



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MACIEJA SZPUNARA
od 30. travnja 2014.¹

Predmet C-152/13

**Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG
protiv
Hauptzollamt Münster**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Finanzgericht Düsseldorf (Njemačka))

„Oporezivanje energenata – Iznimke – Energenti pohranjeni u standardnim spremnicima komercijalnih vozila i namijenjeni za korištenje kao gorivo u tim istim vozilima – Tumačenje pojma „standardni spremnik” – Spremnici koje su ugradili distributeri ili proizvođači karoserija“

1. Ovaj predmet odnosi se na tumačenje pojma „standardni spremnici goriva“ u kontekstu oporezivanja energenata. Taj pojam, odavno prisutan u zakonodavstvu Unije, trenutačno je predmet prijedloga izmjene Europske komisije, uglavnom zbog izmjene tehničkog i ekonomskog konteksta na tržištu komercijalnih vozila². Zadaća Suda u ovom predmet bit će provjera hoće li ta izmjena morati također utjecati na tumačenje navedenog pojma u sadašnjoj verziji.

Pravni okvir

2. Pravni okvir u ovom predmetu na razini prava Unije sastoji se od odredaba Direktive Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije³. Ta direktiva uređuje oporezivanje energenata u Uniji. Ona utvrđuje, među ostalim, određena izuzeća od tog oporezivanja.

3. Tako članak 24. Direktive 2003/96 propisuje:

„1. Energenti pušteni u slobodnu potrošnju u jednoj državi članici, a nalaze se u standardnim spremnicima komercijalnih vozila i namijenjeni su za korištenje kao gorivo u tim istim vozilima, kao i oni u specijalnim spremnicima namijenjeni za održavanje, za vrijeme prijevoza, rada sustava koji je opremljen tim istim spremnicima, oslobođeni su trošarine u drugim državama članicama.

1 — Izvorni jezik: francuski

2 — Prijedlog Direktive Vijeća o izmjeni Direktive 2003/96/EZ o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije od 13. travnja 2011. (COM(2011) 169 *final* (SL C 189, str. 5., u daljnjem tekstu: prijedlog Komisije)).

3 — SL L 283, str. 51. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 75.)

2. Za potrebe ovog članka: „standardni spremnik” znači:

- spremnik koji proizvođač [trajno] ugrađuje u sva motorna vozila istoga tipa kao dotično vozilo, čija trajna ugradnja omogućuje da se gorivo izravno koristi kao pogonsko gorivo i, prema potrebi, za rad sustava hlađenja ili drugih sustava za vrijeme prijevoza. Plinski spremnici ugrađeni u motorna vozila namijenjeni za izravnu uporabu plina kao goriva i spremnici ugrađeni u ostale sustave, kojima vozilo može biti opremljeno, također se smatraju standardnim spremnicima,
- spremnici koje proizvođač čvrsto ugrađuje u sve kontejnere istoga tipa kao dotični kontejneri i čija trajna ugradnja omogućuje da se gorivo izravno koristi za rad sustava hlađenja ili drugih sustava za vrijeme prijevoza, kojima su opremljeni specijalni kontejneri.

„Specijalni kontejner” znači svaki uređaj opremljen specijalno namijenjenom napravom za sustav hlađenja, dovoda kisika, sustav toplinske izolacije ili druge sustave.“

4. Prethodna pitanja u ovom predmetu odnose se na definiciju standardnih spremnika iz članka 24. stavka 2. prve alineje Direktive 2003/96.

5. Relevantno njemačko zakonodavstvo nalazi se u Zakonu o porezu na energiju od 15. srpnja 2006.⁴ kao i u uredbi za provedbu tog zakona od 31. srpnja 2006.⁵. Odredbe koje prenose članak 24. Direktive 2003/96 prilično vjerno slijede tekst navedenog članka. Kao što to navodi sud koji je uputio zahtjev, Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) usko tumači te odredbe.

Činjenice u glavnom postupku, prethodna pitanja i tijek postupka

6. Tužitelj u glavnom postupku Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG (u daljnjem tekstu: HFT) prijevoznik je robe u cestovnom prometu sa sjedištem u Njemačkoj. Za potrebe svoje djelatnosti nabavio je komercijalno motorno vozilo od Daimlera AG, proizvođača komercijalnih vozila. To je vozilo izvorno bilo opremljeno spremnikom goriva od 780 litara. Budući da je upotreba tog vozila, kako ju je zamislio HFT, zahtijevala ugradnju posebne opreme, ta je zadaća povjerena R & S Fahrzeugbauu, proizvođaču karoserija. Pri obavljanju te ugradnje proizvođač karoserija zbog tehničkih razloga morao je ukloniti spremnik goriva koji je izvorno ugradio proizvođač vozila (u daljnjem tekstu: spremnik 1). Tijekom te preinake proizvođač karoserija također je ugradio drugi spremnik od 780 litara, koji je prethodno nabavljen od Hoppe Truck-Tanksa GmbH & Co. KG (u daljnjem tekstu: spremnik 2). Drugi spremnik mogao je ugraditi i proizvođač vozila, ali to rješenje nije bilo ekonomski isplativo jer bi se spremnik tada također morao ukloniti radi konačne preinake vozila.

7. Vozač je 2. prosinca 2009. i 14. veljače 2011. gorivom opskrbio predmetno vozilo u Nizozemskoj te ga je potom odmah odvezao natrag na njemačko državno područje. Gorivo je korišteno isključivo za pogon vozila.

8. HFT je 28. lipnja 2012. Hauptzollamtu Münster, tuženiku u glavnom postupku, prijavio količine goriva uvezene u spremniku 2. Nakon te prijave, Hauptzollamt Münster rješenjem od 3. srpnja 2012. naložio je plaćanje iznosa od 501,22 eura na ime poreza na energiju za gorivo uvezeno u spremniku 2 i rješenjem od 19. rujna 2012. plaćanje iznosa od 291,14 eura na ime istog poreza za gorivo uvezeno u spremniku 1. Naime, Hauptzollamt Münster smatrao je da ni spremnik 1, koji je uklonio proizvođač

4 — Zakon o porezu na energiju (Energiesteuergesetz, BGBl. I, 2006., str. 1534.), u verziji koja proistječe iz članka 1. Zakona od 17. srpnja 2009. (BGBl. I, 2009., str. 1979.).

5 — Uredba za provedbu Zakona o porezu na energiju (Energiesteuer-Durchführungsverordnung, BGBl. I, 2006., str. 1753.), u verziji koja proizlazi iz članka 6. Uredbe od 5. listopada 2009. (BGBl. I, 2009., str. 3262.).

karoserija, ni spremnik 2, koji je izvorno ugradio isti taj poduzetnik, nije trajno ugradio proizvođač vozila te da stoga ne odgovaraju definiciji standardnih spremnika u smislu odredaba njemačkog prava donesenih radi prenošenja članka 24. Direktive 2003/96. Stoga se gorivo u tim spremnicima nije moglo izuzeti u skladu s tim odredbama.

9. Nakon što je Hauptzollamt Münster odbio prigovore koje je HFT podnio, HFT je sudu koji je uputio zahtjev podnio tužbu za poništenje navedenih rješenja.

10. Kao što to sud koji je uputio zahtjev navodi, prema Bundesfinanzhofovu tumačenju relevantnih odredbi, tužba bi se morala odbiti. Naime, na temelju tog tumačenja spremnici koje su ugradili distributeri ili proizvođači karoserija ne mogu se obuhvatiti pojmom standardnih spremnika. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, Bundesfinanzhof temelji svoje stajalište uglavnom na tumačenju koje je Sud dao u presudi Schoonbroodt⁶ u pogledu članka 112. stavka 1. Uredbe Vijeća (EEZ) br. 918/83 od 28. ožujka 1983. o uspostavi sustava oslobođenja od carina u Zajednici⁷, koji u bitnome sadrži istovjetan tekst kao i članak 24. Direktive 2003/96.

11. Sud koji je uputio zahtjev ipak se pita ne bi li bilo prikladnije da se usvoji šire tumačenje pojma standardnih spremnika, tako da se njime obuhvate i spremnici koje su ugradili distributeri ili proizvođači karoserija, kao što su oni u glavnom postupku. Sud koji je uputio zahtjev smatra da bi se takvo široko tumačenje moglo nadahnuti pristupom koji je Sud zauzeo u presudi Meiland Azewijn⁸.

12. U tim je okolnostima Finanzgericht Düsseldorf (Njemačka) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

- „1. Treba li pojam ‚proizvođač‘ iz članka 24. stavka 2. prve alineje Direktive [2003/96] tumačiti tako da obuhvaća i proizvođače karoserije i distributere koji su spremnik goriva ugradili tijekom postupka proizvodnje vozila, a u postupku proizvodnje je zbog tehničkih i/ili ekonomskih razloga podjelom rada sudjelovalo nekoliko samostalnih poduzeća?
2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: kako u tim slučajevima treba tumačiti pretpostavku iz članka 24. stavka 2. prve alineje Direktive 2003/96, prema kojoj mora biti riječ o motornim vozilima ‚istog tipa‘?“

13. Sud je 26. ožujka 2013. zaprimio odluku kojom je upućen zahtjev za prethodnu odluku. Pisana očitovanja podnijeli su HFT, Hauptzollamt Münster, Češka Republika i Komisija. Rasprava nije održana.

Analiza

14. Tumačenje koje u prethodnim pitanjima traži sud koji je uputio zahtjev odnosi se na pojmove „proizvođač“ i vozila „iste vrste“. Međutim, mislim da bi bilo prikladnije, kako to predlaže češka vlada, da se u cijelosti analizira definicija standardnih spremnika i, konkretnije, da se razmotri tumačenje koje bi trebalo dati toj definiciji u sadašnjem tehničkom i ekonomskom kontekstu, kako bi se osigurao koristan učinak članka 24. Direktive 2003/96.

6 — C-247/97, EU:C:1998:586

7 — SL L 105, str. 1.

8 — C-292/02, EU:C:2004:499.

Nastanak predmetne odredbe

15. Definicija standardnih spremnika komercijalnih vozila u svrhu izuzeća od pristojbi i poreza na gorivo koje se ondje nalazi prvi put se pojavila, ako se ne varam, u članku 112. stavku 2. točki (c) Uredbe br. 918/83. Ta je definicija sastavljena u bitnome istovjetno kao i sadašnja definicija iz članka 24. Direktive 2003/96.

16. Tako sastavljena, ta se definicija temelji na pretpostavci, koja je nedvojbeno bila točna u vrijeme njezina donošenja, da proizvođači komercijalnih vozila nude vrste vozila koja su standardizirana u pogledu većine njihovih tehničkih značajki, uključujući broj i vrstu spremnika goriva. Tada je bilo lako utvrditi konkretnu vrstu vozila i provjeriti, odgovara li spremnik goriva određenog vozila posebnim značajkama te vrste vozila. U kontekstu trgovinskih odnosa s trećim državama, to je omogućilo da se spriječi uvoz, štetan za porezne interese država članica, viška količina goriva iz zemalja u kojima je njegova cijena bila puno niža od cijena na tržištu Zajednice zbog razlike u tečajnim stopama i poreznoj politici.

17. Prednost upućivanja na tako definiran pojam standardnih spremnika bilo je sprječavanje ne samo uvoza goriva u prijenosnim spremnicima (što je bilo dopušteno osobnim vozilima) i raznim drugim posudama, nego također i u dodatnim spremnicima, posebno ugrađenim u komercijalna vozila radi uvoza goriva u carinsko područje Zajednice. Djelotvornost tih odredaba mogla se osigurati zbog postojanja nadzora na vanjskim granicama.

18. U vezi s uvozom goriva u spremnicima komercijalnih vozila koji je izuzet od trošarina u odnosima unutar Zajednice, ista definicija koja je već prisutna u članku 2. drugoj alineji Direktive Vijeća 68/297/EEZ od 19. srpnja 1968. o standardizaciji odredaba koje se odnose na bescarinski uvoz goriva, sadržanog u spremnicima za gorivo gospodarskih motornih vozila⁹, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 85/347/EEZ od 8. srpnja 1985.¹⁰ – skoro je riječ po riječ preuzeta u članku 8.a stavku 2. Direktive Vijeća 92/81/EEZ od 19. listopada 1992. o usklađivanju struktura trošarina na mineralna ulja¹¹, koji je dodan Direktivom Vijeća 94/74/EZ od 22. prosinca 1994.¹²

19. Prema devetnaestoj uvodnoj izjavi Direktive 94/74, gorivo, koje je pušteno u slobodnu potrošnju u jednoj državi članici i koje se nalazi u spremnicima komercijalnih vozila, oslobađa se trošarine „kako se ne bi sprječavalo slobodno kretanje osoba i robe, kao i da ne dođe do dvostrukog oporezivanja“.

20. Direktiva 92/81 stavljena je izvan snage i zamijenjena Direktivom 2003/96, a članak 8.a je bez značajnih izmjena postao članak 24. Direktive 2003/96.

9 — SL L 175, str. 15. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 7., svezak 15., str. 3.)

10 — SL L 183, str. 22. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 7., svezak 20., str. 7.)

11 — SL L 316, str. 12.

12 — SL L 365, str. 46.

Sudska praksa Suda

Presuda Schoonbroodt

21. Sud je već jednom imao priliku tumačiti definiciju standardnih spremnika u smislu zakonodavstva Unije, i to u presudi Schoonbroodt¹³. Iako se predmet, povodom kojeg je donesena ta presuda, kao i konkretni slučaj, odnosio na uvoz goriva sadržanog u spremnicima komercijalnih vozila, koji je bio oslobođen od plaćanja trošarina u okviru odnosa unutar Zajednice, na temelju belgijskog zakonodavstva; tumačenje, zatraženo od suda koji je uputio zahtjev, odnosilo se, međutim, na pojam standardnih spremnika kako je definiran u članku 112. Uredbe br. 918/83, to jest u području oslobođenja od carina¹⁴.

22. U toj presudi Sud je zadržao usko tumačenje pojma standardnih spremnika. On je iz područja tog pojma osobito isključio spremnike koje je trajno ugradio distributer ili proizvođač karoserija¹⁵.

23. Kao obrazloženje za takvo rješenje, Sud se pozvao na načela koja proizlaze iz sudske prakse u području oslobođenja od carina, prema kojima „pri donošenju odredbi kojima se odobrava odgoda carinskih pristojbi, Vijeće mora uzeti u obzir zahtjeve pravne sigurnosti i poteškoće s kojima se moraju suočiti nacionalne carinske uprave [...]. Proizlazi da se takve odredbe moraju tumačiti usko, u skladu s njihovim tekstom, tako da ih nije moguće primijeniti mimo njihova teksta na proizvode koji se u njima ne navode“¹⁶.

Presuda Meiland Azewijn

24. U presudi Meiland Azewijn¹⁷, Sud je odlučivao o tumačenju članka 8.a Direktive 92/81, čija je odredba kasnije zamijenjena onom o kojoj je riječ u ovom predmetu. Međutim, taj predmet nije se odnosio na definiciju standardnih spremnika, već na pojam komercijalnih vozila, koji nije definiran u tom članku, kao i na pitanje može li se gorivo koje je sadržano u spremnicima tih vozila i koje je izuzeto od trošarina, koristiti samo za pogon vozila ili se može koristiti i za rad strojeva i sustava ugrađenih u vozilo, kao što su poljoprivredni strojevi.

25. Iako je predmet tumačenja danog u presudi Meiland Azewijn¹⁸ različit od onog u ovom predmetu, određena rješenja do kojih je Sud došao mogu nas zanimati. Kao prvo, u odnosu na pojam komercijalnih vozila, Sud je odbacio upućivanja na definicije tog pojma koje postoje – u kontekstu oslobođenja goriva – u Direktivi 68/297 i Uredbi br. 918/83¹⁹. Umjesto toga odlučio se pozvati na strukturu i svrhu predmetnih odredbi, to jest na zaštitu slobodnog kretanja osoba i robe te na sprječavanje dvostrukog oporezivanja²⁰. Sud je zaključio da članak 8.a Direktive 92/81 treba tumačiti široko²¹.

13 — EU:C:1998:586.

14 — Presuda Schoonbroodt (EU:C:1998:586, t. 18. i 20.). Iako se predmet povodom kojeg je donesena ta presuda odnosio na odredbe Uredbe br. 918/83, kako je izmijenjena Uredbom Vijeća (EEZ) br. 1315/88 od 3. svibnja 1988. (SL L 123, str. 2.), ta izmjena nije u bitnome utjecala na definiciju standardnih spremnika ugrađenih u vozila.

15 — Presuda Schoonbroodt (EU:C:1998:586, izreka).

16 — Presuda Schoonbroodt (EU:C:1998:586, t. 23.). Vidjeti također mišljenje u predmetu Schoonbroodt (C-247/97, EU:C:1998:323, t. 38., 41. i 42.), u kojima je nezavisni odvjetnik F. Jacobs iznio razloge utemeljene na ustaljenoj sudskoj praksi na području carina.

17 — EU:C:2004:499.

18 — EU:C:2004:499.

19 — U tom se predmetu radilo o gorivu sadržanom u spremnicima poljoprivrednih motora, dok su Direktiva 68/297 i Uredba br. 918/83 definirale komercijalno vozilo kao ono koje je namijenjeno prijevozu osoba i stvari.

20 — Presuda Meiland Azewijn (EU:C:2004:499, t. 39. do 41.). Sud se pozvao na svrhu članka 8.a Direktive 92/81, kako je navedena u devetnaestoj uvodnoj izjavi Direktive 94/74.

21 — Presuda Meiland Azewijn (EU:C:2004:499, t. 41.).

26. Kao drugo, u vezi s korištenjem goriva uvezenog uz oslobođenje od trošarine, Sud je odlučio da se ono može koristiti ne samo za pogon vozila, nego i u druge svrhe, kao što su na primjer poljoprivredni radovi. To rješenje je osobito zanimljivo s obzirom na tekst definicije standardnih spremnika koji moram analizirati u ovom predmetu. Naime, ta je definicija izričito predviđala da ugradnja spomenutih spremnika mora omogućiti da se „gorivo izravno koristi za pogon vozila i, prema potrebi, za rad sustava hlađenja ili drugih sustava za vrijeme prijevoza“²². Čini mi se jasnim da se ta definicija tiče samo goriva koje se koristi u kontekstu prijevoza, bilo za pogon vozila bilo za rad sustava vozila u okviru prijevoza. Sud je stoga jasno odstupio od teksta članka 8.a.

Pravna ocjena

27. Nakon što sam tako iznio povijesni kontekst i s njim povezanu sudsku praksu u odnosu na definiciju standardnih spremnika u smislu članka 24. stavka 2. Direktive 2003/96, sada ću ocijeniti tumačenje te odredbe s obzirom na činjenice u glavnom postupku. Ta će se ocjena provesti u dva stadija razlikovanjem slučaja spremnika 1 od slučaja spremnika 2, kako su opisani u točki 6. ovog mišljenja, da bi se ipak došlo do zajedničkog zaključka.

Slučaj spremnika 1

28. Podsjećam da je spremnik 1 ugrađen u vozilo od strane proizvođača prije nego što je uklonjen u okviru konačne preinake od strane proizvođača karoserija.

29. Hauptzollamt Münster nije odobrio oslobođenje od trošarina za gorivo sadržano u tom spremniku, smatrajući da taj spremnik nije obuhvaćen definicijom standardnih spremnika u smislu Direktive 2003/96. Hauptzollamt Münster smatrao je da zbog njegova uklanjanja od strane treće osobe, predmetni spremnik nije bio ugrađen u vozilo od strane proizvođača kako se to, prema mišljenju tog tijela, zahtijeva člankom 24. stavkom 2. Direktive 2003/96.

30. Hauptzollamt Münster iznosi to tumačenje u svojem pisanom očitovanju. On se uglavnom oslanja na doslovno tumačenje predmetnih odredbi, na presudu Schoonbroodt²³ kao i na načelo pravne sigurnosti. Međutim, ozbiljno sumnjam da se na tim trima čimbenicima može temeljiti pristup koji je zauzelo njemačko porezno tijelo.

31. Kao prvo, u tekstu definicije sadržane u članku 24. stavku 2. prvoj alineji Direktive 2003/96, ne spominje se „spremnik koji je ugradio proizvođač“ u konkretno vozilo. Naprotiv, [francuski] tekst koristi množinu definirajući standardne spremnike kao „spremnici koje proizvođač trajno ugrađuje u sva motorna vozila istoga tipa kao dotično vozilo“²⁴. Radi se stoga, kako Komisija s pravom ističe, o općoj kategoriji spremnika, a ne o tome, je li proizvođač u vozilo fizički ugradio konkretni spremnik.

32. Činjenica da je zakonodavstvo primijenilo takvo rješenje lako se može objasniti svrhom predmetne odredbe, a to je zaštita slobodnog kretanja osoba i robe, kao i izbjegavanje dvostrukog oporezivanja, uz osiguranje zaštite legitimnih poreznih interesa država članica. S aspekta te svrhe, relevantan čimbenik nije osoba koja je ugradila određeni spremnik u konkretno vozilo, nego funkcionalnost spremnika, to

22 — Moje isticanje.

23 — EU:C:1998:586.

24 — Moje isticanje. Druge jezične verzije Direktive 2003/96 koriste sličnu formulaciju – «die vom Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten Behälter» na njemačkom, «zbiorniki trwale zamontowane przez wytwórcę we wszystkich pojazdach silnikowych tego samego rodzaju jak dany pojazd» na poljskom, «the tanks permanently fixed by the manufacturer to all motor vehicles of the same type as the vehicle in question» na engleskom.

jest omogućiti pogon vozila i rad njegovih sustava u okviru uobičajene upotrebe. Tumačenje koje isključuje spremnik samo zato što je bio zamijenjen ili čak samo uklonjen prilikom popravka ili preinake vozila od strane osobe različite od proizvođača, nije u skladu niti s tekstom niti sa svrhom članka 24. Direktive 2003/96.

33. Takvo tumačenje ne proizlazi niti iz presude Schoonbroodt. U predmetu povodom kojeg je donesena ta presuda, radilo se ne o zamijenjenom ili uklonjenom spremniku, nego o dodatnim spremnicima, koje su distributeri ili proizvođači karoserija dodali u vozila radi povećanja njihova dometa²⁵. Sud je stoga na temelju doslovnog tumačenja analizirane odredbe, zaključio da se ne radi o spremnicima koje je proizvođač ugradio „u sva motorna vozila istoga tipa kao dotično vozilo“, jer proizvođač inače nije opremao svoja vozila takvim spremnicima.

34. U tom je kontekstu Sud zaključio da definicija standardnih spremnika iz članka 112. stavka 2. točke (c) Uredbe br. 918/83 nije obuhvaćala spremnike koje „je trajno ugradio distributer proizvođača ili proizvođač karoserija radi ostvarivanja određenih gospodarskih ciljeva“²⁶. Iako čitanje same izreke presude Schoonbroodt može ukazivati na to, da su iz područja definicije isključeni svi spremnici koje su ugradile osobe različite od proizvođača, obrazloženje te presude navodi na više iznijansiran zaključak. Osobito ne vjerujem da se na temelju navedene presude može zauzeti stav, da su iz predmetne definicije spremnika isključeni spremnici koje su ugradile treće osobe ne „radi ostvarivanja određenih gospodarskih ciljeva“, već samo radi ponovne uspostave funkcionalnosti vozila ili u okviru preinake tih funkcionalnosti.

35. Naposljetku, načelo pravne sigurnosti ne zagovara, prema mojem mišljenju, postavku koju je iznio Hauptzollamt Münster. Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, načelo pravne sigurnosti, koje je dio općih načela prava Unije, zahtijeva osobito da su pravna pravila jasna, precizna i predvidiva u svojim učincima, osobito kada za pojedince i poduzetnike mogu imati nepovoljne posljedice²⁷. Cilj je tog načela, dakle, da u poreznim predmetima zaštitu u prvom redu interese poreznih obveznika, a ne interese poreznih tijela, posebno osiguravajući predvidljivost posljedica koje proizlaze iz primjene zakona.

36. U vezi s glavnim postupkom valja primijetiti da iako je HFT, kao što ističe, „preventivno“ podnio prijavu poreznom tijelu u vezi s gorivom uvezenim u spremniku 2, on tu prijavu nije podnio, čak ni preventivno, u odnosu na gorivo uvezeno u spremniku 1. Mislim da je tomu tako jer HFT nije mogao predvidjeti da se na gorivo uvezeno u spremniku 1 neće primjenjivati oslobođenje od trošarine.

37. Međutim, predvidljivost koja je svojstvena načelu pravne sigurnosti zahtijeva da tumačenje pravnog pravila ne dovede do apsurdnih ili besmislenih rezultata. To bi upravo bio slučaj u ovom predmetu ako bi povlastica oslobođenja od trošarine ovisila o slučajnim okolnostima koje su irelevantne s aspekta svrhe predmetne odredbe, kao što je činjenica da je nakon stjecanja vozila spremnik, koji je izvorno ugradio proizvođač, zamijenjen ili uklonjen. Ako se usvoji takvo tumačenje, poduzetnik bi mogao ostvariti povlasticu oslobođenja za gorivo uvezeno u spremniku svojeg vozila, dok bi drugi poduzetnik u istoj situaciji bio lišen te mogućnosti samo zbog toga što je obavio popravke ili preinake na svojem vozilu. Takav bi rezultat bio ne samo nelogičan nego bi stvorio neopravdanu razliku u postupanju koja bi mogla narušiti tržišno natjecanje. Tumačenje pravnog pravila koje dovode do takvog rezultata, ne može se smatrati sukladnim načelu pravne sigurnosti.

38. Iz tih razloga, smatram da se definicija standardnih spremnika iz članka 24. stavka 2. Direktive 2003/96, čak i ako je se doslovno tumači, odnosi na spremnike koje su ugradile osobe različite od proizvođača vozila u slučaju u kojem te osobe samo mijenjaju ili uklanjaju spremnike koje je izvorno ugradio proizvođač.

25 — Presuda Schoonbroodt (EU:C:1998:586, t. 7., 12. i 19.).

26 — Presuda Schoonbroodt (EU:C:1998:586, izreka).

27 — Vidjeti osobito presudu Förster (C-158/07, EU:C:2008:630, t. 67.).

Slučaj spremnika 2

39. Podsjećam da je spremnik 2, s istim kapacitetom kao i spremnik 1, nabavljen kod nezavisnog prodavatelja i ugrađen u vozilo od strane proizvođača karoserija, koji je uklonio spremnik 1. Spremnik 2 mogao je također ugraditi proizvođač tijekom proizvodnje vozila, ali to ne bi bilo isplativo jer bi se i taj spremnik također morao potom ukloniti radi konačne preinake vozila.

40. Situacija sa spremnikom 2 slična je situaciji s predmetnim spremnicima u presudi Schoonbroodt²⁸ utoliko što on također nikad nije bio ugrađen u vozilo od strane proizvođača. Stoga bi bilo lako zaključiti, oslanjajući se na doslovno tumačenje definicije sadržane u članku 24. stavku 2. Direktive 2003/96 i tu presudu, da, za razliku od spremnika 1, spremnik 2 nije obuhvaćen tom definicijom. Međutim, vjerujem da bi bilo svrsishodnije oduprijeti se toj kušnji. Naime, prejednostavno rješenje ne čini se održivim s obzirom na sve sadašnje ekonomske okolnosti i svrhu analiziranih odredaba Direktive 2003/96.

41. Prema tvrdnji HFT-a u pisanom očitovanju, a koju je Komisija potvrdila u svojem očitovanju, danas je uobičajeno da se komercijalna vozila proizvode u nekoliko stadija, pri čemu proizvođač proizvodi samo šasiju i kabinu, dok preostali dio ugrađuju specijalizirana poduzeća. Isto se načelo primjenjuje na spremnike goriva. Tako proizvođači ne nude jednu vrstu spremnika za svaku vrstu vozila, nego različite spremnike ovisno o predviđenoj upotrebi vozila, tržištu kojem je vozilo namijenjeno ili željama kupca. Također je moguće, kao što je bio slučaj u glavnom postupku, da spremnik ne ugradi proizvođač nego treća osoba u kasnijem stadiju proizvodnje vozila.

42. U tim okolnostima postaje vrlo teško pa čak i nemoguće ocijeniti ulazi li određeni spremnik stvarno u kategoriju spremnika koje „proizvođač [trajno] ugrađuje u sva motorna vozila istoga tipa kao dotično vozilo“, kako proizlazi iz točne formulacije definicije standardnih spremnika. Moglo bi biti i to da u slučaju određene vrste vozila niti jedan spremnik ne odgovara toj definiciji i da shodno tomu korisnici tog vozila budu lišeni povlastice oslobođenja predviđene u članku 24. Direktive 2003/96.

43. Izgleda da ni sam Hauptzollamt Münster ne provodi takvu analizu oslanjajući se na postavku prema kojoj je spremnik izravno ugrađen od strane proizvođača obuhvaćen definicijom standardnih spremnika, dok spremnik ugrađen od strane treće osobe izlazi izvan te definicije. Pri tome se ne radi o doslovnoj primjeni Direktive 2003/96, već o približavanju. Međutim, takvo bi približavanje nužno dovelo do nejednakog postupanja. Ono bi također imalo za posljedicu ograničavanje tržišnog natjecanja jer bi potaklo prijevoznike da nabavljaju dijelove od proizvođača vozila i da ih ovi potonji ugrađuju, a ne treće osobe. *Dura lex sed lex* moglo bi se reći, no vjerujem da takva razlika u postupanju nema nikakvog opravdanja niti u okviru doslovnog tumačenja niti s aspekta svrhe članka 24. Direktive 2003/96.

44. Kako bi se ublažio ovaj problem, Komisija predlaže da se provjeri, od slučaja do slučaja, koje vrste spremnika predlažu proizvođači za određenu vrstu vozila te da se za sve te vrste spremnika smatra kao da su obuhvaćene analiziranom definicijom. To rješenje mi se ne čini uvjerljivim. Budući da proizvođači često nude varijante svojih vozila, koje se razlikuju ne samo prema predviđenoj upotrebi, nego i prema tržištu na kojem se ta vozila prodaju, provjera svih ponuđenih mogućnosti, čak i samo unutar Europske unije, zahtijevala bi od upravnih tijela i sudova da donose vrlo složene činjenične zaključke i mogla bi dovesti do različitih rezultata u različitim državama članicama. To bi dakle išlo protiv svrhe Direktive 2003/96, a to je usklađivanje nacionalnih odredbi u vezi s oporezivanjem energenata. Osim toga, prijedlog Komisije ne vodi računa o spremnicima koje nude treće osobe, a ne proizvođači vozila. Međutim, budući da se u svakom slučaju udaljavamo od doslovnog tumačenja predmetne odredbe prihvaćajući spremnike koje kao opciju nude proizvođači, još mi se manje opravdanim čini izuzeti spremnike koje nude neovisni prodavatelji.

28 — EU:C:1998:586.

45. Za tumačenje pojma vrste vozila u smislu članka 24. Direktive 2003/96, HFT predlaže, da se upotrijebi Direktiva 2007/46/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 5. rujna 2007. o uspostavi okvira za homologaciju motornih vozila i njihovih prikolica te sustava, sastavnih dijelova i zasebnih tehničkih jedinica namijenjenih za takva vozila²⁹. Međutim, ako se zanemari pitanje, je li prikladno poslužiti se kasnijim pravnim aktom donesenim na određenom pravnom području radi tumačenja ranijeg akta donesenog na različitom području, ne vjerujem da bi Direktiva 2007/46 mogla biti stvarno korisna u ovom slučaju. Naime, broj, vrsta i kapacitet spremnika goriva nisu među zajedničkim značajkama „vrste vozila“, navedenim u Dijelu B Priloga II navedene direktive. Drugim riječima, vozila koja pripadaju istoj „vrsti“ u smislu Direktive 2007/46 mogu imati različite spremnike, što nas vraća nazad na ishodište što se tiče tumačenja definicije standardnih spremnika u smislu Direktive 2003/96.

46. Umjesto toga, predlažem da se definicija standardnih spremnika tumači u smislu članka 24. Direktive 2003/96 uz pozivanje na svrhu i strukturu te odredbe, slično kao što je Sud napravio u presudi Meiland Azewijn³⁰. Ta je svrha, podsjećam, zaštita slobodnog kretanja osoba i robe te izbjegavanje dvostrukog oporezivanja³¹. U tu svrhu zakonodavac nije predvidio oslobađanje od trošarina u strogom smislu, nego samo prilagodbu prema kojoj se, kao iznimka od općeg pravila, energent u obliku goriva sadržanog u spremnicima komercijalnih vozila ne oporezuje u državi članici u kojoj će se koristiti, nego u državi članici u kojoj je pušten u slobodnu potrošnju. Naime, obveza da se prilikom svakog prelaska unutarnje granice prijavi količina goriva sadržanog u spremnicima vozila i potreba da se potom radi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja zahtijeva povrat trošarine u državi članici, u kojoj je gorivo kupljeno, predstavljale bi značajnu prepreku u cestovnom prometu između država članica i time prepreku trgovanju na unutarnjem tržištu. Upravo je zbog ispravljanja ovog problema zakonodavac donio članak 24. Direktive 2003/96.

47. Sa aspekta te svrhe, nije relevantno podrijetlo spremnika goriva već pitanje, služi li gorivo za pogon vozila ili eventualno, za rad sustava ugrađenih u to vozilo. Spremnik mora stoga biti ugrađen tako da omogućava izravnu opskrbu vozila gorivom. Nasuprot tomu, osoba koja ga je ugradila kao i njegovo podrijetlo nisu relevantni. Stoga je podvrgavanje oslobodenja okolnosti, koja s aspekta te svrhe nije relevantna, očito u suprotnosti sa svrhom Direktive 2003/96.

48. Ovu analizu potkrjepljuje članak 24. stavak 2. prva alineja druga rečenica Direktive 2003/96 prema kojem se „[p]linski spremnici ugrađeni u motorna vozila [...] također [...] smatraju standardnim spremnicima“. Naime, te plinske spremnike proizvođači obično ne ugrađuju, a još manje ih ugrađuju „u sva motorna vozila istoga tipa“ jer izvorna namjena motornih vozila obično nije pogon na plin, već na gorivo naftnih derivata. Plinske spremnike stoga ugrađuju specijalizirana poduzeća neovisna o proizvođačima.

49. Navođenje plinskih spremnika, što je već stajalo u Uredbi br. 918/83, održava volju zakonodavca da učini definiciju standardnih spremnika prilagodljivijom, kako se određeni porezni obveznici ne bi neopravdano isključili od povlastice oslobodenja. U vrijeme kada su se benzinski ili dizelski spremnici obično ugrađivali u seriji, ta se prilagodljivost mogla ograničiti na plinske spremnike. U sadašnjem gospodarskom kontekstu proizvodnje vozila u stadijima, ona više nije dovoljna. Stoga, iako Direktiva 2003/96 izričito predviđa oslobodenje za plin sadržan u spremnicima koje su ugradile treće osobe, ne vidim razloga za tvrdnju, da se na benzin ili dizel sadržan u takvim spremnicima ne primjenjuje isto oslobodenje. Ponovno, takva tvrdnja temeljila bi se na čimbenicima koji su potpuno irelevantni s obzirom na svrhu predmetne odredbe.

29 — SL L 263, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 13., svezak 35., str. 103.)

30 — EU:C:2004:499. Vidjeti točke 24. do 26. ovog mišljenja.

31 — Devetnaesta uvodna izjava Direktive 94/74, koja je umetnula članak 8.a Direktive 92/81 i koji je postao članak 24. Direktive 2003/96.

50. Što se tiče sprječavanja mogućih zlouporaba, smatram da opasnost od takvih zlouporaba nije povezana s podrijetlom spremnika goriva. Činjenica korištenja goriva, koje je nabavljeno u državi članici tijekom prelaska u drugu državu članicu, nije zlouporaba. Činjenica kupnje goriva u državi članici u kojoj je njegova cijena niža kako bi se koristilo u drugoj državi članici također nije zlouporaba, ako je zbog blizine granice takva transakcija isplativa. To je prirodni ekonomski mehanizam svojstven unutarnjem tržištu. Zlouporaba bi se eventualno sastojala od korištenja uvezenog goriva u spremniku vozila u svrhe različite od pogona istog vozila ili rada sustava ugrađenih u to vozilo. Međutim, takva je zlouporaba također moguća uz korištenje samo spremnika koje je ugradio proizvođač. Države članice moraju stoga suzbijati te zlouporabe sredstvima različitim od uvjetovanja oslobođenja podrijetlom spremnika.

51. Moglo bi se protiviti tumačenju, koje predlažem, to što Sud u svojoj presudi Schoonbroodt³², nije uzeo u obzir ciljeve koji su zakonodavca Unije naveli na donošenje članka 8.a Direktive 92/81 zadržavajući usku definiciju standardnih spremnika. Ipak se mora imati u vidu da u toj presudi Sud nije tumačio odredbu direktive o oporezivanju energenata na unutarnjem tržištu nego temeljem belgijskog zakonodavstva³³, odredbu uredbe u području carina, to jest Uredbu br. 918/83. U svojoj je presudi Sud doduše naveo da „definicije pojma ‚standardni spremnici‘ koje se nalaze u različitim odredbama koje mogu biti relevantne ne pokazuju značajno odstupanje u kontekstu predmeta u glavnom postupku“³⁴. Ipak ostaje činjenica da se argumentacija Suda zasniva na ustaljenoj sudskoj praksi u području carina³⁵, a ne na svrsi odredbe donesene u okviru unutarnjeg tržišta. Suprotno stajalištu nezavisnog odvjetnika F. Jacobsa u njegovu mišljenju u predmetu Schoonbroodt³⁶, mislim da je prilikom tumačenja odredbe direktive u području unutarnjeg tržišta dopušteno uzeti u obzir razloge različite od onih koji su uzeti u obzir pri tumačenju odredbe uredbe u području carina, čak i ako je tekst tih odredbi u bitnome istovjetan. Osobito bi se trebalo imati u vidu da dok su odredbe uredbi izravno primjenjive, odredbe direktiva su obvezujuće samo u pogledu rezultata koji se mora postići. Pri tumačenju direktive, više pažnje se mora obratiti na cilj koji se nastoji ostvariti nego na njezin točan tekst. Time se ni na koji način unaprijed ne odlučuje o tumačenju iste definicije u uredbi u području carina.

52. Valja također primijetiti da je argument u vezi s praksom proizvodnje vozila u više stadija već bio istaknut u predmetu povodom kojeg je donesena presuda Schoonbroodt. Sud je odgovorio navođenjem da zakonodavac mora iz toga izvesti određene zaključke³⁷. Međutim, zakonodavac je već zapravo izveo zaključke jer je u svojem prijedlogu³⁸, Komisija predložila izmjenu definicije standardnih spremnika u smislu članka 24. stavka 2. Direktive 2003/96 kako bi se uzele u obzir promjene u načinu proizvodnje komercijalnih vozila³⁹. Prema prijedlogu Komisije ta definicija trebala bi obuhvatiti „spremnik koji proizvođač ili treća osoba trajno ugrađuje u motorna vozila“ i koji ispunjava tehničke zahtjeve te omogućava izravnu opskrbu vozila gorivom⁴⁰.

53. Prijedlog Komisije još nije usvojen, ali sam mišljenja da tumačenje predmetne odredbe u sadašnjem tekstu mora ići u istom smislu. Nadalje, ne dijelim stav *a contrario* koji je iznio Hauptzollamt Münster prema kojem izmjena koju je predložila Komisija znači da tekst sadašnje odredbe ima drukčiji normativni sadržaj, tako da se ne može tumačiti u skladu s tim prijedlogom. Naime, volja Komisije

32 — EU:C:1998:586.

33 — Vidjeti točku 21. ovog mišljenja.

34 — Presuda Schoonbroodt (EU:C:1998:586, t. 20.).

35 — Vidjeti točku 23. ovog mišljenja.

36 — Vidjeti mišljenje u predmetu Schoonbroodt (EU:C:1998:323, t. 45.).

37 — Presuda Schoonbroodt (EU:C:1998:586, t. 27.).

38 — Vidjeti bilješku na dnu stranice 2. ovog mišljenja.

39 — Prema uvodnoj izjavi 26. Prijedloga Komisije: „Radi osiguranja slobode kretanja, poštujući zahtjeve sigurnosti primjenjive na komercijalna vozila [...], treba ažurirati definiciju standardnih spremnika tih vozila iz članka 24. Direktive [2003/96] kako bi se uzela u obzir činjenica da spremnike u komercijalna vozila ne ugrađuje samo proizvođač.“ (moje isticanje).

40 — Članak 1. točka 18. Prijedloga Komisije.

nije izmjena učinaka članka 24. Direktive 2003/96, već upravo održavanje tih učinaka prilagodbom teksta te odredbe ekonomskoj stvarnosti. Stoga je potpuno moguće da se već sada taj cilj postigne usvajanjem tumačenja definicije standardnih spremnika u skladu sa sadašnjim zahtjevima automobilskeg tržišta.

Opća ocjena

54. Kao što sam već naveo u točki 14. ovog mišljenja, smatram da treba dati zajednički odgovor na dva pitanja koja je uputio Finanzgericht Düsseldorf, to jest dati jedno dosljedno tumačenje definicije pojma standardnih spremnika u smislu članka 24. stavka 2. Direktive 2003/96. Tu bi definiciju trebalo razumjeti na način da obuhvaća sve spremnike koji su trajno ugrađeni u komercijalna vozila i koji služe za izravnu opskrbu tih vozila gorivom. Podrazumijeva se da ti spremnici moraju ispunjavati sve tehničke zahtjeve.

55. Priznajem da bi se to rješenje moglo činiti riskantnim jer se udaljava od točnog teksta predmetne odredbe i same presude u kojoj je Sud protumačio tu odredbu. Ipak, čini mi se da je to jedino tumačenje koje može osigurati koristan učinak članka 24. Direktive 2003/96, njegovu ujednačenu primjenu u čitavoj Uniji kao i pravnu sigurnost poreznih obveznika.

Zaključak

56. Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, predlažem da Sud na prethodna pitanja, koja je postavio Finanzgericht Düsseldorf, odgovori na sljedeći način:

Članak 24. stavak 2. prvu alineju Direktive Vijeća 2003/96/EZ od 27. listopada 2003. o restrukturiranju sustava Zajednice za oporezivanje energenata i električne energije mora se tumačiti na način da pojam standardnih spremnika obuhvaća sve spremnike koji su trajno ugrađeni u komercijalna vozila i koji služe za izravnu opskrbu tih vozila gorivom.