egy rendelkezését értelmezte, hanem a belga jogszabályok folytán [33] egy vámjogi rendelet, nevezetesen a 918/83 rendelet egy rendelkezését. A Bíróság ítéletében kétségkívül megerősítette, hogy „a »szabvány üzemanyagtartályok« fogalmának a különböző rendelkezésekben, amelyek jelentősnek bizonyulhatnak, rögzített meghatározásai a jelen ügy keretében nem mutatnak jelentős eltéréseket”. [34] Ugyanakkor tény, hogy a Bíróság érvelése a vámjogi területre vonatkozó ítélkezési gyakorlaton, [35] és nem egy a belső piac keretében elfogadott rendelkezés célján alapult. Jacobs főtanácsnok Schoonbroodt-ügyben ismertetett indítványában [36] kifejtett véleményével ellentétben én úgy vélem, hogy egy a belső piacra vonatkozó irányelvben szereplő rendelkezés értelmezése során figyelembe lehet venni más megfontolásokat, mint amelyeket egy vámjogi rendelet valamely rendelkezésének értelmezése során veszünk figyelembe, még ha e rendelkezések szövege lényegében azonos is. Így különösen, figyelembe kell venni, hogy míg a rendeletek rendelkezései közvetlenül alkalmazandóak, az irányelvek rendelkezései csak az elérendő eredmény tekintetében kötelezőek. Egy irányelv valamely rendelkezésének értelmezése során tehát inkább a követett célra kell helyezni a hangsúlyt, mint az irányelv pontos szövegére. Ez semmilyen módon nem befolyásolja a vámjogi rendeletben szereplő azonos meghatározás értelmezését.

52. Meg kell még jegyezni, hogy a járművek több szakaszban történő gyártási gyakorlatára vonatkozó érvet már a Schoonbroodt-ítélet alapjául szolgáló ügyben is felvetették. Ott a Bíróság erre azt válaszolta, hogy az uniós jogalkotó feladata, hogy ebből levonja a következtetéseket. [37] Márpedig a jogalkotó valóban levonta ebből a következtetéseket, mivel a 2003/96 irányelv módosításáról szóló irányelvre vonatkozó javaslatában [38] a Bizottság a 2003/96 irányelv 24. cikkének (2) bekezdése értelmében vett szabvány üzemanyagtartályok meghatározásának módosítását javasolta a kereskedelmi gépjárművek gyártása módjában bekövetkezett változások figyelembevétele érdekében. [39] A bizottsági javaslat szerint a meghatározásnak ki kell terjednie „a jármű gyártója vagy harmadik fél által a gépjárműbe beépített tartályok[ra]”, amelyek megfelelnek a vonatkozó műszaki követelményeknek, és amelyek lehetővé teszik a jármű üzemanyaggal történő közvetlen ellátását. [40]

53. A bizottsági javaslatot még nem fogadták el, azonban véleményem szerint a szóban forgó rendelkezés jelenlegi megfogalmazása értelmezésének is ebbe az irányba kell mutatnia. Emellett nem értek egyet a Hauptzollamt Münster által előadott *a contrario* érvvel, amely szerint a Bizottság által javasolt módosítás azt mutatja, hogy a rendelkezés jelenlegi szövege eltérő normatív tartalommal bír, ami nem teszi lehetővé annak az e rendelkezéssel összhangban történő értelmezését. A Bizottság szándéka ugyanis nem a 2003/96 irányelv 24. cikke hatályának módosítására irányul, hanem – e rendelkezés szövegének a gazdasági realitáshoz igazítása útján – éppen annak fenntartására. Így nagyon is lehetséges, hogy e célkitűzést már most is elérjük, a szabvány üzemanyagtartályok meghatározására vonatkozóan a gépjárműpiac jelenlegi követelményeinek megfelelő értelmezés elfogadása útján.

33 — Lásd a jelen indítvány 21. pontját.

34 — Schoonbroodt-ítélet (EU:C:1998:586, 20. pont).

35 — Lásd a jelen indítvány 23. pontját.

36 — Lásd: Schoonbroodt-ügyre vonatkozó indítvány (EU:C:1998:323, 45. pont).

37 — Schoonbroodt-ítélet (EU:C:1998:586, 27. pont).

38 — Lásd a jelen indítvány 2. lábjegyzetét.

39 — A bizottsági javaslat (26) preambulumbekezdése szerint: „A kereskedelmi gépjárművekre […] vonatkozó biztonsági előírások betartásával egyidejűleg biztosított szabad mozgás érdekében a szabvány üzemanyagtartályoknak a [2003/96] irányelv 24. cikkében található meghatározását *frissíteni* kell úgy, hogy az tükrözze azt a tényt, hogy a kereskedelmi gépjárművek üzemanyagtartályait nem kizárólag a gyártók szerelhetik fel a járművekre” (kiemelés tőlem).

40 — A bizottsági javaslat 1. cikkének 18. pontja.

Átfogó értékelés

54. Mint azt a jelen indítvány 14. pontjában jeleztem, véleményem szerint a Finanzgericht Düsseldorf által előzetes döntéshozatalra előterjesztett két kérdésre közös választ kell adni, vagyis a szabvány üzemanyagtartályok 2003/96 irányelv 24. cikke (2) bekezdése értelmében vett fogalma meghatározásának egységes értelmezést kell adni. E meghatározást úgy kell értelmezni, hogy az magában foglal a kereskedelmi gépjárművekbe szilárdan beépített minden olyan tartályt, amely e jármű üzemanyaggal történő közvetlen ellátására szolgál. E tartályoknak nyilvánvalóan valamennyi vonatkozó műszaki követelménynek eleget kell tenniük.

55. Elismerem, hogy ez a megoldás kockázatosnak tűnhet, mivel eltér mind a szóban forgó rendelkezés pontos szövegétől, mind az egyetlen ítélettől, amelyben a Bíróság e rendelkezést értelmezte. Úgy vélem azonban, hogy ez az egyetlen olyan értelmezés, amely egyszerre tudja biztosítani a 2003/96 irányelv 24. cikkének hatékony érvényesülését, annak egységes alkalmazását az Unió egészében, valamint a jogbiztonságot az adóalanyok számára.

Végkövetkeztetések

56. A fentiekre tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a következőképpen válaszoljon a Finanzgericht Düsseldorf által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre:

Az energiatermékek és a villamos energia közösségi adóztatási keretének átszervezéséről szóló, 2003. október 27-i 2003/96/EK tanácsi irányelv 24. cikke (2) bekezdésének első francia bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a szabvány üzemanyagtartályok fogalma kiterjed a kereskedelmi gépjárművekbe szilárdan beépített minden olyan tartályra, amelyek e jármű üzemanyaggal történő közvetlen ellátására szolgálnak.