



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. rugsėjo 10 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Direktyva 2003/96/EB — Energetikos produktų ir elektros energijos apmokestinimas — Išimtis — Energetikos produktai, laikomi standartinėse sunkvežimių degalų cisternose, kurių paskirtis — panaudojimas šiose transporto priemonėse kaip degalų — Sąvoka „Standartinė cisterna“, kaip ji suprantama pagal šios direktyvos 24 straipsnio 2 dalį — Transporto priemonių kėbulų gamintojo arba gamintojo platintojų sumontuotos degalų cisternos“

Byloje C-152/13

dėl *Finanzgericht Düsseldorf* (Vokietija) 2013 m. kovo 18 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2013 m. kovo 26 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG

prieš

Hauptzollamt Münster

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė R. Silva de Lapuerta, teisėjai J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (pranešėjas), J.-C. Bonichot ir A. Arabadžiev,

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG*, atstovaujamos *Rechtsanwalt U. Möllenhoff*,

— *Hauptzollamt Münster*, atstovaujamos A. Scholz,

— Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek,

— Europos Komisijos, atstovaujamos W. Mölls ir C. Barslev,

susipažinęs su 2014 m. balandžio 30 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

* Proceso kalba: vokiečių.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvos 2003/96/EB, keičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą (OL L 283, p. 51; 2004 m. specialusis leidimas, 9 sk., 1 t., p. 405), 24 straipsnio 2 dalies išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bendrovės *Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG* (toliau – *Forstmann Transporte*) ir *Hauptzollamt Münster* (Miunsterio centrinė muitinė, toliau – *Hauptzollamt*) ginčą dėl energijos mokesčio, susijusio su dyzelinu, kurio į šiai bendrovei priklausančio sunkvežimio baką buvo įsipilta Nyderlanduose, siekiant jį kaip kurą sunaudoti Vokietijoje, mokėjimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 1994 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyvos 94/74/EB, iš dalies keičiančios Direktyvą 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, jų laikymu, judėjimu ir kontrole, Direktyvą 92/81/EEB dėl akcizo už mineralines alyvas struktūrų derinimo ir Direktyvą 92/82/EEB dėl mineralinėms alyvoms taikomų akcizo tarifų suderinimo (OL L 365, p. 46), devynioliktoje konstatuojamojoje dalyje nustatyta:

„<...> būtina nurodyti, kad mineralinėms alyvoms, išleistoms vartojimui vienoje valstybėje narėje, pilamoms į automobilių degalų bakus ir skirtoms naudoti kaip šių automobilių degalus, kitose valstybėse narėse netaikomas akcizas, siekiant netrukdyti laisvo asmenų ir prekių judėjimo bei išvengti dvigubo apmokestinimo.“

- 4 Šiuo tikslu Direktyva 94/74 iš dalies buvo pakeista 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 92/81/EEB dėl akcizo už mineralines alyvas struktūrų derinimo (OL L 316, p. 12), į ją įtraukus 8a straipsnį. Šiame straipsnyje numatoma ne tik nuo mokesčio atleisti mineralines alyvas, pilamas į standartines komercinės paskirties motorinių transporto priemonių cisternas, bet ir nurodoma, kaip suprasti „standartines cisternas“; šios cisternos pirmiausia apibrėžiamos kaip cisternos, kurias gamintojas įtvirtina visose tokio pat modelio motorinėse transporto priemonėse ir dėl kurių nuolatinio įtvirtinimo galima degalus tiesiogiai naudoti varikliuose ir, kur tinkama, šaldymo ir kitoms sistemoms eksploatuoti transportavimo metu.
- 5 Direktyva 92/81 buvo panaikinta Direktyva 2003/96, o jos 8a straipsnis pakeistas pastarosios direktyvos 24 straipsniu; šis suformuluotas panašiai.
- 6 Direktyvos 2003/96 24 straipsnyje numatyta:

„1. Vienoje valstybėje narėje vartojimui išleisti energetikos produktai, patalpinti į komercinės paskirties transporto priemonių standartines cisternas ir skirti naudoti kaip tų pačių transporto priemonių variklių degalai, taip pat specialiuose konteineriuose, ir vežimo metu skirti naudoti šiuos konteinerius aprūpinančių sistemų darbui, kitose valstybėse narėse neapmokestinami.

2. Šiame straipsnyje

„standartinės cisternos“ – tai:

- tai bakai, gamintojo nuolatinei pritvirtinti prie visų to paties tipo motorinių transporto priemonių, kai degalus iš jų galima tiesiogiai naudoti transporto priemonę varyti ir prireikus šaldymo ir kitų sistemų darbui vežimo metu. Standartiniais bakais taip pat laikomi dujų bakai, pritvirtinti prie motorinių transporto priemonių, skirti dujas tiesiogiai naudoti kaip degalus ir bakai, prijungti prie kitų sistemų, kurios gali būti įtaisytos transporto priemonėje,
- bakai, gamintojo nuolatinei pritvirtinti prie visų to paties tipo talpų, kurių nuolatinė konstrukcija leidžia degalus tiesiogiai naudoti šaldymo ir kitų sistemų, įtaisytų specialiuosiuose konteineriuose, darbui vežimo metu.

„speciali talpykla“ – tai talpykla, specialiais prietaisais pritaikyta aušinimo, oksidavimo, šiluminės izoliacijos arba kitoms sistemoms.“

Vokietijos teisė

- 7 Pagrindinėje byloje taikomo 2006 m. liepos 15 d. Energijos mokesčio įstatymo (*Energiesteuergesetz*) (*BGBL.* 2006 I, p. 1534) (toliau – *EnergieStG*) redakcijos 1 straipsnyje numatyta, kad energetikos produktai mokesčio teritorijoje apmokestinami energijos mokesčiu. Mokesčio teritorija pagal šį įstatymą yra Vokietijos Federacinė Respublika, neįskaitant Biusingeno teritorijos ir Helgolando salos.
- 8 Iki 2010 m. kovo 31 d. galiojusioje *EnergieStG* redakcijos 15 straipsnyje nustatyta:

„1. Kai valstybėje narėje vartoti išleisti energetikos produktai, kaip tai suprantama pagal 4 straipsnį, įsigijami komerciniais tikslais, mokestis tampa mokėtinas, kai pirkėjas:

- 1) energetikos produktus gauna mokesčio teritorijoje arba
- 2) pateikia ne mokesčio teritorijoje gautus produktus ar organizuoja jų pateikimą į mokesčio teritoriją. <...>

2. Kai valstybėje narėje vartoti išleisti energetikos produktai, kaip tai suprantama pagal 4 straipsnį, į mokesčio teritoriją pateikiami kitais būdais, nei nurodytieji 1 dalies pirmo sakinio 1 ir 2 punktuose, mokestis tampa mokėtinas juos pirmą kartą priėmus arba panaudojus komerciniais tikslais mokesčio teritorijoje. Mokesčio mokėtojas yra šiuos produktus priėmęs arba juos panaudojęs asmuo.

<...>

4. Šio straipsnio 1-3 dalys netaikomos:

- 1) transporto priemonių standartinėse cisternose, specialiuose konteineriuose, mašiniuose įrenginiuose ir prietaisuose, taip pat šaldymo ir aklimatizacijos sistemose esantiems degalams;
- 2) transporto priemonių atsarginiuose konteineriuose, kurių talpa – ne didesnė kaip 20 litrų, esantiems degalams;
- 3) šildymo kurui, esančiam transporto priemonės papildomame vandens šildytuve.

<...>“

- 9 2009 m. liepos 15 d. įstatymo, iš dalies keičiančio įstatymus dėl akcizų (*Bundesgesetzblatt* 1 dalis, p. 1870), 6 straipsnio 15 dalimi nuo 2010 m. balandžio 1 d. iš dalies buvo pakeista ši 15 straipsnio 2 dalis ir dabar ji išdėstyta taip:

„Kai valstybėje narėje vartoti išleisti energetikos produktai, kaip tai suprantama pagal 4 straipsnį, į mokesčio teritoriją pateikiami kitais būdais, nei nurodyti 1 dalies pirmo sakinio 1 ir 2 punktuose, mokestis tampa mokėtinas juos pirmą kartą priėmus arba panaudojus komerciniais tikslais mokesčio teritorijoje. Ši taisyklė negalioja, kai turimi energetikos produktai yra skirti kitai valstybei narei ir yra gabenami per mokesčio teritoriją turint lydinčiuosius dokumentus pagal 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 2008/118/EB dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinančios Direktyvą 92/12/EEB, (OL L 9, 2009, p. 12), 34 straipsnį. Mokesčio mokėtojas yra energetikos produktus siuntęs arba jų turintis, arba juos naudojantis asmuo. <...>“

- 10 2006 m. liepos 31 d. Energijos mokesčių įgyvendinančio reglamento (*Energiesteuer-Durchführungsverordnung – EnergieStV*) (*Bundesgesetzblatt*, I dalis, p. 1753), iš dalies pakeisto 2009 m. spalio 5 d. Reglamento (*Bundesgesetzblatt*, I dalis, p. 3262) 6 straipsniu, 41 straipsnyje „standartinių cisternų“ sąvoka apibrėžiama taip:

„Standartinės cisternos, kaip jos suprantamos pagal *EnergieStG* 15 straipsnio 4 dalies 1 punktą, 16 straipsnio 1 dalies antro sakinio 2 punktą, 21 straipsnio 1 dalies trečio sakinio 1 punktą ir 46 straipsnio 1 dalies antrą sakinį, yra:

- 1) bakai, gamintojo nuolatinei pritvirtinti prie visų to paties tipo motorinių transporto priemonių, kai degalus iš jų galima tiesiogiai naudoti transporto priemonei varyti ir prireikus šaldymo ir kitų sistemų darbui vežimo metu;
- 2) bakai, gamintojo nuolatinei pritvirtinti prie visų to paties tipo talpų, kurių nuolatinė konstrukcija leidžia degalus tiesiogiai naudoti šaldymo ir kitų sistemų, įtaisytų specialiose talpyklose, darbui vežimo metu.

Jei standartinę cisterną sudaro keli degalų bakai, du bakus jungiančiame vamzdyje gali būti įrengtas uždaramasis vožtuvas.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 11 *Forstmann Transporte* yra Vokietijos kelių transporto įmonė, teikianti tranzitinių krovinių pervežimo paslaugas. Šiuo tikslu ji iš sunkvežimių gamintojo *Daimler AG* įsigijo variklinę transporto priemonę. Vykstant gamybos procesui *Daimler AG* šioje transporto priemonėje įmontavo 780 litrų talpos degalų baką. Ketindama vėliau modifikuoti minėtą transporto priemonę, *Forstmann Transporte* neužsakė iš *Daimler AG* kito degalų bako, todėl tokia pati transporto priemonė jai buvo patiekta tik su vienu degalų baku.
- 12 Kad ši *Daimler AG* pagaminta transporto priemonė galėtų transportuoti standartines cisternas ir cisternas su važiuokle, reikėjo įrengti nuimamų cisternų antstatus, tačiau pageidaujamos formos šis gamintojas negalėjo pateikti. *Forstmann Transporte* šiuos aptariamą transporto priemonės cisternų antstatus įrengti patikėjo kėbulų gamybos įmonei *R & S Fahrzeugbau*. Montuojant *R & S Fahrzeugbau* turėjo pakeisti *Daimler AG* jau įrengtų degalų bakų (toliau – bakas Nr. 1) vietą, nes to nepadarius šie antstatai negalėjo būti sumontuoti.
- 13 Be to, *R & S Fahrzeugbau* įrengė antrą 780 litrų talpos degalų baką (toliau – bakas Nr. 2), iš anksto įsigytą iš *Hoppe Truck-Tanks GmbH & Co. KG*. *Forstmann Transporte* antro degalų bako įrengimą galėjo patikėti tiesiogiai *Daimler AG*, tačiau šis sprendimas nebuvo ekonomiškai naudingas, nes ir bako

Nr. 2 įrengimo vieta, vykdant transporto priemonės pakeitimo darbus, turėjo būti pakeista. *Technischen Überwachungsverein* (Techninė apžiūros asociacija) patikrinusi nustatė, kad bakai Nr. 1 ir Nr. 2 atitiko motorinių transporto priemonių registracijos taisykles, ir nepateikė jokio prieštaravimo.

- 14 *Forstmann Transporte* savo transporto priemonių degalų bakus reguliariai degalais užpildydavo Nyderlanduose, nes šioje šalyje mažesnės degalų kainos. Aptariama transporto priemonė, kurios registracijos numeris ST-HF 790, irgi buvo užpildyta dyzeliniais degalais Oldenzaal (Nyderlandai), būtent: 2009 m. gruodžio 2 d. į baką Nr. 2 buvo įpilta 495,03 litrų degalų, 2011 m. vasario 14 d. į baką Nr. 1 įpilta 618,92 litrų, o į baką Nr. 2 – 570,50 litrų degalų. Abu kartus įpylęs degalų transporto priemonės vairuotojas iš karto kirsdavo Vokietijos–Nyderlandų sieną ir toliau važiuodavo Vokietijoje. Įpilti degalai buvo išimtinai skirti šiai transporto priemonei.
- 15 Prevencine tvarka 2012 m. birželio 28 d. *Forstmann Transporte* deklaravo *Hauptzollamt*, kad į baką Nr. 2 įpylė 495,03 litrų ir 570,50 litrų dyzelino.
- 16 Gavusi šią mokesčio deklaraciją *Hauptzollamt* 2012 m. liepos 3 d. išsiuntė pranešimą su reikalavimu sumokėti 501,22 eurų dydžio energijos mokestį už į baką Nr. 2 įpiltus degalus: 232,86 eurų energijos mokestį už 2009 m. gruodžio 2 d. įpiltus degalus ir 268,36 eurų energijos mokestį už 2011 m. vasario 14 d. įpiltus degalus. Atsižvelgiant į *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) praktikoje pateiktą nacionalinės teisės aiškinimą, *Hauptzollamt* manymu, energijos mokestis yra mokėtinas, nes į baką Nr. 2 įpiltas ir į Vokietiją įvežtas dyzelinas nebuvo atleistas nuo mokesčio, kadangi šis bakas, kuris transporto priemonėje buvo įrengtas po jos pagaminimo, nebuvo standartinis – važiuoklės gamintojas jo nebuvo nuolatinai pritvirtinęs prie važiuoklės.
- 17 Be to, 2012 m. rugsėjo 19 d. *Hauptzollamt* išsiuntė pranešimą reikalaujama sumokėti 291,14 eurų dydžio energijos mokestį už į baką Nr. 1 įpiltus degalus. Atsižvelgdama į šį aiškinimą *Hauptzollamt* laikėsi nuomonės, kad į baką Nr. 1 įpiltas dyzelinas daugiau nuo mokesčio neatleidžiamas, nes šis bakas, kurį iš pradžių įrengė *Daimler AG*, po to, kai važiuoklės gamintojas jį išmontavo ir vėl įrengė, taip pat nebuvo įrengtas nuolatinai, todėl jis negalėjo būti laikomas standartiniu.
- 18 Po to, kai dėl šių pranešimų pateiktus skundus *Hauptzollamt* atmetė, *Forstmann Transporte* kreipėsi į *Finanzgericht Düsseldorf* su ieškiniu dėl minėtų pranešimų panaikinimo.
- 19 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą nacionalinis teismas pažymi, kad pagal dabartinę *Bundesfinanzhof* praktiką, kuria šiuo atveju *Hauptzollamt* vadovavosi, ieškinyje turėtų būti atmetas. Iš tiesų pagal šią praktiką *EnergieStG* 15 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatytas atleidimas nuo mokesčio negali būti taikomas pagrindinėje byloje, nes „standartinės cisternos“ sąvoka, kaip ji apibrėžta 2006 m. liepos 31 d. *EnergieStV* 41 straipsnio 1 sakinio 1 punkte, į nacionalinę teisę perkeliančiame Direktyvos 2003/96 24 straipsnio 2 dalies pirmą įtrauką, neapima bako, kurį sumontuoja transporto priemonių platintojai arba kėbulų gamintojai, įskaitant tuos atvejus, kai šiuos darbus pagal darbų pasidalijimo principą vykdo transporto priemonių gamintojas ir kėbulų gamintojas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad šiuo klausimu *Bundesfinanzhof* manė, jog pastaroji nuostata, grindžiama Sąjungos teisės muitų srityje nuostatomis, kaip antai 1983 m. kovo 28 d. Tarybos reglamento (EEB) Nr. 918/83, nustatančio Bendrijos atleidimo nuo muitų sistemą, (OL L 105, p. 1), su pakeitimais, padarytais 1988 m. gegužės 3 d. Reglamentu (EEB) Nr. 315/88 (OL L 123, p. 2, toliau – Reglamentas Nr. 918/83), 112 straipsnio 1 dalimi, galėjo būti aiškinama remiantis Teisingumo Teismo sprendimu *Schoonbroodt* (C-247/97, EU:C:1998:586), susijusiu su „standartinės cisternos“ sąvoka muitų srityje, pagal kurį Reglamento Nr. 918/83 112 straipsnio 1 dalyje nustatyta atleidimo nuo muitų sąlyga, aiškinama siaurai, negali būti taikoma transporto priemonių platintojų arba kėbulų gamintojų sumontuotiems bakams.
- 20 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja dėl tokio *Bundesfinanzhof* aiškinimo ir klausia, ar Direktyvos 2003/96 24 straipsnio 2 dalyje nustatyta sąvoka „gamintojas“ turi būti aiškinama siaurai, o gal labiau vertėtų taikyti platesnį aiškinimą, pagal kurį ši sąvoka apimtų

kėbulų gamintojus ir transporto priemonių platintojus. Jis mano, kad pastarąjį aiškinimą galima pateisinti šios direktyvos 24 straipsnio 2 dalies tikslu, išplaukiančiu iš Direktyvos 94/74 devynioliktos konstatuojamosios dalies. Jis šiuo atžvilgiu pažymi, kad ši konstatuojamoji dalis susijusi su Direktyvos 92/81 8a straipsniu, pakeistu minėtu 24 straipsniu, kurį Teisingumo Teismas Sprendime *Meiland Azewijn* (C-292/02, EU:C:2004:499) aiškino plačiai. Tačiau, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo manymu, *Bundesfinanzhof* patvirtintas siauras aiškinimas grindžiamas Sprendimu *Schoonbroodt* (EU:C:1998:586), susijusiu su Reglamentu Nr. 918/83, kuriuo, kaip Teisingumo Teismas nusprendė Sprendime *Meiland Azewijn* (EU:C:2004:499), siekiama kitokio tikslo nei šioje pagrindinėje byloje nagrinėjamos akcizų teisės nuostatomis. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad platesnį minėtos sąvokos aiškinimą taip pat gali pateisinti tuometinės faktinės sąlygos sunkvežimių gamybos procese, kai montuojant transporto priemones pagal jų individualius techninius ir (arba) ekonominius reikalavimus dalyvauja kelios įmonės.

- 21 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, jog darant prielaidą, kad sąvoka „gamintojas“ aiškintina plačiai, reikia nustatyti, kaip aiškinti sąlygą, kad Direktyvos 2003/96/EB 24 straipsnio 2 dalies pirma įtrauka apima „tokio paties tipo“ motorines transporto priemones. Iš tiesų, šio teismo manymu, logiška, kad esant kelių etapų gamybos procesui, kuriuo siekiama patenkinti individualius techninius ir (arba) ekonominius reikalavimus, negalima pagaminti tam tikrų transporto priemonių tipų, gaminamų serijinėje gamyboje.
- 22 Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Düsseldorf* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar „gamintojo“ sąvoka, kaip ji suprantama pagal direktyvos [2003/96/EB] 24 straipsnio 2 dalies pirmą įtrauką, turi būti aiškinama taip, kad ji apima kėbulų gamintojus arba transporto priemonių platintojus, jeigu jie transporto priemonės gamybos procese įmontuoja degalų bakus, nes pačiame gamybos procese dėl techninių ir (arba) ekonominių priežasčių esant darbų pasidalijimui dalyvauja kelios savarakiškos įmonės?
2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: kaip reiktų aiškinti sąlygą, pagal kurią Direktyvos 2003/96 24 straipsnio 2 dalies pirma įtrauka taikoma „tokio paties tipo“ motorinėms transporto priemonėms?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 23 Savo dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 2003/96 24 straipsnio 2 dalies pirmoje įtraukoje numatyta „standartinės cisternos“ sąvoka turi būti aiškinama taip, kad ji netaikoma prie komercinės paskirties transporto priemonių nuolatinei pritaikytoms cisternoms, kurios pritaikytos leisti šioms transporto priemonėms kurą naudoti tiesiogiai, kai šias cisternas įrengė asmuo, kuris nėra gamintojas.
- 24 Visų pirma, kaip savo išvados 41 punkte pažymėjo generalinis advokatas, pažymėtina, kad, esant tokioms ekonominėms ir techninėms aplinkybėms, dabar yra įprasta, kad komercinės paskirties transporto priemonės gaminamos keliais etapais, nes gamintojas pagamina tik važiuoklę ir kabiną, o likusias dalis surenka specializuotos įmonės. Tas pats principas taikomas degalų cisternoms. Taigi gamintojai nesiūlo vieno tipo cisternų kiekvienos rūšies transporto priemonei; jie siūlo skirtingas cisternas atsižvelgdami į numatytą transporto priemonės naudojimo paskirtį, rinką, kuriai transporto priemonė skirta, arba kliento pageidavimus. Be to, gali būti, kaip yra pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju, kad cisterną įmontuoja ne gamintojas, o trečiasis asmuo paskesniu transporto priemonės gamybos etapu.

- 25 Tokiomis aplinkybėmis tampa labai sunku, o gal net neįmanoma įvertinti, ar konkreti cisterna iš tikrųjų priklauso cisternų, „gamintojo nuolatinei pritvirtintų prie visų to paties tipo <...> transporto priemonių“, kategorijai, kaip matyti iš Direktyvos 2003/96 24 straipsnio 2 dalies pirmos įtraukos tikslaus „standartinių cisternų“ apibrėžties teksto. Be to, gali būti net taip, kad jokia cisterna neatitinka konkrečios transporto priemonės tipo apibrėžties, todėl šios transporto priemonės naudotojai negali pasinaudoti šios direktyvos 24 straipsnyje numatytu atleidimu nuo mokesčio.
- 26 Tačiau, pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką aiškinant Sąjungos teisės nuostatą reikia atsižvelgti ne tik į jos formuluotę, bet ir į kontekstą bei teisės akto, kuriame ji įtvirtinta, tikslus (žr., be kita ko, Sprendimo *Feltgen ir Bacino Charter Company*, C-116/10, EU:C:2010:824, 12 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Be to, esant keliems galimiems Sąjungos teisės nuostatos aiškinimo variantams, pirmenybė turi būti teikiama tam, kuris užtikrintų jos praktinį veiksmingumą (žr. Sprendimo *Lassal*, C-162/09, EU:C:2010:592, 51 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 27 Nagrinėjama nuostata siekiami tikslai nustatyti Direktyvos 94/74 19 konstatuojamojoje dalyje, pagal kurią vienoje valstybėje narėje esantys degalai, kurie vartoti buvo išleisti kitoje valstybėje narėje, įpilti į komercinės paskirties transporto priemonių degalų batus, neapmokestinami akcizo mokesčiu „siekiant netrukdyti laisvo asmenų ir prekių judėjimo bei išvengti dvigubo apmokestinimo“.
- 28 Šiuo tikslu Sąjungos teisės aktų leidėjas numatė, kad 1992 m. vasario 25 d. Europos Tarybos direktyvos 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais, ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole (OL L 76, p. 1), 7 straipsnyje nustatytos bendros taisyklės, pagal kurią produktai, kurie jau buvo išleisti vartoti vienoje valstybėje narėje, tačiau komerciniais tikslais laikomi kitoje valstybėje narėje, apmokestinami akcizu šioje kitoje valstybėje narėje, išimties tvarka energetikos produktai, kurie kaip degalai supilti į komercinių transporto priemonių degalų batus, apmokestinami valstybėje narėje, kurioje minėti degalai buvo išleisti vartoti. Iš tiesų pareiga kaskart kertant valstybės vidaus sieną deklaruoti transporto priemonės degalų bakuose esantį degalų kiekį ir būtinybė paskui, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, prašyti grąžinti sumokėtus akcizo mokesčius valstybėje narėje, kurioje šie degalai buvo įsigyti, kelių transportui labai kliudytų kertant valstybių narių sienas; vadinasi, tai būtų prekybos vidaus rinkoje apribojimas. Direktyvos 2003/96 24 straipsniu siekiama šį apribojimą pašalinti ir užtikrinti laisvą judėjimą, kartu užtikrinant valstybių narių teisėtą mokesčių interesų apsaugą.
- 29 Siekiant užtikrinti šį tikslą, nebūtina žinoti, ar degalų baką prie atitinkamos transporto priemonės nuolatinei pritvirtino gamintojas, ar trečiasis asmuo. Tačiau svarbu, kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados 32 ir 47 punktuose, išsiaiškinti, ar šis degalų bakas skirtas tiesiogiai aprūpinti transporto priemonę degalais ir jai varyti ir prireikus – jos šaldymo ir kitų sistemų darbui.
- 30 Šią analizę patvirtina Direktyvos 2003/96 24 straipsnio 2 dalies pirmos įtraukos antrasis sakinytis, pagal kurį „dujų cisternos, pritaikytos prie transporto priemonių, <...> kurios gali būti įrengtos transporto priemonėje, taip pat laikom[os] standartinėmis cisternomis“. Iš tiesų gamintojai šių dujų cisternų standartine tvarka netvirtina ir dar rečiau tvirtina „prie visų to paties tipo motorinių transporto priemonių“, nes variklinės transporto priemonės iš pradžių paprastai yra skirtos būti varomos ne dujomis, bet iš naftos gautais degalais. Todėl dujų cisternas paprastai įrengia nuo gamintojų nepriklausomos specializuotos įmonės.
- 31 Šis minėtame antrame sakinyje pateiktas patikslinimas atspindi teisės aktų leidėjo tikslą plačiai apibrėžti standartinės cisternos sąvoką, kad iš transporto priemonių, prie kurių pritvirtintos dujų cisternos, naudotojų nebūtų neteisingai atimta galimybė būti atleistiems nuo mokesčių pagal Direktyvos 2003/96 24 straipsnį. Nors tiesa, kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados 49 punkte, kad tais laikais, kai benzino ar dyzelino cisternos buvo paprastai montuojamos serijiniu būdu, šis lankstumas galėjo apsiriboti dujų cisternomis, vis dėlto dabartinėmis ekonominėmis aplinkybėmis, kai transporto priemonės gaminamos etapais, jo nepakanka. Taigi, jeigu minėtoje direktyvoje numatyta,

kad nuo mokesčio atleidžiamos trečiųjų asmenų pritvirtintose cisternose esančios dujos, dėl tų pačių priežasčių toks pats atleidimas turėtų būti taikomas tokiose cisternose esančiam benzinui ar dyzeliniam kurui.

- 32 Darytina išvada, kaip Teisingumo Teismas nusprendė Sprendimo *Meiland Azewijn* (EU:C:2004:499) 41 punkte, kiek tai susiję su Direktyvos 92/81 8a straipsniu, kad Direktyvos 2003/96 24 straipsnis turi būti aiškinamas plačiai. Šios direktyvos 24 straipsnio 2 dalyje nustatyta „standartinės cisternos“ sąvoka, konkrečiai kalbant, negali būti aiškinama taip, kad degalų bakai, gamintojo nuolatinais pritvirtinti prie komercinės paskirties motorinių transporto priemonių, kai degalus iš jų galima naudoti tiesiogiai, į šią sąvoką nepatenka, jeigu juos įrengė ne gamintojas, o kitas asmuo.
- 33 Be to, priešingai, nei teigia *Hauptzollamt*, ši išvada neprieštarauja Sprendimui *Schoonbroodt* (EU:C:1998:586). Iš tiesų šiuo klausimu reikia priminti, kad byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas, Teisingumo Teismas aiškino ne direktyvos dėl energetikos produktų apmokestinimo vidaus rinkoje nuostatą, kaip antai Direktyvos 2003/96 24 straipsnį, bet, atsižvelgiant į nagrinėjamą Belgijos teisės aktą, Reglamento Nr. 918/83 nuostatą muitų srityje. Taigi, šiais teisės aktais buvo siekiama skirtingų tikslų (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Meiland Azewijn*, EU:C:2004:499, 40 punktą).
- 34 Be to, nors Teisingumo Teismas Sprendimo *Schoonbroodt* (EU:C:1998:586) 20 punkte nurodė, kad „skirtingose nuostatose, kurios gali pasirodyti svarbios bylai, pateikti standartinės cisternos sąvokos apibrėžimai pagrindinės bylos aplinkybėmis labai nesiskiria“, vis dėlto Teisingumo Teismo argumentai šiame sprendime grindžiami jo praktika muitų srityje, o ne nuostatos, kuri buvo priimta įgyvendinant vidaus rinką, tikslu.
- 35 Atsižvelgiant į visas pirma nurodytas aplinkybes, į pateiktus prejudicinius klausimus reikia atsakyti, kad Direktyvos 2003/96 24 straipsnio 2 dalies pirmoje įtraukoje numatyta sąvoka „standartinė cisterna“ turi būti aiškinama taip, kad ji apima nuolatinais pritvirtintus degalų bakus, skirtus šias transporto priemones tiesiogiai degalais aprūpinti, kai šias cisternas įrengė ne gamintojas, o kitas asmuo, jei degalus iš jų galima tiesiogiai naudoti transporto priemonei varyti ir prireikus šaldymo ir kitų sistemų darbui vežimo metu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 36 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

2003 m. spalio 27 d. Tarybos direktyvos 2003/96/EB, keičiančios Bendrijos energetikos produktų ir elektros energijos mokesčių struktūrą, 24 straipsnio 2 dalies pirmoje įtraukoje numatyta sąvoka „standartinė cisterna“ turi būti aiškinama taip, kad ji apima nuolatinais pritvirtintus degalų bakus, skirtus šias transporto priemones tiesiogiai degalais aprūpinti, kai šiuos bakus įrengė ne gamintojas, o kitas asmuo, jei degalus iš jų galima tiesiogiai naudoti transporto priemonei varyti ir prireikus šaldymo ir kitų sistemų darbui vežimo metu.

Parašai.