

MEILAND AZEWIJN

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)
z dnia 9 września 2004 r. *

W sprawie C-292/02

mającej za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym,

złożony przez Finanzgericht Düsseldorf (Niemcy) postanowieniem z dnia 6 sierpnia 2002 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 sierpnia 2002 r., w postępowaniu:

Meiland Azewijn BV

przeciwko

Hauptzollamt Duisburg

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, S. von Bahr (sprawozdawca) i R. Silva de Lapuerta, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: F. G. Jacobs,
sekretarz: M. Múgica Arzamendi, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 20 listopada 2003 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Meiland Azewijn BV przez A. M. Crämera, Rechtsanwalt, i F. Kuipera, advocaat,

- w imieniu Hauptzollamt Duisburg przez R. Frinda, działającego w charakterze pełnomocnika,

- w imieniu rządu niderlandzkiego przez H. G. Sevenster, działającą w charakterze pełnomocnika,

- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez K. Grossa, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 stycznia 2004 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 8a dyrektywy Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych (Dz.U. L 316, str. 12), zmienionej dyrektywą Rady 94/74/WE z dnia 22 grudnia 1994 r. (Dz.U. L 365, str. 46, zwanej dalej „dyrektywą 92/81”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Meiland Azewijn BV a Hauptzollamt Duisburg w przedmiocie płatności podatku akcyzowego od oleju mineralnego przechowywanego w zbiorniku paliwa maszyny rolniczej, który został napełniony w Niderlandach, podczas gdy maszyna rolnicza była następnie użytkowana w Niemczech.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

Dyrektywa 92/12

- 3 Dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania,

przepływu oraz kontrolowania (Dz.U. L 76, str. 1), zmieniona dyrektywą Rady 92/108/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. (Dz.U. L 390, str. 124, zwana dalej „dyrektywą 92/12”) ustanawia w szczególności ogólne przepisy dotyczące warunków wymagalności podatków akcyzowych.

4 Zgodnie z art. 7 ust. 1 i 2 dyrektywy 92/12:

„1. W przypadku dopuszczenia do konsumpcji w jednym z Państw Członkowskich wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, przechowywanych do celów handlowych w innym Państwie Członkowskim, podatek akcyzowy jest nakładany w Państwie Członkowskim, w którym te wyroby są przechowywane.

2. W tym celu, bez uszczerbku dla art. 6, w przypadku gdy wyroby dopuszczone już do konsumpcji określonej w art. 6 w jednym Państwie Członkowskim są dostarczane, przeznaczone do dostawy w innym Państwie Członkowskim lub używane w innym Państwie Członkowskim do celów podmiotu gospodarczego prowadzącego samodzielną działalność gospodarczą lub do celów organu podlegającego prawu publicznemu, podatek akcyzowy staje się ściągalny w tym drugim Państwie Członkowskim”.

Dyrektywa 92/81

5 Dyrektywa 92/81 określa szczególne zasady dotyczące podatków akcyzowych od olejów mineralnych.

6 Artykuł 8 ust. 2 tej dyrektywy przewiduje:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego Państwa Członkowskie mogą stosować zwolnienie lub zmniejszenie całkowitej albo częściowej stawki podatku akcyzowego dla olejów mineralnych lub innych towarów przeznaczonych do tego samego celu, używanych pod kontrolą podatkową:

[...]

f) wyłącznie w ramach prac rolnych i ogrodniczych, a także w leśnictwie i rybołówstwie słodkowodnym” [tłumaczenie nieoficjalne].

7 Zgodnie z art. 8 ust. 8 dyrektywy 92/81:

„Państwa Członkowskie mają swobodę odnośnie nadawania mocy prawnej zwolnieniom lub obniżkom stawek podatkowych [określonych w niniejszym artykule] poprzez zwrot zapłaconego podatku akcyzowego” [tłumaczenie nieoficjalne].

8 Artykuł 8a dyrektywy 92/81, dodany na mocy art. 2 dyrektywy 94/74, stanowi:

„1. Oleje mineralne dopuszczone do spożycia [obrotu] w jednym Państwie Członkowskim, przechowywane w standardowych zbiornikach użytkowych pojazdów silnikowych i przeznaczone do zużycia jako paliwo przez te pojazdy, jak również

przechowywane w specjalnych zbiornikach i przeznaczone do użytku w czasie transportu, nie podlegają podatkowi akcyzowemu w innym Państwie Członkowskim.

2. Do celów niniejszego artykułu przez określenie:

»zbiorniki standardowe« rozumie się:

- zbiorniki zamontowane na stałe przez producenta we wszelkiego typu środkach transportu takiego samego rodzaju jak środek transportu, o którym mowa i którego stałe wyposażenie pozwala na bezpośrednie używanie paliwa zarówno w celu umożliwienia funkcjonowania pojazdu, jak i umożliwienia, o ile zaistnieje taka potrzeba, funkcjonowania systemów chłodniczych, jak również innych systemów.

Za zbiorniki standardowe uważa się również zbiorniki na gaz przystosowane dla pojazdów mechanicznych, które pozwalają na użycie bezpośrednio gazu jako paliwa, jak również zbiorniki przystosowane do innych systemów napędowych, w które mogą być wyposażone środki transportu,

[...].

Dyrektywa 94/74

- 9 Motyw dziewiętnasty dyrektywy 94/74 określa cele art. 8a dyrektywy 92/81:

„należy ustalić, że oleje mineralne dopuszczone do obrotu w jednym Państwie Członkowskim, przechowywane w zbiornikach pojazdów mechanicznych i przeznaczone do użycia jako paliwo dla tych pojazdów, są zwolnione z podatku akcyzowego w innych Państwach Członkowskich, aby nie utrudniać swobodnego przepływu osób i towarów oraz zapobiegać podwójnemu opodatkowaniu”.

Dyrektywa 95/60

- 10 Dyrektywa Rady 95/60/WE z dnia 27 listopada 1995 r. w sprawie znakowania olejów napędowych i nafty (Dz.U. L 291, str. 46) została przyjęta zgodnie z art. 9 dyrektywy 92/81.

- 11 Motywy pierwszy i trzeci dyrektywy 95/60 stanowią:

„środki wspólnotowe przewidziane w niniejszej dyrektywie są nie tylko potrzebne, ale również nieodzowne dla osiągnięcia celów rynku wewnętrznego; cele te nie mogą być osiągnięte przez Państwa Członkowskie indywidualnie; ponadto ich osiągnięcie na poziomie Wspólnoty zostało już uwzględnione w dyrektywie 92/81/EWG, w szczególności w jej art. 9;

[...]

prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego wymaga obecnie ustanowienia wspólnych reguł dotyczących znakowania olejów napędowych i ropy, które nie były obciążone podatkiem według pełnej stawki stosowanej do takich olejów mineralnych wykorzystywanych jako materiał napędowy” [tłumaczenie nieoficjalne].

12 Zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy 95/60:

„Z zastrzeżeniem przepisów krajowych dotyczących znakowania Państwa Członkowskie mogą stosować znakowanie zgodnie z przepisami niniejszej dyrektywy do:

— wszystkich olejów napędowych oznaczonych kodem CN 2710 00 69, które zostały wprowadzone na rynek w rozumieniu art. 6 dyrektywy 92/12/EWG oraz zostały zwolnione z podatku akcyzowego lub objęte tym podatkiem według innej stawki niż ustanowiona w art. 5 ust. 1 dyrektywy 92/82/EWG” [tłumaczenie nieoficjalne].

13 Artykuł 3 dyrektywy 95/60 stanowi:

„Państwa Członkowskie podejmą konieczne kroki, aby nie dopuścić do niewłaściwego wykorzystywania wyrobów znakowanych oraz, w szczególności, aby wspomniane oleje mineralne nie mogły być wykorzystane do spalania w silniku drogowego pojazdu mechanicznego lub przechowywane w jego zbiorniku paliwa, chyba że takie wykorzystanie jest dozwolone w szczególnych przypadkach ustalonych przez właściwe władze Państw Członkowskich.

Państwa Członkowskie spowodują, aby wykorzystywanie wspomnianych olejów mineralnych w przypadkach określonych w akapicie pierwszym było uważane za wykroczenie zgodnie z prawem krajowym danego Państwa Członkowskiego. Każde Państwo Członkowskie podejmie środki wymagane dla nadania pełnej mocy wszystkim przepisom niniejszej dyrektywy oraz w szczególności ustali kary, jakie należy nakładać w przypadku nieprzestrzegania wspomnianych środków; kary takie powinny być współmierne do ich celu oraz mieć odpowiedni skutek odstraszący” [tłumaczenie nieoficjalne].

Uregulowania krajowe

Uregulowania niderlandzkie

- 14 Artykuł 27 ust. 3 Wet op de accijns (ustawy o podatku akcyzowym) z dnia 31 października 1991 r. (Stbl. 1991, str. 561) przewiduje obniżoną stawkę podatku dla oleju napędowego przeznaczonego do innych celów niż napędzanie pojazdów silnikowych poruszających się po drogach publicznych, z zastrzeżeniem, że olej napędowy jest właściwie znakowany.
- 15 Artykuł 91 ust. 2 lit. a) wspomnianej ustawy zabrania przechowywania znakowanego oleju napędowego w standardowym zbiorniku paliwa pojazdu silnikowego, z wyłączeniem przypadku „pojazdów silnikowych nieporuszających się po sieci dróg publicznych”, zgodnie z ust. 3 lit. a) tego artykułu. Artykuł 91 ust. 3 lit. b) Wet op de accijns stwarza ponadto możliwość objęcia, w drodze aktu administracyjnego o charakterze ogólnym, wyjątkiem pojazdów silnikowych, które nie są zwyczajowo używane na drogach publicznych.

- 16 Artykuł 40 Uitvoeringsbesluit accijns (rozporządzenia wykonawczego w sprawie podatku akcyzowego) z dnia 20 grudnia 1991 r. (Stbl. 1991, str. 754), wydanego na podstawie wspomnianego art. 91 ust. 3 lit. b) uściśla następnie kategorię zwolnionych pojazdów silnikowych, wśród których występują pojazdy silnikowe przeznaczone do użytku poza siecią dróg publicznych w ramach prac rolnych lub w leśnictwie, które mogą poruszać się po drogach publicznych jedynie w celu przemieszczenia ich na inne miejsce.

Uregulowania niemieckie

- 17 Paragraf 19 ust. 2 Mineralölsteuergesetz (ustawy o podatku od olejów mineralnych) z dnia 21 grudnia 1992 r. (BGBl. 1992 I, str. 2185, sprostowanie w BGBl. 1993 I, str. 169) w brzmieniu nadanym przez Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (ustawy o pierwszeństwie energii ze źródeł odnawialnych) z dnia 29 marca 2000 r. (BGBl. I, str. 305, zwanej dalej „MinöStG”) przewiduje, jako wyjątek od ogólnej zasady dotyczącej powstania długu podatkowego, że z chwilą wprowadzenia na terytorium fiskalne do celów handlowych oleju mineralnego pochodzącego z innego Państwa Członkowskiego nie pobiera się podatku od olejów napędowych przechowywanych między innymi w standardowych zbiornikach środków transportu innych niż statki, kontenery specjalnego przeznaczenia i pojazdy używane w rolnictwie i leśnictwie.
- 18 Przepis ten nie wyklucza jednakże powstania długu podatkowego w przypadkach określonych w art. 26 ust. 4–6 MinöStG.
- 19 Artykuł 26 ust. 4 MinöStG zabrania wykorzystania znakowanego oleju napędowego jako paliwa do napędzania silników maszyn rolniczych.

- 20 Artykuł 26 ust. 5 zdanie drugie MinöStG przewiduje zwolnienie z opodatkowania takiego znakowanego oleju napędowego, jednakże jedynie w szczególnych przypadkach, które nie obejmują systematycznego wykorzystania tego oleju jako paliwa.
- 21 Zgodnie z art. 26 ust. 6 MinöStG znakowany olej napędowy wykorzystywany z naruszeniem ust. 4 tego artykułu podlega opodatkowaniu. Podatek uiszcza się od ilości stosownie do pojemności zbiornika paliwa lub pojemności standardowych zbiorników paliwa pojazdu silnikowego lub silnika trakcyjnego. Podatek staje się natychmiast wymagalny.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 22 Przedsiębiorstwo Bod Giesen VOF, które w maju 2002 r. zostało połączone z Meiland Azewijn BV (zwane dalej, zarówno przed, jak i po połączeniu, „Meiland”) prowadziło w Niderlandach od 1991 r. dzierżawę usług rolnych zatrudniając około dziesięciu osób. Klienci tego przedsiębiorstwa mieli siedziby w dwóch trzecich w Niderlandach i w jednej trzeciej w Niemczech.
- 23 Wszystkie maszyny rolnicze wykorzystywane przez Meiland w ramach prowadzonej działalności były zaopatrywane w paliwo wieczorem, kiedy miejsce wykorzystania maszyn następnego dnia często nie było jeszcze znane. Klienci mogli bowiem, w ostatniej chwili, wycofać się ze względu na warunki pogodowe lub dochodziło do konieczności zastąpienia maszyn, które uległy awarii.

- 24 W szczególności w okresie zniw, kiedy przedsiębiorstwo działało pod presją czasu, dokonanie wymiany znakowanego oleju napędowego, który mógł być wykorzystany zgodnie z prawem jako paliwo w Niderlandach, na nieznakowany olej napędowy, który jako jedyny mógł być wykorzystywany w Niemczech, było praktycznie niemożliwe ze względu na to, że wypompowanie lub wymiana zbiorników zajmowały zbyt wiele czasu. Ponadto w przypadku wypompowania groziło to pozostawieniem śladów znakowania. Trudności te były tym większe, że niektóre z pojazdów były czasami używane tego samego dnia początkowo w jednym, a następnie w drugim z Państw Członkowskich.
- 25 Ze względu na rozmiar przedsiębiorstwa Meiland nie mogło także przeznaczyć swych maszyn rolniczych jedynie do użytku na rynku niemieckim.
- 26 W dniu 29 września 2000 r. w Klein-Netterden (Niemcy), w pobliżu granicy niemiecko-niderlandzkiej, urzędnicy Hauptzollamt Duisburg przeprowadzili kontrolę dwóch traktorów i jednego kombajnu zbożowego, które Meiland udostępnił do zbioru kukurydzy. Maszyny były napędzane znakowanym olejem napędowym. Pojemność ich zbiorników wynosiła odpowiednio 135, 165 i 850 litrów.
- 27 Tego samego dnia Hauptzollamt Duisburg wydał decyzję podatkową, zgodnie z którą wezwał Meiland do uiszczenia podatku od olejów mineralnych w wysokości 851 DEM. Wysokość tego podatku została ustalona na podstawie pojemności zbiorników paliwa i obowiązującej w tamtym czasie stawki, tj. 740 DEM na 1 000 litrów, zgodnie z przepisem art. 26 ust. 6 MinöStG.
- 28 Meiland wniósł od decyzji odwołanie, powołując się na to, że decyzja była sprzeczna z prawem wspólnotowym.

29 Decyzją z dnia 18 stycznia 2001 r. Hauptzollamt Duisburg oddalił odwołanie jako bezzasadne ze względu na to, że zgodnie z przepisami MinöStG na niemieckim terytorium fiskalnym znakowany olej napędowy może być używany jedynie w celach grzewczych. W ramach stosowania art. 26 ust. 5 tej ustawy używanie znakowanego oleju napędowego pochodzącego z innych Państw Członkowskich do napędzania maszyn rolniczych jest zatem zasadniczo zabronione.

30 Meiland wniósł do Finanzgericht Düsseldorf skargę, podnosząc, że decyzja podatkowa zobowiązująca go do uiszczenia podatku w Niemczech prowadziła do podwójnego opodatkowania, ponieważ nie uwzględniała podatku opłaconego już wcześniej w Niderlandach.

31 Zdaniem sądu krajowego, uregulowania prawa niemieckiego podlegające stosowaniu w niniejszej sprawie są zgodne z art. 1 w związku z art. 3 dyrektywy 95/60, jednakże mogą pozostawać w sprzeczności z innymi przepisami prawa wtórnego lub Traktatu WE, a w szczególności z art. 8a ust. 1 dyrektywy 92/81.

32 W takich to okolicznościach Finanzgericht Düsseldorf postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 8a ust. 1 dyrektywy 92/81/EWG należy rozumieć jako proste i pełne zwolnienie z podatku akcyzowego oleju mineralnego przeznaczonego do wykorzystania jako paliwo silnikowe w Państwie Członkowskim, do którego został on wwieziony w standardowym zbiorniku użytkowego pojazdu silnikowego po dopuszczeniu go do obrotu w innym Państwie Członkowskim?

- 2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, mając na uwadze przepis art. 19 ust. 2 [MinöStG] — czy art. 8a ust. 1 dyrektywy 92/81/EWG znajduje bezpośrednie zastosowanie w stosunku do skarżącego?

- 3) Czy procedury administracyjne i kontrolne dotyczące możliwości obniżenia podatku akcyzowego, o którym mowa w art. 8 ust. 2 lit. f) dyrektywy 92/81/EWG, podlegają art. 8 ust. 8 tej dyrektywy, bez znakowania, czy też art. 1 ust. 1 dyrektywy 95/60/WE?

- 4) W przypadku gdyby odpowiedź na pytanie trzecie przesądzała, że Państwa Członkowskie, które korzystają z upoważnienia przewidzianego w art. 8 ust. 2 lit. f) dyrektywy 92/81/EWG, zobowiązane są w okolicznościach analogicznych do stanu faktycznego w postępowaniu przed sądem krajowym do obniżenia podatku nawet w formie zwrotu zapłaconego podatku — czy obniżenie stawek podatku akcyzowego na prace rolne stanowi naruszenie swobodnego przepływu usług, jeżeli jest ono związane z procedurą stosowania znakowania w rozumieniu art. 1 ust. 1 dyrektywy 95/60/WE, która nie jest stosowana przez inne Państwa Członkowskie, które z kolei przewidują ponadto sankcje podatkowe w przypadku znakowania nieprzewidzianego przez ich prawo krajowe?

- 5) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie czwarte — czy naruszenie swobodnego przepływu usług powoduje zniesienie długu podatkowego, czy też w celu uzyskania zwolnienia od podatku skarżący zobowiązany jest wystąpić, w miejsce oleju znakowanego opodatkowanego według niższej stawki podatkowej, o nieznakowany olej napędowy i ubiegać się o zwrot zapłaconego podatku akcyzowego w Państwie Członkowskim, w którym zaopatruje się on w paliwo?”

W przedmiocie pytań prejudycjalnych*Uwagi wstępne*

- 33 Trzy ostatnie pytania dotyczą przypadku, w którym na jedno z dwóch pierwszych pytań udzielono odpowiedzi przeczącej. Dotyczą one w szczególności przepisów prawa wtórno z zakresu znakowania olejów mineralnych i zmierzają do ustalenia, czy należy w pierwszej kolejności stosować określone przepisy dyrektyw 95/60 i 92/81, jeżeli przepisy implementujące przyjęte przez Państwa Członkowskie prowadzą do sprzecznych sytuacji i stanowią źródło naruszenia swobodnego przepływu usług. Dotyczą one również konsekwencji dla zainteresowanych podmiotów w zakresie płatności wymaganego podatku akcyzowego i zwrotu zapłaconego podatku akcyzowego.

W przedmiocie pytania pierwszego

- 34 Poprzez pierwsze pytanie sąd krajowy w istocie zmierza do ustalenia, czy art. 8a ust. 1 dyrektywy 92/81 należy rozumieć w ten sposób, że zabrania on Państwu Członkowskim objęcia podatkiem akcyzowym oleju mineralnego przechowywanego w standardowym zbiorniku użytkowego pojazdu silnikowego i wykorzystywanego jako paliwo, jeżeli ten olej mineralny został zgodnie z prawem dopuszczony do obrotu w innym Państwie Członkowskim.
- 35 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 7 ust. 1 i 2 dyrektywy 92/12 ustanawia ogólną zasadę, zgodnie z którą wyrób objęty podatkiem akcyzowym, dopuszczony do obrotu w jednym Państwie Członkowskim i przechowywany do celów handlowych w innym Państwie Członkowskim, podlega opodatkowaniu w tym drugim Państwie Członkowskim. Miejszem wymagalności podatku jest zatem Państwo Członkowskie przeznaczenia towaru, a nie dopuszczenia do obrotu.

36 Jednakże dyrektywa 92/81 przewiduje szczególną zasadę znajdującą zastosowanie do podatków akcyzowych od olejów mineralnych. Artykuł 8a ust. 1 tej dyrektywy stanowi, że oleje mineralne dopuszczone do obrotu w jednym Państwie Członkowskim, przechowywane w standardowych zbiornikach użytkowych pojazdów silnikowych i przeznaczone do zużycia przez te pojazdy jako paliwo, nie podlegają podatkowi akcyzowemu w innym Państwie Członkowskim. Wynika z tego, że w przypadku przemieszczenia i użytkowania takiego pojazdu w innym Państwie Członkowskim miejscem wymagalności podatku akcyzowego jest Państwo Członkowskie, w którym olej mineralny został dopuszczony do obrotu, a nie państwo użytkownika pojazdu, w którym olej się znajduje.

37 Tym niemniej z uwag przedstawionych w szczególności przez sąd krajowy i przez Hauptzollamt Duisburg wynika, że mają oni pewne wątpliwości względem dokładnego zakresu stosowania art. 8a dyrektywy 92/81.

38 Ich wątpliwości dotyczą trzech kwestii. Pierwsza dotyczy zagadnienia znaczenia nadanego pojęciu „użytkowych pojazdów silnikowych”, druga dotyczy wykorzystania paliwa w Państwie Członkowskim, do którego pojazd został przemieszczony, natomiast trzecia odnosi się do ewentualnych sprzeczności związanych z faktem, że Państwa Członkowskie przyjęły odmienne metody wprowadzenia zasady określonej we wspomnianym art. 8a i innych zasad prawa wtórnego.

39 W odniesieniu do pierwszej kwestii związanej ze znaczeniem nadanym pojęciu „użytkowe pojazdy silnikowe” należy ustalić, czy pojęcie to obejmuje określone maszyny rolnicze. Hauptzollamt Duisburg, odnosząc się do definicji „użytkowych pojazdów silnikowych” zawartych w innych aktach prawa wtórnego, utrzymuje, że pojęciem tym objęte są jedynie pojazdy drogowe, które przewożą osoby i towary oraz że maszyny stanowiące przedmiot postępowania przed sądem krajowym, a mianowicie dwa traktory i kombajn zbożowy, nie mieszczą się zatem w tym pojęciu. Właściwymi aktami prawnymi są, według niego, w szczególności dyrektywa Rady 68/297/EWG z dnia 19 lipca 1968 r. w sprawie ujednoczenia przepisów

dotyczących bezcłowego dopuszczenia do obrotu paliw znajdujących się w zbiorniku paliwa pojazdów dostawczych (Dz.U. L 175, str. 15) oraz rozporządzenie Rady (EWG) nr 918/83 z dnia 28 marca 1983 r. ustanawiające wspólnotowy system zwolnień celnych (Dz.U. L 105, str. 1).

- 40 W tym względzie należy stwierdzić, że choć art. 8a nie zawiera definicji pojęcia „użytkowych pojazdów silnikowych”, to nie wynika stąd, że definicje zawarte w innych aktach prawa wtórnego są tutaj właściwe. Jak to zauważył rzecznik generalny w pkt 44 opinii, dwie definicje wskazane przez Hauptzollamt Duisburg nie pokrywają się, a akty, w których zostały one zawarte, zmierzają do osiągnięcia odmiennych celów niż dyrektywa 92/81. W tych okolicznościach, w celu ustalenia znaczenia pojęcia „użytkowe pojazdy silnikowe” nie należy odnosić się do tych aktów prawnych, ale raczej trzeba odnieść się do systematyki i zamierzonego celu przepisu, w którym ono występuje.
- 41 Z brzmienia art. 8a dyrektywy 92/81, analizowanego w świetle jego celów określonych w motywie dziewiętnastym dyrektywy 94/74, a mianowicie ochrony swobodnego przepływu osób i towarów oraz zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu, wynika wszakże, że przepis ten podlega wykładni rozszerzającej.
- 42 Wynika z tego, że nie można przyjąć zawężającej wykładni pojęcia „użytkowego pojazdu silnikowego”, zaproponowanej przez Hauptzollamt Duisburg. Należy natomiast stwierdzić, że wspomniany przepis obejmuje również maszyny rolnicze, które wykorzystują oleje mineralne jako paliwo.

- 43 Druga kwestia związana z wykorzystaniem paliwa w Państwie Członkowskim, do którego pojazd został przemieszczony, dotyczy zwłaszcza zagadnienia, czy zasada określona w art. 8a ust. 1 dyrektywy 92/81 stosuje się jedynie, w przypadku gdy olej mineralny służący jako paliwo jest wykorzystywany wyłącznie do napędzania pojazdu i przemieszczenia go do innego Państwa Członkowskiego, czy też stosuje się ona również, jeżeli olej mineralny służy ponadto do innych celów, takich jak wykonywanie prac rolnych w tym innym Państwie Członkowskim.
- 44 Jak to również wskazał rzecznik generalny w pkt 36 i 37 opinii, wykładnia utrzymywana przez Hauptzollamt Duisburg, zgodnie z którą paliwo może być wykorzystywane jedynie do napędzania użytkowego pojazdu silnikowego i do przemieszczenia go do innego Państwa Członkowskiego z wyłączeniem wszystkich pozostałych działań w tym państwie, jest niesłusznie zawężająca i w sposób oczywisty sprzeczna z celami przypomnianymi w pkt 41 niniejszego wyroku.
- 45 Należy zatem stwierdzić, że zasada określona w art. 8a ust. 1 dyrektywy 92/81 nie ogranicza się jedynie do przypadku, w którym pojazd został po prostu przemieszczony do innego Państwa Członkowskiego, ale ma ona również na celu stosowanie jej, jeżeli paliwo jest wykorzystywane do innych celów, takich jak prace rolne.
- 46 Trzecia kwestia dotyczy zagadnienia, czy możliwa jest taka rozszerzająca wykładnia art.8a, nawet jeśli napotka ona w praktyce przeszkodę w ramach wykonywania innych przepisów tej dyrektywy, jak również dyrektywy 95/60.
- 47 Finanzgericht Düsseldorf zauważa bowiem w postanowieniu odsyłającym, że zgodnie z prawem niderlandzkim olej napędowy wykorzystywany w maszynach rolniczych korzysta z systemu obniżonych stawek podatku akcyzowego i bezwzględnie podlega znakowaniu, podczas gdy zgodnie z prawem niemieckim

olej napędowy wykorzystywany w tych samych celach objęty jest systemem zwrotu podatku akcyzowego, a jego znakowanie jest wyraźnie zabronione.

- 48 Należy stwierdzić, iż z zastosowania przez Republikę Federalną Niemiec i Królestwo Niderlandów odmiennych środków na podstawie dyrektyw 92/81 i 95/60 wynika, że znakowany olej mineralny jest zgodnie z prawem sprzedawany w Niderlandach w celu wykorzystania go jako paliwo do maszyn rolniczych, podczas gdy w Niemczech, jeżeli jest on znakowany, to jego wykorzystanie do takich celów jest zabronione, a wszelkie wykorzystanie niezgodne z prawem podlega sankcji w postaci nałożenia podatku akcyzowego.
- 49 Różnica ta wynika z faktu, że Królestwo Niderlandów, w ramach stosowania art. 8 ust. 2 lit. f) dyrektywy 92/81, wybrało wprowadzenie obniżonej stawki podatku akcyzowego od omawianych olejów mineralnych i dokonywanie kontroli wykorzystywania ich poprzez znakowanie, zgodnie z przepisem art. 1 dyrektywy 95/60. Natomiast Republika Federalna Niemiec, ze względu na to, że w ramach stosowania wspomnianego art. 8 ust. 2 lit. f) i art. 8 ust. 8 dyrektywy 92/81 przewidziała system zwrotu podatku akcyzowego, nie ustanowiła w zakresie danego oleju mineralnego szczególnego obniżenia podatku w chwili jego dopuszczenia do obrotu i w konsekwencji nie jest konieczne znakowanie tego produktu. Przeciwnie, ponieważ Republika Federalna Niemiec stosuje system zwrotu, musi się ona upewnić, że olej mineralny nie został nabyty po obniżonej stawce podatku. W tym celu, wprowadzając sankcję na podstawie art. 3 dyrektywy 95/60, zabrania ona wykorzystania znakowanego oleju mineralnego, gdyż oznacza to, że został on nabyty po obniżonej stawce podatku akcyzowego.
- 50 W celu rozstrzygnięcia sprzeczności mogących wynikać ze środków transpozycji prawa wtórnego, w szczególności w takim przypadku, jaki jest przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, w którym przedsiębiorstwo Meiland nie może w Niemczech zgodnie z prawem wykorzystywać oleju mineralnego nabytego w Niderlandach jako paliwa w zbiornikach swoich maszyn rolniczych, należy dokonać wykładni przepisów dyrektywy 95/60 dotyczących procedury znakowania i kontroli w świetle celów tej dyrektywy, jak również dyrektywy 92/81 oraz systematyki ich przepisów.

- 51 W tym względzie należy podkreślić, że dyrektywa 95/60, dotycząca znakowania, została przyjęta zgodnie z przepisem art. 9 dyrektywy 92/81. Celem dyrektywy 95/60 wynikającym z jej pierwszego i trzeciego motywu, dalekim od podważania celu dyrektywy 92/81, jest uzupełnienie tej ostatniej poprzez wspieranie realizacji i właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego.
- 52 Artykuł 3 dyrektywy 95/60 przewiduje zatem, że Państwa Członkowskie podejmą konieczne kroki, aby nie dopuścić do niewłaściwego wykorzystywania wyrobów oznaczonych oraz, w szczególności, aby wspomniane oleje mineralne nie mogły być wykorzystywane do spalania w silniku drogowego pojazdu mechanicznego. Jednakże zakaz opatrzony ewentualnie sankcją nie może zostać wydany, jeżeli takie wykorzystanie, w szczególnych przypadkach określonych przez właściwe władze Państw Członkowskich, jest dozwolone.
- 53 Jak to również wskazał rzecznik generalny w pkt 40 opinii, wykorzystanie dopuszczone przez jedno Państwo Członkowskie zgodnie z prawem wspólnotowym, takie jak wykorzystanie znakowanego oleju mineralnego przewidziane w prawie niderlandzkim, nie może zostać zakwalifikowane przez inne Państwo Członkowskie jako niewłaściwe w rozumieniu art. 3 dyrektywy 95/60.
- 54 Wynika z tego, że Państwo Członkowskie, np. Republika Federalna Niemiec, nie może, opierając się na własnym prawie krajowym, zabronić wykorzystywania jako paliwa w standardowym zbiorniku użytkowych pojazdów silnikowych znakowanego oleju mineralnego pochodzącego z innego Państwa Członkowskiego, np. Królestwa Niderlandów, które dopuszcza takie działanie.

55 Mając na względzie powyższe rozważania, na pytanie pierwsze trzeba udzielić następującej odpowiedzi: art. 8a ust. 1 dyrektywy 92/81 należy rozumieć w ten sposób, że zabrania on Państwowi Członkowskiemu objęcia podatkiem akcyzowym oleju mineralnego, niezależnie od tego, czy jest on znakowany, przechowywanego w standardowym zbiorniku użytkowego pojazdu silnikowego, takiego jak maszyna rolnicza, i wykorzystywanego jako paliwo nie tylko do napędzania tego pojazdu, ale również do użytkowania go w innych celach, takich jak prace rolne, jeżeli ten olej mineralny został zgodnie z prawem dopuszczony do obrotu w innym Państwie Członkowskiem.

W przedmiocie pytania drugiego

56 Poprzez drugie pytanie sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 8a ust. 1 dyrektywy 92/81 wywołuje skutek bezpośredni, wobec czego podmiot indywidualny, jak Meiland, może się na niego powołać przed sądem krajowym wobec sprzecznej z nim normy prawa krajowego.

57 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału należy przypomnieć, że jeśli przepisy dyrektywy okażą się, ze względu na swoją treść, bezwarunkowe i wystarczająco jasne, to w przypadku braku ich transpozycji w wyznaczonym terminie można je przeciwstawić jakimkolwiek przepisowi prawa krajowego niezgodnemu z dyrektywą lub powołać się na określone w nich prawa, jakie podmiotowi prywatnemu przysługują wobec państwa (wyrok z dnia 10 czerwca 1999 r. w sprawie C-346/97 Braathens, Rec. str. I-3419, pkt 29).

58 W ww. wyroku w sprawie Braathens Trybunał zbadał, czy art. 8 ust. 1 lit. b) dyrektywy 92/81 wywołuje skutek bezpośredni. Artykuł ten przewiduje, że Państwa Członkowskie zwalniają z ujednoczonego podatku akcyzowego na warunkach, które zostaną przez nie określone w celu zagwarantowania prawidłowego i uczciwego

stosowania takich zwolnień oraz zapobiegania wszelkim ewentualnym wypadkom uchylania się, omijania lub naruszania tych przepisów, oleje mineralne dostarczane do użytku jako paliwa napędowe do samolotów, z wyjątkiem prywatnych lotów o charakterze rekreacyjnym.

59 W pkt 30 wspomnianego wyroku Trybunał orzekł, że chociaż dyrektywa 92/81 przewiduje mniejszy lub większy zakres swobodnego uznania przy dokonywaniu transpozycji przez Państwa Członkowskie niektórych z jej przepisów, to nie można z tego względu odmówić osobom prywatnym prawa do powołania się na te przepisy, które ze względu na ich przedmiot mogą zostać wyodrębnione z całości i być stosowane jako takie.

60 Trybunał orzekł, że art. 8 ust. 1 lit. b) dyrektywy 92/81 stanowi przepis tego rodzaju oraz że obowiązek zwolnienia z ujednoliconego podatku akcyzowego paliwa wykorzystywanego w żegludze powietrznej innego typu niż prywatne loty o charakterze rekreacyjnym jest wystarczająco jasny, precyzyjny i bezwarunkowy, aby ustanowić dla osób prywatnych prawo do powołania się na niego przed sądem krajowym w celu sprzeciwienia się niezgodnemu z nim uregulowaniu krajowemu (zob. ww. wyrok w sprawie Braathens, pkt 31 i 32).

61 Należy stwierdzić, że również art. 8a ust. 1 dyrektywy 92/81 nakłada na Państwa Członkowskie jasny, precyzyjny i bezwarunkowy obowiązek w postaci zakazu objęcia podatkiem akcyzowym określonych olejów mineralnych dopuszczonych do obrotu w innym Państwie Członkowskim. Zakazowi temu odpowiada prawo podmiotowe polegające na braku obowiązku uiszczenia podatku akcyzowego, w przypadku gdy osoby prywatne wykorzystują olej mineralny jako paliwo w standardowym zbiorniku ich użytkowego pojazdu silnikowego do jego napędzania, jeżeli olej ten został dopuszczony do obrotu w innym Państwie Członkowskim.

- 62 W konsekwencji na pytanie drugie należy odpowiedzieć w ten sposób, że podmioty indywidualne mogą powołać się przed sądem krajowym na zakaz ustanowiony w art. 8a ust. 1 dyrektywy 92/81 w celu zakwestionowania uregulowania krajowego niezgodnego z tym zakazem.
- 63 Z uwagi na odpowiedzi udzielone na dwa pierwsze pytania nie ma potrzeby udzielenia odpowiedzi na trzy pozostałe pytania przedłożone przez sąd krajowy.

W przedmiocie kosztów

- 64 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuł 8a ust. 1 dyrektywy Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych należy rozumieć w ten sposób, że zabrania on Państwom Członkowskim objęcia podatkiem akcyzowym oleju mineralnego, niezależnie od tego, czy jest on znakowany, przechowywanego w standardowym zbiorniku użytkowego pojazdu silnikowego, takiego jak maszyna rolnicza, i wykorzystywanego jako paliwo nie tylko do napędzania tego pojazdu, ale również do użytkowania go w innych celach, takich jak prace rolne, jeżeli

ten olej mineralny został zgodnie z prawem dopuszczony do obrotu w innym Państwie Członkowskim.

- 2) Podmioty indywidualne mogą powołać się przed sądem krajowym na zakaz ustanowiony w art. 8a ust. 1 dyrektywy 92/81 w celu zakwestionowania uregulowania krajowego niezgodnego z tym zakazem.**

Podpisy