ĢENERĀLADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [*MACIEJ SZPUNAR*] SECINĀJUMI
sniegti 2014. gada 30. aprīlī[1]

Lieta C-152/13

Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG
pret
Hauptzollamt Münster

(Finanzgericht (Diseldorfa (Vācija)) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu uzlikšana energoproduktiem — Izņēmumi — Energoprodukti, kas nodoti patēriņam dalībvalstī, ievietoti komerciālu mehānisko transportlīdzekļu degvielas standarttvertnēs un paredzēti izmantošanai par degvielu šajos pašos transportlīdzekļos — Standarttvertņu jēdziena interpretācija — Izplatītāju vai autobūvnieku uzstādītās tvertnes

1. Šī lieta attiecas uz to, kā saistībā ar nodokļu uzlikšanu energoproduktiem būtu interpretējams jēdziens "degvielas standarttvertnes". Eiropas Komisija ir sagatavojusi priekšlikumu par šā jēdziena, kas jau ilgu laiku ir ietverts ES tiesību aktos, grozījumiem galvenokārt sakarā ar tehnisku un ekonomisku apstākļu izmaiņām komerciālu transportlīdzekļu tirgū[2]. Tiesas uzdevums šajā lietā ir pārbaudīt, vai šīs konteksta izmaiņas nevarētu arī ietekmēt minētā jēdziena interpretāciju tā pašreizējā redakcijā.

Atbilstošās tiesību normas

2. Šajā lietā atbilstošās tiesību normas Savienības tiesību līmenī ir Padomes 2003. gada 27. oktobra Direktīva 2003/96/EK, kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai[3]. Minētā direktīva reglamentē nodokļu uzlikšanu energoproduktiem Eiropas Savienībā. Tā nosaka, cita starpā, atsevišķus atbrīvojumus no šiem nodokļiem.

3. Direktīvas 2003/96 24. pantā ir noteikts:

"1. Energoproduktus, kas nodoti patēriņam dalībvalstī, ievietoti komerciālu mehānisko transportlīdzekļu degvielas standarttvertnēs un paredzēti izmantošanai par degvielu šajos pašos transportlīdzekļos, kā arī ievietoti īpašos konteineros un pārvadāšanas laikā paredzēti izmantošanai to sistēmu darbībai, ar kurām aprīkotas šīs pašas degvielas tvertnes, neapliek ar nodokli citā dalībvalstī.

2. Šajā pantā "standarttvertnes" ir:

— degvielas tvertnes, kuras ražotājs uzstādījis visiem tādiem pašiem mehāniskajiem transportlīdzekļiem kā konkrētais transportlīdzeklis un kuru pastāvīgais aprīkojums ļauj degvielu tieši izmantot gan piedziņai, gan, vajadzības gadījumā, saldēšanas sistēmu un citu sistēmu

1 — Oriģinālvaloda – franču.

2 — 2011. gada 13. aprīļa priekšlikums Padomes direktīvai, ar ko groza Direktīvu 2003/96/EK, kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai, (COM(2011) 169, galīgā redakcija, OV C 189, 5. lpp.).

3 — OV L 283, 51. lpp.

darbināšanai pārvadāšanas laikā. Gāzes tvertnes, kas uzstādītas mehāniskajiem transportlīdzekļiem, kuri paredzēti tiešai gāzes izmantošanai par degvielu, kā arī degvielas tvertnes, kas uzstādītas palīgsistēmām, kuras var būt transportlīdzekļa aprīkojumā, arī uzskatāmas par degvielas standarttvertnēm;

— tvertnes, kuras ražotājs pastāvīgi uzstādījis visiem tādiem pašiem konteineriem kā konkrētais konteiners un kuru pastāvīgais aprīkojums ļauj degvielu tieši izmantot, lai pārvadāšanas laikā darbinātu saldēšanas sistēmu un citas sistēmas, ar ko īpašie konteineri ir aprīkoti.

"Īpašs konteiners" ir jebkurš konteiners, kas aprīkots ar īpaši projektētām ierīcēm saldēšanas sistēmām, skābekļa piegādes sistēmām, siltumizolācijas sistēmām vai citām sistēmām."

4. Prejudiciālie jautājumi šajā lietā attiecas uz Direktīvas 2003/96/EK 24. panta 2. punkta pirmajā ievilkumā noteikto standarttvertņu definīciju.

5. Attiecībā uz Vācijas tiesību aktiem tā ir rodama 2006. gada 15. jūlija Likumā par enerģijas nodokli [4], kā arī 2006. gada 31. jūlija noteikumos par šī 2006. gada 31. jūlija likuma piemērošanu [5]. Noteikumi, ar kuriem transponē Direktīvas 2003/96 24. pantu, diezgan precīzi atbilst minētā panta redakcijai. Kā to norāda iesniedzējtiesa, *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) interpretē šīs tiesību normas šauri.

Pamatlietas fakti, prejudiciālie jautājumi un procedūras norise

6. Prasītāja pamatlietā *Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG* (turpmāk tekstā – "*HFT*") ir autotransporta pārvadājumu uzņēmums, kura juridiskā adrese ir Vācijā. Savas uzņēmējdarbības vajadzībām tas no komerciālu transportlīdzekļu ražotāja *Daimler AG* iegādājās komerciālu mehānisko transportlīdzekli. Sākotnēji šis transportlīdzeklis bija aprīkots ar 780 litru degvielas tvertni. Tā kā *HFT* paredzētajai transportlīdzekļa izmantošanai bija nepieciešams uzstādīt īpašu aprīkojumu, to uzticēja veikt *R&S Fahrzeugbau*, automobiļu būvuzņēmumam. Veicot šo uzstādīšanu, automobiļu būvuzņēmumam tehnisku iemeslu dēļ bija jāpārvieto transportlīdzekļa ražotāja sākotnēji uzstādītā degvielas tvertne (turpmāk tekstā – "1. tvertne"). Veicot šo pielāgojumu, automobiļu būvuzņēmums uzstādīja vēl arī otru tvertni ar 780 litru tilpumu, kura pirms tam bija iegādāta no *Hoppe Truck-Tanks GmbH & Co. KG* (turpmāk tekstā – "2. tvertne"). Arī otru tvertni būtu varējis uzstādīt transportlīdzekļa ražotājs, tomēr šāds risinājums nebūtu bijis ekonomiski izdevīgs, jo arī šo tvertni būtu vajadzējis pārvietot, lai īstenotu transportlīdzekļa galīgo pārbūvi.

7. 2009. gada 2. decembrī un 2011. gada 14. februārī transportlīdzekļa vadītājs uzpildīja Nīderlandē minēto transportlīdzekli ar degvielu, tad uzreiz šķērsoja robežu un turpināja ceļu Vācijā. Degviela tika patērēta vienīgi šā transportlīdzekļa piedziņai.

8. 2012. gada 28. jūnijā *HFT* deklarēja *Hauptzollamt Münster* [Minsteres Galvenajā muitas pārvaldē], kas ir atbildētāja pamata prāvā, 2. tvertnē ievestās degvielas daudzumu. Pēc šīs deklarēšanas *Hauptzollamt Münster* ar 2012. gada 3. jūlija paziņojumu pieprasīja samaksāt EUR 501,22 kā enerģijas nodokli par 2. tvertnē importēto degvielu un ar 2012. gada 19. septembra paziņojumu pieprasīja samaksāt EUR 291,14 kā enerģijas nodokli par 1. tvertnē ievesto degvielu. *Hauptzollamt Münster* uzskatīja, ka transportlīdzekļa ražotājs nav uzstādījis nedz 1. tvertni, kuru bija pārvietojis automobiļu būvuzņēmums, nedz 2. tvertni, kuru sākotnēji bija uzstādījis šis pats uzņēmums, un tādējādi šīs tvertnes neatbilst standarttvertņu definīcijai atbilstoši Vācijas tiesību normām, kas pieņemtas, transponējot Direktīvas 2003/96 24. pantu. Tātad saskaņā ar minētajām tiesību normām degviela šajās tvertnes nevarēja tikt atbrīvota no nodokļa.

4 — *Energiesteuergesetz* (*BGBl.* I 2006, 1534. lpp.), redakcijā, kas izriet no 2009. gada 17. jūlija lēmuma (*BGBl.*, I 2009, 1979. lpp.).

5 — *Energiesteuer-Durchführungsverordnung* (*BGBl.* I 2006, 1753. lpp.), redakcijā, kas izriet no 2009. gada 5. oktobra noteikumu 6. panta (*BGBl.* I, 2009, 3262. lpp.).

9. Tā kā *HFT* lūgumu *Hauptzollamt Münster* noraidīja, tā iesniedzējtiesai iesniedza prasību par minēto paziņojumu atcelšanu.

10. Kā norāda iesniedzējtiesa, saskaņā ar *Bundesfinanzhof* sniegto attiecīgo noteikumu interpretāciju prasība esot bijusi jānoraida. Saskaņā ar šo interpretāciju tvertnes, kuras ir uzstādījuši izplatītāji vai autobūvnieki, neesot ietvertas standarttvertņu jēdzienā. Iesniedzējtiesa uzskata, ka *Bundesfinanzhof* galvenokārt balstās uz interpretāciju, ko Tiesa spriedumā lietā *Schoonbroodt*[6] sniedza 112. panta 1. punktam Padomes 1983. gada 28. marta Regulā (EEK) Nr. 918/83, ar kuru izveido Kopienas muitas sistēmu atbrīvojumiem no muitas nodokļiem[7], kurš pēc būtības ir formulēts identiski Direktīvas 2003/96 24. pantam.

11. Iesniedzējtiesa tomēr arī jautā, vai nebūtu lietderīgāk pieņemt plašāku standarttvertņu interpretāciju, lai tajā būtu ietvertas arī izplatītāju vai autobūvnieku uzstādītās tvertnes, piemēram, tvertnes, kas minētas pamatlietā. Iesniedzējtiesa uzskata, ka šāda plašāka interpretācija varētu ietekmēties no Tiesas pieejas spriedumā lietā *Meiland Azewijn*[8].

12. Šādos apstākļos *Finanzgericht Düsseldorf* [Diseldorfas Finanšu tiesa] (Vācija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai jēdziens "ražotājs" Direktīvas 2003/96/EK 24. panta 2. punkta pirmā ievilkuma izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka tas attiecas arī uz autobūvniekiem vai izplatītājiem, ja šīs personas mehāniskā transportlīdzekļa izgatavošanas procesā ir iebūvējušas degvielas tvertnes un tehnisku un/vai ekonomisku iemeslu dēļ [šo procesu] darba dalīšanas veidā ir veikuši vairāki patstāvīgi uzņēmumi?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša: kā šajos gadījumos ir jāinterpretē faktiskā pazīme, atbilstoši kurai Padomes Direktīvas 2003/96/EK 24. panta 2. punkta pirmais ievilkums attiecas uz "tādiem pašiem" mehāniskajiem transportlīdzekļiem?"

13. Iesniedzējtiesas nolēmumu Tiesa saņēma 2013. gada 26. martā. Rakstveida apsvērumus iesniedza *HFT*, *Hauptzollamt Münster*, Čehijas Republika un Komisija. Tiesas sēde netika sasaukta.

Analīze

14. Prejudiciālajos jautājumos iesniedzējtiesas lūgtā interpretācija ir par jēdzieniem "ražotājs" un "tādi paši" transportlīdzekļi. Es tomēr domāju, ka būtu atbilstošāk, kā to arī ierosina Čehijas Republikas valdība, analizēt standarttvertņu definīciju kopumā un, konkrētāk, apsvērt interpretāciju, kas jāsniedz šai definīcijai pašreizējā ekonomiskajā un tehniskajā kontekstā, lai nodrošinātu Direktīvas 2003/96 24. panta efektīvu iedarbību.

Attiecīgo noteikumu rašanās

15. Komerciālu transportlīdzekļu standarttvertņu definīcija attiecībā uz tajās glabātās degvielas atbrīvojumu no nodokļiem un nodevām pirmo reizi tika pieminēta, ja nekļūdos, Regulas Nr. 918/83 112. panta 2. punkta c) apakšpunktā. Šī definīcija pēc būtības bija formulēta identiski pašreizējai definīcijai Direktīvas 2003/96 24. pantā.

6 — C-247/97, EU:C:1998:586.

7 — OV L 105, 1. lpp.

8 — C-292/02, EU:C:2004:499.

16. Šādi formulēta definīcija ir balstīta uz pieņēmumu, kas droši vien pieņemšanas brīdī bija patiess, saskaņā ar kuru komerciālu transportlīdzekļu ražotāji piedāvā transportlīdzekļu tipus, kuri ir standartizēti attiecībā uz lielāko daļu no to tehniskajiem parametriem, tostarp degvielas tvertņu skaitu un veidu. Bija viegli identificēt konkrētu transportlīdzekļa veidu un pārbaudīt, vai konkrētā transportlīdzekļa degvielas tvertne atbilst attiecīgā transportlīdzekļa veida specifiskām prasībām. Tirdzniecības sakaru ar trešajām valstīm kontekstā tas ļāva novērst – par sliktu dalībvalstu fiskālajām interesēm – pārāk lielu degvielas apjomu ievešanu no valsts, kur tās cena atšķirīga valūtas kursa un fiskālās politikas dēļ bija ievērojami zemāka nekā Kopienas tirgū.

17. Atsauce uz šādi definētu standarttvertņu jēdzienu ļāva novērst ne vien degvielas ievešanu pārnēsājamās tvertnēs (kas bija atļauts attiecībā uz vieglajiem transportlīdzekļiem) un citos dažādos konteineros, bet arī papildu tvertnēs, kuras īpaši uzstādītas komerciāliem transportlīdzekļiem, lai ievestu degvielu Kopienas muitas zonā. Kontroles esamība uz ārējām robežām ļāva nodrošināt šo noteikumu efektīvu ievērošanu.

18. Attiecībā uz tādas degvielas ievešanu Kopienas iekšienē, kas atrodas komerciālu transportlīdzekļu tvertnēs un ir atbrīvota no akcīzes nodokļa, tā pati definīcija – jau formulēta 2. panta otrajā ievilkumā Padomes 1968. gada 19. jūlija Direktīvā 68/297/EEK par noteikumu standartizāciju attiecībā uz komerciālo mehānisko transportlīdzekļu degvielas tvertnēs esošās degvielas ievešanu bez muitas nodokļa[9], kas grozīta ar Padomes 1985. gada 8. jūlija Direktīvu 85/347/EEK[10] – tika faktiski vārds vārdā pārņemta 8.a panta 2. punktā Padomes 1992. gada 19. oktobra Direktīvā 92/81/EEK par akcīzes nodokļa sistēmas saskaņošanu par naftas produktiem[11], kas ieviests saskaņā ar Padomes 1994. gada 22. decembra Direktīvu 94/74/EK[12].

19. Saskaņā ar Direktīvas 94/74 preambulas deviņpadsmito apsvērumu degvielas, kura tiek patērēta citā dalībvalstī un atrodas komerciālu transportlīdzekļu tvertnēs, atbrīvojums no akcīzes nodokļa dalībvalstī ir piešķirts, "lai nekavētu personu un preču brīvu apriti un novērstu nodokļu divkāršu uzlikšanu".

20. Direktīva 92/81 tika atcelta un aizstāta ar Direktīvu 2003/96, un tās 8.a pants bez būtiskām izmaiņām ir kļuvis par Direktīvas 2003/96 24. pantu.

Tiesas judikatūra

Spriedums lietā *Schoonbroodt*

21. Tiesai jau vienreiz bija iespēja interpretēt standarttvertņu definīciju atbilstoši Savienības tiesību aktiem spriedumā lietā *Schoonbroodt*[13]. Lai arī lietā, kurā tika pieņemts minētais spriedums, tāpat kā šajā lietā izskatīja jautājumu par degvielas, kas atrodas komerciālu transportlīdzekļu tvertnēs, atbrīvojumu no akcīzes nodokļa Kopienas ietvaros, saskaņā ar Beļģijas tiesību aktiem iesniedzējtiesas pieprasītā interpretācija tomēr bija par Regulas Nr. 918/83 112. pantā noteikto jēdzienu "standarttvertnes", proti, muitas [nodokļu] atbrīvojumu jomā[14].

9 — OV L 175, 15. lpp.

10 — OV L 183, 22. lpp.

11 — OV L 316, 12. lpp.

12 — OV L 365, 46. lpp.

13 — EU:C:1998:586.

14 — Spriedums *Schoonbroodt* (EU:C:1998:586, 18. un 20. punkts). Lai arī lieta, kurā tika pieņemts šis spriedums, skāra noteikumus Regulā Nr. 918/83, kas grozīta ar Padomes 1988. gada 3. maija Regulu (EEK) Nr. 1315/88 (OV L 123, 2. lpp.), šīs izmaiņas pēc būtības neietekmēja transportlīdzekļiem noteikto standarttvertņu definīciju.

22. Šajā spriedumā Tiesa šauri interpretēja standarttvertņu jēdzienu. Tā it īpaši no minētā jēdziena izslēdza inženiera vai koncesionāra uzstādītas tvertnes [15].

23. Lai pamatotu šādu risinājumu, Tiesa atsaucās uz principiem, kas izriet no judikatūras muitas [nodokļu] atbrīvojumu jomā, saskaņā ar kuriem, "kad tiek pieņemtas normas, kas piešķir muitas nodokļu atlikšanu, Padomei ir jāņem vērā prasības par tiesisko noteiktību un grūtības, ar kurām saskaras valstu muitas administrācijas [..]. No iepriekš minētā izriet, ka šādas normas ir jāinterpretē šauri atbilstoši to redakcijai, tā, lai tās nevarētu piemērot ārpus to noteikumiem produktiem, kuri tajās nav pieminēti" [16].

Spriedums lietā *Meiland Azewijn*

24. Spriedumā lietā *Meiland Azewijn* [17] Tiesa lēma par Direktīvas 92/81 8.a panta – normas, kas vēlāk tika aizstāta ar šajā lietā piemērojamo – interpretāciju. Tomēr, tā kā lieta, kurā tika pieņemts minētais spriedums, skāra nevis standarttvertņu jēdzienu, bet gan komerciālu transportlīdzekļu jēdzienu, kurš nav definēts šajā pantā, kā arī to, vai degvielu, kas atradās šo transportlīdzekļu tvertnēs un bija atbrīvota no akcīzes nodokļa, varēja vienīgi izmantot transportlīdzekļa piedziņai vai ar to varēja darbināt arī transportlīdzeklim uzstādītās iekārtas un sistēmas, piemēram, lauksaimniecības iekārtas.

25. Lai arī interpretācijas mērķis spriedumā lietā *Meiland Azewijn* [18] ir atšķirīgs no šīs lietas, daži no Tiesas sniegtajiem risinājumiem varētu mūs interesēt. Pirmkārt, attiecībā uz komerciālu transportlīdzekļu jēdzienu Tiesa noraidīja atsauces uz šā jēdziena definīciju – degvielas atbrīvojuma no nodokļiem kontekstā – Direktīvā 68/297 un Regulā Nr. 918/83 [19]. Tā izvēlējās atsaukties uz attiecīgās tiesību normas sistēmu un mērķi, proti, personu un preču brīvas aprites aizsardzību, kā arī vēlmi izvairīties no dubultas nodokļu uzlikšanas [20]. Tiesa secināja, ka Direktīvas 92/81 8.a pants ir jāinterpretē plaši [21].

26. Otrkārt, attiecībā uz tādas degvielas izmantošanu, kas ievesta, izmantojot atbrīvojumu no akcīzes nodokļa, Tiesa nolēma, ka to var izmantot ne tikai, lai darbinātu transportlīdzekļa motoru, bet arī citiem nolūkiem, piemēram, lauksaimniecības darbos. Šis risinājums ir jo īpaši interesants, ņemot vērā formulējumu definīcijai "standarttvertnes", kura mums ir jāanalizē šajā lietā. Šajā definīcijā ir skaidri noteikts, ka minēto tvertņu aprīkojums ļauj "degvielu tieši izmantot *gan piedziņai*, gan, vajadzības gadījumā, saldēšanas sistēmu un citu sistēmu darbināšanai *pārvadāšanas laikā*" [22]. Man šķiet skaidrs, ka, lasot burtiski, šī definīcija ietver tikai tādu degvielu, kas izmantota transportēšanas nolūkos vai nu transportlīdzekļa piedziņai, vai arī, lai pārvadāšanas laikā darbinātu transportlīdzekļa sistēmas. Tādējādi Tiesa ir skaidri atkāpusies no 8.a panta burta.

15 — Spriedums *Schoonbroodt* (EU:C:1998:586, rezolutīvā daļa).

16 — Spriedums *Schoonbroodt* (EU:C:1998:586, 23. punkts). Skat. arī secinājumus lietā *Schoonbroodt* (C-247/97, EU:C:1998:323, 38., 41. un 42. punkts), kuros ģenerāladvokāts Džeikobss [*Jacobs*] izvērš apsvērumus, kas balstīti uz judikatūru muitas nodevu jomā.

17 — EU:C:2004:499.

18 — EU:C:2004:499.

19 — Šajā lietā tika lemts par degvielu lauksaimniecības tehnikas tvertnēs, savukārt Direktīva 68/297 un Regula Nr. 918/83 definē komerciālu transportlīdzekli kā tādu, kurš paredzēts personu vai preču pārvadāšanai.

20 — Spriedums *Meiland Azewijn* (EU:C:2004:499, 39.–41. punkts). Tiesa atsaucās uz Direktīvas 92/81 8.a panta mērķi, kas minēts Direktīvas 94/74 preambulas deviņpadsmitajā apsvērumā.

21 — Spriedums *Meiland Azewijn* (EU:C:2004:499, 41. punkts).

22 — Mans izcēlums.

Juridiskais vērtējums

27. Pēc tam, kad ir izklāstīts standarttvertņu definīcijas vēsturiskais un tiesiskais konteksts atbilstoši Direktīvas 2003/96 24. panta 2. punktam, es tagad vērtēšu šīs normas interpretāciju, ņemot vērā faktiskos apstākļus pamatlietā. Šis vērtējums tiks sniegts divās daļās, nodalot šo secinājumu 6. punktā aprakstītos 1. tvertnes un 2. tvertnes gadījumus, lai nonāktu pie vienota secinājuma.

1. tvertnes gadījums

28. Jāatgādina, ka 1. tvertni transportlīdzeklī uzstādīja ražotājs, tad, veicot transportlīdzekļa galīgo pārbūvi, to pārvietoja autobūvētājs.

29. *Hauptzollamt Münster* neatbrīvoja no akcīzes nodokļa degvielu, kas atradās šajā tvertnē, uzskatot, ka tā neietilpst standarttvertņu definīcijā Direktīvas 2003/96 izpratnē. Tā kā tvertni pārvietoja trešā persona, *Hauptzollamt Münster* neuzskatīja, ka attiecīgo tvertni transportlīdzeklī būtu uzstādījis ražotājs, kā tas prasīts, pēc minētās iestādes domām, Direktīvas 2003/96 24. panta 2. punktā.

30. *Hauptzollamt Münster* uztur šo interpretāciju savos rakstveida apsvērumos. Tā pamatā balstās uz burtisku attiecīgās normas lasījumu, uz spriedumu lietā *Schoonbroodt*[23], kā arī uz tiesiskās noteiktības principu. Tomēr man ir lielas šaubas, vai šie trīs elementi var efektīvi pamatot Vācijas nodokļu iestādes izvēlēto pieeju.

31. Pirmkārt, attiecībā uz definīcijas formulējumu – Direktīvas 2003/96 24. panta 2. punkta pirmajā ievilkumā nav minēta "tvertne, kuru ražotājs uzstādījis" konkrētam transportlīdzeklim. Gluži pretēji, formulējumā izmantota daudzskaitļa forma, definējot kā standarttvertnes "*tvertnes*, kuras ražotājs pastāvīgi uzstādījis *visiem* tādiem pašiem mehāniskajiem transportlīdzekļiem kā konkrētais transportlīdzeklis"[24]. Tātad runa ir, kā to pamatoti norādīja Komisija, par vispārēju tvertņu kategoriju un nevis par to, vai ražotājs transportlīdzeklim fiziski ir uzstādījis konkrētu tvertni.

32. To, ka likumdevējs ir pieņēmis šādu risinājumu, var vienkārši izskaidrot ar attiecīgās tiesību normas mērķi – aizsargāt personu brīvu pārvietošanos un preču brīvu apriti, kā arī izvairīties no dubultas nodokļu uzlikšanas, vienlaikus nodrošinot dalībvalstu likumīgo nodokļu interešu aizsardzību. Paturot prātā šo mērķi, būtiskais faktors ir nevis persona, kura ir uzstādījusi attiecīgo tvertni uz konkrētā transportlīdzekļa, bet gan tvertnes funkcionalitāte, proti, parastas ekspluatācijas apstākļos nodrošināt transportlīdzekļa piedziņu un tā sistēmu darbināšanu. Interpretācija, kas izslēdz kādu tvertni tikai tāpēc, ka to, veicot transportlīdzekļa remontdarbus vai pārbūvi, ir nomainījusi vai tikai pārvietojusi cita persona, nevis tā ražotājs, neatbilst ne Direktīvas 2003/96 24. panta garam, ne mērķim.

33. Šāda interpretācija arī neizriet no sprieduma lietā *Schoonbroodt*. Lietā, kurā pieņemts minētais spriedums, runa bija nevis par aizvietotu vai pārvietotu tvertni, bet gan par papildu tvertnēm, kuras transportlīdzekļiem pievienojuši izplatītāji vai autobūvnieki, lai palielinātu to autonomiju[25]. Tādējādi Tiesa uzskatīja, pamatojoties uz analizētās normas burtisku interpretāciju, ka tās nav tvertnes, kuras ražotājs uzstādījis "visiem tādiem pašiem mehāniskajiem transportlīdzekļiem kā konkrētais transportlīdzeklis", jo ražotājs parasti neaprīko savus transportlīdzekļus ar šādām tvertnēm.

23 — EU:C:1998:586.

24 — Mans izcēlums. Direktīvas 2003/96 citu valodu versijās ir izmantots līdzīgs formulējums – vācu valodā "die vom Hersteller für alle Kraftfahrzeuge desselben Typs fest eingebauten Behälter", poļu valodā "zbiorniki trwale zamontowane przez wytwórcę we wszystkich pojazdach silnikowych tego samego rodzaju jak dany pojazd", angļu valodā "the tanks permanently fixed by the manufacturer to all motor vehicles of the same type as the vehicle in question".

25 — Spriedums *Schoonbroodt* (EU:C:1998:586, 7., 12. un 19. punkts).

34. Šādā kontekstā Tiesa nolēma, ka Regulas Nr. 918/83 112. panta 2. punkta c) apakšpunktā minētā standarttvertnes definīcija neietver tādas tvertnes, "kuras uzstādījis ražotāja izplatītājs vai autobūvnieks, lai sasniegtu noteiktus ekonomiskus mērķus" [26]. Lai arī, lasot tikai sprieduma lietā *Schoonbroodt* rezolutīvo daļu, var uzskatīt, ka no standarttvertņu definīcijas piemērošanas jomas ir izslēgtas visas tvertnes, kuras uzstādījušas citas personas, nevis ražotājs, šā sprieduma motīvi vedina uz niansētāku secinājumu. It īpaši es neuzskatu, ka, pamatojoties uz minēto spriedumu, varētu pieņemt, ka no attiecīgās definīcijas ir izslēgtas tādas tvertnes, kuras trešās personas uzstādījušas nevis, "lai sasniegtu noteiktus ekonomiskus mērķus", bet vienkārši, lai atjaunotu vai izmainītu transportlīdzekļa funkcionalitāti.

35. Visbeidzot, tiesiskās noteiktības princips, manuprāt, arī nerunā par labu *Hauptzollamt Münster* izvirzītajai tēzei. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru "tiesiskās noteiktības princips, kas ir viens no galvenajiem Savienības tiesību principiem, pieprasa, lai noteikumi būtu skaidri, precīzi un to sekas būtu paredzamas, sevišķi tad, ja tie var radīt negatīvas sekas indivīdiem un uzņēmumiem" [27]. Tādējādi lietās, kas saistītas ar nodokļu jomu, šā principa mērķis ir galvenokārt aizsargāt nodokļu maksātāju, nevis nodokļu iestāžu intereses, nodrošinot paredzamību sekām, ko radīs likuma piemērošana.

36. Attiecībā uz pamatlietu jāievēro, ka, lai arī *HFT* uzrādīja nodokļu iestādei "preventīvi", kā tā uzsver, 2. tvertnē ievesto degvielu, tā to pašu nedarīja, pat preventīvos nolūkos, attiecībā uz 1. tvertnē ievesto degvielu. Manuprāt, tam par pamatu ir fakts, ka *HFT* nevarēja paredzēt, ka 1. tvertnē ievestā degviela nevarēs tikt atbrīvota no akcīzes nodokļa.

37. Tomēr tiesiskās noteiktības principam raksturīgā paredzamība prasa, lai likuma interpretācija nenovestu pie absurda rezultāta un nebūtu pretrunā veselajam saprātam. Tāds būtu gadījums šajā lietā, ja atbrīvojums no akcīzes nodokļa būtu atkarīgs no nenozīmīgiem gadījuma rakstura apstākļiem, ņemot vērā tiesību normas mērķi, piemēram, pēc transportlīdzekļa iegādes ražotāja sākotnēji uzstādītās tvertnes aizvietošana vai pārvietošana. Ja šāda interpretācija tiktu pieņemta, uzņēmējs varētu gūt labumu no nodokļu atbrīvojuma par degvielu, ko tas ievedis sava transportlīdzekļa tvertnē, kamēr citam uzņēmējam līdzīgā situācijā šāda iespēja būtu liegta tikai tāpēc, ka tas ir remontējis vai pārbūvējis savu transportlīdzekli. Šāds rezultāts būtu ne vien neloģisks, bet arī radītu nepamatoti atšķirīgu attieksmi, kas varētu izraisīt konkurences kropļojumus. Tādu likuma normas interpretāciju, kas noved pie šāda rezultāta, manuprāt, nevar uzskatīt par atbilstīgu tiesiskās noteiktības principam.

38. Šo iemeslu dēļ es uzskatu, ka Direktīvas 2003/96 24. panta 2. punktā minētā standarttvertnes definīcija, pat burtiski interpretēta, ietver tvertnes, kuras uzstādījušas citas personas, nevis transportlīdzekļa ražotājs, ja šīs personas tikai aizvieto vai pārvieto ražotāja sākotnēji uzstādīto tvertni.

2. tvertnes gadījums

39. Jāatgādina, ka 2. tvertne, kurai ir tāds pats tilpums kā 1. tvertnei, tika iegādāta no neatkarīga tālākpārdevēja un to uz transportlīdzekļa uzstādīja autobūvnieks, kurš jau bija pārvietojis 1. tvertni. Arī 2. tvertni ražotājs būtu varējis uzstādīt transportlīdzekļa ražošanas procesā, taču tas nebija rentabli, jo arī šī tvertne pēc tam būtu bijusi jāpārvieto, veicot transportlīdzekļa galīgo pārbūvi.

26 — Spriedums *Schoonbroodt* (EU:C:1998:586, rezolutīvā daļa).

27 — Skat. it īpaši spriedumu *Förster* (C-158/07, EU:C:2008:630, 67. punkts).

40. Situācija ar 2. tvertni līdzinās situācijai ar tvertnēm, par kurām bija spriedums lietā *Schoonbroodt*[28], ciktāl līdzīgā veidā ražotājs tās nekad netika uzstādījis transportlīdzeklī. Būtu viegli secināt, pamatojoties gan uz burtisku Direktīvas 2003/96 24. panta 2. punktā esošās definīcijas interpretāciju, gan uz šo spriedumu, ka atšķirībā no 1. tvertnes 2. tvertne neietilpst šīs definīcijas darbības jomā. Tomēr es domāju, ka vajadzētu atturēties no šādas vēlmes. Patiešām šāds pārāk viegls risinājums vairs nešķiet pārliecinošs, ņemot vērā pašreizējos ekonomiskos apstākļus un analizētās Direktīvas 2003/96 normas mērķus.

41. *HFT* rakstveida apsvērumos apgalvo, ko apstiprina arī Komisija savos apsvērumos, ka šodien ir pierasts, ka komerciālu transportlīdzekļu ražošana notiek vairākos posmos un ražotājs izgatavo vienīgi šasijas un karkasu, bet pārējo aprīkojumu uzstāda specializēti uzņēmumi. Līdzīgs princips tiek piemērots degvielas tvertnēm. Tādējādi ražotāji katram transportlīdzekļa veidam piedāvā nevis vienu tvertnes veidu, bet gan dažādas tvertnes atkarībā no paredzamās transportlīdzekļa ekspluatācijas, tirgus, kuram transportlīdzeklis ir paredzēts, vai arī klienta vēlmēm. Ir arī iespējams, kā tas bija pamatlietā, ka tvertni neuzstāda ražotājs, bet trešās personas vēlākā transportlīdzekļa ražošanas procesa posmā.

42. Šādos apstākļos ir ļoti grūti, pat neiespējami novērtēt, vai konkrēta tvertne pieder tvertņu kategorijai, ko "ražotājs uzstādījis visiem tādiem pašiem mehāniskajiem transportlīdzekļiem kā konkrētais transportlīdzeklis", kā tas izriet no standarttvertņu definīcijas precīza formulējuma. Ir pat iespējama situācija, ka konkrētam transportlīdzekļa veidam neviena tvertne neatbilst šai definīcijai un līdz ar to šā transportlīdzekļa lietotāji nevar izmantot Direktīvas 2003/96 24. pantā noteikto atbrīvojumu.

43. *Hauptzollamt Münster*, šķiet, pati nemaz nav veikusi šādu analīzi, pamatojoties uz pieņēmumu, ka ražotāja tieši uzstādīta tvertne ir ietverta standarttvertņu definīcijā, bet trešās personas uzstādīta tvertne neietilpst šajā definīcijā. Tādā gadījumā runa vairs nav par burtisku, bet par aptuvenu Direktīvas 2003/96 piemērošanu. Šāda aptuvena pieeja noteikti novedīs pie nevienlīdzīgas attieksmes. Tas arī varētu ierobežot konkurenci, jo mudinātu transporta uzņēmumus iegādāties rezerves daļas no transportlīdzekļu ražotājiem un uzticēt tiem, nevis trešajām personām šīs detaļas uzstādīt. *Dura lex sed lex*, varētu teikt, tomēr šāda atšķirīga pieeja nav pamatota nedz ar Direktīvas Nr. 2003/96 24. panta burtisku interpretāciju, nedz ar tā mērķi.

44. Lai atrisinātu šo problēmu, Komisija piedāvā pārbaudīt katrā atsevišķā gadījumā, kādus tvertņu veidus ražotājs piedāvā konkrētam transportlīdzekļa veidam, un uzskatīt, ka analizētā definīcija aptver visus šos tvertņu veidus. Šāds risinājums man nešķiet pārliecinošs. Tā kā ražotāji bieži piedāvā tādus savu transportlīdzekļu modeļus, kas atšķiras ne vien atkarībā no to paredzētās ekspluatācijas, bet arī no tirgus, kurā šie transportlīdzekļi tiek piedāvāti pārdošanai, visu iespēju pārbaude notiktu vienīgi Eiropas Savienības teritorijā un liktu administratīvajām un tiesu iestādēm veikt ļoti sarežģītus faktoloģiskus secinājumus, un līdz ar to dažādās dalībvalstīs varētu būt atšķirīgi rezultāti. Tas būtu pretrunā Direktīvas 2003/96 mērķim – saskaņot valstu noteikumus attiecībā uz nodokļu uzlikšanu energoproduktiem. Turklāt Komisijas priekšlikumā nav ņemtas vērā tvertnes, kuras var piedāvāt trešās personas, nevis transportlīdzekļu ražotāji. Tomēr, tā kā mēs attālināmies no attiecīgā noteikuma burtiskas interpretācijas, pieņemot ražotāju pēc izvēles piedāvātās tvertnes, man šķiet vēl mazāk pamatoti izslēgt neatkarīgu pārdevēju piedāvātās tvertnes.

45. Savukārt *HFT* ierosina atsaukties uz Eiropas Parlamenta un Padomes 2007. gada 5. septembra Direktīvu 2007/46/EK, ar ko izveido sistēmu mehānisko transportlīdzekļu un to piekabju, kā arī tādiem transportlīdzekļiem paredzētu sistēmu, sastāvdaļu un atsevišķu tehnisku vienību apstiprināšanai[29], lai interpretētu transportlīdzekļa veida jēdzienu atbilstoši

28 — EU:C:1998:586.

29 — OV L 263, 1. lpp.

Direktīvas 2003/96 24. pantam. Tomēr neatkarīgi no tā, vai jaunāka tiesību akta, kas pieņemts noteiktā tiesību jomā, izmantošana būtu laba prakse, lai interpretētu senāku citā jomā pieņemtu tiesību aktu, es neuzskatu, ka Direktīva 2007/46 varētu būt tiešām noderīga šajā gadījumā. Degvielas tvertņu skaits, veids un tilpums neietilpst "transportlīdzekļa tipa" kopīgās tehniskās specifikācijās, kas uzskaitītas minētās direktīvas II pielikuma B daļā. Citiem vārdiem, transportlīdzekļiem, kas saskaņā ar Direktīvu 2007/46 pieder vienam "tipam", var būt atšķirīgas tvertnes, kas mums liek atgriezties sākumpunktā attiecībā uz standarttvertnes definīcijas interpretāciju atbilstoši Direktīvai 2003/96.

46. Es drīzāk piedāvāju, līdzīgi kā to darīja Tiesa spriedumā lietā *Meiland Azewijn*[30], interpretēt standarttvertņu definīciju saskaņā ar Direktīvas 2003/96 24. pantu, atsaucoties uz minētās normas mērķi un sistēmu. Atgādinu, ka tās mērķis ir aizsargāt personu brīvu pārvietošanos un preču brīvu apriti, kā arī izvairīties no dubultas nodokļu uzlikšanas[31]. Šajā nolūkā likumdevējs netika paredzējis stingri noteiktu atbrīvojumu no akcīzes nodokļa, bet tikai zināmu pielāgojumu, saskaņā ar kuru, atkāpjoties no vispārējā principa, energoprodukts, kurš degvielas veidā atrodas komerciālu transportlīdzekļu tvertnēs, tiek aplikts ar nodokli nevis dalībvalstī, kurā to izmantos, bet gan tajā dalībvalstī, kurā tas ticis nodots patēriņam. Pienākums, katru reizi šķērsojot iekšējo robežu, deklarēt degvielas daudzumu, kas atrodas transportlīdzekļa tvertnēs, un nepieciešamība pēc tam pieprasīt, lai izvairītos no dubultas nodokļu uzlikšanas, atbrīvošanu no akcīzes nodokļa degvielas iegādes dalībvalstī, veidotu nozīmīgu šķērsli autopārvadājumiem starp dalībvalstīm un tādējādi kavētu tirdzniecību iekšējā tirgū. Lai atrisinātu šo problēmu, likumdevējs pieņēma Direktīvas 2003/96 24. pantu.

47. Ņemot vērā šo mērķi, būtiskais elements ir nevis degvielas tvertnes izcelsme, bet gan tas, vai šī degviela tiek izmantota, lai darbinātu transportlīdzekļa piedziņu vai lai eventuāli darbinātu sistēmas, ar kurām šis transportlīdzeklis ir aprīkots. Tvertnei tātad jābūt uzstādītai tā, lai nodrošinātu transportlīdzekļa tiešu apgādi ar degvielu. Savukārt personai, kas tvertni uzstādījusi, vai tvertnes izcelsmei nav nozīmes. Tāpēc ir acīmredzami pretēji Direktīvas 2003/96 mērķim pakārtot nodokļa atbrīvojumu tādam apstāklim, kuram saskaņā ar šo mērķi nav nekādas nozīmes.

48. Šādu analīzi nostiprina Direktīvas 2003/96 24. panta 2. punkta pirmā ievilkuma otrais teikums, saskaņā ar kuru "gāzes tvertnes, kas uzstādītas mehāniskajiem transportlīdzekļiem, [..] arī uzskatāmas par degvielas standarttvertnēm". Šīs gāzes tvertnes parasti neuzstāda ražotāji un vēl jo mazāk tās uzstāda "visiem tādiem pašiem mehāniskajiem transportlīdzekļiem", jo mehāniskos transportlīdzekļus parasti nav paredzēts darbināt ar gāzi, bet gan ar degvielu, kas iegūta no naftas. Tādējādi gāzes tvertnes uzstāda specializēti uzņēmumi, kas nav saistīti ar ražotājiem.

49. Šī norāde, kas jau ir minēta Regulā Nr. 918/83, atspoguļo likumdevēja gribu padarīt standarttvertņu definīciju elastīgu, lai nepamatoti neatņemtu noteiktiem nodokļu maksātājiem iespēju saņemt nodokļu atbrīvojumu. Laikā, kad benzīna vai dīzeļdegvielas tvertnes parasti tika uzstādītas sērijveidā, šāda elastīga pieeja varēja skart tikai gāzes tvertnes. Pašreizējā ekonomiskā kontekstā, kad transportlīdzekļu ražošanas process notiek vairākos posmos, ar šādu pieeju vairs nav pietiekami. Tāpēc, ja Direktīva 2003/96 tieši paredz nodokļu atbrīvojumu gāzei, kas ir trešo personu uzstādītās tvertnēs, es neredzu pamatu, kas ļautu apgalvot, ka benzīnam vai dīzeļdegvielai, kas iepildīta šādās tvertnēs, nevarētu piešķirt šādu pašu nodokļu atbrīvojumu. Vēlreiz jāuzsver, ka šāds apgalvojums balstītos apstākļos, kuriem nav nekādas nozīmes saistībā ar attiecīgās tiesību normas mērķiem.

50. Attiecībā uz iespējamu pārkāpumu novēršanu es domāju, ka šādu pārkāpumu risks nav saistīts ar degvielas tvertņu izcelsmi. Tādas degvielas izmantošana, kas iegādāta, šķērsojot citu dalībvalsti, nav pārkāpums. Degvielas iegāde dalībvalstī, kur tās cena ir zemāka, lai to izmantotu citā dalībvalstī, arī nav pārkāpums, ja robežas tuvums šādu darbību padara rentablu. Tas ir iekšējam tirgum raksturīgs dabisks ekonomisks mehānisms. Pārkāpums varētu būt, ja transportlīdzekļa tvertnē iepildītā degviela tiktu

30 — EU:C:2004:499. Skat. šo secinājumu 24.–26. punktu.

31 — Direktīvas 94/74 preambulas deviņpadsmitais apsvērums, kas ieviesa Direktīvas 92/81 8.a pantu, kurš kļuva par Direktīvas 2003/96 24. pantu.

izmantota citos nolūkos, nevis tā paša transportlīdzekļa piedziņai vai ar to aprīkotu sistēmu darbībai. Tomēr šādu pārkāpumu ir iespējams īstenot arī tikai ar ražotāja uzstādītām tvertnēm. Dalībvalstīm šādi pārkāpumi tādējādi jāapkaro citiem līdzekļiem, nevis pakārtojot nodokļa atbrīvojumu tvertnes izcelsmei.

51. Manis piedāvātajai interpretācijai var pretnostatīt faktu, ka Tiesa spriedumā lietā *Schoonbroodt* [32] neņēma vērā mērķus, kas Kopienas likumdevējam lika pieņemt Direktīvas 92/81 8.a pantu, saglabājot šauru standarttvertņu definīcijas nozīmi. Tomēr ir jāpatur prātā, ka minētajā spriedumā Tiesa neinterpretēja direktīvas noteikumus attiecībā uz nodokļu uzlikšanu energoproduktiem iekšējā tirgū, bet, piemērojot Beļģijas tiesību aktus [33], interpretēja noteikumus regulā par muitas regulējumu, proti, Regulā Nr. 918/83. Tiesa neapšaubāmi apstiprināja savā spriedumā, ka "jēdziena "standarttvertnes" definīcijas, kas sniegtas dažādos noteikumos, kas varētu būt būtiski, neuzrāda būtiskas atšķirības saistībā ar pamata lietu" [34]. Negrozīts paliek tas, ka Tiesas argumentācija balstās uz jau pastāvošo judikatūru muitas jomā [35], nevis uz tādā noteikumā definētu mērķi, kas pieņemts saistībā ar iekšējo tirgu. Pretēji ģenerāladvokāta Džeikobsa paustajam viedoklim viņa secinājumos lietā *Schoonbroodt* [36] es uzskatu, ka ir iespējams ņemt vērā citus apsvērumus, lai interpretētu noteikumus direktīvā par iekšējo tirgu, ne tikai noteikumus, kas pieņemti, lai interpretētu noteikumus regulā, kas attiecas uz muitas jomu, turklāt ja šo noteikumu formulējums ir identisks. It īpaši ir jāpatur prātā, ka regulu normas ir tieši piemērojamas, bet direktīvas ir saistošas tikai sasniedzamā rezultāta ziņā. Tāpēc, interpretējot direktīvas normu, lielāka uzmanība ir jāpievērš nevis tās precīzam formulējumam, bet gan sasniedzamajam mērķim. Tas nekādi neskar minētās definīcijas interpretāciju tiesiskajā regulējumā par muitas jautājumiem.

52. Ir vēlreiz jānorāda, ka arguments par praksi ražot transportlīdzekļus vairākos posmos jau ir ticis izvirzīts lietā *Schoonbroodt*. Tiesa atbildēja apstiprinoši uz to, ka Savienības likumdevējam no tā būtu jāizdara attiecīgi secinājumi [37]. Likumdevējs patiešām izdarīja secinājumus, jo savā priekšlikumā direktīvai, ar kuru groza Direktīvu 2003/96 [38], Komisija ierosināja grozīt standarttvertņu definīciju atbilstoši Direktīvas 2003/96 24. panta 2. punktam, lai tiktu ņemtas vērā izmaiņas komerciālu transportlīdzekļu ražošanas procesā [39]. Saskaņā ar Komisijas priekšlikumu šai definīcijai būtu jāietver "tvertnes, kuras mehāniskajos transportlīdzekļos uzstādījis ražotājs vai trešā persona" un kuras atbilst tehniskajām prasībām, kā arī ļauj tieši apgādāt transportlīdzekli ar degvielu [40].

53. Komisijas priekšlikums vēl nav pieņemts, bet es uzskatu, ka attiecīgās normas interpretācija tās pašreizējā redakcijā būtu jāveic tādā pašā virzienā. Turklāt es nepiekrītu *Hauptzollamt Münster a contrario* argumentam, atbilstoši kuram Komisijas piedāvātās izmaiņas nozīmē, ka noteikumu pašreizējam tekstam ir atšķirīgs normatīvais raksturs, kas neļauj to interpretēt saskaņā ar minēto priekšlikumu. Faktiski Komisija vēlas nevis grozīt Direktīvas 2003/96 24. panta iedarbību, bet tieši to saglabāt, pielāgojot šīs normas formulējumu pašreizējai ekonomiskai situācijai. Tādējādi šobrīd ir pilnībā iespējams sasniegt šo mērķi, pieņemot tādu standarttvertņu definīcijas interpretāciju, kas atbilstu pašreizējām prasībām automobiļu tirgū.

32 — EU:C:1998:586.

33 — Skat. šo secinājumu 21. punktu.

34 — Spriedums *Schoonbroodt* (EU:C:1998:586, 20. punkts).

35 — Skat. šo secinājumu 23. punktu.

36 — Skat. secinājumus lietā *Schoonbroodt* (EU:C:1998:323, 45. punkts).

37 — Spriedums *Schoonbroodt* (EU:C:1998:586, 27. punkts).

38 — Skat. šo secinājumu 2. zemsvītras piezīmi.

39 — Saskaņā ar Komisijas priekšlikuma 26. apsvērumu: "Lai nodrošinātu brīvu pārvietošanos, vienlaikus ievērojot komerciāliem mehāniskiem transportlīdzekļiem piemērojamās drošības prasības [..], ir *jāatjaunina* šo transportlīdzekļu standarttvertņu definīcija, kas noteikta 24. pantā Direktīvā [2003/96], lai ņemtu vērā, ka tvertnes komerciālos transportlīdzekļos neuzstāda vienīgi ražotājs." (Mans izcēlums.)

40 — Komisijas priekšlikuma 1. panta 18. punkts.

Vispārējs novērtējums

54. Kā jau ticis norādīts šo secinājumu 14. punktā, es uzskatu, ka ir jāsniedz kopīga atbilde uz abiem *Finanzgericht Düsseldorf* uzdotajiem jautājumiem, proti, ir jāsniedz saskaņota standarttvertņu jēdziena definīcijas interpretācija atbilstoši Direktīvas 2003/96 24. panta 2. punktam. Šai definīcijai vajadzētu ietvert visas tvertnes, kuras uzstādītas komerciālos transportlīdzekļos un kalpo tiešai minēto transportlīdzekļu apgādei ar degvielu. Pats par sevi saprotams, ka šīm tvertnēm ir jāatbilst visām tehniskajām prasībām.

55. Es atzīstu, ka šāds risinājums var šķist riskants, ciktāl tas atkāpjas no attiecīgās normas precīzā formulējuma un vienīgā sprieduma, kurā Tiesa ir interpretējusi šo normu. Tomēr es uzskatu, ka tā ir vienīgā interpretācija, kura var vienlaikus nodrošināt Direktīvas 2003/96 24. panta lietderīgu iedarbību, tā vienādu piemērošanu visā Savienībā, kā arī tiesisko noteiktību nodokļu maksātājiem.

Secinājumi

56. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu Tiesai uz *Finanzgericht Düsseldorf* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

24. panta 2. punkta pirmais ievilkums Padomes 2003. gada 27. oktobra Direktīvā 2003/96/EK, kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai, ir jāinterpretē tādējādi, ka standarttvertņu jēdziens ietver visas tvertnes, kuras uzstādītas komerciālos transportlīdzekļos un kalpo šo transportlīdzekļu tiešai apgādei ar degvielu.