

GENERALINĖS ADVOKATĖS
ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,
pateikta 2007 m. balandžio 19 d.¹

1. Šiuose prašymuose *Commissione tributaria provinciale di secondo grado di Trento* (Trento antrosios instancijos mokesčių teismas) iš esmės klausia Teisingumo Teismo, ar Direktyva 2003/96² leidžia valstybėms narėms nustatyti arba išlaikyti savo apmokestinimo schemą produktams, priklausantiems mineralinių alyvų kategorijai, kurie naudojami, ne variklių degalams ar krosnių kurui, o kitiems tikslams. Konkretūs produktai, kurių apmokestinimas ginčijamas pagrindinėse bylose, yra tepalinės alyvos.

2. Direktyvos 2003/96 pirmakė Direktyva 92/81³ numatė, kad valstybės narės atleidžia nuo akcizo mineralines alyvas, naudojamas ne variklių degalams ar krosnių kurui, o kitiems tikslams. Išnagrinėjęs 2001 m. ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo Teisingumo Teismas nusprendė, jog

taikydama mokesť už tepalinių alyvų naudojimą, Italija nesilaikė, *inter alia*, reikalavimo atleisti jas nuo mokesčio pagal šią direktyvą⁴.

3. Atitinkami Italijos teisės aktai nebuvo panaikinti; tačiau šiuo metu Direktyva 2003/96 pakeitė ir panaikino Direktyvą 92/81. Naujoji direktyva į savo taikymo sritį aiškiai neįtraukia energetikos produktų, naudojamų ne variklių degalams ar krosnių kurui, o kitiems tikslams.

Atitinkami teisės aktai

Direktyva 92/12

4. Nuo dešimtojo dešimtmečio pradžios mineralinių alyvų apmokestinimo suderi-

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyva 2003/96/EB, pakeičianti Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą (OL L 283, 2003, p. 51), iš dalies pakeista 2004 m. balandžio 29 d. Tarybos direktyva 2004/75/EB (OL L 157, 2004, p. 100).

3 — 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/81/EEB dėl akcizo už mineralines alyvas struktūrų derinimo (OL L 316, 1992, p. 12).

4 — 2003 m. rugsėjo 25 d. Sprendimas *Komisija prieš Italiją* (C-437/01, Rink. p. I-9861).

nimą Bendrijos lygmeniu reguliuoja grupė direktyvų. Direktyva 92/12⁵, kuri dar tebegalioja, gali būti laikoma pamatine direktyva. Ji nustato bendrą tvarką, taikytiną mineralinėms alyvoms ir kitiems produktams (alkoholiui, alkoholiniams gėrimams ir apdorotam tabakui), „apmokestinamiems akcizais ir kitais netiesioginiais mokesčiais, kurie tiesiogiai ar netiesiogiai taikomi tokių produktų vartojimui <...>“⁶.

— mineraliniam kurui,

<...>

5. 1 straipsnio 2 dalis nustato, kad „konkrečias nuostatas dėl akcizais apmokestinamiems produktams taikomo mokesčio struktūros bei tarifų nustato specialios direktyvos“. Specialios (arba, toliau vartojant šeimos metaforą, dukterinės) direktyvos dėl mineralinių alyvų iš pradžių buvo Direktyvos 92/81 (nustatanti apmokestinimo struktūrą) ir 92/82⁷ (įtvirtinanti mokesčio tarifus).

2. 1 dalyje išvardyti produktai siekiant specialių tikslų gali būti apmokestinami ir kitais netiesioginiais mokesčiais, jeigu tie mokesčiai atitinka akcizams ir PVM taikomas apmokestinimo bazės nustatymo, mokesčio apskaičiavimo, apmokestinimo momento nustatymo ir kontrolės taisykles.

6. Direktyvos 92/12 3 straipsnis numato:

3. Valstybės narės turi teisę įvesti arba toliau taikyti mokesčius kitiems nei nurodytieji 1 dalyje produktams, jeigu tokių mokesčių taikymas nereikalauja prekybos tarp valstybių narių atveju atlikti formalumus kertant sieną.

<...>“

„1. Ši direktyva Bendrijos lygiu taikoma toliau išvardytiems atitinkamose direktyvose apibrėžtiems produktams:

Kombinuotoji nomenklatūra

5 — 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, 1992, p. 1).

6 — 1 straipsnio 1 dalis.

7 — 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/82/EEB dėl mineralinėms alyvoms taikomų akcizo tarifų suderinimo (OL L 316, 1992, p. 19).

7. Direktyvos 92/12 dukterinių direktyvų nuostatose daromos nuorodos į „Kombinuo-

tosios nomenklatūros“ (toliau – KN) kodus. Iš pradžių KN buvo įtvirtinta Reglamentu Nr. 2658/87⁸, siekiant sukurti prekių nomenklatūrą, atitinkančią įvairius Bendrijos poreikius. Kodų katalogas, susijęs su atskiromis prekėmis, buvo įtvirtintas Reglamento Nr. 2658/87 I priede. Nuo tada I priedo pakeitimai reguliariai atnaujindavo KN. Tačiau tos tepalinės alyvos, kurių apmokestinimas ginčijamas pagrindinėse bylose, visada buvo priskirtos KN kodui 2710.

9. Direktyvos 92/81 8 straipsnio 1 dalies a punktas reikalavo, kad valstybės narės „savo nustatytais sąlygomis, siekdamos užtikrinti teisingą tokių išimčių taikymą ir užkirsti kelią bet kokiam mokesčių vengimui ir piktnaudžiavimui, atleistų nuo akcizo mokesčio mineralines alyvas, kurios naudojamos kitiems tikslams, nei variklių degalai ar krosnių kuras“.

10. Direktyva 92/82 nustatė minimalų akcizo tarifą, kurį valstybės narės privalėjo taikyti mineralinėms alyvoms. 2 straipsnio 1 dalyje buvo pateiktas mineralinių alyvų, patenkančių į pastarosios taikymo apimtį, sąrašas. Jų tarpe tepalinių alyvų nebuvo.

Direktyvos 92/81 (struktūra) ir 92/82 (tarifai)

Direktyva 2003/96

8. Pagal Direktyvos 92/81 2 straipsnio 1 dalies d punktą sąvoka „mineralinės alyvos“ apėmė produktus, patenkančius į KN kodą 2710, todėl apėmė ir tepalines alyvas. 2 straipsnio 2 dalis numatė, kad „mineralinėms alyvoms, išskyrus tas, kurių akcizo dydis nustatytas Direktyvoje 92/82, akcizas taikomas, jeigu jos skirtos naudoti, parduodamos arba naudojamos kaip krosnių kuras ar variklių degalai <...>“.

11. 2004 m. sausio 1 d. Direktyva 2003/96 panaikino ir pakeitė Direktyvas 92/81 ir 92/82⁹. Ji taip pat išplėtė suderinimo režimą, be mineralinių alyvų, papildomai įtraukdama kitus energetikos produktus ir elektrą, kaip vieną iš priemonių siekiant Kioto protokolo tikslų. Naujoji direktyva numatė minimalius bendrus apmokestinimo tarifus, kuriuos ji leido užtikrinti valstybėms narėms suteik-

8 — 1987 m. liepos 23 d. Tarybos reglamentas (EEB) Nr. 2658/87 dėl tarifų ir statistinės nomenklatūros bei dėl Bendrojo muitų tarifo (OL L 256, 1987, p. 1).

9 — Ji nepanaikino ar nepakeitė „Pagrindų“ direktyvos 92/12, kuri tebegalioja. Tai matyti iš Direktyvos 2003/96 preambulės 27 ir 33 konstatuojamųjų dalių bei 3 straipsnio.

dama tam tikrą lankstumą, taikant skirtingas rinkliavas. Tai buvo valstybių narių noro nustatyti ar išlaikyti įvairias šių produktų mokesčių rūšis pripažinimas¹⁰.

12. Preambulės 22 konstatuojamojoje dalyje pažymėta, kad „energetikos produktai, naudojami kaip krosnių kuras ar variklių degalai, iš esmės turėtų priklausyti nuo Bendrijos sistemos. Ta prasme tai atitinka mokesčių sistemos pobūdį ir logiką išskirti iš sistemos taikymo ribų energetikos produktų dvejopą naudojimą ir naudojimą ne kurui, taip pat mineraloginius procesus. Panašiu būdu naudojama elektros energija turėtų būti traktuojama vienodomis sąlygomis“.

13. Direktyvos 2003/96 1 straipsnis reikalauja, kad valstybės narės energetikos produktus ir elektros energiją apmokestintų pagal šią direktyvą.

14. 2 straipsnio 1 dalies b punktas numato, kad Direktyvoje 2003/96 terminas „energetikos produktai“ taikomas produktams, kurie atitinka KN kodus 2701, 2702 ir 2704–2715. Kaip pažymėta pirmiau, tepalinės alyvos atitinka KN kodą 2710.

15. Vis dėlto 2 straipsnio 4 dalis aiškiai numato, kad Direktyva 2003/96 netaikoma, *inter alia*, „b) toliau išvardyti energetikos produktų ir elektros energijos paskirčiai:

— energetikos produktams, kurie naudojami ne variklių degalams ar krosnių kurui, o kitiems tikslams,

— <...>“

16. Direktyvos 2003/96 3 straipsnis nustato, kad „Direktyvoje 92/12/EEB nuorodos „mineralinis kuras“ ir „akcizas“ tol, kol ji taikoma mineralinėms alyvoms, apima visus energetikos produktus, elektros energiją ir nacionalinius netiesioginius mokesčius, atitinkamai nurodytus šios direktyvos 2 straipsnyje ir 4 straipsnio 2 dalyje“.

17. 14 straipsnis numato, *inter alia*, energetikos produktų naudojimo kaip variklių degalų ar krosnių kuro privalomą atleidimą nuo apmokestinimo tam tikromis sąlygomis.

18. Pagal 24 straipsnį vienoje valstybėje narėje vartojimui išleisti energetikos produk-

10 — Žr. preambulės 7 ir 10 konstatuojamąsias dalis.

tai, patalpinti į komercinės paskirties transporto priemonių standartines cisternas ir skirti naudoti kaip tų pačių transporto priemonių variklių degalai, taip pat specialiuose konteineriuose, ir vežant skirti naudoti šiuos konteinerius aprūpinančių sistemų darbui, kitose valstybėse narėse neapmokstinami.

19. 30 straipsnis numato:

„<...> nuo 2003 m. gruodžio 31 d. Direktyvos 92/81/EEB ir 92/82/EEB yra panaikinamos.

Nuorodos į panaikintas direktyvas laikomos nuorodomis į šią direktyvą.“¹¹

Italijos teisės aktai

20. Pagal Įstatyminio dekreto Nr. 504¹²
21 straipsnio 2 dalį produktams, priklausan-

11 – 30 straipsnio antra dalis buvo pridėta kaip pakeitimas, padarytas Direktyva 2004/75 (minėta pirmiau 2 išnašoje), kurios preambulos 5 konstatuojamoji dalis nurodo, jog 30 straipsnio formuluoatė turi būti patikslinta.

12 – 1995 m. spalio 26 d. Įstatyminis dekretas Nr. 504 „Bendras teisės aktų, susijusių su gamybos ir vartojimo apmokestinimu bei baudžiamosiomis ir administracinėmis sankcijomis, tekstas“ (1995 m. lapkričio 29 d. įprastinis GURI Nr. 279 priedas).

tiems KN kodui 2710 (kurie apima ir tepalines alyvas), naudojamiems kaip krosnių kuras ar variklių degalai, taikomas tokio paties dydžio akcizas kaip ir kitiems lygiaverčiams variklių degalams ar krosnių kurui.

21. To paties Įstatyminio dekreto 62 straipsnio 1 dalis nustato, kad „tepalinėms alyvoms (KN 27 10 00 87–27 10 00 98 kodai), be 21 straipsnio antrojeje pastraipoje numatyto akcizo, taikomas vartojimo mokestis, jei jos yra skirtos, parduodamos ar naudojamos ne variklių degalams ar krosnių kurui, o kitiems tikslams“.

22. Sprendime *Komisija prieš Italiją*¹³ Teisingumo Teismas nusprendė, kad šių nuostatų pagrindu toliau taikydama tepalinių alyvų vartojimo mokestį, jei tos alyvos buvo skirtos, parduodamos ar naudojamos ne variklių degalams ar krosnių kurui, o kitiems tikslams, Italija neįvykdė įsipareigojimų pagal Direktyvos 92/12 3 straipsnio 2 dalį su pakeitimais ir Direktyvos 92/81 8 straipsnio 1 dalies a punktą su pakeitimais. Teisingumo Teismas nurodė, kad akcizas tepalinėms alyvoms gali būti taikomas tik tada, jei jos skirtos, parduodamos ar naudojamos variklių degalams ar krosnių kurui. Kitais atvejais jos privalo būti atleidžiamos nuo suderinto akcizo¹⁴.

13 – Minėtas 4 išnašoje.

14 – 30 punktas.

23. Iš bylos dokumentų, būtent iš Italijos ir Komisijos pateiktų pastabų, matyti, kad dėl priežasčių, kurios mums nėra svarbios, nacionalinės priemonės, skirtos įgyvendinti Teisingumo Teismo sprendimą ir suderinti vietinius mokesčius tepalinėms alyvoms su taikomų direktyvų reikalavimais, niekada neįsigaliojo. Taigi Įstatyminio dekreto Nr. 504 nuostatos tebebuvo taikomos nacionalinėje teisėje net ir įsigaliojus Direktyvai 2003/96 ir yra šių prašymų priimti prejudicinį sprendimą ištakos.

Pagrindinės bylos ir kreipimaisi į Teisingumo Teismą

24. 2004 m. kompetentinga Italijos mokesčių institucija *Agenzia delle Dogane – Ufficio di Trento* (Trento muitinė) nusiuntė *Fendt Italiana srl* (toliau – *Fendt*) du pranešimus dėl nesumokėto mokesčio už tepalinių alyvų vartojimą, taip pat baudų, už laikotarpį nuo 2003 metų gruodžio mėn. iki 2004 metų liepos mėnesio.

25. *Fendt* ginčijo šiuos kaltinimus kompetentingame Italijos mokesčius ginčus nagrinėjančiame teisme, *Commissione tributaria provinciale di Trento*, kuris *Fendt* skundus atmetė. Teismo nuomone, Direktyva 2003/96 netaikytina kitokiems energetikos produktams nei naudojami va-

riklių degalams ar krosnių kurui. Kitų produktų apmokestinimą visiškai ir išimtinai reglamentuoja nacionalinė teisė, būtent Įstatyminio dekreto Nr. 504 62 straipsnio pirmas dalis.

26. *Fendt* šiuos sprendimus apeliacine tvarka apskundė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, kuris nusprendė, kad, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo sprendimą byloje C-437/01 bei Direktyva 2003/96 padarytų Bendrijos mokesčių dėl mineralinių alyvų sistemos patikslinimų priežastis ir tikslą, nėra aišku, ar Įstatyminio dekreto Nr. 504 62 straipsnis atitinka Bendrijos teisę ir ar valstybės narės šiuo metu tokiems produktams gali nustatyti mokesčius pagal nacionalinę teisę. Todėl jis nusprendė sustabdyti abiejų bylų nagrinėjimą ir pateikė identiškus prašymus priimti prejudicinį sprendimą dėl „Įstatyminio dekreto Nr. 504 62 straipsnyje įtvirtintos apmokestinimo schemos atitikties Direktyvai 2003/96/EB“.

27. Vėliau 2006 m. gegužės 10 d. Nutartimi Teisingumo Teismo pirmininkas sujungė abu prašymus.

28. Kipro Respublika, Italijos Respublika ir Europos Bendrijų Komisija pateikė pastabas

raštu. Per 2007 m. vasario 15 d. posėdį *Fendt* ir Komisija pateikė savo žodines pastabas. *Šalių argumentai*

Prejudiciniai klausimai

Preliminarios pastabos

29. Komisija teisingai pažymėjo, kad Teisingumo Teismas nėra kompetentingas prašymo priimti prejudicinį sprendimą kontekste nuspręsti dėl nacionalinės teisės nuostatų atitikties Bendrijos teisei¹⁵, kaip to aiškiai jo prašo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Tokiomis aplinkybėmis klausimai turi būti aiškinami taip, kad jais siekiama išsiaiškinti, ar Direktyva 2003/96, kuri nėra taikoma mineralinėms alyvoms, naudojamoms ne variklių degalams ar krosnių kurui, o kitiems tikslams, draudžia valstybėms narėms rinkti tokių produktų vartojimo mokesťį.

30. Į šį klausimą gali būti atsakyta vadovaujantis informacija, pateikta sprendimuose dėl kreipimosi (nors ir trumpa), kurią naudingai papildė Italijos ir Komisijos pastabos.

15 — Žr. 1964 m. liepos 15 d. Sprendimą *Costa* (6/64, Rink. p. 585, 592 ir 593 puslapiai) ir naujesnį 1999 m. birželio 10 d. Sprendimą *Braathens Sverige* (C-346/97, Rink. p. I-3419, 14 punktas).

31. Visos rašytines pastabas pateikusias šalys (Komisija, Kipras ir Italija) teigia, kad, įsigaliojus Direktyvai 2003/96, mineralinės alyvos, naudojamos ne variklių degalams ar krosnių kurui, o kitiems tikslams, nebėra atleidžiamos nuo apmokestinimo valstybėse narėse (kaip to anksčiau reikalavo Direktyvos 92/81 8 straipsnio 1 dalies a punktas). Pagal Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 4 dalies b punkto pirmą įtrauką ši direktyva nėra taikoma „energetikos produktams“, kurie naudojami „ne variklių degalams ar krosnių kurui, o kitiems tikslams“, ir todėl alyvoms, kurios anksčiau buvo neapmokestinamos. Vadinasi, šioms alyvoms gali būti taikomi nacionaliniai mokesčiai.

32. *Fendt* rašytinių pastabų nepateikė. Savo vertinime nagrinėsiu įvairius argumentus, kuriuos ji nurodė per posėdį.

Vertinimas

33. Sutinku su Komisijos, Kipro ir Italijos nuomone, kad Direktyva 2003/96 pakeitė Bendrijos apmokestinimo schemą, taikomą mineralinėms alyvoms, įskaitant tepalines

alyvas pagal Direktyvą 92/81, nes nebereikalaujama, jog jos būtų atleidžiamos nuo mokesčių nacionaliniu lygmeniu.

34. Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 4 dalies b punkte aiškiai nurodyta, kad ši direktyva netaikoma energetikos produktams, naudojamiems ne variklių degalams ar krosnių kurui, o kitiems tikslams (taigi, ir tepalinėms alyvoms, kai jos naudojamos pagal savo paskirtį, būtent tepimui). Tokį aiškinimą patvirtina preambulės 22 konstatuojamoji dalis.

35. Tačiau 14 straipsnis, *inter alia*, nustato, kad energetikos produktų naudojimas kurui tam tikromis aplinkybėmis turi būti atleidžiamas nuo mokesčių, nukrypstant nuo pagrindinio principo (įtvirtinto 1 straipsnyje), pagal kurį toks energetikos produktų naudojimas turi būti apmokestintas. Taigi jame pripažįstama, kad tokiems produktams direktyva yra taikoma, bet numatoma, kad jie neapmokestinami tuomet, kai naudojami labai specifiniais atvejais. Todėl 14 straipsnis veikia visiškai skirtingai nei 2 straipsnio 4 dalis, kuri apskritai neįtraukia energetikos produktų, naudojamų ne variklių degalams ar krosnių kurui, o kitiems tikslams, į direktyvos taikymo sritį.

36. Kaip pažymėjo Komisija ir Kipras, mineralinės alyvos, naudojamoms ne variklių degalams ar krosnių kurui, o kitiems tikslams, nėra nurodytos 14 straipsnyje esančiame išimčių sąraše, tačiau jos buvo įtrauktos kaip išimtys Direktyvos 92/81 8 straipsnio 1 dalyje (kartu su mineralinėmis alyvomis, naudojamomis variklių degalams ar krosnių kurui, panašiomis sąlygomis, kaip ir atleistosios dabar pagal Direktyvos 2003/96 14 straipsnį).

37. *Travaux préparatoires* leidžia patvirtinti, kad beveik prieš metus iki Direktyvos 2003/96 priėmimo teisės aktų leidėjas iš tikrųjų ketino pašalinti mineralinių alyvų, naudojamų ne variklių degalams ar krosnių kurui, o kitiems tikslams, apmokestinimą iš Bendrijos teisės aktų suderinimo¹⁶.

38. Per posėdį *Fendt* pripažino, kad Direktyva 2003/96 yra taikoma tik energetikos

16 — *Travaux préparatoires* sudaro Komisijos projektas dėl naujos energetikos produktų apmokestinimo direktyvos (1997 m. kovo 12 d. KOM(97) 30 galutinis) ir Tarybos dokumentai (2002 m. spalio 17 d. Nr. 13062/02; 2002 m. spalio 29 d. Nr. 13422/02; 2002 m. lapkričio 13 d. Nr. 14200/02; 2002 m. lapkričio 27 d. Nr. 14862/02 ADD 1 ir 2002 m. gruodžio 9 d. Nr. 15354/02). Dokumentas Nr. 14200/02 atrodo ypač aktualus. Juo buvo pateikti pasiūlymai, kurie, *inter alia*, vėliau tapo Direktyvos 2003/96 preambulės 22 konstatuojamąja dalimi, 2 straipsnio 4 dalies b punktu ir 14 straipsniu. Jame taip pat buvo išdėstytas bendro Komisijos ir Tarybos pareiškimo, kuris turėjo būti pridėtas prie Tarybos posėdžio protokolo, tekstas, kuris aiškiai patvirtino, kad valstybės narės galės apmokestinti naudojimą ne kurui. Tačiau dėl tokių pareiškimų reikšmės žr. 1991 m. vasario 26 d. Sprendimą *Antonissen* (C-292/89, Rink. p. I-745, 18 punktą). Tarybos dokumentus galima rasti: <http://register.consilium.europa.eu>.

produktams, naudojamiems kaip variklių degalai ar krosnių kuras. Ji pareiškė, kad būtent dėl šios priežasties direktyvos 30 straipsnis turėtų būti aiškinamas kaip panaikinantys *tik tas* Direktyvų 92/81 ir 92/82 nuostatas, kurios patenka į Direktyvos 2003/96 taikymo sritį. Todėl Direktyvoje 92/81 numatytas mineralinių alyvų naudojamų ne variklių degalams ar krosnių kurui, o kitais tikslais, neapmokestinimas liko galioti. *Fendt*, palaikydama tokį panaikinimo padarinių aiškinimą, rėmėsi generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *Alevizos*¹⁷.

39. Nesutinku su *Fendt* teiginiu, kad Direktyvos 2003/96 30 straipsnis panaikina tik tas ankstesnių direktyvų nuostatas, kurios patenka į jos taikymo sritį, ir kad todėl Direktyvos 92/81 8 straipsnio 1 dalies a punktą tebegalioja. 30 straipsnio formuluotė yra aiški ir besąlyginė. Jos vienintelė tikra prasmė yra tokia, kad Direktyvos 92/81 ir 92/82 yra visiškai panaikinamos. Jei teisės aktų leidėjas būtų norėjęs nepanaikinti kai kurių direktyvų nuostatų, tai jis galėjo lengvai padaryti įtraukdamas jas į nenaikinamų nuostatų sąrašą Direktyvos 2003/96 30 straipsnyje. Vienintelis klausimas, į kurį 30 straipsnyje iš pradžių nebuvo atsakyta, buvo tas, kaip aiškinti nuorodas į panaikintas direktyvas kituose Bendrijos teisės aktuose.

Pataisa, papildžiusi 30 straipsnį antra dalimi, šį neaiškumą pašalino¹⁸.

40. Byloje *Alevizos* nagrinėjama nuostata¹⁹ įtvirtino, kad „nuo 1992 m. gruodžio 31 d. netaikomos šiose direktyvose įtvirtintos nuostatos dėl akcizų <...>“. Generalinė advokatė J. Kokott pažymėjo, kad šios nuostatos formuluotė neaiškiai apibrėžė, kurios būtent nurodytų direktyvų nuostatos nebetaikomos, kurioms prekėms jos taikomos ir ar nurodytos direktyvos apskritai išlaiko savo savarakišką taikymo sritį²⁰. Ji priėjo prie išvados, kad keičiančioji nuostata apsiribojo prekėmis, kurioms buvo taikoma direktyva, kurioje jos buvo nurodytos. Taigi, keičiančiosios direktyvos sritis apibrėžė pataisos apimtį²¹.

41. Tačiau byla *Alevizos* buvo susijusi su visiškai skirtinga situacija nei šioje byloje. Byloje *Alevizos* nebuvo aišku, kas konkrečiai nebetaikoma kam. Todėl buvo reikalingas konteksto aiškinimas, ypač dėl to, kad pastaroji direktyva buvo taikoma tik tam tikriems produktams, o ankstesnės direkty-

18 — Žr. 11 išnašą.

19 — Direktyvos 92/12, kuri nėra ginčijama šioje byloje, 23 straipsnio 3 dalis.

20 — 29 punktą.

21 — 32 punktą.

17 — 2007 m. sausio 25 d. Išvada byloje C-392/05, 29–32 punktai.

vos taip ribotos nebuvo²². Tačiau pagrindinėse bylose Direktyvos 2003/96 30 straipsnyje numatyta pakeitimo apimtis yra visiškai aiški: „Direktyvos 92/81 ir 92/82 yra panaikinamos“. Siekis šio pakeitimo turinį aiškinti kaip skirtą tik toms nuostatoms, kurios patenka į keičiančiosios direktyvos apimtį, prieštarautų 30 straipsnio aiškiai formuluotei. Be to, panaikintos direktyvos apima siauresnę produktų grupę (mineralinės alyvos) nei Direktyva 2003/96 (energetikos produktai ir elektros energija).

42. Žinoma, jei nuostatos reikšmė neaiški, tokią nuostatą būtina aiškinti atsižvelgiant į jos teisėkūros proceso kontekstą²³. Yra visiškai kitas dalykas tvirtinti, kad, nepaisant to, jog yra *bendra* aiškinimo taisyklė, kai priemonė nustato naujas taisykles ir panaikina ankstesnę priemonę nedviprasmiškais bendrais terminais, panaikinimo apimtis apsiriboja tomis pakeistos priemonės nuostatomis, kurios patenka į nustatytų naujų taisyklių apimtį. Toks požiūris yra nepateisinamas ir gali labai pakenkti teisiniam saugumui.

22 — 31 ir 32 punktai.

23 — Žr. 1982 m. spalio 6 d. Sprendimą *CILFIT* (283/81, Rink. p. 3415, 20 punktas).

43. *Fendt* taip pat priminė, kad Direktyvos 2003/96 loginis pagrindas yra energetikos produktų apmokestinimas tam, kad būtų pasiekti Kioto protokolo tikslai. Todėl būtų nelogiška teigti, jog Direktyva 2003/96 iš naujo nustatė teisę apmokestinti ne variklių degalams ar krosnių kurui skirtus mineralinius produktus, kurie nėra teršiantys. *Fendt* taip pat pabrėžė, kad Direktyvos 2003/96 24 straipsnis aiškiai atleidžia komercinių transporto priemonių, vykstančių į kitą valstybę narę, cisternose esantį kurą nuo apmokestinimo valstybėje narėje, kurioje transporto priemonė buvo pagaminta, bet kurioje kuras nėra naudojamas ir todėl neteršia. Jei Direktyva 2003/96 būtų taikoma tepalinėms alyvoms, naudojamoms ne variklių degalams ar krosnių kurui, logiškai ji taip pat turėtų atleisti tokį naudojimą, nes jis taip pat neteršia. Tačiau lygiaverčio atleidimo nebuvimas patvirtina teiginį, jog Direktyva 2003/96 nepalietė ankstesnio Direktyvoje 92/81 numatyto mineralinių alyvų, naudojamų ne variklių degalams ar krosnių kurui, o kitais tikslais, neapmokestinimo.

44. Nemanau, kad Direktyvos 2003/96 kontekstas ar tikslas patvirtina *Fendt* aiškinimą. Konkrečiai kalbant, nematau jokio nesuderinamumo tarp tikslo pasiekti Kioto tikslus (nurodytus 7 konstatuojamojoje dalyje) ir valstybių narių galimybės apmokestinti mineralines alyvas, naudojamas ne variklių degalams ar krosnių kurui. Atvirkščiai, tokios alyvos yra naudojamos sutepti variklius ir

kitas transporto priemonių, kurios išmeta anglies dioksidą į atmosferą, dalis. Pirmasis 22 konstatuojamosios dalies sakinytis aiškiai tvirtina, kad „energetikos produktai, naudojami kaip krosnių kuras ar variklių degalai, iš esmės turėtų priklausyti nuo Bendrijos sistemos“. Taigi iš tikrųjų „tai atitinka mokesčių sistemos pobūdį ir logiką išskirti iš sistemos taikymo ribų energetikos produktų <...> naudojimą ne kurui <...>“.

rašis Bendrijos teisės aktų suderinimo principas²⁴.

45. Direktyvos 82/91 panaikinimo ir aiškaus energetikos produktų, naudojamų ne variklių degalams ar krosnių kurui, o kitiems tikslams, pašalinimo iš Direktyvos 2003/96 taikymo srities pasekmė yra tokia, kad valstybės narės gali apmokestinti alyvas, naudojamas tokiems tikslams, su sąlyga, kad tokie mokesčiai nepažeis bendrųjų Europos Bendrijų steigimo sutarties nuostatų (būtent EB 25 ir 90 straipsnių, kurie atitinkamai draudžia nustatyti importo ir eksporto tarp valstybių narių muitus ir diskriminuojantį kitų valstybių narių prekių apmokestinimą vidaus mokesčiais). Tai, kad klausimai, kurie nepatenka į Bendrijos teisės aktų suderinimo sritį, lieka valstybių narių kompetencijoje, kurios turi teisę reguliuoti juos laikydamosi EB sutarties nustatytų apribojimų, yra bend-

46. Atsižvelgiant į šį bendrąjį principą nėra būtina nurodyti kokią nors nuostatą, kuri, panaikinus Direktyvą 92/81, aiškiai leistų valstybėms narėms apmokestinti mineralines alyvas, naudojamas ne variklių degalams ar krosnių kurui.

47. Vis dėlto Komisija ir Kipras aiškiai remiasi Direktyvos 92/12 3 straipsnio 3 dalimi, kaip suteikiančia teisę valstybėms narėms apmokestinti energetikos produktus, kurie nepatenka į Direktyvos 2003/96 taikymo sritį. Jų argumentai iš esmės yra tokie. Aptariamos tepalinės alyvos, kai naudojamos ne variklių degalams ar krosnių kurui, nepatenka į Direktyvos 2003/96 (kuri pakeitė Direktyvas 92/81 ir 92/82) taikymo sritį. Todėl jos nėra mineralinės alyvos, „apibrėž-

24 — Teisingumo Teismo praktika šį principą atskleidžia gausybėje skirtingų kontekstų. Žr., pavyzdžiui, 1979 m. vasario 20 d. Sprendimą *Rewe-Zentral* (120/78, Rink. p. 649, 8 punktas); 1998 m. spalio 1 d. Sprendimą *Burstein* (C-127/97, Rink. p. I-6005, 31 punktas); 1985 m. rugsėjo 26 d. Sprendimą *Giacomo Caldana* (byla 187/84, Rink. p. 3013, 19 punktas); 1984 m. sausio 26 d. Sprendimą *SA Clin-Midy* (301/82, Rink. p. 251, 6 punktas). Valstybių narių pareiga paklusti bendriems Sutarties principams klausimais, nepatenkančiais į derinimo Bendrijos lygmeniu sritis, yra aiškiai išreikštas 2002 m. liepos 11 d. Sprendime *Gräßner* (C-294/00, Rink. p. I-6515, 26 punktas) ir 1986 m. sausio 28 d. Sprendime *Komisija prieš Prancūziją* (270/83, Rink. p. 273, 24 punktas).

tos atitinkamose direktyvose“, Direktyvos 92/12 3 straipsnio 1 dalies prasme. Vadinasi, jos patenka į šios direktyvos 3 straipsnio 3 dalies taikymo sritį, ir todėl valstybė narė jas gali apmokestinti.

48. Toks aiškinimas painioja mineralinių alyvų apibrėžimą ir jų konkretų naudojimą. Nagrinėjant atidžiau tampa aišku, kad aptariamoms tepalinėms alyvoms patenka į Direktyvoje 2003/96 nustatytą „mineralinių alyvų“ apibrėžimą net ir tuo atveju, jei jų konkretus naudojimas (ne variklių degalams ar krosnių kurui) pašalina jas iš šios direktyvos taikymo srities.

49. Direktyvos 92/12 3 straipsnio 1 dalis nustato, kad ši direktyva, *inter alia*, taikoma „atitinkamose direktyvose apibrėžtomis“ „mineralinėms alyvoms“. Pirminė „atitinkama direktyva“ buvo Direktyva 92/81. Kol ši direktyva galiojo, buvo aišku, kad tepalinės alyvos patenka į „mineralinių alyvų“²⁵ sąvoką ir atitinkamai joms buvo taikoma Direktyvos 92/12 3 straipsnio 1 dalis. Tačiau Direktyvos 2003/96 3 straipsnis nustato, kad „Direktyvoje 92/12 nuorodos į „mineralines alyvas“ <...> apima visus energetikos produktus, elektros energiją <...> nurodytus šios direktyvos 2 straipsnyje <...>.“

25 — Žr. 8 punktą.

50. Įsigaliojus Direktyvai 2003/96, Direktyvos 92/12 3 straipsnio 1 dalis turi būti suprantama taip: „ši direktyva Bendrijos lygmeniu taikoma šiems atitinkamose direktyvose apibrėžtiems produktams: energetikos produktams ir elektros energijai <...>“. Tepalinės alyvos yra „energetikos produktai“, kaip apibrėžta Direktyvos 2003/96 2 straipsnio 1 dalyje²⁶. Todėl jos yra „mineralinės alyvos“ Direktyvos 92/12 3 straipsnio 1 dalies prasme, kaip perrašyta Direktyvos 2003/96 3 straipsnyje. Direktyvos 92/12 3 straipsnio 3 dalis leidžia valstybėms narėms apmokestinti „kitus nei nurodyti (3 straipsnio) 1 dalyje“ produktus. Vis dėlto nors aptariamoms tepalinėms alyvoms patenka į 3 straipsnio 1 dalį, 3 straipsnio 3 dalyje numatyta teisė joms negali būti taikoma.

51. Taigi, kaip jau pažymėjau²⁷, aiškios nuostatos, suteikiančios valstybėms narėms teisę apmokestinti mineralines alyvas, naudojamas ne kurui, nebuvimas Direktyvoje 92/12 joms neužkerta kelio nustatyti tokių mokesčių.

26 — Žr. 14 punktą. Faktas, kad tepalinių alyvų naudojimas ne kurui nepatenka į Direktyvos 2003/96 taikymo sritį, remiantis 2 straipsnio 4 dalimi, neturi nieko bendra su jų išbraukimu iš sąvokos „energetikos produktai“ šios direktyvos 2 straipsnyje.

27 — Žr. 45 ir 46 punktus.

Išvada

52. Todėl siūlau Teisingumo Teismui į pateiktus klausimus atsakyti taip:

„Direktyva 2003/96 nedraudžia valstybėms narėms mineralinių alyvų, įskaitant tepalines alyvas, naudojamas ne variklių degalams ar krosnių kurui, apmokestinti vartojimo mokesčiu.“