

## SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

ELEANOR SHARPSTON,  
predstavljeni 19. aprila 2007<sup>1</sup>

1. Ta predloga za sprejetje predhodne odločbe Commissione tributaria provinciale di secondo grado di Trento (davčno sodišče druge stopnje v Trentu) v bistvu sprašujeta Sodišče, ali Direktiva 2003/96<sup>2</sup> državam članicam dovoljuje uvedbo oziroma ohranitev lastne davčne ureditve za proizvode iz mineralnih olj, ki se uporabljajo kot negorivo. Zadevni proizvodi v glavni stvari so mazalna olja.

nosti leta 2001 razsodilo, da Italijanska republika z ohranitvijo davka na mazalna olja med drugim ni izpolnila obveznosti izvetja po tej direktivi.<sup>4</sup>

3. Zadevna italijanska zakonodaja ni bila razveljavljena; Direktiva 92/81 pa je zdaj nadomeščena in razveljavljena z Direktivo 2003/96. Nova direktiva izrecno izključuje energente, ki se uporabijo za druge namene kot za gorivo, iz svojega področja uporabe.

2. Direktiva 92/81,<sup>3</sup> ki je veljala pred Direktivo 2003/96, je določala, naj države članice mineralna olja, ki se uporabljajo kot negorivo, izvzamejo iz usklajene trošarine. Sodišče je v postopku zaradi neizpolnitve obvez-

### Upoštevna zakonodaja

#### *Direktiva 92/12*

1 — Jezik izvornika: angleščina.

2 — Direktiva Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije (UL 2003, L 283, str. 51), kot je bila spremenjena v delu, ki je tukaj upošteven, z Direktivo Sveta 2004/75/ES z dne 29. aprila 2004 (UL 2004, L 157, str. 100).

3 — Direktiva Sveta 92/81/EGS z dne 19. oktobra 1992 o uskladitvi trošarinskih struktur za mineralna olja (UL 1992, L 316, str. 12).

4. Usklajevanje obdavčitve mineralnih olj na ravni Skupnosti je bilo od 90-ih let 20.

4 — Sodba z dne 25. septembra 2003 v zadevi Komisija proti Italiji (C-437/01, Recueil, str. I-9861).

stoletja urejeno z družino direktiv. Direktivo 92/12,<sup>5</sup> ki je še vedno v veljavi, lahko razumemo kot direktivo „mater“. Ta direktiva vzpostavlja splošno ureditev za mineralna olja in ostale proizvode (alkohol, alkoholne pijače in tobačni proizvodi), „za katere ob sprostitvi v porabo nastane obveznost plačila trošarine in drugih posrednih davkov, ki se pobirajo neposredno ali posredno [...]“.<sup>6</sup>

5. V členu 1(2) je določeno, da se „posebne določbe glede strukture in stopenj trošarine na trošarinske proizvode določijo v posebnih direktivah“. Posebni (oziroma v skladu z družinsko prisposodbo „hčerinski“) direktivi za mineralna olja sta izvirno bili Direktiva 92/81 (o določitvi struktur obdavčitve) in Direktiva 92/82<sup>7</sup> (o določitvi stopenj davka).

6. Člen 3 Direktive 92/12 določa:

„1. Ta direktiva se na ravni Skupnosti uporablja za naslednje proizvode, kakor jih opredeljujejo ustrezne direktive:

— mineralno olje,

[...]

2. Proizvodi, naštetih v odstavku 1, se lahko obdavčijo z drugimi posrednimi davki za posebne namene, če so ti davki v skladu z davčnimi pravili, ki se uporabljajo za trošarino in DDV, glede določanja davčne osnove, izračunavanja davka, davčne obveznosti in davčnega nadzora.

3. Države članice obdržijo pravico do uvedbe ali ohranitve davkov, pobranih od proizvodov, ki niso naštetih v odstavku 1 pod pogojem, da ti davki pri trgovanju med državami članicami ne povzročijo dodatnih formalnosti ob prestopu meje.

[...]“

*Kombinirana nomenklatura*

5 — Direktiva Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL 1992, L 76, str. 1).

6 — Člen 1(1).

7 — Direktiva 92/82/EGS z dne 19. oktobra 1992 o približevanju stopenj trošarine za mineralna olja (UL 1992, L 316, str. 19).

7. Določbe v „hčerinskih“ direktivah Direktive 92/12 se nanašajo na številčne oznake

„kombinirane nomenklature“ (v nadaljevanju: KN). KN je bila uvedena z Uredbo št. 2658/87<sup>8</sup> z namenom vzpostavitve nomenklature blaga, ki bi ustrezala različnim zahtevam Skupnosti. Katalog oznak, ki zadevajo različno blago, je bil v Prilogi I k Uredbi št. 2658/87. KN je bila od uvedbe redno dopolnjena s spremembami Priloge I. Vendar pa so bila mazalna olja, kot so ta, katerih obdavčitev je predmet postopka v glavni stvari, vedno uvrščena pod oznako KN 2710.

9. Člen 8(1)(a) Direktive 92/81 je državam članicam nalagal oprostitve „mineralnih olj, ki se uporabljajo za druge namene kot za pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje“ iz usklajene trošarine „pod pogoji, ki jih določijo za zagotovitev pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitvev in preprečevanje vsakršne utaje, izogibanja ali zlorabe“.

10. Direktiva 92/82 je določala najnižjo trošarinsko stopnjo, ki so jo lahko države članice določile za mineralna olja. Člen 2(1) je našteval mineralna olja, za katera velja ta direktiva. Mazalna olja niso bila navedena.

#### *Direktivi 92/81 (strukture) in 92/82 (stopnje)*

8. V členu 2(1)(d) Direktive 92/81 je izraz „mineralno olje“ pokrival proizvode pod oznako KN 2710 in s tem tudi mazalna olja. Člen 2(2) je določal, da „se trošarine uporabljajo za druga mineralna olja od tistih, za katere je stopnja davka določena v stopnjah Direktive [92/82], če so namenjena za uporabo, ponujena v prodajo ali se uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje [...]“.

#### *Direktiva 2003/96*

11. S 1. januarjem 2004 je Direktiva 2003/96 razveljavila in nadomestila Direktivi 92/81 in 92/82.<sup>9</sup> Obenem pa je tudi, kot del procesa doseganja ciljev Kjotskega protokola, razširila režim usklajevanja, ki je poleg mineralnih olj obsegal tudi druge energente in elektriko. Nova direktiva je določila najnižje stopnje skupne obdavčitve, s čimer je državam članicam omogočila prilagodljivost z različ-

8 — Uredba Sveta (EGS) št. 2658/87 z dne 23. julija 1987 o tarifni in statistični nomenklaturi ter skupni carinski tarifi (UL 1987, L 256, str. 1).

9 — Ni pa razveljavila ali nadomestila Direktive „matere“ 92/12, ki ostaja v veljavi.

nimi dajatvami. Do tega je prišlo ob upoštevanju želje držav članic po uvedbi ali ohranitvi različnih načinov obdavčitve teh proizvodov.<sup>10</sup>

12. Iz uvodne izjave 22 je razvidno, da „za energente praviloma velja pravni okvir Skupnosti, če se uporabljajo kot gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo. V tem pogledu narava in logika davčnega sistema narekujeta, da se iz obsega okvira izključi [...] uporabo energentov [...] kot negoriv kakor tudi za mineraloške postopke. Električna energija, ki se uporablja na podoben način, se mora obravnavati enakovredno“.

13. Člen 1 Direktive 2003/96 državam članicam nalaga izvajanje obdavčitve energentov in električne energije v skladu z določbami te direktive.

14. V členu 2(1) je določeno, da se v Direktivi 2003/96 izraz „energenti“ uporablja za izdelke: iz oznak KN 2701, 2702 in od 2704 do 2715. Kot je bilo omenjeno zgoraj, so mazalna olja navedena pod oznako KN 2710.

10 — Glej uvodni izjavi 7 in 10 preambule.

15. Vendar pa je v členu 2(4) izrecno določeno, da se Direktiva 2003/96 ne uporablja za, med drugim, „(b) naslednjo uporabo energentov in električne energije:

— energente, ki se uporabljajo za druge namene kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje,

— [...]“.

16. V členu 3 Direktive 2003/96 je določeno, da se „sklicevanje v Direktivi 92/12/EGS na ‚mineralna olja‘ in ‚trošarino‘, v kolikor se nanaša na mineralna olja, [...] razlaga, da se nanaša na vse energente, električno energijo in nacionalne posredne davke, navedene v členih 2 in 4(2) te direktive“.

17. V členu 14 je določeno obvezno izvzetje obdavčitve, med drugim, uporabe energentov kot goriva v določenih okoliščinah.

18. V členu 24 je določeno, da „energenti, ki so sproščeni v porabo v državi članici,

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

KN 2710 (vključuje tudi mazalna olja), ki se uporabljajo kot gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo, predmet trošarinskih dajatev po enaki stopnji kot enakovredno gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo.

19. Člen 30 določa:

„[...] se direktivi 92/81/EGS in 92/82/EGS z 31. decembrom 2003 razveljavita.

21. V členu 62(1) te zakonske uredbe je določeno, da so „brez poseganja v določbe o trošarini iz člena 21(2) mazalna olja (oznake KN od 27 10 00 87 do 27 10 00 98) predmet davka na porabo, če so namenjena za uporabo, ponujena v prodajo ali se uporabljajo za druge namene kot za gorivo za ogrevanje oziroma pogonsko gorivo“.

Sklicevanja na razveljavljene direktive se razlagajo kot sklicevanja na to direktivo<sup>11</sup>.

### *Italijanska zakonodaja*

20. V členu 21(2) zakonske uredbe št. 504<sup>12</sup> je določeno, da so proizvodi pod oznako

22. Sodišče je v sodbi Komisija proti Italiji<sup>13</sup> ugotovilo, da Italija s tem, ko je v teh določbah obdržala davek na porabo mazalnih olj, ki so namenjena za uporabo, ponujena v prodajo ali se uporabljajo za druge namene kot za gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo, ni izpolnila svojih obveznosti iz člena 3(2) Direktive 92/12 in člena 8(1)(a) Direktive 92/81, kot sta bili spremenjeni. Sodišče je razsodilo, da so lahko mazalna olja predmet trošarin samo, če so namenjena za uporabo, ponujena v prodajo ali se uporabljajo kot gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo. Sicer pa morajo biti mazalna olja izvzeta iz usklajene trošarine.<sup>14</sup>

11 — Drugi odstavek člena 30 je bil dodan kot sprememba z Direktivo 2004/75 (navedeno v opombi 2 zgoraj), v uvodni izjavi 5 katere je navedeno, da je treba besedilo člena narediti bolj jasno.

12 — *Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative* (enotno besedilo o dajatvah na proizvodnjo in porabo ter s tem povezane kazenske in upravne sankcije); Zakonska uredba št. 504 z dne 26. oktobra 1995 (GURI št. 279 z dne 29. novembra 1995, Redni dodatek).

13 — Glej opombo 4.

14 — V odstavku 30.

23. Iz spisa, predvsem pa iz predloženih stališč Italije in Komisije je razvidno, da (iz razlogov, ki tukaj niso pomembni) nacionalni ukrepi, s katerimi bi se spoštovala sodba Sodišča in bi se nacionalna zakonodaja o mazalnih oljih uskladila z zahtevami upoštevanih direktiv, nikoli niso začeli veljati. Določbe zakonske uredbe št. 504 so se torej še naprej uporabljale v nacionalnem pravu, tudi ko je začela veljati Direktiva 2003/96, in so razlog za ta predlog za sprejetje predhodne odločbe.

#### **Postopek v glavni stvari in vprašani za predhodno odločanje**

24. Leta 2004 je pristojni italijanski davčni organ Agenzia delle Dogane – Ufficio di Trento (carinski urad v Trentu), družbi Fendt Italiana srl (v nadaljevanju: Fendt) poslal dve odločbi o neplačanih davkih skupaj s kaznimi v zvezi s potrošnjo mazalnih olj od decembra 2003 do julija 2004.

25. Družba Fendt je ti odločbi na prvi stopnji izpodbijala pred pristojnim italijanskim pokrajinskim davčnim sodiščem Commissione tributaria provinciale di Trento, ki je zavrnilo tožbo družbe Fendt. To sodišče je menilo, da se Direktiva 2003/96 ne uporablja za energente, razen tistih, ki se uporabljajo kot

gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo. Davčna ureditev za ostale energente naj bi bila izključno urejena z nacionalnim pravom, in sicer členom 62(1) zakonske uredbe št. 504.

26. Družba Fendt se je proti tem odločbam pritožila pri predložitvenem sodišču, ki je menilo, da iz sodbe Sodišča v zadevi Komisija proti Italiji in razloga ter namena sprememb davčnega režima Skupnosti za mineralna olja z Direktivo 2003/96 ni jasno, ali je člen 62 zakonske uredbe št. 504 v skladu s pravom Skupnosti in ali države članice zdaj smejo prosto določiti davke na te proizvode po nacionalnem pravu. Zato se je odločilo prekiniti postopek v obeh zadevah in vložiti enaka predloga za sprejetje predhodne odločbe glede „skladnosti davčne ureditve po členu 62 zakonske uredbe št. 504/95 z Direktivo 2003/96/ES“.

27. Oba predloga sta bila naknadno združena s sklepom predsednika Sodišča z dne 10. maja 2006.

28. Republika Ciper, Italija in Komisija Evropskih skupnosti so Sodišču predložili pisna stališča. Družba Fendt in Komisija sta

svoje ustne navedbe podali na obravnavi *Trditve strank*  
15. februarja 2007.

## Vprašanja za predhodno odločanje

### *Uvodne ugotovitve*

29. Komisija je pravilno navedla, da Sodišče v okviru predloga za sprejetje predhodne odločbe ni pristojno odločati o skladnosti nacionalne zakonodaje s pravom Skupnosti,<sup>15</sup> kot je sicer izrecno zaprosilo predložitveno sodišče. V takšnih okoliščinah je treba predloga razlagati kot vprašanje, ali Direktiva 2003/96, ki iz svojega področja uporabe izključuje mineralna olja, ki se uporabljajo za druge namene kot za pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje, državam članicam preprečuje uvedbo davka na potrošnjo za tako uporabo.

30. Na to vprašanje je mogoče odgovoriti na podlagi podatkov iz predložitvenih odločb (čeprav sta jedrnati), ki so dopolnjeni s pomočjo dodatnih stališč, ki sta jih predložili Komisija in Italija.

31. Vse stranke, ki so posredovale pisna stališča (Komisija, Ciper in Italija) navajajo, da z začetkom veljavnosti Direktive 2003/96 mineralna olja, ki se uporabljajo kot negorivo, niso več oproščena obdavčitve s strani držav članic (kot je bilo prej določeno v členu 8(1)(a) Direktive 92/81). Prva alineja člena 2(4)(b) Direktive 2003/96 iz področja uporabe zdaj izključuje „energente, ki se uporabljajo za druge namene kot za pogonsko gorivo ali kot gorivo za ogrevanje“ in s tem torej olja, ki so bila prej oproščena. Zato so lahko obdavčeni v državah članicah.

32. Družba Fendt ni predložila pisnega stališča. Zato se v moji presoji spodaj opiram na različne argumente, ki jih je navajala na obravnavi.

### *Presoja*

33. Strinjam se s Komisijo, Ciprom in Italijo, da je Direktiva 2003/96 spremenila davčni režim Skupnosti v zvezi z mineralnimi olji vključno z mazalnimi olji iz Direktive 92/81,

15 — Glej sodbo z dne 15. julija 1964 v zadevi Costa (6/64, Recueil, str. 585, str. 592 in 593) ter novejšo sodbo z dne 10. junija 1999 v zadevi Braathens Sverige (C-346/97, Recueil, str. I-3419, točka 14).

z učinkom, da jih ni več treba oprostiti obdavčenja v državah članicah.

34. Člen 2(4)(b) Direktive 2003/93 iz področja uporabe direktive izrecno izključuje energente, ki se ne uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje (in s tem torej tudi mazalna olja, kadar se uporabljajo za svoj predvideni namen, torej kot mazivo). Takšno razlago podpira tudi uvodna izjava 22.

35. V členu 14 pa je po drugi strani med drugim določeno izvzetje obdavčitve za uporabo energentov kot goriva v določenih okoliščinah, kot izjema splošnega pravila (iz člena 1), po katerem je takšna uporaba energentov lahko obdavčena. Iz tega izhaja, da takšni proizvodi spadajo v področje uporabe direktive, vendar je določeno, da niso obdavčeni, kadar se uporabljajo na določene načine. Učinek člena 14 je torej dokaj drugačen od člena 2(4), ki popolnoma umika uporabo energentov kot negoriva iz področja uporabe direktive.

36. Kot sta izpostavila Komisija in Ciper, mineralna olja, ki se uporabljajo kot negoriva, niso na seznamu izjem v členu 14, medtem ko so bila med izjemami v členu 8(1) Direktive 92/81 (skupaj z mineralnimi olji, ki so se kot gorivo uporabljala v podobnih okoliščinah kot nekatera od teh mineralnih olj, ki so zdaj izvzete po členu 14 Direktive 2003/96).

37. Iz dokumentacije za pripravo Direktive 2003/96 je razvidno, da je bil zakonodajalec namen skoraj leto pred sprejetjem te direktive izključiti obdavčitev mineralnih olj, ki se uporabljajo kot negoriva, iz usklajevanja v Skupnosti.<sup>16</sup>

38. Družba Fendt je na obravnavi priznala, da je področje uporabe Direktive 2003/96

16 – Dokumentacija za pripravo vključuje predlog Komisije za novo direktivo o obdavčenju energentov COM(97) 30 konč. z dne 12. marca 1997 in dokumentov Sveta 13062/02 z dne 17. oktobra 2002, 13422/02 z dne 29. oktobra 2002, 14200/02 z dne 13. novembra 2002, 14862/02 ADD 1 z dne 27. novembra 2002 in 15354/02 z dne 9. decembra 2002. Dokument 14200/02 se zdi še posebej upošteven. Slednji je med drugim uvedel predloge za to, kar je pozneje postalo uvodna izjava 22, člen 2(4)(b) in člen 14 Direktive 2003/96. Določil je tudi besedilo združene izjave Komisije in Sveta, ki se je dodala zapisniku Sveta in ki izrecno potrjuje, da naj bi države članice smele obdavčiti uporabo kot negorivo. Vendar pa v zvezi z vrednotenjem takšnih izjav glej sodbo z dne 26. februarja 1991 v zadevi Antonissen (C-292/89, Recueil, str. I-745, točka 18). Dokumenti Sveta so dostopni na <http://register.consilium.europa.eu>.



omejeno na energente, ki se uporabljajo kot pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje. Trdila je, da je predvsem zaradi tega treba šteti, da je člen 30 te direktive razveljavil *samo* tiste določbe Direktiv 92/81 in 92/82, ki so zadevale področje uporabe Direktive 2003/96. Zato naj bi izjema za mineralna olja, ki se uporabljajo za druge namene kot za pogonsko gorivo ali gorivo za ogrevanje, iz Direktive 92/81 ostala v veljavi. Družba Fendt se je pri tej interpretaciji učinka razveljavitve opirala na sklepe predloge generalne pravobranilke Kokott v zadevi Alevizos.<sup>17</sup>

drugi odstavek člena 30, je odpravila to negotovost.<sup>18</sup>

39. Ne sprejemam argumenta družbe Fendt, da člen 30 Direktive 2003/96 razveljavlja zgolj določbe prejšnjih direktiv, ki so znotraj področja njene [Direktive 2003/96] uporabe in da zato še vedno velja člen 8(1)(a) Direktive 92/81. Besedilo člena 30 je jasno in nepogojno. Njegovo edino naravno razumevanje je, da sta direktivi 92/81 in 92/82 v celoti razveljavljeni. Če bi zakonodajalec želel nekatere določbe teh direktiv izvzeti iz razveljavitve, bi se to lahko enostavno storilo s seznamom določb, ki naj se ne razveljavijo, v členu 30 Direktive 2003/96. Edino vprašanje, na katero na podlagi člena 30 ni bilo odgovora, je bilo, kako razumeti sklicevanja na razveljavljeni direktivi v drugi zakonodaji Skupnosti. Sprememba, s katero je bil dodan

40. Določba<sup>19</sup>, ki je bila predmet obravnave v zadevi Alevizos, je določala, da „določbe o trošarinah, ki so določene v naslednjih direktivah, prenehajo veljati 31. decembra 1992 [...]“. Generalna pravobranilka Kokott je spomnila, da besedilo te določbe ni bilo popolnoma jasno glede tega, natančno katere določbe v navedenih direktivah naj bi nehale veljati, katero blago bi bilo s tem prizadeto in ali so navedene direktive sploh še imele neodvisno področje uporabe.<sup>20</sup> Zaključila je, da je bila določba spremembe omejena na blago, ki je bilo predmet direktive, ki je vsebovala to spremembo [razveljavitev]. Zato je področje uporabe v razveljavljeni direktivi določalo obseg spremembe.<sup>21</sup>

41. Vendar pa gre v zadevi Alevizos za popolnoma drugačno stanje od sedanjih primerov. V zadevi Alevizos ni bilo popolnoma jasno, kaj naj bi nehale veljati v zvezi s čim. Sistematična razlaga je zato bila potrebna, še posebej, ker je poznejša direktiva pokrivala zgolj določene proizvode, medtem

18 — Glej opombo 11 zgoraj.

19 — Člen 23(3) Direktive 92/12, ki v tej sodbi ni zadeven.

20 — V točki 29.

21 — V točki 32.

17 — Sklepni predlogi z dne 25. januarja 2007 v zadevi C-392/05, točke od 29 do 32.

ko prejšnje direktive niso imele tako ozkega obsega.<sup>22</sup> Po drugi strani je obseg razveljavitve v členu 30 Direktive 2003/96 popolnoma jasn: „Direktivi 92/81 in 92/82 sta razveljavljeni“. Poskus razlage obsega razveljavitve kot omejenega na tiste določbe, ki so znotraj področja uporabe direktive, je v nasprotju z izrecnim besedilom člena 30. Poleg tega razveljavljeni direktivi pokrivata ožje področje proizvodov (mineralna olja) kot Direktiva 2003/96 (energenti in elektrika).

43. Družba Fendt je nato trdila, da je bil namen Direktive 2003/96 obdavčitev energentov, zato da bi se dosegli cilji Kjotskega protokola. Zato je bilo nerazumno sklepati, da je Direktiva 2003/96 ponovno uvedla možnost obdavčenja mineralnih proizvodov, ki se uporabijo za druge namene kot gorivo in ki ne onesnažujejo. Družba Fendt je prav tako trdila, da je člen 24 Direktive 2003/96 posebej izvzel obdavčitev goriva v rezervoarjih gospodarskih vozil, namenjenih v drugo državo članico, v državi članici, v kateri je bilo vozilo proizvedeno, vendar tam gorivo ni bilo porabljeno in torej ni onesnaževalo. Če bi Direktiva 2003/96 veljala za mazalna olja, ki niso uporabljena kot gorivo, bi logično morala izvzeti tudi takšno uporabo, saj ne povzroča onesnaževanja. *A contrario*, odsotnost enake izjeme podkrepljuje ugotovitev, da Direktiva 2003/96 ni spremenila prejšnje izjeme iz Direktive 92/81 za mineralna olja, ki se uporabljajo za druge namene kot za gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo.

42. Kadar je pomen določbe nejasen, jo je seveda treba razlagati v skladu z zakonodajnim sobesedilom.<sup>23</sup> Povsem drugače pa je zatrjevati, da kadar ukrep določa nova pravila in razveljavlja prejšnji ukrep na nedvoumno splošen način, obstaja *splošno* pravilo razlage, da je obseg razveljavitve kljub temu omejen na tiste določbe razveljavljenega ukrepa, ki so znotraj področja uporabe na novo določenih pravil. Takšen pristop je dokaj neutemeljen in bi resno ogrozil načelo pravne varnosti.

44. Moje mnenje je, da niti sobesedilo niti namen Direktive 2003/96 ne podpirata razlage družbe Fendt. Predvsem ne opažam nedoslednosti med namenom doseganja Kjotskih ciljev (iz uvodne izjave 7) in možnostjo držav članic obdavčiti mineralna olja, ki se uporabljajo kot negorivo. Nasprotno, takšna olja se uporabljajo za mazanje strojev in ostalih delov vozil, ki izpuščajo

22 — Točki 31 in 32.

23 — Glej sodbo z dne 6. oktobra 1982 v zadevi CILFIT (283/81, Recueil, str. 3415, točka 20).

ogljikov dioksid v atmosfero. V prvem stavku uvodne izjave 22 je jasno določeno, da „za energente praviloma velja pravni okvir Skupnosti, če se uporabljajo kot gorivo za ogrevanje ali pogonsko gorivo“. V tem pogledu je prav „narava in logika davčnega sistema [...], da se določi, da se iz obsega okvira izključi [...] uporabo kot negorivo“.

lahko torej svobodno urejajo v okviru omejitev, določenih s Pogodbo ES.<sup>24</sup>

45. Posledica razveljavitve Direktive 92/81 in izrecne izključitve energentov, ki se uporabljajo za druge namene kot za pogonsko gorivo in gorivo za ogrevanje, iz Direktive 2003/96 je, da imajo države članice svobodo pri obdavčitvi olj za takšno uporabo pod pogojem, da takšni davki spoštujejo splošna pravila Pogodbe ES (še posebej členov 25 in 90 ES, ki prepovedujeta carinske dajatve pri uvozu in izvozu med državami članicami in diskriminatorno notranjo obdavčitev blaga iz drugih držav članic). Splošno načelo usklajevanja v Skupnosti je, da področja, ki so izključena iz pravnega akta usklajevanja, ostanejo v pristojnosti držav članic, ki jih

46. Z vidika tega splošnega načela po razveljavitvi Direktive 92/81 ni treba posebej izpostaviti določila, ki bi državam članicam *izrecno* dovoljevalo obdavčitev mineralnih olj, ki se uporabljajo kot negorivo.

47. Komisija in Ciper se še posebej sklicujeta na pomen člena 3(3) Direktive 92/12, ki državam članicam dovoljuje obdavčitev energentov, ki so izključeni iz področja uporabe Direktive 2003/96. V bistvu je njuna utemeljitev naslednja. Zadevna mazalna olja so izvzeta iz področja uporabe Direktive 2003/96 (ki je nadomestila direktivi 92/81 in 92/82), kadar se uporabljajo kot negorivo. Zato ne gre za mineralna olja, „kot so

24 — Sodna praksa Sodišča izraža to načelo v množici različnih okoliščin. Glej na primer sodbe z dne 20. februarja 1979 v zadevi Rewe-Zentral (120/78, Recueil, str. 649, točka 8), z dne 26. januarja 1984 v zadevi Clin-Midy, (301/82 SA, Recueil, str. 251, točka 6), z dne 26. septembra 1985 v zadevi Giacomo Caldana (187/84, Recueil, str. 3013, točka 19) in z dne 1. oktobra 1998 v zadevi Burstein (C-127/97, Recueil, str. I-6005, točka 31). Zahteva, da se morajo države članice podrediti splošnim načelom Pogodbe ES, kadar zadevni predmet ni del usklajevanja v Skupnosti, je izrecno določena v sodbah z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji (270/83, Recueil, str. 273, točka 24) in z dne 11. julija 2002 v zadevi Gräbner (C-294/00, Recueil, str. I-6515, točka 26).

določena v zadevnih direktivah“, v skladu s členom 3(1) Direktive 92/12. Tako spadajo pod člen 3(3) te direktive in jih zato država članica lahko obdavči.

48. Takšna razlaga ne loči med opredelitvijo mineralnih olj in njihovo specifično uporabo. Ob podrobnejši analizi postane očitno, da so zadevna mazalna olja zajeta z *opredelitvijo „mineralnih olj“* v Direktivi 2003/96, čeprav jih njihova *specifična uporaba* (uporaba kot negorivo) izključuje iz področja uporabe te direktive.

49. Člen 3(1) Direktive 92/12 določa, da se ta direktiva uporablja med drugim za „mineralna olja“, „kot so določena v zadevnih direktivah“. Izvirna „zadevna direktiva“ je bila Direktiva 92/81. Ko je ta direktiva še veljala, je bilo jasno, da so mazalna olja vključena v opredelitev „mineralnih olj“<sup>25</sup> in da so s tem zajeta s členom 3(1) Direktive 92/12. Vendar pa člen 3 Direktive 2003/96 določa, da se „sklicevanje v Direktivi 92/12 na ‚mineralna olja‘ [...] razlaga, da se nanaša na vse energente, električno energijo [...] navedene v členu 2 [...] te direktive“.

25 — Glej točko 8 zgoraj.

50. Od začetka veljavnosti Direktive 2003/96 je zato člen 3(1) Direktive 92/12 treba razumeti tako: „ta direktiva se uporablja na ravni Skupnosti za naslednje proizvode, kot so določeni v zadevnih direktivah: energenti in električna [...]“. Mazalna olja so „energenti“, kot je določeno v členu 2(1) Direktive 2003/96.<sup>26</sup> Torej gre za „mineralna olja“ po členu 3(1) Direktive 92/12, kot ga je nadomestil člen 3 Direktive 2003/96. Člen 3(3) Direktive 92/12 državam članicam dopušča obdavčitev proizvodov, „ki niso naštetih na seznamu v odstavku 1 [člena 3]“. Glede na to, da so mazalna olja v tej zadevi zajeta s členom 3(1), se možnost iz člena 3(3) zanje ne more uporabiti.

51. Vendar dejstvo, da v Direktivi 92/12 ni izrecne določbe, ki bi državam članicam dovoljevala obdavčitev mineralnih olj, ki se uporabljajo kot negorivo, kot sem že prej navedla,<sup>27</sup> državam članicam ne preprečuje uvedbe takšnih davkov.

26 — Glej točko 14 zgoraj. Dejstvo, da uporaba mazalnih olj kot negoriva ni v področju uporabe Direktive 2003/96 po členu 2 (4), ne vpliva na njihovo zajetje z *opredelitvijo „energentov“* v členu 2 te direktive.

27 — Glej točki 45 in 46 zgoraj.

## **Predlog**

52. Zato Sodišču predlagam, naj v odgovor na vprašanje odloči tako:

Direktiva Sveta 2003/96/ES z dne 27. oktobra 2003 o prestrukturiranju okvira Skupnosti za obdavčitev energentov in električne energije državam članicam ne preprečuje uvedbe davka na potrošnjo mineralnih olj vključno z mazalnimi olji, ki se uporabljajo kot negorivo.