Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MACIEJ SZPUNAR
prednesené 30. apríla 2014[1]

Vec C-152/13

Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG
proti
Hauptzollamt Münster
[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal

Finanzgericht Düsseldorf (Nemecko)]

„Zdaňovanie energetických výrobkov — Výnimky — Energetické výrobky obsiahnuté v štandardných nádržiach úžitkových motorových vozidiel a určené na používanie ako palivo uvedenými vozidlami — Výklad pojmu ‚štandardné nádrže' — Nádrže pripevnené autorizovanými predajcami alebo výrobcami karosérií"

1. Predmetné konanie sa týka výkladu pojmu „štandardné palivové nádrže" v kontexte zdaňovania energetických výrobkov. Tento pojem, ktorý sa už dlho vyskytuje v právnych predpisoch Únie, je v súčasnosti predmetom návrhu na zmenu vypracovaného Európskou komisiou, predovšetkým z dôvodu zmeny technického a ekonomického kontextu trhu s úžitkovými motorovými vozidlami[2]. Úlohou Súdneho dvora v predmetnom konaní bude preskúmať, či takáto zmena kontextu nemôže ovplyvniť aj výklad uvedeného pojmu v jeho aktuálnom znení.

Právny rámec

2. Právny rámec tohto konania z hľadiska práva Únie tvoria ustanovenia smernice Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny[3]. Táto smernica upravuje zdaňovanie energetických výrobkov v Európskej únii. Okrem iného ustanovuje určité prípady oslobodenia od zdanenia.

3. Článok 24 smernice 2003/96 stanovuje:

„1. Energetické výrobky uvoľnené na spotrebu v členskom štáte obsiahnuté v štandardných nádržiach komerčných motorových vozidiel určené na používanie ako palivo uvedenými vozidlami, rovnako ako špeciálne cisterny určené na prevádzku systémov, ktorými sú vybavené uvedené cisterny, nepodliehajú zdaňovaniu v žiadnom ďalšom členskom štáte.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Návrh smernice Rady z 13. apríla 2011, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2003/96/ES o reštrukturalizácii právneho rámca Spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny [KOM(2011) 169 v konečnom znení (Ú. v. EÚ C 189, s. 5, ďalej len „návrh Komisie")].

3 — Ú. v. EÚ L 283, s. 51; Mim. vyd. 09/001, s. 405.

2. Na účely tohto článku ‚štandardné nádrže' sú:

— nádrže trvalo pripevnené výrobcom ku všetkým motorovým vozidlám toho istého typu ako predmetné vozidlo, ktorých trvalé pripevnenie umožňuje, aby sa palivo používalo priamo, tak na účely pohonu, ako aj, prípadne, na prevádzky chladiacich sústav a ostatných sústav počas prepravy. Plynové nádrže, ktorými sú vybavené motorové vozidlá a ktoré sú určené na priame používanie plynu ako paliva a nádrže pripojené k ostatným systémom, ktorými môže byť vybavené vozidlo, sa tiež považujú za štandardné nádrže;

— nádrže trvalo pripevnené výrobcom ku všetkým cisternám toho istého typu ako predmetná cisterna, ktorých trvalé pripevnenie umožňuje, aby sa palivo používalo priamo na účely prevádzky chladiacich sústav a ostatných sústav, ktorými sú špeciálne cisterny vybavené.

‚špeciálna cisterna' je každá cisterna vybavená osobitnými prístrojmi pre chladiarenské systémy, systémy okysličovania, systémy tepelnej izolácie alebo ostatné systémy."

4. Prejudiciálne otázky v tomto konaní sa týkajú vymedzenia pojmu „štandardné cisterny" v zmysle v článku 24 ods. 2 prvej zarážky smernice 2003/96.

5. Relevantné ustanovenia nemeckej právnej úpravy sú obsiahnuté v zákone o dani z energie z 15. júla 2006[4] a v nariadení z 31. júla 2006[5], ktorým sa tento zákon vykonáva. Ustanovenia, ktorými sa preberá článok 24 smernice 2003/96, sa dosť dôsledne pridržiavajú znenia uvedeného článku. Ako naznačuje vnútroštátny súd Finanzgericht Düsseldorf, Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) vykladá tieto ustanovenia reštriktívne.

Skutkové okolnosti sporu vo veci samej, prejudiciálne otázky a priebeh konania

6. Žalobkyňa vo veci samej, Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG (ďalej len „HFT"), je podnikom cestnej dopravy so sídlom v Nemecku. Pre potreby svojej činnosti kúpila úžitkové motorové vozidlo od spoločnosti Daimler AG, ktorá je výrobcom úžitkových vozidiel. Toto vozidlo bolo pôvodne vybavené palivovou nádržou s objemom 780 litrov. Keďže predpokladané používanie vozidla si vyžadovalo namontovanie osobitných zariadení, HFT túto úlohu zverila výrobcovi karosérií R&S Fahrzeugbau. Pri tejto montáži musel výrobca karosérií z technických dôvodov premiestniť palivovú nádrž, pôvodne namontovanú výrobcom vozidla (ďalej len „nádrž 1"). V rámci tejto prestavby výrobca karosérií namontoval aj druhú nádrž s objemom 780 litrov, ktorá bola predtým nadobudnutá od spoločnosti Hoppe Truck-Tanks GmbH & Co. KG (ďalej len „nádrž 2"). Druhú nádrž mohol takisto nainštalovať výrobca vozidla, ale takéto riešenie by bolo ekonomicky nevýhodné, pretože na účely definitívnej prestavby vozidla by sa musela premiestniť aj táto nádrž.

7. V dňoch 2. decembra 2009 a 14. februára 2011 vodič tankoval s predmetným vozidlom v Holandsku a vzápätí prešiel vozidlom na nemecké územie. Natankované pohonné hmoty boli použité len na vlastný pohon vozidla.

8. Dňa 28. júna 2012 HFT podala HFT na Hauptzollamt Münster, ktorý je žalovaným vo veci samej, daňové priznanie na množstvo paliva dovezené v nádrži 2 v príslušnom objeme. V nadväznosti na toto daňové priznanie požadoval Hauptzollamt Münster prostredníctvom platobného výmeru z 3. júla 2012 zaplatenie sumy 501,22 eura ako daň z energií za palivo dovezené v nádrži 2 a prostredníctvom platobného výmeru z 19. septembra 2012 zaplatenie sumy 291,14 eura ako daň z energií za palivo dovezené v nádrži 1. Hauptzollamt Münster totiž usúdil, že ani nádrž 1 premiestnená výrobcom

4 — Energiesteuergesetz (BGBl. I, 2006 s. 1534) v znení vyplývajúcom z článku 1 zákona zo 17. júla 2009 (BGBl. I, 2009, s. 1979).

5 — Energiesteuer-Durchführungsverordnung (BGBl. I, 2006, s. 1753) v znení vyplývajúcom z článku 6 nariadenia z 5. októbra 2009 (BGBl. I, 2009, s. 3262).

karosérií, ani nádrž 2, ktorú prvotne namontoval uvedený výrobca karosérií, neboli trvalo pripevnené výrobcom vozidla, a preto nevyhovujú vymedzeniu pojmu „štandardné nádrže“ v zmysle ustanovení nemeckého práva prijatých na účely prebratia článku 24 smernice 2003/96. Palivo obsiahnuté v týchto nádržiach preto nemohlo byť v súlade s tými istými predpismi oslobodené od dane.

9. Keďže Hauptzollamt Münster zamietol odvolania HFT, táto podala na vnútroštátny súd žalobu o neplatnosť uvedených platobných rozkazov.

10. Ako uvádza vnútroštátny súd Finanzgericht Düsseldorf, podľa výkladu relevantných ustanovení zo strany Bundesfinanzhof by sa žaloba mala zamietnuť. V zmysle tohto výkladu totiž pojem „štandardné nádrže“ nezahŕňa palivové nádrže namontované autorizovaným predajcom alebo výrobcom karosérií. Podľa názoru vnútroštátneho súdu vychádza Bundesfinanzhof najmä z výkladu článku 112 ods. 1 nariadenia Rady (EHS) č. 918/83 z 28. marca 1983 ustanovujúceho systém spoločenstva pre oslobodenie od cla [6], ktorý znie v podstate rovnako ako článok 24 smernice 2003/96, ako ho poskytol Súdny dvor v rozsudku vo veci Schoonbroodt [7].

11. Vnútroštátny súd si však kladie otázku, či by nebolo vhodnejšie vychádzať z extenzívnejšieho výkladu, pri ktorom môžu byť pod pojem „štandardné nádrže“ zahrnuté aj nádrže pripevnené autorizovanými predajcami alebo výrobcami karosérií, ako sú napr. tie, o ktoré ide vo veci samej. Vnútroštátny súd sa domnieva, že takýto extenzívnejší výklad by sa mohol zakladať na prístupe, ktorý Súdny dvor zaujal v rozsudku Meiland Azewijn [8].

12. Za týchto podmienok Finanzgericht Düsseldorf (Nemecko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Má sa pojem ‚výrobca‘ v zmysle článku 24 ods. 2 prvej zarážky smernice [2003/96] vykladať v tom zmysle, že zahŕňa aj výrobcov karosérií alebo autorizovaných predajcov, ak v rámci výrobného procesu vozidla pripevnili na vozidlo palivovú nádrž a výrobný proces sa z technických a/alebo hospodárskych dôvodov uskutočňuje metódou deľby práce medzi viacerými samostatnými podnikmi?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: V akom zmysle sa má vykladať podmienka obsiahnutá v článku 24 ods. 2 prvej zarážke smernice 2003/96, podľa ktorej musí ísť o motorové vozidlá ‚toho istého typu‘?“

13. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol Súdnemu dvoru doručený 26. marca 2013. HFT, Hauptzollamt Münster, Česká republika a Komisia podali písomné pripomienky. Vo veci sa nekonalo pojednávanie.

Právna analýza

14. Svojimi prejudiciálnymi otázkami vnútroštátny súd žiada o výklad pojmov „výrobca“ a vozidlá „toho istého typu“. Myslím si však, že by bolo rozumnejšie analyzovať vymedzenie pojmu „štandardné nádrže“ ako celok, ako to ostatne navrhuje česká vláda, resp. zaoberať sa tým, aký výklad tohto pojmu, pri ktorom by bol zabezpečený potrebný účinok článku 24 smernice 2003/96, sa ponúka v súčasnom ekonomickom a technickom kontexte.

6 — Ú. v. ES L 105, s. 1; Mim. vyd. 02/001, s. 419.

7 — C-247/97, EU:C:1998:586.

8 — C-292/02, EU:C:2004:499.

Genéza predmetného ustanovenia

15. Pojem štandardné nádrže úžitkových vozidiel na účely oslobodenia paliva nachádzajúceho sa v týchto nádržiach od cla a dane bol prvýkrát vymedzený, ak sa nemýlim, v článku 112 ods. 2 písm. c) nariadenia č. 918/83. Vymedzenie uvedeného pojmu je tam v podstate zhodné s jeho aktuálnym vymedzením v článku 24 smernice 2003/96.

16. Predmetné vymedzenie pojmu vychádza z predpokladu, ktorý bol v čase jeho prijatia nepochybne správny, a to že výrobcovia úžitkových vozidiel ponúkajú typy vozidiel, ktoré sú z hľadiska ich technických parametrov, vrátane počtu a typu palivových nádrží, štandardizované. Bolo teda ľahké identifikovať konkrétny typ vozidla a overiť si, či palivová nádrž daného vozidla spĺňa osobitné parametre typu vozidiel, ku ktorým toto vozidlo patrí. V kontexte obchodných vzťahov s tretími krajinami to umožňovalo predchádzať dovozu – na úkor fiškálnych záujmov členských štátov – nadbytočných množstiev pohonných hmôt z krajín, kde je ich cena následkom kurzových rozdielov a odlišnej fiškálnej politiky jednoznačne nižšia ako ceny uplatňované na trhu Únie.

17. Odkaz na takto vymedzený pojem „štandardné nádrže“ mal tú výhodu, že zamedzoval nielen dovozu pohonných hmôt v prenosných nádržiach (ktorý by bol dovolený v prípade osobných vozidiel) a iných rozličných nádobách, ale aj v prídavných nádržiach osobitne namontovaných do úžitkových vozidiel na účely dovozu pohonných hmôt na colné územie Spoločenstva. Kontroly na vonkajších hraniciach umožňovali zabezpečiť účinnosť týchto opatrení.

18. Pokiaľ ide o dovoz paliva v nádržiach úžitkových vozidiel oslobodeného od spotrebnej dane v rámci Spoločenstva, rovnaké vymedzenie pojmu – ktoré sa už vyskytuje v článku 2 druhej zarážke smernice Rady 68/297/EHS z 19. júla 1968 o štandardizácii opatrení týkajúcich sa bezcolného dovozu paliva v palivových nádržiach úžitkových motorových vozidiel[9], zmenenej a doplnenej smernicou Rady 85/347/EHS z 8. júla 1985[10] – bolo prakticky doslovne prevzaté v článku 8a ods. 2 smernice Rady 92/81/EHS z 19. októbra 1992 o harmonizácii štruktúry spotrebných daní z minerálnych olejov[11], vloženom smernicou Rady 94/74/ES z 22. decembra 1994[12].

19. Podľa deväťnásteho odôvodnenia smernice 94/74 palivo uvoľnené na spotrebu v členskom štáte umiestnené v palivových nádržiach úžitkových vozidiel je oslobodené od spotrebnej dane v inom členskom štáte „s cieľom neobmedzovania voľného pohybu jednotlivcov a tovaru, aby sa zabránilo dvojitému zdaneniu“.

20. Smernica 92/81 bola zrušená a nahradená smernicou 2003/96 a jej článok 8a sa bez podstatných zmien stal článkom 24 smernice 2003/96.

9 — Ú. v. ES L 175, s. 15; Mim. vyd. 07/001, s. 17.

10 — Ú. v. ES L 183, s. 22; Mim. vyd. 07/001, s. 221.

11 — Ú. v. ES L 316, s. 12.

12 — Ú. v. ES L 365, s. 46; Mim. vyd. 09/001, s. 264.

Judikatúra Súdneho dvora

Rozsudok Schoonbroodt

21. Súdny dvor už mal možnosť vyložiť pojem „štandardné nádrže“ v zmysle právnych predpisov Únie v rozsudku Schoonbroodt [13]. Napriek tomu, že vec, v ktorej bol tento rozsudok vynesený, sa rovnako ako v prejednávanom prípade týkala dovozu paliva v palivových nádržiach úžitkových motorových vozidiel oslobodeného od spotrebnej dane v rámci Spoločenstva, ako ho vymedzujú belgické právne predpisy, vnútroštátny súd žiadal o výklad pojmu „štandardné nádrže“, ako je vymedzený v článku 112 nariadenia č. 918/83, t. j. v oblasti oslobodenia od cla. [14]

22. V uvedenom rozsudku Súdny dvor zastával reštriktívny výklad pojmu „štandardné nádrže“. Predovšetkým z rozsahu pôsobnosti tohto pojmu vyčlenil nádrže trvalo pripevnené autorizovaným predajcom alebo výrobcom karosérií. [15]

23. Pri odôvodňovaní tohto riešenia sa Súdny dvor odvolával na zásady vyplývajúce z judikatúry týkajúcej sa oslobodenia od cla, podľa ktorých „pri stanovovaní noriem, ktorými sa poskytuje podmienečné oslobodenie od cla, musí Rada vziať do úvahy požiadavky právnej istoty a ťažkosti, ktorým sú nútené čeliť vnútroštátne colné úrady… Takéto ustanovenia by sa preto mali vykladať reštriktívne v súlade s ich znením tak, aby ich nebolo možné uplatňovať nad rámec ich znenia na výrobky, ktoré v nich nie sú uvedené“. [16]

Rozsudok Meiland Azewijn

24. V rozsudku Meiland Azewijn [17] sa Súdny dvor vyjadril k výkladu článku 8a smernice 92/81/EHS, ktorý bol následne nahradený článkom, o ktorý ide v tejto veci. Vec, v ktorej bol vynesený tento rozsudok, sa netýkala vymedzenia pojmu „štandardné nádrže“, ale pojmu „úžitkové vozidlá“, ktorý nie je v uvedenom článku vymedzený, ako aj otázky, či sa palivo v palivových nádržiach týchto vozidiel, ktoré bolo oslobodené od spotrebnej dane, môže používať len na vlastný pohon vozidla, alebo či môže slúžiť aj na pohon strojov a systémov pripevnených k vozidlu, ako sú poľnohospodárske stroje.

25. Napriek tomu, že predmet výkladu poskytnutého v rozsudku Meiland Azewijn [18] sa líši od predmetu tejto veci, niektoré riešenia predostreté Súdnym dvorom môžu byť zaujímavé. Po prvé, pokiaľ ide o pojem „úžitkové vozidlá“, Súdny dvor odmietol odkazy na vymedzenia tohto pojmu uvedené – v súvislosti s bezcolným dovozom paliva – v smernici 68/297 a v nariadení č. 918/83. [19] Súdny dvor sa priklonil k zohľadneniu systematiky a účelu predmetného ustanovenia, čiže k ochrane voľného pohybu osôb a tovaru a k snahe zamedziť dvojitému zdaneniu. [20] Vyhlásil, že výklad článku 8a smernice 92/81 musí byť extenzívny. [21]

13 — EU:C:1998:586.

14 — Rozsudok Schoonbroodt (EU:C:1998:586, body 18 a 20). Napriek tomu, že sa vec, v ktorej bol vynesený tento rozsudok, týkala ustanovení nariadenia č. 918/83, zmeneného a doplneného nariadením Rady (EHS) č. 1315/88 z 3. mája 1988 (Ú. v. ES L 123, s. 2; Mim. vyd. 02/004, s. 3), uvedená zmena sa v podstate nedotkla vymedzenia pojmu „štandardné nádrže pripevnené k vozidlám“.

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

16 — Rozsudok Schoonbroodt (EU:C:1998:586, bod 23). Pozri aj návrhy vo veci Schoonbroodt (C-247/97, EU:C:1998:323, body 38, 41 a bod 42), v ktorých generálny advokát Jacobs rozvíja úvahy založené na judikatúre v oblasti ciel.

17 — EU:C:2004:499.

18 — EU:C:2004:499.

19 — V tejto veci išlo o palivo obsiahnuté v nádržiach poľnohospodárskych strojov, zatiaľ čo smernica 68/297 a nariadenie č. 918/83 vymedzujú pojem „úžitkové vozidlo“ ako vozidlo určené na prepravu jednotlivcov alebo tovaru.

20 — Rozsudok Meiland Azewijn(EU:C:2004:499, body 39 až 41). Súdny dvor poukázal na účel článku 8a smernice 92/81, ako je uvedený v devätnástom odôvodnení smernice 94/74.

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

26. Po druhé v súvislosti s použitím dovezeného paliva oslobodeného od spotrebnej dane Súdny dvor vyhlásil, že palivo smie byť použité nielen na samotný pohon motorového vozidla, ale aj na iné účely, napríklad na poľnohospodárske práce. So zreteľom na formuláciu vymedzenia pojmu „štandardné nádrže“, ktorý sa má v tejto veci analyzovať, je takéto riešenie osobitne zaujímavé. Uvedené vymedzenie pojmu totiž explicitne predpokladá, že pripevnenie nádrží musí umožniť, „aby sa palivo používalo priamo, tak *na účely pohonu motorových vozidiel*, ako aj, prípadne, na prevádzky chladiacich sústav a ostatných sústav *počas prepravy*“.[22] Podľa môjho názoru z definície, ako je formulovaná, zreteľne vyplýva, že zahŕňa len palivo používané na účely dopravy, buď na samotný pohon motorového vozidla, alebo na pohon v rámci dopravy sústav pripevnených k vozidlu. Súdny dvor sa teda zreteľne odchýlil od znenia článku 8a.

Právne posúdenie

27. Po objasnení historického kontextu a kontextu judikatúry súvisiacich s vymedzením pojmu „štandardné nádrže“ v zmysle článku 24 ods. 2 smernice 2003/96 pristúpim k posúdeniu výkladu uvedeného ustanovenia z hľadiska skutkových okolností vo veci samej. Posúdenie vykonám v dvoch fázach, v ktorých sa jednotlivo zameriam na prípad nádrže 1 a prípad nádrže 2, ako sú opísané v bode 6 týchto návrhov, a z nich potom vyvodím spoločný záver.

Prípad nádrže 1

28. Pripomeniem, že nádrž 1 bola pripevnená k motorovému vozidlu výrobcom vozidla a následne bola v rámci definitívnej prestavby vozidla premiestnená výrobcom karosérií.

29. Hauptzollamt Münster neudelil oslobodenie od spotrebnej dane pre palivo nachádzajúce sa v tejto nádrži, pretože zastával názor, že nádrž nespadá pod pojem „štandardné nádrže“ v zmysle smernice 2003/96. Hauptzollamt Münster usúdil, že keďže túto nádrž premiestnila tretia osoba, nepripevnil ju na vozidlo výrobca vozidla, ako to podľa tohto orgánu požaduje článok 24 ods. 2 smernice 2003/96.

30. Tohto výkladu sa pridržiaval Hauptzollamt Münster vo svojich písomných pripomienkach. Hauptzollamt Münster vychádza predovšetkým zo znenia predmetného ustanovenia, z rozsudku Schoonbroodt[23] a zo zásady právnej istoty. Silne však pochybujem, že prístup, ktorý si zvolil nemecký daňový orgán, môže skutočne vychádzať z týchto troch parametrov.

31. Po prvé doslovné vymedzenie pojmu v článku 24 ods. 2 prvej zarážke smernice 2003/96 neobsahuje žiadnu zmienku o „nádrži pripevnenej výrobcom“ ku konkrétnemu vozidlu. V príslušnej formulácii bol daný pojem naopak vymedzený s použitím množného čísla a štandardné nádrže boli definované ako „ *nádrže* trvalo pripevnené výrobcom ku *všetkým* motorovým vozidlám toho istého typu ako predmetné vozidlo“.[24] Ide teda všeobecne o kategóriu nádrží, ako správne podotkla Komisia, a nie o to, či výrobca vozidla fyzicky pripevnil k motorovému vozidlu konkrétnu nádrž.

32. To, že normotvorca prijal takéto riešenie, možno ľahko vysvetliť účelom predmetného ustanovenia, ktorým je chrániť voľný pohyb osôb a tovaru a zamedziť dvojitému zdaneniu a súčasne zabezpečiť ochranu oprávnených fiškálnych záujmov členských štátov. Z hľadiska tohto účelu nie je relevantným prvkom osoba, ktorá namontovala danú palivovú nádrž do konkrétneho vozidla, ale funkcia nádrže,

22 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

23 — EU:C:1998:586.

24 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát. V ďalších jazykových zneniach smernice 2003/96 je použitá podobná formulácia – „die vom Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten Behälter“ v nemčine, „zbiorniki trwale zamontowane przez wytwórcę we wszystkich pojazdach silnikowych tego samego rodzaju jak dany pojazd“ v poľštine, „the tanks permanently fixed by the manufacturer to all motor vehicles of the same type as the vehicle in question“ v angličtine.

čiže umožnenie pohonu vozidla a prevádzky jeho sústav pri štandardnom používaní. Výklad, ktorý nezahŕňa palivovú nádrž len preto, lebo pri oprave alebo prestavbe vozidla inou osobou ako výrobcom bola vymenená alebo dokonca len premiestnená, nie je v súlade so znením, ani s účelom článku 24 smernice 2003/96.

33. Takýto výklad nevyplýva ani z rozsudku vo veci Schoonbroodt. Vo veci, v ktorej bol predmetný rozsudok vynesený, nešlo o vymenenú alebo premiestnenú nádrž, ale o prídavné nádrže, ktoré do vozidla pridali autorizovaní predajcovia alebo výrobcovia karosérií s cieľom zvýšiť ich autonómiu (jazdný dosah).[25] Súdny dvor tak na základe doslovného výkladu analyzovaného ustanovenia Súdny dvor usúdil, že nejde o palivové nádrže pripevnené výrobcom „ku všetkým motorovým vozidlám toho istého typu ako predmetné vozidlo“, pretože v skutočnosti výrobca svoje vozidlá takými nádržami obvykle nevybavoval.

34. Práve v tomto kontexte Súdny dvor rozhodol, že vymedzenie pojmu „štandardné nádrže“ v článku 112 ods. 2 písm. c) nariadenia č. 918/83 nezahŕňa palivové nádrže, ktoré „[boli] trvale pripevnené autorizovaným predajcom výrobcu alebo výrobcom karosérií s cieľom dosiahnuť určité ekonomické ciele“.[26] Napriek tomu, že samotné znenie výroku rozsudku Schoonbroodt môže vyvolávať dojem, že z vymedzenia pojmu „štandardné nádrže“ sú vyňaté všetky nádrže namontované inými osobami ako výrobcom, odôvodnenie tohto rozsudku viedlo k menej reštriktívnemu záveru. Predovšetkým sa nedomnievam, že na základe uvedeného rozsudku nemožno usudzovať, že z predmetného vymedzenia pojmu sú vyňaté palivové nádrže, ktoré boli pripevnené tretími osobami nie „s cieľom dosiahnuť určité ekonomické ciele“, ale jednoducho obnoviť funkcie motorového vozidla alebo upraviť tieto funkcie.

35. Napokon v prospech tvrdenia Hauptzollamt Münster nehovorí podľa môjho názoru ani zásada právnej istoty. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora totiž zásada právnej istoty – ktorá je jednou zo všeobecných zásad práva Únie – vyžaduje najmä, aby boli právne pravidlá jasné, presné a predvídateľné, pokiaľ ide o ich účinky, zvlášť, keď môžu mať nepriaznivé dôsledky pre jednotlivcov a podniky.[27] Vo veciach patriacich do daňovej oblasti je preto účelom tejto zásady v prvom rade chrániť záujmy daňovníkov, a nie záujmy daňových orgánov, a to najmä zaistením predvídateľnosti dôsledkov vyplývajúcich z uplatňovania zákona.

36. Pokiaľ ide o vec samu, treba poznamenať, že HFT síce „preventívne“ podala na daňový orgán daňové priznanie, ako sama zdôrazňuje, na palivo dovezené v nádrži 2, neurobila tak, a to ani preventívne, na palivo dovezené v nádrži 1. Podľa môjho názoru je to dané tým, že HFT nemohla predvídať, že sa na palivo dovezené v nádrži 1 nemusí vzťahovať oslobodenie od spotrebnej dane.

37. Predvídateľnosť, ktorá je vlastná zásade právnej istoty, však vyžaduje, aby výklad právneho predpisu neviedol k absurdným a nezmyselným výsledkom. To by sa konkrétne mohlo stať v súvislosti s týmto prípadom vtedy, keby priznanie oslobodenia od spotrebnej dane záviselo od náhodných okolností, ktoré sú z hľadiska účelu predmetného ustanovenia irelevantné, ako sú výmena alebo premiestnenie nádrže, ktorá bola pôvodne pripevnená výrobcom, po zakúpení vozidla. V prípade prijatia takéhoto výkladu by podnikateľovi mohlo byť poskytnuté oslobodenie od dane za palivo dovezené v nádrži jeho vozidla, zatiaľ čo inému podnikateľovi v rovnakej situácii by takéto oslobodenie nebolo poskytnuté len preto, lebo na svojom vozidle vykonal opravy alebo úpravy. Takýto výsledok by bol nielen nelogický, ale navyše by znamenal neopodstatnené rozdielne zaobchádzanie, ktoré by mohlo viesť k narušeniu hospodárskej súťaže. Výklad právneho predpisu, ktorý vedie k takémuto výsledku, nemožno podľa môjho názoru považovať za výklad, ktorý je v súlade so zásadou právnej istoty.

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

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

27 — Pozri najmä rozsudok Förster (C-158/07, EU:C:2008:630, bod 67).

38. Z uvedených dôvodov sa domnievam, že vymedzenie pojmu „štandardné nádrže“ v článku 24 ods. 2 smernice 2003/96 sa aj pri doslovnom výklade vzťahuje na nádrže pripevnené inými osobami ako výrobcom vozidla v prípade, že tieto osoby iba vymenili alebo premiestnili nádrž alebo nádrže pôvodne pripevnenú(-é) týmto výrobcom.

Prípad nádrže 2

39. Pripomeniem, že nádrž 2, ktorá má rovnaký objem ako nádrž 1, bola kúpená od nezávislého predajcu a namontovaná do vozidla výrobcom karosérií, ktorý premiestnil nádrž 1. V rámci procesu výroby vozidla mohol výrobca namontovať aj nádrž 2, ale nebolo by to výhodné, pretože aj táto nádrž by sa musela následne v rámci definitívnej prestavby vozidla premiestniť.

40. Situácia nádrže 2 sa podobá situácii nádrží, o aké ide v rozsudku Schoonbroodt [28], pretože podobne ako v uvedenom prípade nebola nikdy pripevnená k vozidlu jeho výrobcom. Vychádzajúc z doslovného výkladu vymedzenia pojmu v článku 24 ods. 2 smernice 2003/96 a z tohto rozsudku by sa preto dalo ľahko dospieť k záveru, že nádrž 2 na rozdiel od nádrže 1 do tohto vymedzenia pojmu nepatrí. Domnievam sa však, že by bolo vhodnejšie tomuto pokušeniu odolať. Zdá sa totiž, že takéto príliš jednoduché riešenie už nie je udržateľné tak z hľadiska aktuálnych ekonomických okolností, ako aj z hľadiska účelov analyzovaného ustanovenia smernice 2003/96.

41. Podľa tvrdenia spoločnosti HFT v jej písomných pripomienkach, ktoré vo svojich pripomienkach potvrdila Komisia, je v súčasnosti bežné, že výroba úžitkových vozidiel je viacstupňová, pričom výrobca vozidla vyrobí len podvozok a kabínu a zvyšok potom dodajú špecializované podniky. Rovnaká zásada platí pre palivové nádrže. Výrobcovia vozidla teda neponúkajú pre každý typ vozidla iba jeden typ nádrže, ale rôzne nádrže v závislosti od zamýšľaného účelu použitia vozidla na trhu, pre ktorý je vozidlo určené, alebo aj od požiadaviek zákazníka. Môže sa stať aj to, ako to bolo v prípade veci samej, že nádrž nie je namontovaná výrobcom, ale treťou osobou v neskoršej etape výroby vozidla.

42. Za daných okolností je veľmi ťažké, ba priam nemožné posúdiť, či určitá nádrž skutočne patrí do kategórie nádrží „trvalo pripevnených výrobcom ku všetkým motorovým vozidlám toho istého typu ako predmetné vozidlo“, ako je presne špecifikovaná vo vymedzení pojmu „štandardné nádrže“. Je možné aj to, že v prípade určitého typu vozidla nezodpovedá tomuto vymedzeniu pojmu žiadna nádrž, čo by znamenalo, že používateľom tohto vozidla nemôže byť poskytnuté oslobodenie od dane v zmysle článku 24 smernice 2003/96.

43. Zdá sa, že samotný Hauptzollamt Münster takúto analýzu neurobil, keďže vychádzal z predpokladu, že nádrž trvalo pripevnená výrobcom spadá do vymedzenia pojmu „štandardné nádrže“, kým nádrž pripevnená treťou osobou je z tohto vymedzenia vyčlenená. Tu už teda nejde o doslovné uplatňovanie smernice 2003/96, ale o aproximáciu. Lenže aproximácia by nevyhnutne viedla k nerovnosti zaobchádzania. Mohla by mať za následok aj obmedzenie hospodárskej súťaže v tom zmysle, že by dopravné podniky podnecovala k tomu, aby si náhradné súčiastky obstarávali u výrobcov motorových vozidiel a radšej ich dali namontovať im než tretím osobám. Dalo by sa povedať *dura lex sed lex*, ale domnievam sa, že takáto nerovnosť zaobchádzania nemá žiadne opodstatnenie ani z hľadiska doslovného výkladu článku 24 smernice 2003/96, ani z hľadiska jeho účelu.

44. V záujme vyriešenia tohto problému Komisia navrhuje, aby sa v jednotlivých prípadoch preskúmalo, aké typy nádrží ponúka výrobca pre daný typ vozidla a aby sa všetky tieto typy nádrží považovali za spadajúce do analyzovaného vymedzenia pojmu. Takéto riešenie nepovažujem za presvedčivé. Keďže výrobcovia vozidiel často ponúkajú varianty svojich vozidiel, ktoré sa od seba líšia nielen z hľadiska predpokladaného účelu použitia, ale aj tým, na aký trh sa uvádzajú, preskúmanie

28 — EU:C:1998:586.

všetkých ponúkaných možností, aj keď len na území Európskej únie, by vyžadovalo veľmi zložité zisťovanie skutkového stavu zo strany správnych orgánov a súdov a v jednotlivých členských štátoch by mohlo viesť k rozdielnym výsledkom. To by bolo v rozpore so samotným zmyslom smernice 2003/96, ktorým je zosúladiť vnútroštátne predpisy o zdaňovaní energetických výrobkov. Návrh Komisie napokon neberie do úvahy nádrže, ktoré môžu poskytovať tretie osoby, a nie výrobcovia vozidiel. Keďže zahrnutím nádrží, ktoré ponúkajú výrobcovia ako možnú alternatívu, v každom prípade dochádza k odchýleniu od doslovného výkladu predmetného ustanovenia, domnievam sa, že je tým menej opodstatnené nezahrnutie nádrží ponúkaných nezávislými predajcami.

45. HFT navrhuje, aby sa pri výklade pojmu „typ vozidla“ v zmysle článku 24 smernice 2003/96 uplatnila smernica Európskeho parlamentu a Rady 2007/46/ES z 5. septembra 2007, ktorou sa zriaďuje rámec pre typové schválenie motorových vozidiel a ich prípojných vozidiel, systémov, komponentov a samostatných technických jednotiek určených pre tieto vozidlá [29]. Odhliadnuc od toho, či je správne použiť neskorší právny akt prijatý v určitej oblasti práva na výklad skoršieho právneho aktu patriaceho do inej právnej oblasti, si nemyslím, že by smernica 2007/46 mohla byť v prejednávanej veci skutočne užitočná. Počet, typ a objem palivových nádrží totiž nie sú zmienené medzi spoločnými charakteristikami „typu vozidla“ uvedenými v prílohe II B danej smernice. Inak povedané vozidlá, ktoré v zmysle smernice 2007/46 patria k rovnakému „typu“, môžu mať rozdielne nádrže, čím sa dostávame, pokiaľ ide o výklad vymedzenia pojmu štandardné nádrže v zmysle smernice 2003/96, späť na začiatok.

46. Rovnako ako Súdny dvor v rozsudku Meiland Azewijn [30] navrhujem vykladať vymedzenie pojmu „štandardné nádrže“ skôr v zmysle článku 24 smernice 2003/96, s odkazom na účel a systematiku tohto ustanovenia. Pripomínam, že týmto účelom je chrániť voľný pohyb osôb a tovaru a zamedziť dvojitému zdaneniu. [31] Na tento účel normotvorca neustanovil oslobodenie od spotrebnej dane v pravom zmysle slova, ale len úpravu, v zmysle ktorej odchylne od všeobecného pravidla energetický výrobok vo forme paliva obsiahnutý v nádržiach úžitkových vozidiel nepodlieha zdaneniu v členskom štáte, v ktorom sa použije, ale v štáte, v ktorom bol uvoľnený na spotrebu. Povinnosť podať pri každom prechode vnútorných hraníc daňové priznanie na množstvo paliva obsiahnutého v nádržiach vozidla a nutnosť následne požiadať o zľavu na spotrebnej dani v členskom štáte nákupu paliva na účely zamedzenia dvojitého zdanenia by totiž predstavovalo značnú prekážku pri cestnej preprave medzi členskými štátmi, a teda prekážku obchodu v rámci vnútorného trhu. Normotvorca prijal článok 24 smernice 2003/96 práve s cieľom vyriešiť tento problém.

47. Z hľadiska tohto účelu nie je relevantný pôvod palivovej nádrže, ale to, či palivo slúži na vlastný pohon motorového vozidla, alebo prípadne na prevádzku sústav, ktorými je vozidlo vybavené. Nádrž musí byť teda namontovaná tak, aby umožňovala priame natankovanie paliva do vozidla. Naopak osoba, ktorá nádrž namontovala, ako aj pôvod nádrže, sú bezvýznamné. Podmieniť poskytnutie oslobodenia od dane okolnosťou, ktorá vôbec nie je relevantná z hľadiska uvedeného účelu, je teda zreteľne v rozpore s účelom smernice 2003/96.

48. Túto analýzu potvrdzuje článok 24 ods. 2 prvá zarážka druhá veta smernice 2003/96, podľa ktorej „plynové nádrže pripevnené k motorovým vozidlám… sa tiež považujú za štandardné nádrže“. Tieto plynové nádrže totiž nie sú bežne pripevnené výrobcami, a vonkoncom nie „ku všetkým motorovým vozidlám toho istého typu“, pretože motorové vozidlá obvykle nie sú pôvodne určené na pohon plynom, ale palivom derivovaným z ropy. Plynové nádrže preto montujú špecializované podniky nezávislé od výrobcov.

29 — Ú. v. EÚ L 263, s. 1.

30 — EU:C:2004:499. Pozri body 24 až 26 týchto návrhov.

31 — Devätnáste odôvodnenie smernice 94/74, ktorým sa vložil článok 8a smernice 92/81, teraz článok 24 smernice 2003/96.

49. Tieto slová, ktoré už obsahovalo nariadenie č. 918/83, odrážajú vôľu normotvorcu poskytnúť pružné vymedzenie pojmu „štandardné nádrže“, aby určití daňovníci neboli neodôvodnene vyňatí z oslobodenia od dane. V čase, keď sa nádrže na benzín alebo naftu obvykle montovali sériovo, sa takéto pružné vymedzenie pojmu mohlo obmedziť na plynové nádrže. V súčasnom ekonomickom kontexte viacstupňového výrobného procesu vozidiel takéto vymedzenie už nie je dostatočné. Ak teda smernica 2003/96 výslovne ustanovuje oslobodenie plynu obsiahnutého v nádržiach pripevnených tretími osobami od dane, nevidím žiadny dôvod, prečo by sa rovnaké oslobodenie od dane nemalo poskytovať na benzín alebo naftu obsiahnutú v takýchto nádržiach. Ešte raz, takéto tvrdenie by bolo založené na okolnostiach, ktoré sú z hľadiska účelu predmetného ustanovenia úplne irelevantné.

50. Pokiaľ ide o predchádzanie prípadným zneužitiam, domnievam sa, že riziko takéhoto zneužívania nie je spojené s pôvodom palivových nádrží. Použitie paliva kúpeného v členskom štáte pri prejazde do iného členského štátu nepredstavuje zneužitie. Zakúpenie paliva v členskom štáte, kde je jeho cena nižšia, na účely jeho použitia v inom členskom štáte, takisto nie je zneužitím, pokiaľ je to vzhľadom na blízkosť štátnej hranice výhodné. Ide o prirodzený ekonomický mechanizmus, ktorý je spätý s vnútorným trhom. Zneužitím by mohlo byť použitie paliva dovezeného v nádrži vozidla na iné účely vlastného pohonu toho istého vozidla alebo na prevádzku sústav, ktorými je vozidlo vybavené. K takémuto zneužitiu však môže dôjsť aj v prípade samotných nádrží pripevnených výrobcom. Členské štáty by preto mali proti takýmto zneužitiam bojovať inými prostriedkami, ako je podmienenie poskytnutia oslobodenia od dane pôvodom nádrže.

51. Výkladu, ktorý navrhujem, by mohla protirečiť skutočnosť, že Súdny dvor vo svojom rozsudku Schoonbroodt [32] nezohľadnil ciele, ktoré normotvorcu viedli k prijatiu článku 8a smernice 92/81, keďže prijal reštriktívne vymedzenie pojmu „štandardné nádrže“. Treba však mať na pamäti, že v predmetnom rozsudku Súdny dvor nepodal výklad ustanovenia smernice o zdaňovaní energetických výrobkov v rámci vnútorného trhu, ale – z hľadiska belgických právnych predpisov [33] – ustanovenia nariadenia týkajúceho sa colnej oblasti, t. j. nariadenia č. 918/83. Súdny dvor v rozsudku síce uviedol, že „vymedzenia pojmu ‚štandardné nádrže‘ v jednotlivých ustanoveniach, ktoré by sa mohli ukázať ako významné, sa v kontexte prípadu vo veci samej, nevyznačujú podstatným rozdielom“. [34] Z toho je zrejmé, že argumentácia Súdneho dvora vychádza z judikatúry z oblasti ciel [35], a nie z účelu ustanovenia prijatého v rámci vnútorného trhu. Na rozdiel od stanoviska, ktoré uviedol generálny advokát Jacobs vo svojich návrhoch vo veci Schoonbroodt [36], sa domnievam, že pri výklade ustanovenia obsiahnutého v smernici týkajúcej sa vnútorného trhu by sa mali zohľadniť iné úvahy ako tie, ktoré boli zohľadnené pri výklade ustanovenia nariadenia z oblasti ciel, hoci znenie týchto ustanovení je v podstate rovnaké. Predovšetkým si treba uvedomiť, že ustanovenia nariadení sa uplatňujú priamo, kým ustanovenia smerníc sú záväzné len pokiaľ ide o výsledok, ktorý treba dosiahnuť. Pri výklade určitého ustanovenia smernice sa preto treba pridržiavať skôr stanoveného cieľa než presného znenia ustanovenia. To sa nijako nedotýka výkladu vymedzenia toho istého pojmu uvedeného v nariadení z oblasti ciel.

52. Ďalej si treba uvedomiť, že argument týkajúci sa viacstupňového výrobného procesu vozidiel bol už uplatnený vo veci, v ktorej bol vydaný rozsudok Schoonbroodt. Súdny dvor v uvedenom rozsudku odpovedal, že je povinnosťou normotvorcu Únie vyvodiť z neho dôsledky. [37] Normotvorca z neho skutočne vyvodil dôsledky, keďže Komisia vo svojom návrhu [38] navrhla zmenu vymedzenia pojmu

32 — EU:C:1998:586.

33 — Pozri bod 21 týchto návrhov.

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

35 — Pozri bod 23 týchto návrhov.

36 — Pozri návrhy vo veci Schoonbroodt (EU:C:1998:323, bod 45).

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

38 — Pozri poznámku pod čiarou 2 týchto návrhov.

„štandardné nádrže“ v zmysle článku 24 ods. 2 smernice 2003/96 tak, aby boli zohľadnené zmeny v spôsobe výroby úžitkových vozidiel.[39] Podľa návrhu Komisie by vymedzenie tohto pojmu malo zahŕňať „nádrže trvalo pripevnené výrobcom alebo treťou osobou k motorovým vozidlám“, ktoré spĺňajú technické požiadavky a umožňujú priame natankovanie paliva do motorového vozidla.[40]

53. Návrh Komisie nebol doposiaľ prijatý, ale domnievam sa, že predmetné ustanovenie v aktuálnom znení by sa malo vykladať v rovnakom zmysle. Okrem toho nesúhlasím s argumentom *a contrario*, ktorý uplatnil Hauptzollamt Münster, že zmena navrhovaná Komisiou znamená, že aktuálne znenie ustanovenia má odlišný normatívny obsah, čo neumožňuje podať jeho výklad v súlade s uvedeným návrhom. Úmyslom Komisie nie je zmeniť účinky článku 24 smernice 2003/96, ale konkrétne zachovať ich prostredníctvom prispôsobenia jeho znenia reálnej hospodárskej situácii. V súčasnosti je už celkom možné tento cieľ dosiahnuť tak, že sa prijme výklad vymedzenia pojmu „štandardné nádrže“ v súlade s aktuálnymi požiadavkami trhu s automobilmi.

Celkové posúdenie

54. Ako som už uviedol v bode 14 týchto návrhov, nazdávam sa, že treba poskytnúť spoločnú odpoveď na obe otázky, ktoré predložil Finanzgericht Düsseldorf, to znamená podať konzistentný výklad pojmu „štandardné nádrže“ v zmysle článku 24 ods. 2 smernice 2003/96. Pojem by mal byť vymedzený tak, že zahŕňa všetky nádrže trvale pripevnené k úžitkovým vozidlám, ktoré slúžia na priame natankovanie paliva do predmetných vozidiel. Je samozrejmé, že tieto nádrže musia spĺňať všetky technické požiadavky.

55. Pripúšťam, že toto riešenie sa môže javiť ako rizikové, pretože sa odchyľuje tak od presného znenia predmetného ustanovenia, ako aj od jediného rozsudku, v ktorom Súdny dvor poskytol výklad tohto ustanovenia. Podľa môjho názoru je to však jediný výklad, ktorým sa dá zabezpečiť potrebný účinok článku 24 smernice 2003/96 a súčasne jeho jednotné uplatňovanie v celej Európskej únii, ako aj právna istota pre daňovníkov.

Návrh

56. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby na prejudiciálne otázky, ktoré položil Finanzgericht Düsseldorf, odpovedal takto:

Článok 24 ods. 2 prvá zarážka smernice Rady 2003/96/ES z 27. októbra 2003 o reštrukturalizácii právneho rámca spoločenstva pre zdaňovanie energetických výrobkov a elektriny, sa má vykladať v tom zmysle, že pojem ‚štandardné nádrže‘ zahŕňa všetky nádrže pripevnené k úžitkovým vozidlám, ktoré slúžia na priame natankovanie paliva do týchto vozidiel.

39 — Podľa odôvodnenia 26 návrhu Komisie: „Na účel zaistenia voľného pohybu a zároveň rešpektovania bezpečnostných požiadaviek vzťahujúcich sa na úžitkové motorové vozidlá… by sa malo *aktualizovať* vymedzenie štandardných nádrží týchto vozidiel v článku 24 smernice [2003/96] tak, aby sa zohľadnila skutočnosť, že palivové nádrže neupevňuje na úžitkové vozidlá výhradne ich výrobca.“ (Kurzívou zvýraznil generálny advokát.)

40 — Článok 1 bod 18 návrhu Komisie.