Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MACIEJA SZPUNARJA,
predstavljeni 30. aprila 2014[1]

Zadeva C-152/13

Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG
proti
Hauptzollamt Münster

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Finanzgericht Düsseldorf (Nemčija))

„Obdavčitev energentov — Izjeme — Energenti v standardnih rezervoarjih gospodarskih motornih vozil, namenjeni za gorivo v teh vozilih — Razlaga pojma ‚standardni rezervoarji' — Rezervoarji, ki jih vgradijo distributerji ali proizvajalci karoserij"

1. Ta zadeva se nanaša na razlago pojma „standardni rezervoarji za gorivo" v povezavi z obdavčitvijo energentov. Ta pojem, ki se v zakonodaji Unije pojavlja že dolgo, je trenutno vključen v predlog Evropske komisije za spremembo, zlasti zaradi spremembe tehničnega in gospodarskega okvira na trgu gospodarskih vozil.[2] Naloga Sodišča v tej zadevi bo preveriti, ali ne bi morala zadevna sprememba okvira vplivati tudi na razlago navedenega pojma, kot je podana zdaj.

Pravni okvir

2. Pravni okvir te zadeve na ravni prava Unije sestavljajo določbe Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije.[3] S to direktivo je urejena obdavčitev energentov v Evropski uniji. Z njo je med drugim določenih nekaj oprostitev te obdavčitve.

3. Tako člen 24 Direktive 2003/96 določa:

„1. Energenti, ki so sproščeni v porabo v državi članici, vsebovani v standardnih rezervoarjih za gorivo [gospodarskih] motornih vozil in ki so namenjeni za uporabo kot gorivo v teh istih vozilih kakor tudi tisti, ki so shranjeni v posebnih zabojnikih in so namenjeni za delovanje sistemov, ki oskrbujejo te iste zabojnike med transportom, niso zavezani obdavčitvi v nobeni drugi državi članici.

2. V tem členu izraz ‚standardni rezervoarji' pomeni:

— rezervoarje, ki jih je proizvajalec trajno pritrdil na vsa motorna vozila enakega tipa kot je zadevno vozilo in katerih stalna pritrditev omogoča neposredno uporabo goriva, tako za pogon kot, kjer je to primerno, za delovanje hladilnih in drugih sistemov med transportom. Rezervoarji za plin, ki so

1 — Jezik izvirnika: francoščina.

2 — Predlog direktive Sveta z dne 13. aprila 2011 o spremembi Direktive 2003/96/ES o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije (COM(2011) 169 final (UL C 189, str. 5, v nadaljevanju: predlog Komisije)).

3 — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 405.

vgrajeni v motorna vozila in ki so namenjeni za neposredno uporabo plina kot goriva, ter rezervoarji, ki so vgrajeni v druge sisteme, s katerimi so vozila lahko opremljena, prav tako štejejo za standardne rezervoarje;

— rezervoarje, ki jih je proizvajalec trajno pritrdil na vse zabojnike istega tipa, kot je zadevni zabojnik in kater[ih] trajna pritrditev omogoča neposredno uporabo goriva za delovanje hladilnih in drugih sistemov, s katerimi so opremljeni posebni zabojniki med transportom.

Izraz ‚posebni zabojnik' pomeni kakršenkoli zabojnik, ki je opremljen s posebej zasnovano pripravo za hladilne sisteme, sisteme za spajanje s kisikom, toplotno izolacijske sisteme ali druge sisteme."

4. Vprašanji za predhodno odločanje iz te zadeve se nanašata na opredelitev standardnih rezervoarjev iz člena 24(2), prva alinea, Direktive 2003/96.

5. Upoštevna nemška zakonodaja zajema zakon z dne 15. julija 2006 o davku na energijo [4] in uredbo z dne 31. julija 2006 o izvajanju tega zakona [5]. Določbe, s katerimi je prenesen člen 24 Direktive 2003/96, se skoraj v celoti ujemajo z besedilom navedenega člena. Kot je pojasnilo predložitveno sodišče, Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) te določbe razlaga ozko.

Dejansko stanje v postopku v glavni stvari, vprašanji za predhodno odločanje in potek postopka

6. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari, družba Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG (v nadaljevanju: HFT), je cestnoprevozno podjetje s sedežem v Nemčiji. Za potrebe svoje dejavnosti je kupila gospodarsko motorno vozilo pri družbi Daimler AG, proizvajalki gospodarskih vozil. To vozilo je bilo prvotno opremljeno s 780-litrskim rezervoarjem za gorivo. Ker je bilo treba za namene, za katere je družba HFT predvidela vozilo, vgraditi posebno opremo, je bila ta naloga zaupana karoserijskemu podjetju R&S Fahrzeugbau. Ob tej vgradnji je moralo karoserijsko podjetje iz tehničnih razlogov premestiti rezervoar za gorivo, ki ga je prvotno vgradil proizvajalec vozila (v nadaljevanju: rezervoar 1). Med to predelavo je karoserijsko podjetje vgradilo še drugi 780-litrski rezervoar, ki ga je pred tem dobavila družba Hoppe Truck-Tanks GmbH & Co. KG (v nadaljevanju: rezervoar 2). Drugi rezervoar bi sicer lahko vgradil tudi proizvajalec vozila, vendar to s stroškovnega vidika ne bi bilo smiselno, saj bi bilo treba zaradi končne predelave vozila tudi ta rezervoar premestiti.

7. Voznik je 2. decembra 2009 in 14. februarja 2011 v zadevno vozilo natočil gorivo na Nizozemskem, nato pa ga je takoj odpeljal nazaj na nemško ozemlje. Natočeno gorivo je bilo uporabljeno izključno za pogon tega vozila.

8. Družba HFT je 28. junija 2012 pri Hauptzollamt Münster, toženi stranki v postopku v glavni stvari, prijavila količino goriva, ki ga je uvozila v rezervoarju 2. Hauptzollamt Münster je na podlagi te prijave z odločbo z dne 3. julija 2012 zahteval plačilo 501,22 EUR davka na energijo za gorivo, uvoženo v rezervoarju 2, z odločbo z dne 19. septembra 2012 pa še plačilo 291,14 EUR davka za gorivo, uvoženo v rezervoarju 1. Hauptzollamt Münster je namreč menil, da niti rezervoarja 1, ki ga je premestilo karoserijsko podjetje, niti rezervoarja 2, ki ga je že na začetku vgradilo isto podjetje, ni trajno pritrdil proizvajalec vozila in da ju zato ni mogoče opredeliti kot standardna rezervoarja v smislu določb nemškega prava, sprejetih za prenos člena 24 Direktive 2003/96. Goriva, vsebovanega v teh rezervoarjih, torej ni bilo mogoče oprostiti plačila dajatve na podlagi navedenih določb.

9. Ker je Hauptzollamt Münster zavrnil ugovora družbe HFT, je ta pri predložitvenem sodišču vložila tožbo za odpravo navedenih odločb.

4 — Energiesteuergesetz (BGBl. 2006 I, str. 1534) v različici iz člena 1 zakona z dne 17. julija 2009 (BGBl. 2009 I, str. 1979).

5 — Energiesteuer-Durchführungsverordnung (BGBl. 2006 I, str. 1753) v različici iz člena 6 uredbe z dne 5. oktobra 2009 (BGBl. 2009 I, str. 3262).

10. Po navedbah predložitvenega sodišča bi bilo treba glede na to, kako Bundesfinanzhof razlaga upoštevne določbe, tožbo zavrniti. V skladu s to razlago naj pojem „standardni rezervoarji“ namreč ne bi zajemal rezervoarjev, ki jih vgradijo distributerji ali proizvajalci karoserij. Predložitveno sodišče navaja, da se Bundesfinanzhof opira zlasti na razlago iz sodbe Sodišča v zadevi Schoonbroodt [6] v zvezi s členom 112(1) Uredbe Sveta (EGS) št. 918/83 z dne 28. marca 1983 o sistemu oprostitev carin v Skupnosti [7], katerega besedilo se v bistvu ujema s členom 24 Direktive 2003/96.

11. Vendar se predložitveno sodišče sprašuje, ali ne bi bilo pojma standardnih rezervoarjev bolj smiselno razlagati širše, tako da bi zajemal tudi rezervoarje, ki jih – kot v zadevi v glavni stvari – namestijo distributerji ali proizvajalci karoserij. Po njegovem mnenju bi bilo mogoče tako široko razlago utemeljiti s pristopom Sodišča v sodbi Meiland Azewijn. [8]

12. V takih okoliščinah je Finanzgericht Düsseldorf (Nemčija) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba pojem proizvajalca v smislu člena 24(2), prva alinea, Direktive [2003/96] razlagati tako, da zajema tudi proizvajalce karoserij ali distributerje, če so ti pritrdili rezervoar za gorivo v postopku proizvodnje vozila in je postopek proizvodnje iz tehničnih in/ali gospodarskih razlogov potekal z delitvijo dela med več samostojnimi podjetji?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: kako je treba v teh primerih razlagati element dejanskega stanu iz člena 24(2), prva alinea, Direktive [št. 2003/96], v skladu s katerim mora iti za motorna vozila ‚enakega tipa‘?“

13. Sodišče je predložitveno odločbo prejelo 26. marca 2013. Pisna stališča so predložili družba HFT, Hauptzollamt Münster, Češka republika in Komisija. Obravnave ni bilo.

Analiza

14. Predložitveno sodišče se v vprašanjih za predhodno odločanje osredotoča na razlago pojmov „proizvajalec“ in vozila „enakega tipa“. Vendar menim, da bi bilo primerneje – kot predlaga češka vlada – analizirati opredelitev standardnih rezervoarjev kot celote in se, natančneje, vprašati, kako je treba razlagati to opredelitev v sedanjem gospodarskem in tehničnem okviru, da bi tako zagotovili polni učinek člena 24 Direktive 2003/96.

Razvoj zadevne določbe

15. Če se ne motim, se je opredelitev standardnih rezervoarjev gospodarskih vozil za namene oprostitve plačila dajatev in davkov na gorivo, ki ga vsebujejo, prvič pojavila v členu 112(2)(c) Uredbe št. 918/83. Ta opredelitev je bila v bistvu enaka sedanji opredelitvi iz člena 24 Direktive 2003/96.

16. Taka opredelitev temelji na predpostavki – ki je v času, ko je bila sprejeta, nedvomno držala – da proizvajalci gospodarskih vozil ponujajo tipe vozil, pri katerih je večina tehničnih značilnosti standardiziranih, kar velja tudi za število in tip rezervoarjev za gorivo. Tako je bilo mogoče preprosto opredeliti konkreten tip vozila in preveriti, ali se je rezervoar za gorivo danega vozila ujemal

6 — C-247/97, EU:C:1998:586.

7 — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 1, str. 419.

8 — C-292/02, EU:C:2004:499.

s posebnimi značilnostmi tipa, ki mu je vozilo pripadalo. Na podlagi tega je bilo mogoče v okviru trgovinskih odnosov s tretjimi državami preprečiti uvoz – v škodo davčnih interesov držav članic – presežnih količin goriva iz držav, v katerih je bila njegova cena zaradi razlik v menjalnem tečaju in davčni politiki bistveno nižja od cen na trgu Skupnosti.

17. Prednost take opredelitve pojma standardnih rezervoarjev je bila poleg preprečevanja uvoza goriva v prenosnih rezervoarjih (kar je bilo v osebnih vozilih dovoljeno) in drugih različnih posodah tudi preprečevanje takega uvoza v dodatnih rezervoarjih, posebej vgrajenih v gospodarska vozila za uvoz goriva na carinsko ozemlje Skupnosti. Učinkovitost teh določb je bila zagotovljena z nadzorom na zunanjih mejah.

18. Kar zadeva uvoz goriva, vsebovanega v rezervoarjih gospodarskih vozil, ki se v okviru odnosov znotraj Skupnosti oprosti plačila trošarine, je bila enaka opredelitev – ki je bila vključena že v drugo alineo člena 2 Direktive Sveta 68/297/EGS z dne 19. julija 1968 o standardizaciji predpisov glede dajatev prostega uvoza goriva, vsebovanega v rezervoarjih za gorivo gospodarskih motornih vozil[9], kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 85/347/EGS z dne 8. julija 1985[10] – skoraj dobesedno povzeta v členu 8a(2) Direktive Sveta 92/81/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi trošarinskih struktur za mineralna olja[11], ki je bil vstavljen z Direktivo Sveta 94/74/ES z dne 22. decembra 1994.[12]

19. V skladu z devetnajsto uvodno izjavo Direktive 94/74 se gorivo, vsebovano v rezervoarjih za gorivo gospodarskih vozil, ki je sproščeno v promet v eni od držav članic, oprosti plačila trošarine v drugi državi članici, „tako da se ne ovira prost pretok oseb in blaga in da se prepreči dvojno obdavčevanje“.

20. Direktiva 92/81 je bila razveljavljena in nadomeščena z Direktivo 2003/96, njen člen 8a pa je brez bistvenih sprememb postal člen 24 Direktive 2003/96.

Sodna praksa Sodišča

Sodba Schoonbroodt

21. Sodišče je enkrat že imelo priložnost razložiti opredelitev standardnih rezervoarjev v smislu zakonodaje Unije, in sicer v sodbi Schoonbroodt.[13] Čeprav se je zadeva, v kateri je bila izrečena ta sodba, podobno kot obravnavana zadeva nanašala na uvoz goriva, vsebovanega v rezervoarjih gospodarskih vozil, ki je bilo oproščeno plačila trošarine v okviru odnosov znotraj Skupnosti na podlagi belgijske zakonodaje, je razlaga, za katero je zaprosilo predložitveno sodišče, zadevala pojem standardnih rezervoarjev, kot so opredeljeni v členu 112 Uredbe št. 918/83, torej v zvezi z oprostitvijo carin.[14]

22. Sodišče se je v tej sodbi odločilo za ozko razlago pojma standardnih rezervoarjev. Zlasti je s področja uporabe tega pojma izključilo rezervoarje, ki jih trajno pritrdi distributer ali proizvajalec karoserij.[15]

9 — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 7, zvezek 1, str. 17.

10 — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 7, zvezek 1, str. 221.

11 — UL L 316, str. 12.

12 — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 264.

13 — EU:C:1998:586.

14 — Sodba Schoonbroodt (EU:C:1998:586, točki 18 in 20). Čeprav se je zadeva, v kateri je bila izrečena ta sodba, nanašala na določbe Uredbe št. 918/83, kakor je bila spremenjena z Uredbo Sveta (EGS) št. 1315/88 z dne 3. maja 1988 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 2, zvezek 4, str. 3), ta sprememba vsebinsko ni vplivala na opredelitev standardnih rezervoarjev, pritrjenih na vozila.

15 — Sodba Schoonbroodt (EU:C:1998:586, izrek).

23. Sodišče je tako odločitev obrazložilo s sklicevanjem na načela, ki izhajajo iz sodne prakse v zvezi z oprostitvijo carin in v skladu s katerimi mora Svet, „ko sprejema predpise o odobritvi začasne odprave carin, upoštevati zahteve pravne varnosti in težave, s katerimi se srečujejo nacionalne carinske uprave […]. To pomeni, da je treba take določbe razlagati ozko, to je v skladu z njihovim besedilom, tako da jih ni mogoče uporabiti širše, kot to določa njihovo besedilo, za proizvode, ki niso navedeni v njih.“ [16]

Sodba Meiland Azewijn

24. Sodišče se je v sodbi Meiland Azewijn [17] izreklo o razlagi člena 8a Direktive 92/81, torej določbi, ki je bila nato nadomeščena z določbo iz obravnavane zadeve. Vendar se zadeva, v kateri je bila izrečena ta sodba, ni nanašala na opredelitev standardnih rezervoarjev, temveč sta bila v njej obravnavana pojem gospodarskih vozil, ki ni opredeljen v tem členu, in vprašanje, ali je mogoče gorivo, vsebovano v rezervoarjih teh vozil, ki je ob uvozu oproščeno plačila trošarine, uporabljati le za pogon vozila ali je lahko namenjeno tudi delovanju strojev in sistemov, nameščenih na vozilo, na primer kmetijskih strojev.

25. Čeprav se predmet razlage iz sodbe Meiland Azewijn [18] razlikuje od predmeta razlage v obravnavani zadevi, so lahko nekatere rešitve Sodišča iz navedene zadeve zanimive tudi za nas. Prvič, v zvezi s pojmom gospodarskih vozil je Sodišče zavrnilo sklicevanje na opredelitvi tega pojma, ki ju v zvezi z oprostitvijo dajatev na gorivo najdemo v Direktivi 68/297 in Uredbi št. 918/83. [19] Namesto tega se je raje sklicevalo na sistematiko in namen zadevne določbe, to je varovanje prostega gibanja oseb in prostega pretoka blaga ter prizadevanje, da se prepreči dvojno obdavčevanje. [20] Sodišče je zato odločilo, da je treba člen 8a Direktive 92/81 razlagati široko. [21]

26. Drugič, v zvezi z uporabo goriva, ki je bilo ob uvozu oproščeno plačila trošarine, je Sodišče razsodilo, da ga je mogoče uporabiti ne le za pogon vozila, ampak tudi za druge namene, na primer za kmetijska dela. Taka rešitev je še posebej zanimiva ob upoštevanju besedila opredelitve standardnih rezervoarjev, ki jo moram analizirati v tej zadevi. V tej opredelitvi je namreč izrecno navedeno, naj pritrditev zadevnih rezervoarjev „omogoča neposredno uporabo goriva, tako *za pogon* kot, kjer je to primerno, za delovanje hladilnih in drugih sistemov *med transportom*“. [22] Razvidno je, da ta opredelitev, če jo razumemo dobesedno, nedvoumno zadeva le gorivo, ki se uporablja ali za pogon vozila med transportom ali za delovanje njegovih sistemov prav tako med transportom. Sodišče se je torej očitno odmaknilo od besedila člena 8a.

Pravna presoja

27. Zgoraj sem predstavil zgodovinski okvir opredelitve standardnih rezervoarjev v smislu člena 24(2) Direktive 2003/96 in s tem povezano sodno prakso, zdaj pa bom preučil, kako je treba to določbo razlagati ob upoštevanju dejanskega stanja iz postopka v glavni stvari. To presojo bom razdelil v dve fazi, saj bom ločeno obravnaval primer rezervoarja 1 in nato še rezervoarja 2, kot sta opisana v točki 6 teh sklepnih predlogov, vendar bo moj končni sklep kljub temu enoten.

16 — Sodba Schoonbroodt (EU:C:1998:586, točka 23). Glej tudi sklepne predloge v zadevi Schoonbroodt (C-247/97, EU:C:1998:323, točke 38, 41 in 42), v katerih je generalni pravobranilec F. G. Jacobs pri svojih utemeljitvah upošteval ustaljeno sodno prakso na področju carin.

17 — EU:C:2004:499.

18 — EU:C:2004:499.

19 — V tej zadevi se je obravnavalo gorivo v rezervoarjih kmetijskih strojev, medtem ko je v Direktivi 68/297 in Uredbi št. 918/83 gospodarsko vozilo opredeljeno kot vozilo za prevoz oseb ali blaga.

20 — Sodba Meiland Azewijn, EU:C:2004:499, točke od 39 do 41. Sodišče se je sklicevalo na namen člena 8a Direktive 92/81, kot je naveden v devetnajsti uvodni izjavi Direktive 94/74.

21 — Sodba Meiland Azewijn, EU:C:2004:499, točka 41.

22 — Moj poudarek.

Primer rezervoarja 1

28. Naj spomnim, da je rezervoar 1 na vozilo vgradil proizvajalec, nato pa ga je med končno predelavo premestil proizvajalec karoserij.

29. Hauptzollamt Münster goriva, vsebovanega v tem rezervoarju, ni oprostil plačila trošarine, saj je menil, da ni zajet v opredelitvi standardnih rezervoarjev v smislu Direktive 2003/96. Ta urad je menil, da zadevnega rezervoarja, ker ga je premestila tretja oseba, na vozilo ni pritrdil proizvajalec, kot se – še vedno po mnenju tega organa – to zahteva na podlagi člena 24(2) Direktive 2003/96.

30. Hauptzollamt Münster tako razlago zagovarja v svojih pisnih stališčih. Pri tem se opira predvsem na dobesedno razlago zadevne določbe, na sodbo Schoonbroodt [23] in na načelo pravne varnosti. Vendar močno dvomim, da je s temi tremi elementi mogoče uspešno utemeljiti pristop, ki ga zagovarja nemški davčni organ.

31. Najprej, v besedilu opredelitve iz člena 24(2), prva alinea, Direktive 2003/96 ni naveden „rezervoar, ki ga je proizvajalec pritrdil“ na točno določeno vozilo. Nasprotno, uporabljena je množina, saj so standardni rezervoarji opredeljeni kot „*rezervoarj[i*], ki jih je proizvajalec trajno pritrdil na *vsa* motorna vozila enakega tipa kot je zadevno vozilo“. [24] Torej gre, kot pravilno meni Komisija, za splošno kategorijo rezervoarjev, in ne za vprašanje, ali je točno določeni rezervoar na vozilo fizično vgradil proizvajalec.

32. Dejstvo, da je zakonodajalec uporabil tako rešitev, je mogoče preprosto pojasniti z namenom zadevne določbe, to je varovanjem prostega gibanja oseb in prostega pretoka blaga ter preprečevanjem dvojnega obdavčevanja ob hkratnem zagotavljanju varstva legitimnih davčnih interesov držav članic. Z vidika tega namena upoštevni element ni oseba, ki je vgradila obravnavani rezervoar na točno določeno vozilo, temveč funkcija zadevnega rezervoarja, to je omogočiti pogon vozila in delovanje njegovih sistemov pri običajni uporabi. Razlaga, po kateri se rezervoar izključi le zato, ker ga je med popravilom ali predelavo vozila zamenjala ali celo zgolj premestila oseba, ki ni proizvajalec, ni v skladu niti z besedilom niti z namenom člena 24 Direktive 2003/96.

33. Take razlage ni mogoče izpeljati niti iz sodbe Schoonbroodt. V zadevi, v kateri je bila izrečena ta sodba, rezervoar ni bil niti zamenjan niti premeščen, temveč so distributerji ali proizvajalci karoserij na vozila namestili dodatne rezervoarje, da bi tako povečali avtonomijo vozil. [25] Sodišče je zato na podlagi dobesedne razlage analizirane določbe presodilo, da ne gre za rezervoarje, ki jih je proizvajalec pritrdil „na vsa motorna vozila enakega tipa, kot je zadevno vozilo“, saj ta dejansko svojih vozil običajno ni opremljal s takimi rezervoarji.

34. V teh okoliščinah je Sodišče razsodilo, da opredelitev standardnih rezervoarjev iz člena 112(2)(c) Uredbe št. 918/83 ne vključuje rezervoarjev, ki „jih je trajno pritrdil distributer proizvajalca ali proizvajalec karoserij za uresničitev nekaterih gospodarskih ciljev“. [26] Čeprav bi bilo mogoče zgolj na podlagi izreka sodbe Schoonbroodt sklepati, da so iz opredelitve standardnih rezervoarjev izključeni vsi rezervoarji, ki so jih vgradile druge osebe, in ne proizvajalec, nas obrazložitev iz te sodbe privede do nekoliko drugačne ugotovitve. Še zlasti menim, da na podlagi navedene sodbe ni mogoče trditi, da so iz zadevne opredelitve izključeni rezervoarji, ki jih tretje osebe pritrdijo ne „za uresničitev nekaterih gospodarskih ciljev“, temveč zgolj za ponovno vzpostavitev funkcij vozila ali pri predelavi teh funkcij.

23 — EU:C:1998:586.

24 — Moj poudarek. V drugih jezikovnih različicah Direktive 2003/96 je v tem delu besedilo podobno:„*die vom Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten Behälter*“ v nemščini, „*zbiorniki trwale zamontowane przez wytwórcę we wszystkich pojazdach silnikowych tego samego rodzaju jak dany pojazd*“ v poljščini in „*the tanks permanently fixed by the manufacturer to all motor vehicles of the same type as the vehicle in question*“ v angleščini.

25 — Sodba Schoonbroodt (EU:C:1998:586, točke 7, 12 in 19).

26 — Sodba Schoonbroodt (EU:C:1998:586, izrek).

35. Nazadnje, teze, ki jo zagovarja Hauptzollamt Münster, po mojem mnenju ni mogoče utemeljiti niti z načelom pravne varnosti. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča načelo pravne varnosti, ki spada med splošna načela prava Unije, zahteva zlasti, da so pravna pravila jasna in natančna ter da so njihovi učinki predvidljivi, predvsem če imajo lahko neugodne posledice za posameznike in podjetja.[27] Namen tega načela v zadevah z davčnega področja je torej predvsem zavarovati interese davčnih zavezancev, in ne interesov davčnih organov, tako da se zagotovi zlasti predvidljivost posledic, ki izhajajo iz uporabe zakona.

36. V zadevi v glavni stvari je treba ugotoviti, da je družba HFT davčnemu organu – kot sama poudarja „preventivno“ – sicer prijavila gorivo, uvoženo v rezervoarju 2, medtem ko tega ni storila za gorivo, uvoženo v rezervoarju 1, niti preventivno. Menim, da je treba to pripisati dejstvu, da družba HFT ni mogla predvideti, da gorivo, uvoženo v rezervoarju 1, morda ni upravičeno do oprostitve plačila trošarine.

37. Vendar v skladu s predvidljivostjo, ki je sestavni del načela pravne varnosti, razlaga pravnega pravila ne sme privesti do absurdnih in nesmiselnih rezultatov. Prav to pa bi se zgodilo v obravnavani zadevi, če bi bila upravičenost do oprostitve plačila trošarine odvisna od nepredvidljivih okoliščin, ki so nepomembne z vidika namena zadevne določbe, kot je dejstvo, da je bil rezervoar, ki ga je prvotno pritrdil proizvajalec, po nakupu zamenjan ali premeščen. Če bi sprejeli tako razlago, bi bili lahko nekateri podjetniki upravičeni do oprostitve plačila dajatve za gorivo, uvoženo v rezervoarju svojega vozila, medtem ko drugi podjetniki v enakem položaju do tega ne bi bili upravičeni zgolj zato, ker so svoje vozilo popravili ali predelali. Ne samo, da tak rezultat ne bi bil logičen, ampak bi povzročil tudi neutemeljeno različno obravnavanje, zaradi katerega bi lahko prišlo do izkrivljanja konkurence. Razlage pravnega pravila, ki privede do takega rezultata, po mojem mnenju ni mogoče šteti za skladno z načelom pravne varnosti.

38. Zato menim, da opredelitev standardnih rezervoarjev iz člena 24(2) Direktive 2003/96, tudi če jo razlagamo dobesedno, vključuje rezervoarje, ki so jih pritrdile druge osebe, in ne proizvajalec vozila, če so te osebe zgolj zamenjale ali premestile rezervoar ali rezervoarje, ki ga oziroma jih je prvotno pritrdil proizvajalec.

Primer rezervoarja 2

39. Naj spomnim, da je bil rezervoar 2 enake zmogljivosti kot rezervoar 1 kupljen pri neodvisnem prodajalcu in ga je na vozilo namestil proizvajalec karoserije, ki je premestil rezervoar 1. Tudi rezervoar 2 bi lahko namestil proizvajalec med izdelavo vozila, vendar tudi to s stroškovnega vidika ne bi bilo smiselno, saj bi bilo treba nato tudi tega ob končni predelavi vozila premestiti.

40. Položaj rezervoarja 2 je podoben položaju rezervoarjev iz zadeve Schoonbroodt,[28] saj ga podobno kot v tej zadevi na vozilo ni nikoli pritrdil proizvajalec. Torej bi lahko na podlagi dobesedne razlage opredelitve iz člena 24(2) Direktive 2003/96 in te sodbe preprosto sklepali, da rezervoar 2 v nasprotju z rezervoarjem 1 v tej opredelitvi ni zajet. Vendar menim, da se je taki skušnjavi primerneje upreti. Taka preveč preprosta rešitev namreč ni več utemeljena, če upoštevamo sedanje gospodarske okoliščine in namene analizirane določbe Direktive 2003/96.

27 — Glej zlasti sodbo Förster (C-158/07, EU:C:2008:630, točka 67).

28 — EU:C:1998:586.

41. V skladu z navedbo iz pisnih stališč družbe HFT, ki jo je v svojih stališčih potrdila tudi Komisija, je danes običajno, da se gospodarska vozila izdelujejo v več fazah, tako da proizvajalec izdela le šasijo in kabino, preostanek pa nato predelajo specializirana podjetja. Enako velja za rezervoarje za gorivo. Tako proizvajalci za posamezno vozilo ne ponujajo enega samega tipa rezervoarja, temveč različne rezervoarje glede na predvideno uporabo vozila, trg, za katerega je vozilo namenjeno, ali tudi strankine želje. Lahko se tudi zgodi – kot v zadevi v glavni stvari – da rezervoarja ne vgradi proizvajalec, ampak to stori tretja oseba v poznejši fazi izdelave vozila.

42. Ob upoštevanju navedenega je zelo težko – ali celo nemogoče – opredeliti, ali zadevni rezervoar resnično spada v kategorijo rezervoarjev, „ki jih je proizvajalec trajno pritrdil na vsa motorna vozila enakega tipa, kot je zadevno vozilo“, kakor so dobesedno opredeljeni standardni rezervoarji. Lahko bi se celo zgodilo, da za katero od vozil tej opredelitvi ne bi ustrezal noben rezervoar in bi bili tako uporabniki tega vozila prikrajšani za oprostitev dajatve iz člena 24 Direktive 2003/96.

43. Zdi se, da niti Hauptzollamt Münster ni opravil take analize, saj je po njegovi predpostavki rezervoar, ki ga je pritrdil neposredno proizvajalec, zajet v opredelitvi standardnih rezervoarjev, medtem ko rezervoar, ki ga je pritrdila tretja oseba, v to opredelitev ni vključen. Pri tem torej ne gre več za dobesedno razlago Direktive 2003/96, ampak za približek. Taka približna razlaga pa bi zagotovo privedla do različnega obravnavanja. Hkrati bi s tem povzročili tudi omejevanje konkurence, saj bi prevozna podjetja spodbujali k temu, da bi rezervne dele nabavljala pri proizvajalcih vozil in bi njihovo vgradnjo raje zaupala njim kot tretjim osebam. *Dura lex sed lex*, bi lahko odvrnili, vendar menim, da takega različnega obravnavanja nikakor ni mogoče utemeljiti niti z dobesedno razlago niti z namenom člena 24 Direktive 2003/96.

44. Komisija za premostitev nastale težave predlaga, naj se za vsak primer posebej preveri, katere tipe rezervoarjev ponuja proizvajalec za določeni tip vozila, in naj se vsi ti tipi rezervoarjev obravnavajo, kot da so zajeti v analizirani opredelitvi. Taka rešitev me ne prepriča. Ker proizvajalci pogosto ponujajo več različic svojih vozil, ki se razlikujejo ne le glede na predvideno uporabo, temveč tudi glede na trg, na katerem so ta vozila dana v prodajo, bi morali upravni organi in sodišča za to, da bi preverili vse ponujene možnosti – pa čeprav le na ozemlju Evropske unije – opraviti zelo kompleksne ugotovitve dejanskega stanja, ki bi lahko privedle celo do različnih rezultatov v posameznih državah članicah. To bi bilo v nasprotju s smislom Direktive 2003/96, ki je uskladitev nacionalnih določb v zvezi z obdavčitvijo energentov. Poleg tega Komisija v svojem predlogu ne upošteva rezervoarjev, ki jih lahko ponujajo tretje osebe, in ne proizvajalci vozil. Ker pa se z dopustitvijo rezervoarjev, ki jih opcijsko ponujajo proizvajalci, tako ali drugače odmikamo od dobesedne razlage zadevne določbe, se mi zdi še manj utemeljeno izključiti rezervoarje, ki jih ponujajo neodvisni proizvajalci.

45. Družba HFT pa predlaga, naj se za razlago pojma tipa vozila v smislu člena 24 Direktive 2003/96 uporabi Direktiva 2007/46/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 5. septembra 2007 o vzpostavitvi okvira za odobritev motornih in priklopnih vozil ter sistemov, sestavnih delov in samostojnih tehničnih enot, namenjenih za taka vozila.[29] Tudi če zanemarimo vprašanje, ali je primerno uporabiti poznejši pravni akt, sprejet na nekem pravnem področju, za razlago predhodnega akta, ki spada na drugo področje, menim, da si z Direktivo 2007/46 v obravnavanem primeru ne moremo kaj prida pomagati. Število, tip in zmogljivost rezervoarjev za gorivo namreč niso navedeni med skupnimi značilnostmi „tipa vozila“, naštetimi v Prilogi II, del B, navedene direktive. Povedano drugače, vozila, ki pripadajo istemu „tipu“ v smislu Direktive 2007/46, imajo lahko različne rezervoarje, kar nas z vidika razlage opredelitve standardnih rezervoarjev v smislu Direktive 2003/96 vrne na izhodišče.

29 — UL L 263, str. 1.

46. Namesto tega raje predlagam, naj se opredelitev standardnih rezervoarjev v smislu člena 24 Direktive 2003/96 razlaga s sklicevanjem na namen in sistematiko te določbe, kot je to že storilo Sodišče v sodbi Meiland Azewijn. [30] Naj še enkrat spomnim, da je ta namen zavarovati prosto gibanje oseb in prost blaga ter preprečiti dvojno obdavčenje. [31] V ta namen zakonodajalec ni določil oprostitve plačila trošarine v pravem pomenu besede, temveč le prilagoditev, v skladu s katero se energent v obliki goriva, vsebovanega v rezervoarjih gospodarskih vozil, z odstopanjem od splošnega pravila ne obdavči v državi članici, v kateri bo uporabljen, ampak v državi članici, v kateri je bil sproščen v porabo. Če bi morali namreč ob vsakem prehodu notranje meje prijaviti količino goriva, vsebovanega v rezervoarjih vozila, in nato za preprečitev dvojnega obdavčenja zaprositi za odpust plačila trošarine v državi članici, kjer je bilo gorivo kupljeno, bi bila to precejšnja ovira v cestnem prometu med državami članicami in torej tudi ovira za trgovino na notranjem trgu. Zakonodajalec je člen 24 Direktive 2003/96 sprejel zato, da bi odpravil to težavo.

47. Z vidika tega namena upoštevni element ni izvor rezervoarja za gorivo, temveč je treba odgovoriti na vprašanje, ali je zadevno gorivo namenjeno pogonu vozila ali morda zagotavljanju delovanja sistemov, s katerimi je to vozilo opremljeno. Rezervoar mora biti torej vgrajen tako, da omogoča neposredno oskrbo vozila z gorivom. Nasprotno, oseba, ki ga je vgradila, in njegov izvor sploh nista pomembna. Torej je to, da se odobritev oprostitve plačila dajatve pogojuje z okoliščino, ki je z vidika namena Direktive 2003/96 popolnoma nepomembna, očitno v nasprotju z namenom te direktive.

48. Ta analiza je podprta s členom 24(2), prva alinea, drugi stavek, Direktive 2003/96, v skladu s katerim „[r]ezervoarji za plin, ki so vgrajeni v motorna vozila […], prav tako štejejo za standardne rezervoarje“. Teh rezervoarjev za plin namreč običajno ne pritrdijo proizvajalci, še manj pa so pritrjeni „na vsa motorna vozila enakega tipa“, saj motorna vozila prvotno običajno niso predvidena za pogon na plin, ampak jih poganja gorivo, ki je naftni derivat. Rezervoarje za plin torej vgradijo specializirana podjetja, neodvisna od proizvajalcev.

49. Ta navedba, ki je bila vključena že v Uredbo št. 918/83, kaže na to, da je zakonodajalec želel zagotoviti prožnost opredelitve standardnih rezervoarjev, tako da iz možnosti oprostitve plačila dajatve ne bi neutemeljeno izključil nekaterih davčnih zavezancev. V času, ko so bili običajno serijsko vgrajeni rezervoarji za bencin ali dizelsko gorivo, se je bilo pri tej prožnosti mogoče omejiti na rezervoarje za plin. V sedanjem gospodarskem okviru, ko se vozila proizvajajo v več fazah, to ne bi zadostovalo. Če torej Direktiva 2003/96 izrecno določa oprostitev plačila dajatve za plin, vsebovan v rezervoarjih, ki jih pritrdijo tretje osebe, ne vidim nobenega razloga za trditev, da do zadevne oprostitve ne moreta biti upravičena bencin ali dizelsko gorivo v takih rezervoarjih. Naj še enkrat poudarim, da bi taka trditev temeljila na okoliščinah, ki so z vidika namena zadevne določbe popolnoma nepomembne.

50. V zvezi s preprečevanjem morebitnih zlorab menim, da nevarnost takih zlorab ni povezana z izvorom rezervoarjev za gorivo. To, da nekdo gorivo, ki ga je kupil v eni državi članici, uporabi med vožnjo v drugi državi članici, ni zloraba. Zloraba ni niti to, da nekdo kupi gorivo v državi članici, kjer je to cenejše, in ga potem uporabi v drugi državi članici, če je zadevna operacija zaradi bližine meje donosna. To je običajen ekonomski mehanizem, ki je sestavni del notranjega trga. Do morebitne zlorabe bi lahko prišlo zaradi uporabe uvoženega goriva v rezervoarju vozila za druge namene, kot je pogon zadevnega vozila ali delovanje sistemov, s katerimi je opremljeno. Taka zloraba pa je mogoča tudi samo z rezervoarji, ki jih pritrdi proizvajalec. Torej morajo države članice proti tem zlorabam ukrepati z drugimi sredstvi, kot je pogojevanje odobritve oprostitve plačila dajatev z izvorom rezervoarja.

30 — EU:C:2004:499. Glej točke od 24 do 26 teh sklepnih predlogov.

31 — Devetnajsta uvodna izjava Direktive 94/74, s katero je bil vstavljen člen 8a Direktive 92/81, ki je postal člen 24 Direktive 2003/96.

51. Razlagi, ki jo predlagam, bi lahko nasprotovali še z dejstvom, da Sodišče v sodbi Schoonbroodt [32] ni upoštevalo ciljev, zaradi katerih je zakonodajalec Skupnosti sprejel člen 8a Direktive 92/81, saj se je odločilo za ozko razlago opredelitve standardnih rezervoarjev. Vendar ob tem ne smemo pozabiti, da Sodišče v tej sodbi ni razlagalo določbe direktive v zvezi z obdavčitvijo energentov na notranjem trgu, temveč določbo uredbe s carinskega področja, to je Uredbe št. 918/83, na podlagi belgijske zakonodaje. [33] Drži sicer, da je Sodišče v sodbi navedlo, da se „opredelitve pojma ‚standardni rezervoarji' iz različnih določb, ki bi jih bilo mogoče upoštevati, z vidika zadeve v glavni stvari bistveno ne razhajajo". [34] Vendar ostaja dejstvo, da utemeljitev Sodišča temelji na ustaljeni sodni praksi s carinskega področja, [35] in ne na namenu določbe, sprejete na področju notranjega trga. V nasprotju z mnenjem generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa v sklepnih predlogih v zadevi Schoonbroodt [36] menim, da je pri razlagi določbe direktive s področja notranjega trga dovoljeno upoštevati še druge vidike kot tiste, ki se upoštevajo pri razlagi določbe uredbe s carinskega področja, tudi če je besedilo teh določb sicer v bistvu enako. Zlasti ne smemo pozabiti, da se določbe uredb uporabljajo neposredno, medtem ko so določbe direktiv zavezujoče le z vidika rezultata, ki ga je treba doseči. Pri razlagi določbe direktive se je treba torej bolj kot na njeno točno besedilo osredotočiti na zastavljeni cilj. To v ničemer ne vpliva na razlago enake opredelitve v uredbi s carinskega področja.

52. Treba je še ugotoviti, da je bila trditev v zvezi s prakso proizvodnje vozil v več fazah podana že v zadevi, v kateri je bila izrečena sodba Schoonbroodt. Sodišče je nanjo odgovorilo, da mora v zvezi s tem ustrezno ukrepati zakonodajalec Unije. [37] Zakonodajalec je dejansko ustrezno ukrepal, saj je Komisija s svojim predlogom [38] predlagala spremembo opredelitve standardnih rezervoarjev v smislu člena 24(2) Direktive 2003/96, da bi bile tako upoštevane spremembe načina izdelave gospodarskih vozil. [39] V skladu s predlogom Komisije bi morala ta opredelitev vključevati „rezervoarje, ki jih je proizvajalec ali tretja oseba trajno pritrdil na pogonsko [motorno] vozilo" in ki so v skladu s tehničnimi zahtevami ter vozilu omogočajo neposredno oskrbo z gorivom. [40]

53. Predlog Komisije še ni bil sprejet, vendar menim, da bi bilo treba sedanje besedilo zadevne določbe razlagati v enakem smislu. Poleg tega se ne strinjam s sklepanjem *a contrario* urada Hauptzollamt Münster, ki meni, da sprememba, ki jo predlaga Komisija, pomeni, da ima sedanje besedilo določbe drugačno normativno vsebino in da je zato ni mogoče razlagati v skladu s tem predlogom. Komisija namreč ne želi spremeniti učinkov člena 24 Direktive 2003/96, ampak jih želi ohraniti s prilagoditvijo besedila te določbe dejanskim gospodarskim razmeram. Zato je ta cilj povsem mogoče doseči že zdaj, in sicer tako, da se opredelitev standardnih rezervoarjev razlaga v skladu s sedanjimi zahtevami na avtomobilskem trgu.

32 — EU:C:1998:586.

33 — Glej točko 21 teh sklepnih predlogov.

34 — Sodba Schoonbroodt (EU:C:1998:586, točka 20).

35 — Glej točko 23 teh sklepnih predlogov.

36 — Glej sklepne predloge v zadevi Schoonbroodt (EU:C:1998:323, točka 45).

37 — Sodba Schoonbroodt (EU:C:1998:586, točka 27).

38 — Glej opombo 2 teh sklepnih predlogov.

39 — V uvodni izjavi 26 predloga Komisije je navedeno: „Da bi se zagotovilo prosto gibanje in obenem spoštovanje varnostnih zahtev, ki veljajo za komercialna [gospodarska] pogonska vozila […], je treba opredelitev standardnih rezervoarjev takšnih vozil iz člena 24 Direktive [2003/96] *dopolniti* tako, da bo odražala dejstvo, da rezervoarjev za gorivo na komercialna [gospodarska] vozila ne pritrjuje izrecno njihov proizvajalec." Moj poudarek.

40 — Člen 1, točka 18, predloga Komisije.

Celovita presoja

54. Kot sem že navedel v točki 14 teh sklepnih predlogov, je treba po mojem mnenju na vprašanji, ki ju je predložilo Finanzgericht Düsseldorf, odgovoriti skupaj, kar pomeni, da je treba opredelitev pojma standardnih rezervoarjev v smislu člena 24(2) Direktive 2003/96 razlagati enotno. To opredelitev bi bilo treba razumeti tako, da vključuje vse rezervoarje, ki so trajno pritrjeni na gospodarska vozila in ki navedenim vozilom omogočajo neposredno oskrbo z gorivom. Samoumevno je, da morajo ti rezervoarji izpolnjevati vse tehnične zahteve.

55. Priznam, da se taka rešitev morda zdi tvegana, saj se odmika tako od točnega besedila zadevne določbe kot tudi od edine sodbe, v kateri je Sodišče razlagalo to določbo. Vendar kljub temu menim, da je mogoče le s tako razlago hkrati zagotoviti polni učinek člena 24 Direktive 2003/96, njegovo enotno uporabo v celotni Uniji in pravno varnost davčnih zavezancev.

Predlog

56. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavilo Finanzgericht Düsseldorf, odgovori:

Člen 24(2), prva alinea, Direktive Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije je treba razlagati tako, da pojem standardnih rezervoarjev vključuje vse rezervoarje, ki so trajno pritrjeni na gospodarska vozila in ki tem vozilom omogočajo neposredno oskrbo z gorivom.