

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MACIEJA SZPUNARA

przedstawiona w dniu 30 kwietnia 2014 r.(1)

Sprawa C-152/13

Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG

przeciwko

Hauptzollamt Münster

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

złożony przez Finanzgericht Düsseldorf (Niemcy)]

Opodatkowanie produktów energetycznych – Wyjątki – Produkty energetyczne znajdujące się w standardowych zbiornikach użytkowych pojazdów silnikowych i przeznaczone do wykorzystania jako paliwo przez te same pojazdy – Wykładnia pojęcia „zbiorników standardowych” – Zbiorniki zamontowane przez dilerów samochodowych lub producentów nadwozi

1. Niniejsza sprawa dotyczy interpretacji pojęcia „standardowych zbiorników [paliwa]” w kontekście opodatkowania produktów energetycznych. Pojęcie to, już od dawna obecne w prawodawstwie Unii, obecnie jest przedmiotem propozycji nowelizacji ze strony Komisji Europejskiej, która wynika przede wszystkim ze zmiany kontekstu technicznego i gospodarczego na rynku pojazdów użytkowych(2). W niniejszej sprawie zadaniem Trybunału będzie zbadanie, czy owa zmiana kontekstu technicznego i gospodarczego nie powinna mieć wpływu także na wykładnię obecnego brzmienia pojęcia „standardowych zbiorników paliwa”.

Ramy prawne

2. Ramy prawne niniejszej sprawy – w zakresie prawa Unii – wyznaczają przepisy dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej(3). Dyrektywa ta reguluje opodatkowanie produktów energetycznych w Unii Europejskiej. Ustanawia ona między innymi niektóre zwolnienia z tego opodatkowania.

3. Artykuł 24 dyrektywy 2003/96 stanowi:

„1. Produkty energetyczne przekazane do zużycia [wprowadzone do obrotu] w państwie członkowskim, znajdujące się w standardowych zbiornikach użytkowych pojazdów silnikowych i przeznaczone do wykorzystania jako paliwo przez te same pojazdy, jak również w specjalnych kontenerach, i przeznaczone do wykorzystania w trakcie transportu dla funkcjonowania systemów w jakie wyposażone są te kontenery, nie podlegają opodatkowaniu w żadnym innym państwie członkowskim.

2. Dla celów niniejszego artykułu:

»zbiorniki standardowe« oznaczają

– zbiorniki trwale zamontowane przez wytwórcę we wszystkich pojazdach silnikowych tego samego rodzaju [typu] jak dany pojazd i których trwałe zamontowanie umożliwia bezpośrednie wykorzystanie paliwa zarówno w celu napędu jak i, w odpowiednim przypadku, funkcjonowania systemów chłodniczych lub innych systemów podczas transportu. Zbiorniki gazu zamontowane w pojazdach silnikowych zaprojektowanych dla bezpośredniego wykorzystania gazu jako paliwa oraz zbiorniki zamontowane w innych systemach, w jakie pojazd ten może być wyposażony, są również uważane za zbiorniki standardowe;

– zbiorniki trwale zamontowane przez wytwórcę we wszystkich kontenerach tego samego typu, jak kontener, o którym mowa, i których trwałe zamontowanie umożliwia bezpośrednie wykorzystanie paliwa do funkcjonowania systemów chłodniczych i innych systemów podczas transportu, w jakie specjalne kontenery są wyposażone.

»Kontener specjalny« oznacza jakikolwiek kontener wyposażony w specjalne urządzenia, zaprojektowane dla systemów chłodniczych, natleniających, izolacji cieplnej lub innych systemów”.

4. Przedmiotem pytań prejudycjalnych w niniejszej sprawie jest definicja zbiorników standardowych zawarta w art. 24 ust. 2 tiret pierwsze dyrektywy 2003/96.

5. Właściwe przepisy niemieckie znajdują się w ustawie z dnia 15 lipca 2006 r. w sprawie podatku od energii(4), a także w rozporządzeniu wykonawczym do tej ustawy z dnia 31 lipca 2006 r.(5). Przepisy transponujące art. 24 dyrektywy 2003/96 dość wiernie oddają

sformułowanie rzeczzonego artykułu. Jak wskazuje sąd odsyłający, Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) interpretuje te przepisy w sposób ścisły.

Okoliczności faktyczne sprawy głównej, pytania prejudycjalne i przebieg postępowania

6. Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG (skarżąca w postępowaniu głównym, zwana dalej „HFT”) jest przedsiębiorstwem spedycyjnym z siedzibą w Niemczech. Na potrzeby swojej działalności nabyła ona użytkowy pojazd silnikowy od Daimler AG, producenta pojazdów użytkowych. Pojazd ten był oryginalnie wyposażony w zbiornik paliwa o pojemności 780 litrów. Jako że użytkowanie pojazdu przewidziane przez HFT wymagało instalacji specjalnego wyposażenia, zadanie to zostało powierzone R&S Fahrzeugbau, producentowi nadwozi. Dokonując tej instalacji producent nadwozi ze względów technicznych musiał przesunąć zbiornik paliwa pierwotnie zainstalowany przez wytwórcę pojazdu (zwany dalej „pierwszym zbiornikiem”). W trakcie tej przebudowy producent nadwozi zainstalował także drugi zbiornik o pojemności 780 litrów, nabyty uprzednio od Hoppe Truck-Tanks GmbH & Co. KG (zwany dalej „drugim zbiornikiem”). Drugi zbiornik mógł być również zainstalowany przez wytwórcę pojazdu, ale to rozwiązanie nie było opłacalne ekonomicznie, ponieważ zbiornik ten również musiałby zostać przesunięty do celów ostatecznej przebudowy pojazdu.

7. W dniach 2 grudnia 2009 r. i 14 lutego 2011 r. kierowca zatankował omawiany pojazd w Niderlandach, a następnie bezpośrednio zawrócił na terytorium Niemiec. Paliwo zostało wykorzystane wyłącznie do napędu pojazdu.

8. W dniu 28 czerwca 2012 r. HFT zgłosiła do Hauptzollamt Münster (niemieckiego organu podatkowego, pozwanego w postępowaniu głównym) ilość oleju napędowego przywiezionego w drugim zbiorniku. W następstwie tego zgłoszenia decyzją z dnia 3 lipca 2012 r. Hauptzollamt Münster zażądał zapłaty kwoty 501,22 EUR z tytułu podatku od energii za paliwo przywiezione w drugim zbiorniku, a decyzją z dnia 19 września 2012 r. – zapłaty kwoty 291,14 EUR z tytułu tego samego podatku za paliwo przywiezione w pierwszym zbiorniku. Hauptzollamt Münster uznał bowiem, że ani pierwszy zbiornik, przesunięty przez producenta nadwozi, ani drugi zbiornik, zainstalowany pierwotnie przez tego producenta, nie zostały trwale zamontowane przez wytwórcę pojazdu, a zatem nie odpowiadają definicji zbiorników standardowych w rozumieniu przepisów prawa niemieckiego wydanych w celu transpozycji art. 24 dyrektywy 2003/96. Paliwo znajdujące się w tych zbiornikach nie mogło być zatem zwolnione z podatku zgodnie z tymi przepisami.

9. Ze względu na to, że sprzeciwy HFT zostały oddalone przez Hauptzollamt Münster, HFT wniosła skargę do sądu odsyłającego o uchylenie rzeczonych decyzji.

10. Jak wskazuje sąd odsyłający, według wykładni nadanej właściwym przepisom przez Bundesfinanzhof, skargę należałoby oddalić. Na mocy tejże wykładni zbiorniki zainstalowane przez dilerów samochodowych lub producentów nadwozi nie są bowiem objęte pojęciem zbiorników standardowych. Według sądu odsyłającego Bundesfinanzhof zasadniczo opiera się na wykładni nadanej przez Trybunał w wyroku w sprawie Schoonbroodt(6) art. 112 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 918/83 z dnia 28 marca 1983 r. ustanawiającego wspólnotowy system zwolnień celnych(7), który co do zasady jest sformułowany identycznie jak art. 24 dyrektywy 2003/96.

11. Sąd odsyłający zastanawia się jednak, czy nie należałoby raczej przyjąć szerszej wykładni pojęcia zbiorników standardowych, tak aby objęła ona również zbiorniki zainstalowane przez dilerów samochodowych lub producentów nadwozi, jak na przykład zbiorniki rozpatrywane w sprawie głównej. Sąd odsyłający uważa, że taka szeroka wykładnia mogłaby być inspirowana stanowiskiem przyjętym przez Trybunał w wyroku w sprawie Meiland Azewijn(8).

12. W powyższych okolicznościach Finanzgericht Düsseldorf (Niemcy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy pojęcie wytwórcy w rozumieniu art. 24 ust. 2 tiret pierwsze dyrektywy [2003/96] należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono również producentów nadwozi lub dilerów samochodowych, jeżeli zbiornik paliwa został przez nich zamontowany w ramach procesu produkcji pojazdu silnikowego i ze względów technicznych lub gospodarczych proces produkcji został przeprowadzony w drodze podziału pracy przez kilka niezależnych przedsiębiorstw?

2) Jeżeli na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi twierdzącej: jak należy interpretować w tych wypadkach przesłankę określoną w art. 24 ust. 2 tiret pierwsze dyrektywy [2003/96], zgodnie z którą musi chodzić zawsze o pojazdy silnikowe »tego samego rodzaju [typu]«?».

13. Postanowienie odsyłające wpłynęło do Trybunału w dniu 26 marca 2013 r. Uwagi na piśmie zostały przedstawione przez HFT, Hauptzollamt Münster, Republikę Czeską i Komisję. Rozprawa nie odbyła się.

Analiza

14. W pytaniach prejudycjalnych wykładnia, o którą wnosi sąd odsyłający, dotyczy pojęć „wytwórcy” i pojazdów „tego samego typu”. Sądzę jednak, że rozsądniej byłoby – jak zresztą proponuje rząd czeski – przeanalizować definicję zbiorników standardowych w całości, a konkretnie zastanowić się nad wykładnią, jaką należy nadać tej definicji w aktualnym kontekście gospodarczym i technicznym w celu zagwarantowania skuteczności (effet utile) art. 24 dyrektywy 2003/96.

Geneza rozpatrywanego przepisu

15. Definicja standardowych zbiorników pojazdów użytkowych do celów zwolnienia z należności celnych i podatkowych od znajdującego się w nich paliwa pojawiła się po raz pierwszy – jeśli się nie mylę – w art. 112 ust. 2 lit. c) rozporządzenia nr 918/83. Definicja ta została sformułowana co do zasady identycznie jak definicja znajdująca się obecnie w art. 24 dyrektywy 2003/96.

16. Tak sformułowana definicja jest oparta na przesłance – prawdopodobnie prawdziwej w czasie jej przyjęcia – zgodnie z którą wytwórcy pojazdów użytkowych oferują typy pojazdów, które są ujednolicone w odniesieniu do większości parametrów technicznych, w tym liczby i rodzaju zbiorników paliwa. Łatwo było zatem zidentyfikować konkretny typ pojazdu i zweryfikować, czy zbiornik paliwa danego pojazdu spełnia szczególne cechy typu, do którego ten pojazd należy. W kontekście stosunków handlowych z państwami trzecimi pozwalało to na zapobieganie przywozowi – ze szkodą dla interesów podatkowych państw członkowskich – nadmiernych ilości paliwa z kraju, w którym jego cena, z uwagi na różnice kursów wymiany i polityki podatkowej, była wyraźnie niższa od cen stosowanych na rynku wspólnotowym.

17. Odniesienie się do tak zdefiniowanego pojęcia zbiorników standardowych miało tę zaletę, że uniemożliwiało przywóz paliwa nie tylko w zbiornikach przenośnych (co było dozwolone w odniesieniu do samochodów osobowych) i w różnych innych pojemnikach, ale także w dodatkowych zbiornikach specjalnie zainstalowanych w pojazdach użytkowych w celu przywozu paliwa na wspólnotowy obszar celny. Istnienie kontroli granic zewnętrznych pozwalało zapewnić skuteczność tych przepisów.

18. Jeśli chodzi o przywóz, przy zwolnieniu z podatku akcyzowego, paliwa znajdującego się w zbiornikach pojazdów użytkowych w stosunkach wewnątrzspółnotowych, ta sama definicja – obecna już w art. 2 tiret drugie dyrektywy Rady 68/297/EWG z dnia 19 lipca 1968 r. w sprawie ujednolicenia przepisów dotyczących bezcłowego dopuszczenia do obrotu paliw znajdujących się w zbiorniku paliwa pojazdów dostawczych(9), zmienionej dyrektywą Rady 85/347/EWG z dnia 8 lipca 1985 r. zmieniającą dyrektywę 68/297/EWG(10) – została przejęta praktycznie słowo w słowo w art. 8a ust. 2 dyrektywy Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów

mineralnych(11), wprowadzonym na podstawie dyrektywy Rady 94/74/WE z dnia 22 grudnia 1994 r. zmieniającej dyrektywę 92/12/EWG w sprawie ogólnych ustaleń dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, zmieniającej dyrektywę 92/81/EWG w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych oraz zmieniającej dyrektywę 92/82/EWG w sprawie zbliżenia stawek podatków akcyzowych od olejów mineralnych(12).

19. Zgodnie z motywem dziewiętnastym dyrektywy 94/74 zwolnienie z podatku akcyzowego paliwa wprowadzonego do obrotu w jednym państwie członkowskim, przechowywanego w zbiornikach pojazdów użytkowych, jest przyznawane, „aby nie utrudniać swobodnego przepływu osób i towarów oraz zapobiegać podwójnemu opodatkowaniu”.

20. Dyrektywa 92/81 została uchylona i zastąpiona dyrektywą 2003/96, a jej art. 8a stał się, bez istotnych zmian, art. 24 dyrektywy 2003/96.

Orzecznictwo Trybunału

Wyrok w sprawie Schoonbroodt

21. Trybunał miał już raz okazję dokonać wykładni definicji zbiorników standardowych w rozumieniu przepisów Unii w wyroku w sprawie Schoonbroodt(13). Mimo że sprawa, która doprowadziła do wydania tego wyroku, dotyczyła – jak niniejsza sprawa – dopuszczenia paliwa znajdującego się w zbiornikach pojazdów użytkowych przy zwolnieniu z podatku akcyzowego w ramach stosunków wewnątrzspółnotowych, to jednak, w związku ze sposobem sformułowania przepisów belgijskich, wykładnia, jakiej domagał się sąd odsyłający, dotyczyła pojęcia zbiorników standardowych, takiego jak zdefiniowane w art. 112 rozporządzenia nr 918/83, to znaczy w dziedzinie zwolnień celnych(14).

22. W wyroku tym Trybunał przyjął ścisłą wykładnię pojęcia zbiorników standardowych. W szczególności wyłączył z zakresu tego pojęcia zbiorniki trwale zamontowane przez diler samochodowego lub producenta nadwozi(15).

23. W celu uzasadnienia tego rozwiązania Trybunał powołał się na zasady wynikające z orzecznictwa w dziedzinie zwolnień celnych, według których „przy przyjmowaniu przepisów o zawieszeniu opłat celnych Rada powinna uwzględnić wymogi pewności prawa i trudności, z jakimi powinny zmierzyć się krajowe organy celne [...]. Wynika z tego, że przepisy takie należy interpretować ściśle, zgodnie z ich brzmieniem, tak aby nie było możliwe ich stosowanie poza ich sformułowaniem do produktów, do których one się nie odnoszą”(16).

Wyrok w sprawie Meiland Azewijn

24. W wyroku w sprawie Meiland Azewijn(17) Trybunał wypowiedział się w przedmiocie wykładni art. 8a dyrektywy 92/81, który został zastąpiony przepisem będącym przedmiotem niniejszego postępowania. Jednakże sprawa, która doprowadziła do wydania tego wyroku, nie dotyczyła definicji zbiorników standardowych, lecz pojęcia pojazdów użytkowych, które nie jest zdefiniowane w tym artykule, a także kwestii, czy paliwo znajdujące się w zbiornikach tych pojazdów i dopuszczone przy zwolnieniu z podatku akcyzowego może być wykorzystywane wyłącznie do napędu pojazdu, czy może też służyć do funkcjonowania maszyn i systemów zainstalowanych w pojeździe, jak maszyny rolnicze.

25. Mimo że przedmiot wykładni sformułowanej w wyroku w sprawie Meiland Azewijn był inny niż w niniejszej sprawie, niektóre rozwiązania wypracowane przez Trybunał mogą być dla nas interesujące. W pierwszej kolejności, jeśli chodzi o pojęcie pojazdów użytkowych, Trybunał odrzucił odniesienia do definicji tego pojęcia zawarte – w kontekście zwolnień dotyczących paliwa – w dyrektywie 68/297 i w rozporządzeniu nr 918/83(18). Postanowił on powołać się na strukturę i cel rozpatrywanego przepisu, czyli ochronę swobodnego przepływu osób i towarów oraz unikanie podwójnego opodatkowania(19). Trybunał doszedł do wniosku, że art. 8a dyrektywy 92/81 należy interpretować szeroko(20).

26. W drugiej kolejności, w przedmiocie wykorzystywania paliwa przywiezionego ze zwolnieniem z podatku akcyzowego Trybunał orzekł, że może ono być wykorzystywane nie tylko do napędu pojazdu, ale także do innych celów, na przykład prac rolniczych. To rozwiązanie jest szczególnie interesujące ze względu na sformułowanie definicji zbiorników standardowych, jaka podlega analizie w niniejszej sprawie. Definicja ta przewiduje bowiem wyraźnie, że zamontowanie wspomnianych zbiorników powinno umożliwić „bezpośrednie wykorzystanie paliwa zarówno w celu napędu jak i, w odpowiednim przypadku, funkcjonowania systemów chłodniczych lub innych systemów podczas transportu”(21). Wydaje mi się jasne, że definicja ta – pojmowana dosłownie – dotyczy wyłącznie paliwa wykorzystywanego w kontekście transportu, albo w celu napędu pojazdu, albo w celu funkcjonowania systemów pojazdu w ramach transportu. Trybunał wyraźnie zatem odszedł od literalnego brzmienia art. 8a.

Ocena prawna

27. Po przedstawieniu kontekstu historycznego i orzeczniczego definicji zbiorników standardowych w rozumieniu art. 24 ust. 2 dyrektywy 2003/96, przejdę do wykładni tego przepisu w świetle okoliczności faktycznych sprawy głównej. Wykładnia ta zostanie dokonana dwuetapowo, z rozróżnieniem przypadku pierwszego zbiornika i drugiego

zbiornika, jak zostały one opisane w pkt 6 niniejszej opinii, aby doprowadzić jednak do jednolitych konkluzji.

Przypadek pierwszego zbiornika

28. Dla przypomnienia pierwszy zbiornik został zainstalowany w pojeździe przez wytwórcę, a następnie, w ramach ostatecznej przebudowy pojazdu, został przesunięty przez producenta nadwozi.

29. Hauptzollamt Münster nie przyznał zwolnienia z podatku akcyzowego dla paliwa znajdującego się w tym zbiorniku, uznając, że zbiornik ten nie wchodzi w zakres definicji zbiorników standardowych w rozumieniu dyrektywy 2003/96. Hauptzollamt Münster uznał, że ze względu na jego przesunięcie przez osobę trzecią sporny zbiornik nie został zamontowany w pojeździe przez wytwórcę, jak zdaniem tego organu wymaga brzmienie art. 24 ust. 2 dyrektywy 2003/96.

30. Hauptzollamt Münster podtrzymuje tę interpretację w uwagach na piśmie. Zasadniczo opiera się on na dosłownym odczytaniu spornego przepisu, na wyroku w sprawie Schoonbroodt, a także na zasadzie pewności prawa. Mam jednak poważne wątpliwości co do tego, czy te trzy elementy mogą uzasadnić stanowisko prezentowane przez niemiecki organ podatkowy.

31. W pierwszej kolejności, jeśli chodzi o brzmienie definicji zawartej w art. 24 ust. 2 tiret pierwsze dyrektywy 2003/96, nie ma w niej wzmianki o „zbiorniku trwale zamontowanym przez wytwórcę” w konkretnym pojeździe. Przeciwnie, sformułowanie zawiera liczbę mnogą, definiując jako zbiorniki standardowe „zbiorniki trwale zamontowane przez wytwórcę we wszystkich pojazdach silnikowych tego samego rodzaju [typu] jak dany pojazd”(22). Jak słusznie zauważa Komisja, chodzi więc o ogólną kategorię zbiorników, a nie o pytanie, czy konkretny zbiornik został fizycznie zainstalowany w pojeździe przez wytwórcę.

32. Okoliczność, że prawodawca przyjął takie a nie inne rozwiązanie, można łatwo wytłumaczyć celem rozpatrywanego przepisu, jakim jest ochrona swobodnego przepływu osób i towarów, a także unikania podwójnego opodatkowania, przy jednoczesnym zagwarantowaniu ochrony uzasadnionych interesów podatkowych państw członkowskich. Z punktu widzenia tego celu istotnym elementem nie jest osoba, która zainstalowała dany zbiornik w konkretnym pojeździe, lecz funkcjonalność zbiornika, czyli umożliwienie napędu pojazdu i funkcjonowania jego systemów w ramach zwykłego korzystania. Wykładnia, wedle której wyklucza się zbiornik tylko z tego względu, że został on zastąpiony czy nawet jedynie przesunięty przy okazji naprawy lub przeróbki pojazdu przez osobę inną niż wytwórca, nie jest zgodna ani z brzmieniem, ani z celem art. 24 dyrektywy 2003/96.

33. Wykładnia taka nie wynika też z wyroku w sprawie Schoonbroodt. W sprawie, która doprowadziła do wydania tego wyroku, nie chodziło o zastąpiony lub przesunięty zbiornik, lecz o dodatkowe zbiorniki dodane do pojazdów przez dilerów samochodowych lub producentów nadwozi w celu zwiększenia ich zasięgu(23). Trybunał uznał zatem – opierając się na wykładni literalnej analizowanego przepisu – że nie chodziło o zbiorniki zamontowane przez wytwórcę „we wszystkich pojazdach silnikowych tego samego typu jak dany pojazd”, ponieważ w rzeczywistości wytwórca zwykle nie wyposażał swoich pojazdów w takie zbiorniki.

34. W tym kontekście Trybunał orzekł, że definicja zbiorników standardowych zawarta w art. 112 ust. 2 lit. c) rozporządzenia nr 918/83 nie obejmuje zbiorników, które „zostały trwale zamontowane przez diler samochodowego wytwórcy lub producenta nadwozi w celu realizacji niektórych celów gospodarczych”(24). Mimo iż lektura samej sentencji wyroku w sprawie Schoonbroodt mogłaby sugerować, że z zakresu definicji zbiorników standardowych wyłączone są wszystkie zbiorniki zamontowane przez osoby inne niż wytwórca, uzasadnienie tego wyroku prowadzi do bardziej zniuansowanego wniosku. W szczególności nie sądzę, aby na podstawie tego wyroku można było uznać, że ze spornej definicji wyłączone są zbiorniki zamontowane przez osoby trzecie nie „w celu realizacji niektórych celów gospodarczych”, lecz po prostu dla przywrócenia funkcji pojazdu lub w ramach zmiany tych funkcji.

35. Wreszcie zasada pewności prawa, moim zdaniem, także nie przemawia za tezą Hauptzollamt Münster. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału zasada pewności prawa, należąca do ogólnych zasad prawa Unii, wymaga zwłaszcza, aby przepisy prawne były jasne, precyzyjne i przewidywalne co do ich skutków, w szczególności gdy mogą mieć skutki niekorzystne dla jednostek i przedsiębiorstw(25). W sprawach z zakresu podatków zasada ta ma zatem na celu ochronę w pierwszym rzędzie interesów podatników, a nie organów podatkowych, w szczególności poprzez zapewnienie przewidywalności konsekwencji wynikających ze stosowania przepisów prawa.

36. W odniesieniu do sprawy głównej należy zauważyć, że wprowadzie HFT zgłosiła organowi podatkowemu, jak podkreśla „z ostrożności”, paliwo przywiezione w drugim zbiorniku, jednakże nie uczyniła tego, nawet z ostrożności, w odniesieniu do paliwa przywiezionego w pierwszym zbiorniku. Moim zdaniem wynika to z tego, że HFT nie mogła przewidzieć, iż paliwo przywiezione w pierwszym zbiorniku mogłoby nie być objęte zwolnieniem z podatku akcyzowego.

37. Natomiast przewidywalność nieodłącznie związana z zasadą pewności prawa wymaga, aby wykładnia przepisu prawa nie prowadziła do absurdalnych i sprzecznych ze zdrowym rozsądkiem wyników. To właśnie miałyby miejsce w niniejszej sprawie, gdyby prawo do zwolnienia z podatku akcyzowego zależało od okoliczności przypadkowych i pozbawionych znaczenia z punktu widzenia celu rozpatrywanego przepisu, takich jak fakt zastąpienia lub

przesunięcia, po nabyciu pojazdu, zbiornika pierwotnie zamontowanego przez wytwórcę. Gdyby taka interpretacja została utrzymana, jeden przedsiębiorca mógłby skorzystać ze zwolnienia na paliwo przywiezione w zbiorniku jego pojazdu, podczas gdy inny przedsiębiorca w takiej samej sytuacji zostałby pozbawiony tej możliwości tylko dlatego, że dokonał napraw lub zmian w pojeździe. Taki rezultat byłby nie tylko nielogiczny, lecz ponadto stworzyłby nieuzasadnioną różnicę w traktowaniu, która mogłaby spowodować zakłócenia konkurencji. Wykładni przepisu prawa, która prowadzi do takiego rezultatu, moim zdaniem nie można uznać za zgodną z zasadą pewności prawa.

38. Z tych względów uważam, że definicja zbiorników standardowych znajdująca się w art. 24 ust. 2 dyrektywy 2003/96, nawet rozumiana dosłownie, obejmuje zbiorniki zamontowane przez inne osoby niż wytwórca pojazdu w wypadkach, gdy osoby te jedynie zastępują lub przesuwiają zbiornik lub zbiorniki pierwotnie zamontowane przez tego wytwórcę.

Przypadek drugiego zbiornika

39. Przypomnę, że drugi zbiornik, o takiej samej pojemności jak pierwszy, został nabyty od niezależnego sprzedawcy i zainstalowany w pojeździe przez producenta nadwozi, który przesunął pierwszy zbiornik. Drugi zbiornik równie dobrze mógłby być zamontowany przez wytwórcę przy produkcji pojazdu, lecz nie było to opłacalne, ponieważ zbiornik ten też musiałby następnie zostać przesunięty do celów ostatecznej przebudowy pojazdu.

40. Sytuacja drugiego zbiornika jest podobna do sytuacji zbiorników będących przedmiotem wyroku w sprawie Schoonbroodt, ponieważ podobnie jak tamte zbiorniki nie został on zamontowany w pojeździe przez wytwórcę. Łatwo byłoby zatem dojść do wniosku, w oparciu zarówno o literalną wykładnię definicji zawartej w art. 24 ust. 2 dyrektywy 2003/96, jak i o wyrok w sprawie Schoonbroodt, że w przeciwieństwie do pierwszego zbiornika drugi zbiornik nie wchodzi w zakres objęty tą definicją. Sądzę jednak, że należałoby raczej oprzeć się tej pokusie. Takie rozwiązanie, nazbyt łatwe, nie wydaje się już bowiem możliwe do utrzymania, zarówno ze względu na aktualne okoliczności gospodarcze, jak i cele analizowanego przepisu dyrektywy.

41. Według twierdzeń HFT w uwagach na piśmie, potwierdzonych przez Komisję w jej uwagach, jest dziś powszechne, że produkcja pojazdów użytkowych odbywa się w kilku etapach, wytwórca produkuje tylko podwozie i kabinę, a reszta jest następnie wyposażana przez wyspecjalizowane przedsiębiorstwa. Ta sama zasada ma zastosowanie do zbiorników paliwa. Wytwórcy nie oferują jednego rodzaju zbiornika dla każdego typu pojazdu, lecz różne zbiorniki w zależności od przewidywanego użytku pojazdu, rynku, na jaki pojazd jest przeznaczony, czy też oczekiwań klienta. Może się też zdarzyć, jak miało to miejsce w

sprawie głównej, że zbiornik nie zostanie zainstalowany przez wytwórcę, lecz przez osobę trzecią na późniejszym etapie produkcji pojazdu.

42. W tych okolicznościach ocena, czy dany zbiornik rzeczywiście należy do kategorii zbiorników „trwale zamontowanych przez wytwórcę we wszystkich pojazdach silnikowych tego samego typu jak dany pojazd” – jak wynika z dosłownego brzmienia definicji zbiorników standardowych – staje się nader trudna, a wręcz niemożliwa. Może być nawet tak, że dla danego typu pojazdu żaden zbiornik nie odpowiada tej definicji, a w konsekwencji użytkownicy tego pojazdu są pozbawieni korzyści ze zwolnienia przewidzianego w art. 24 dyrektywy 2003/96.

43. Wydaje się, że sam Hauptzollamt Münster nie przeprowadził takiej analizy, opierając się na przesłance, według której zbiornik zamontowany bezpośrednio przez wytwórcę wchodzi w zakres definicji zbiorników standardowych, podczas gdy zbiornik zamontowany przez osobę trzecią znajduje się poza zakresem owej definicji. Nie znajdujemy się już zatem w ramach literalnego stosowania dyrektywy, lecz w ramach pewnego uproszczenia. Takie uproszczenie musiałoby zaś nieuchronnie prowadzić do nierównego traktowania. Skutkowałoby też ograniczeniem konkurencji w tym znaczeniu, że zachęcałoby przedsiębiorstwa transportowe do zaopatrywania się w odrębne części u wytwórców pojazdów i ich montowania przez tych wytwórców, a nie przez osoby trzecie. Można by rzec *dura lex sed lex*, lecz sądzę, że taka różnica w traktowaniu nie ma żadnego uzasadnienia ani w ramach wykładni literalnej, ani z punktu widzenia celu art. 24 dyrektywy 2003/96.

44. Aby zaradzić temu problemowi, Komisja proponuje badanie w każdym konkretnym wypadku, jakie są rodzaje zbiorników oferowane przez wytwórcę dla danego typu pojazdu i uznanie wszystkich tych rodzajów za objęte analizowaną definicją. To rozwiązanie nie wydaje mi się przekonujące. Jako że wytwórcy często oferują warianty pojazdów, które różnią się nie tylko w zależności od przewidzianego użytku, lecz także od rynku, na którym są sprzedawane, weryfikacja wszystkich oferowanych możliwości, choćby tylko na terytorium Unii Europejskiej, wymagałaby ze strony organów administracyjnych i sądów dokonywania nader złożonych stwierdzeń faktycznych i mogłaby prowadzić do rozbieżnych rezultatów w różnych państwach członkowskich. Byłoby to więc sprzeczne z racją bytu dyrektywy 2003/96, jaką jest harmonizacja przepisów krajowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych. Ponadto propozycja Komisji nie uwzględnia zbiorników, które mogą być oferowane nie przez wytwórców pojazdów, lecz przez osoby trzecie. Jednakże, skoro odchodzimy w każdym razie od literalnej wykładni spornego przepisu poprzez uznanie zbiorników oferowanych w ramach opcji przez wytwórców, tym mniej zasadne wydaje mi się wyłączenie tych proponowanych przez niezależnych sprzedawców.

45. Z kolei HFT proponuje powołać się na dyrektywę 2007/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 5 września 2007 r. ustanawiającą ramy dla homologacji pojazdów silnikowych i ich przyczep oraz układów, części i oddzielnych zespołów

technicznych przeznaczonych do tych pojazdów(26) dla interpretacji pojęcia typu pojazdu w rozumieniu art. 24 dyrektywy 2003/96. Jednakże, abstrahując od pytania, czy słuszne jest posłużenie się późniejszym aktem prawnym przyjętym w jednej dziedzinie prawa do celów interpretacji wcześniejszego aktu należącego do innej dziedziny, nie sądzę, aby dyrektywa 2007/46 mogła być rzeczywiście użyteczna w niniejszej sprawie. Liczba, rodzaj i pojemność zbiorników paliwa nie znajdują się bowiem wśród wspólnych cech „typu pojazdu”, wymienionych w części B załącznika II do rzeczony dyrektywy. Innymi słowy, pojazdy należące do tego samego „typu” w rozumieniu dyrektywy 2007/46 mogą mieć różne zbiorniki, co prowadzi nas do punktu wyjścia, jeśli chodzi o wykładnię definicji zbiorników standardowych w rozumieniu dyrektywy 2003/96.

46. Proponuję raczej, aby dokonać wykładni definicji zbiorników standardowych w rozumieniu art. 24 dyrektywy 2003/96, powołując się na cel i strukturę tego przepisu, podobnie jak uczynił to Trybunał w wyroku w sprawie Meiland Azewijn(27). Celem tym jest – przypominam – ochrona swobodnego przepływu osób i towarów oraz unikanie podwójnego opodatkowania(28). W tym celu prawodawca nie przewidział zwolnienia, jako takiego, z podatku akcyzowego, lecz tylko dostosowanie, na którego podstawie, jako wyjątek od ogólnej zasady, produkt energetyczny w postaci paliwa znajdującego się w zbiornikach pojazdów użytkowych nie jest opodatkowany w państwie członkowskim, w którym będzie wykorzystywany, lecz w państwie, w którym został wprowadzony do obrotu. Obowiązek zadeklarowania przy każdym przekroczeniu granicy wewnętrznej ilości paliwa znajdującego się w zbiornikach pojazdu i konieczność zażądania następnie, w celu unikania podwójnego opodatkowania, zwrotu podatku akcyzowego w państwie członkowskim zakupu paliwa, stanowiłoby bowiem istotną przeszkodę w transporcie drogowym między państwami członkowskimi, a zatem utrudnienie wymiany na rynku wewnętrznym. To właśnie w celu rozwiązania tego problemu prawodawca przyjął art. 24 dyrektywy 2003/96.

47. Z punktu widzenia tego celu istotnym elementem nie jest pochodzenie zbiornika paliwa, lecz pytanie, czy paliwo to służy do napędu pojazdu, czy ewentualnie do funkcjonowania systemów, w które jest wyposażony ten pojazd. Zbiornik powinien więc być zainstalowany w sposób pozwalający na bezpośrednie zaopatrzenie pojazdu w paliwo. Natomiast osoba, która go zainstalowała, jak i jego pochodzenie, nie mają znaczenia. Wyraźnie sprzeczne z celem dyrektywy 2003/96 jest zatem uzależnienie przyznania zwolnienia od okoliczności, która z punktu widzenia tego celu nie ma żadnego znaczenia.

48. Wniosek ten wspiera zdanie drugie art. 24 ust. 2 tiret pierwsze dyrektywy 2003/96, zgodnie z którym „[z]biorniki gazu zamontowane w pojazdach silnikowych [...] są również uważane za zbiorniki standardowe”. Owe zbiorniki gazu nie są bowiem standardowo montowane przez wytwórców, a tym bardziej nie „we wszystkich pojazdach silnikowych tego samego typu”, ponieważ pojazdy silnikowe oryginalnie zwykle nie są przeznaczone do napędu na gaz, lecz na paliwo będące pochodną ropy naftowej. Zbiorniki gazu są więc instalowane przez wyspecjalizowane przedsiębiorstwa, niezależne od wytwórców.

49. Ta wzmianka, obecna już w rozporządzeniu nr 918/83, odzwierciedla wolę prawodawcy uczynienia elastyczną definicji zbiorników standardowych, aby w nieuzasadniony sposób nie wyłączać niektórych podatników z prawa do zwolnienia. W czasie gdy zbiorniki na benzynę lub olej napędowy były standardowo montowane seryjnie, ta elastyczność mogła ograniczać się do zbiorników na gaz. W obecnym kontekście gospodarczym etapowej produkcji pojazdów nie byłaby wystarczająca. Dlatego, skoro dyrektywa 2003/96 wyraźnie przewiduje zwolnienie dla gazu znajdującego się w zbiornikach zamontowanych przez osoby trzecie, nie widzę powodów pozwalających na stwierdzenie, że benzyna lub olej napędowy znajdujące się w takich zbiornikach nie powinny korzystać z tego zwolnienia. Powtórzę, takie stwierdzenie byłoby oparte na okolicznościach, które nie mają żadnego znaczenia w kontekście celów rozpatrywanego przepisu.

50. Jeśli chodzi o zapobieganie ewentualnym nadużyciom, sądzę, że ryzyko takich nadużyć nie jest związane z pochodzeniem zbiorników paliwa. Fakt wykorzystywania paliwa nabytego w jednym państwie członkowskim przy wjeździe do innego państwa członkowskiego nie stanowi nadużycia. Fakt nabycia paliwa w jednym państwie członkowskim, gdzie jego cena jest niższa, aby wykorzystać je w innym państwie członkowskim też nie jest nadużyciem, jeżeli bliskość granicy czyni taką operację opłacalną. Jest to naturalny mechanizm ekonomiczny właściwy rynkowi wewnętrznemu. Nadużycie mogłoby ewentualnie polegać na wykorzystywaniu paliwa przywiezionego w zbiorniku pojazdu do innych celów niż napęd tego pojazdu lub funkcjonowanie systemów, w które jest on wyposażony. Jednakże takie nadużycie umożliwiają równie dobrze zbiorniki zamontowane przez wytwórcę. Państwa członkowskie powinny zatem zwalczać te nadużycia innymi środkami niż uzależnianie przyznania zwolnienia od pochodzenia zbiornika.

51. Proponowanej przeze mnie wykładni można by jeszcze przeciwstawić fakt, że w wyroku w sprawie Schoonbroodt Trybunał nie wziął pod uwagę celów, które skłoniły prawodawcę wspólnotowego do przyjęcia art. 8a dyrektywy 92/81, poprzez utrzymanie wąskiego znaczenia definicji zbiorników standardowych. Należy pamiętać, że w tym wyroku Trybunał nie interpretował przepisu dyrektywy dotyczącego opodatkowania produktów energetycznych w obrębie rynku wewnętrznego, lecz, w związku z brzmieniem przepisów belgijskich(29), przepis rozporządzenia z dziedziny ceł, to znaczy rozporządzenia nr 918/83. Trybunał wprawdzie potwierdził w wyroku, że „definicje pojęcia »zbiorników standardowych« podane w różnych przepisach mogących okazać się istotnymi nie wykazują znacznych rozbieżności w kontekście sprawy głównej”(30), niemniej argumentacja Trybunału jest oparta na utrwalonym orzecznictwie z dziedziny ceł(31), a nie na celu przepisu przyjętego w ramach rynku wewnętrznego. Sądzę, wbrew pogładowi przedstawionemu przez rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w opinii w sprawie Schoonbroodt(32), że dopuszczalne jest wzięcie pod uwagę innych względów w celu dokonania wykładni przepisu zamieszczonego w dyrektywie z dziedziny rynku wewnętrznego niż względy, które bierze się pod uwagę przy dokonywaniu wykładni przepisu rozporządzenia z dziedziny ceł, nawet jeśli poza tym brzmienie tych przepisów jest co do zasady identyczne. W szczególności należy pamiętać o tym, że o ile przepisy rozporządzeń mają bezpośrednie zastosowanie, o tyle przepisy dyrektywy obowiązują tylko w odniesieniu do pożądanego rezultatu. Interpretując przepis

dyrektywy, należy więc raczej trzymać się celu, jakiemu on służy, niż dokładnego brzmienia. W żaden sposób nie przesądza to wykładni tej samej definicji znajdującej się w rozporządzeniu z dziedziny ceł.

52. Należy jeszcze zauważyć, że argument dotyczący praktyki produkcji pojazdów w kilku etapach został już podniesiony w sprawie, która doprowadziła do wydania wyroku Schoonbroodt. Trybunał odpowiedział wówczas, że to do prawodawcy Unii należy wyciągnięcie z tego konsekwencji(33). Prawodawca faktycznie wyciągnął z tego konsekwencje, ponieważ w propozycji dyrektywy zmieniającej dyrektywę 2003/96(34) Komisja zaproponowała zmianę definicji zbiorników standardowych w rozumieniu art. 24 ust. 2 dyrektywy, aby uwzględnić zmiany w sposobie produkcji pojazdów użytkowych(35). Według propozycji Komisji definicja ta powinna objąć „zbiorniki trwale zamontowane w pojeździe silnikowym przez wytwórcę lub stronę trzecią”, które spełniają wymogi techniczne i umożliwiają bezpośrednio wykorzystanie paliwa w pojeździe(36).

53. Propozycja Komisji nie została jeszcze przyjęta, ale jestem zdania, że wykładnia rozpatrywanego przepisu w obecnym brzmieniu powinna iść w tym samym kierunku. Ponadto nie podzielam argumentu a contrario wysuniętego przez Hauptzollamt Münster, według którego zmiana proponowana przez Komisję oznacza, że aktualny tekst przepisu ma inną treść normatywną, co nie pozwala na jego interpretację zgodnie z ową propozycją. Zamiarem Komisji nie jest bowiem zmiana skutków art. 24 dyrektywy 2003/96, ale właśnie ich utrzymanie, poprzez dostosowanie brzmienia tego przepisu do rzeczywistości gospodarczej. Jest więc jak najbardziej możliwe osiągnięcie tego celu począwszy od chwili obecnej, poprzez przyjęcie wykładni definicji zbiorników standardowych zgodnej z aktualnymi wymogami rynku samochodowego.

Ocena ogólna

54. Jak już wskazałem w pkt 14 niniejszej opinii, sądzę, że należy udzielić wspólnej odpowiedzi na dwa pytania przedstawione przez Finanzgericht Düsseldorf, to znaczy sformułować spójną wykładnię pojęcia zbiorników standardowych w rozumieniu art. 24 ust. 2 dyrektywy 2003/96. Definicja ta powinna być pojmowana w taki sposób, aby objęła wszystkie zbiorniki trwale zamontowane w pojazdach użytkowych, które służą bezpośredniemu zaopatrzeniu rzeczonych pojazdów w paliwo. Oczywiście jest, że zbiorniki te winny spełniać wszystkie wymogi techniczne.

55. Przyznaję, że to rozwiązanie może wydawać się ryzykowne, jako że odbiega ono zarówno od dokładnego brzmienia spornego przepisu, jak i jedyne go wyroku, w którym Trybunał dokonał wykładni tego przepisu. Wydaje mi się jednak, że tylko taka wykładnia może zagwarantować jednocześnie skuteczność (effet utile) art. 24 dyrektywy 2003/96, jego jednolite stosowanie w całej Unii Europejskiej, a także pewność prawa podatników.

Wnioski

56. Mając powyższe na uwadze, proponuję, aby na pytania prejudycjalne przedłożone przez Finanzgericht Düsseldorf Trybunał udzielił następującej odpowiedzi:

Artykuł 24 ust. 2 tiret pierwsze dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej należy interpretować w ten sposób, że pojęcie zbiorników standardowych obejmuje wszystkie zbiorniki trwale zamontowane w pojazdach użytkowych, które służą bezpośrednio zaopatrzeniu tych pojazdów w paliwo.

1 – Język oryginału: francuski.

2 – Propozycja dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2003/96/WE w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej z dnia 13 kwietnia 2011 r. [COM(2011) 169 wersja ostateczna, Dz.U. C 189, s. 5].

3 – Dz.U. L 283, s. 51.

4 – Energiesteuergesetz, BGBl. I, s. 1534.

5 – Energiesteuer-Durchführungsverordnung, BGBl. I, s. 1753, oraz zmiana BGBl. 2009, s. 3262.

6 – Wyrok Schoonbroodt, C-247/97, EU:C:1998:586.

7 – Dz.U. L 105, s. 1.

8 – Wyrok Meiland Azewijn, C-292/02, EU:C:2004:499.

9 – Dz.U. L 175, s. 15.

10 – Dz.U. L 183, s. 22.

11 – Dz.U. L 316, s. 12.

12 – Dz.U. L 365, s. 46.

13 – Wyrok Schoonbroodt, EU:C:1998:586.

14 – Wyrok Schoonbroodt, EU:C:1998:586, pkt 18, 20. Mimo że sprawa, która doprowadziła do wydania tego wyroku, dotyczyła przepisów rozporządzenia nr 918/83 zmienionego rozporządzeniem Rady (EWG) nr 1315/88 z dnia 3 maja 1988 r. zmieniającym rozporządzenie (EWG) nr 2658/87 w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej taryfy celnej, jak również rozporządzenie (EWG) nr 918/83 ustanawiające wspólnotowy system zwolnień celnych, to jednak zmiana ta nie miała istotnego wpływu na definicję zbiorników standardowych zamontowanych w pojazdach.

15 – Wyrok Schoonbroodt, EU:C:1998:586, sentencja.

16 – Wyrok Schoonbroodt, EU:C:1998:586, pkt 23. Zobacz także opinia Schoonbroodt (C-247/97, EU:C:1998:323, pkt 38, 41, 42), w której rzecznik generalny F.G. Jacobs rozwinął rozważania oparte na utrwalonym orzecznictwie w dziedzinie opłat celnych.

17 – Wyrok Meiland Azewijn, EU:C:2004:499.

18 – W sprawie, która doprowadziła do wydania wyroku Meiland Azewijn, powstała kwestia paliwa znajdującego się w zbiornikach maszyn rolniczych, podczas gdy dyrektywa 68/297 i rozporządzenie nr 918/83 definiowały pojazd użytkowy jako przeznaczony do transportu osób lub towarów.

19 – Wyrok Meiland Azewijn, EU:C:2004:499, pkt 39–41. Trybunał powołał się na cel art. 8a dyrektywy 92/81 wymieniony w motywie dziewiętnastym dyrektywy 94/74.

20 – Wyrok Meiland Azewijn, EU:C:2004:499, pkt 41.

21 – Wyróżnienie moje.

22 – Wyróżnienie moje. Inne wersje językowe dyrektywy 2003/96 stosują podobne sformułowanie – „die vom Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten Behälter” po niemiecku, „réservoirs fixés à demeure par le constructeur sur tous les véhicules à moteur du même type que le véhicule concerné” po francusku, „the tanks permanently fixed by the manufacturer to all motor vehicles of the same type as the vehicle in question” po angielsku.

23 – Wyrok Schoonbroodt, EU:C:1998:586, pkt 7, 12, 19.

24 – Wyrok Schoonbroodt, EU:C:1998:586, sentencja.

25 – Zobacz w szczególności wyrok Förster, C-158/07, EU:C:2008:630, pkt 67.

26 – Dz.U. L 263, s. 1.

27 – Zobacz pkt 24–26 niniejszej opinii.

28 – Motyw dziewiętnasty dyrektywy 94/74, która wprowadziła art. 8a dyrektywy 92/81, obecnie art. 24 dyrektywy 2003/96.

29 – Zobacz pkt 21 niniejszej opinii.

30 – Wyrok Schoonbroodt, EU:C:1998:586, pkt 20.

31 – Zobacz pkt 23 niniejszej opinii.

32 – Zobacz opinia Schoonbroodt, EU:C:1998:323, pkt 45.

33 – Wyrok Schoonbroodt, EU:C:1998:586, pkt 27.

34 – Zobacz przypis 2 niniejszej opinii.

35 – Zgodnie z motywem 26 propozycji Komisji: „W celu zapewnienia swobodnego przepływu przy jednoczesnym przestrzeganiu wymogów bezpieczeństwa obowiązujących w odniesieniu do użytkowych pojazdów silnikowych [...] należy uaktualnić definicję standardowych zbiorników znajdujących się w takich pojazdach określoną w art. 24 dyrektywy [2003/96], tak by odzwierciedlała ona fakt, że zbiorniki paliwa nie są wyłącznie montowane w pojazdach użytkowych przez ich wytwórców” (wyróżnienie moje).

36 – Artykuł 1 pkt 18 propozycji Komisji.