

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2011. gada 1. decembrī*

Lieta C-79/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2009. gada 1. decembrī un kas Tiesā registrēts 2010. gada 11. februārī, tiesvedībā

Systeme Helmholtz GmbH

pret

Hauptzollamt Nürnberg.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], tiesneši A. Prehala [*A. Prechal*] (referente), L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], K. Toadere [*C. Toader*] un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*],

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerālvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],
sekretāre K. Štranca-Slavičeka [*K. Sztranc-Sławiczek*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 5. maija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Systeme Helmholtz GmbH* vārdā — G. Reāls [*G. Real*], *Wirtschaftsprüfer/Steuerberater*,
- *Hauptzollamt Nürnberg* vārdā — S. Junkers [*S. Junker*], *Regierungsdirektor*, un D. Jakobss [*D. Jakobs*], *Prozessbevollmächtigter*,
- Francijas valdības vārdā — Ž. de Bergess [*G. de Bergues*], B. Kabonā [*B. Cabonat*] un B. Bopēra-Manoka [*B. Beaupere-Manokha*], pārstāvji,
- Kipras valdības vārdā — E. Simeonidu [*E. Symeonidou*], pārstāve,
- Eiropas Komisijas vārdā — V. Melss [*W. Mölls*], pārstāvis,

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2003. gada 27. oktobra Direktīvas 2003/96/EK, kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai (OV L 283, 51. lpp.), 11. panta 3. punktu, 14. panta 1. punkta b) apakšpunktu un 15. panta 1. punkta j) apakšpunktu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts lietā starp *Systeme Helmholtz GmbH* (turpmāk tekstā — “*Systeme Helmholtz*”) un *Hauptzollamt Nürnberg* (Nirnbergas Galvenā muitas pārvalde, turpmāk tekstā — “*Hauptzollamt*”) par pēdējās minētās atteikumu atmaksāt *Systeme Helmholtz* nodokli minerāleļļām, kas ir jāmaksā par degvielu, kura ir paredzēta kādai šīs sabiedrības lidmašīnai, jo šī sabiedrība nav aviosabiedrība.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Direktīvas 2003/96 preambulas 23. apsvērums ir formulēts šādi:

“Pastāvošie starptautiskie pienākumi un Kopienas uzņēmējsabiedrību konkurences uzturēšana liek turpināt piemērot atbrīvojumus energoproduktiem, ko piegādā

aviācijai un kuģniecībai, kas nenotiek privātos, nekomerciālos nolūkos, tomēr dalībvalstīm jābūt iespējai ierobežot šos nodokļu atbrīvojumus.”

- 4 Šīs direktīvas 11. panta 3. punktā ir paredzēts:

“Ja pastāv jaukti izmantošanas veidi, nodokļus piemēro proporcionāli katram izmantošanas veidam, lai gan, ja izmantošana uzņēmuma vai ārpussuzņēmuma vajadzībām nav nozīmīga, to var uzskatīt par nulli.”

- 5 Minētās direktīvas 14. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir noteikts:

“Papildus Direktīvā 92/12/EEK noteiktajiem vispārējiem noteikumiem, kas regulē ar nodokli apliekamo produktu neapliekamu izmantošanu, un neskarot citus Kopienas noteikumus, dalībvalstis saskaņā ar nosacījumiem, kurus tās nosaka, lai nodrošinātu pareizu un tūlītēju šo atbrīvojumu piemērošanu un nepieļautu nekādu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, nodokļu apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu, atbrīvo no nodokļiem šādus produktus:

[..]

- b) energoproduktus, kurus paredzēts lietot par degvielu lidojumos, kas nav privāta, nekomerciāla aviācija.

Šajā direktīvā “privāta, nekomerciāla aviācija” ir lidaparāta izmantošana, ko veic tā īpašnieks vai fiziska vai juridiska persona, kura to izmanto, nomājot vai citādi,

nekomerciālos nolūkos, jo īpaši nolūkos, kas nav pasažieru vai preču pārvadājumi vai pakalpojumu piegāde par atlīdzību, vai valsts varas iestāžu vajadzības.

Dalībvalstis var ierobežot šā atbrīvojuma jomu ar reaktīvo dzinēju degvielas piegādēm (KN kods 2710 19 21).”

6 Atbilstoši Direktīvas 2003/96 15. panta 1. punkta j) apakšpunktam:

“Neskarot citus Kopienas noteikumus, dalībvalstis, veicot fiskālo kontroli, var piemērot pilnīgus vai daļējus atbrīvojumus vai nodokļu līmeņa samazinājumus:

[..]

j) motordegvielai, ko izmanto lidaparātu un kuģu ražošanas, pilnveidošanas, testēšanas un apkopes jomā.”

Valsts tiesības

- 7 Atbilstošās tiesību normas ir tās, kas ir ietvertas 1992. gada 21. decembra Likumā par minerāleļļas nodokli (*Mineralölsteuergesetz, BGBl.* 1992 I, 2185. lpp.), redakcijā, kas bija piemērojama 2004. gadā — strīda rašanās gadā (turpmāk tekstā — “*MinöStG*”), un 1993. gada 15. septembra Īstenošanas noteikumos par minerāleļļas nodokli (*Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung, BGBl.* 1993 I, 1602. lpp.), redakcijā, kas bija piemērojama 2004. gadā.
- 8 *MinöStG* 4. pantā it īpaši bija paredzēts:

“Atbrīvojumi, definīcijas

(1) Atbilstoši 12. panta noteikumiem minerāleļļu var izmantot, par to nemaksājot nodokli

[..]

3. kā lidmašīnu degvielu,

a) ja to izmanto aviosabiedrības, kas veic personu un preču komercpārvadājumus, vai kas sniedz pakalpojumus par atlīdzību,

b) ja to izmanto valsts pārvaldes iestāžu un *Bundeswehr* lidmašīnās dienesta vajadzībām, kā arī gaisa glābšanas dienesti glābšanas vajadzībām.

Lidmašīnu degviela šī likuma izpratnē ir aviācijas benzīns, kas ietilpst Kombinētās nomenklatūras 27100026 apakšpozīcijā un kuras oktānskaitlis nav mazāks par 100, vieglā benzīna tipa reaktīvo dzinēju degviela, kura ietilpst 27100037 apakšpozīcijā, un reaktīvo dzinēju degviela (petroleja), kura ietilpst 27100051 apakšpozīcijā, ja tās tiek izmantotas lidaparātos;

[..].”

9 *MinöStG* 12. pants bija formulēts šādi:

“Atļauja

Personai, kura

1. izmanto vai pārdod (izplata) kādam citam mērķiem, kam ir piemērojamas nodokļu priekšrocības, vai
2. kura kā izmantotājs vai izplatītājs ir paredzējusi ievest
 - a) kādā teritorijā ārpus teritorijas, kurā ir piemērojams Eiropas Kopienų patēriņa nodoklis (trešā valsts), vai

b) citā Eiropas Kopienu dalībvalstī komerciālos nolūkos vai tirdzniecības pa pas-
tu ietvaros

minerāleļļu, kurai saskaņā ar 3. panta 1.–3. punktu un 5. un 7. punktu, 4. pantu vai
32. panta 1. un 2. punktu ir piemērojams nodokļu atvieglojums, ir jāiegūst atļauja

[..].”

- ¹⁰ Īstenošanas noteikumu par minerāleļļas nodokli, redakcijā, kas bija piemērojama
2004. gadā, 50. panta 1. punktā bija noteikts:

“Lidmašīnu degvielas nodokļa atmaksāšana:

(1) Nodoklis par lidmašīnu degvielu, kas ir iegādāta nodokļu teritorijā, samaksājot
nodokli, un izmantota no nodokļa atbrīvotiem lidojumiem, pamatojoties uz pietei-
kumu, aviosabiedrībām un uzņēmumiem tiek atmaksāts saskaņā ar likuma 4. panta
1. punkta 3. apakšpunktu [..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- ¹¹ *Systeme Helmholtz* ir uzņēmums, kas ražo un pārdod elektroniskas sastāvdaļas un da-
torprogrammas. Tam pieder viena lidmašīna, ko tā vadītājs izmanto gan privātiem
mērķiem, gan lidojumiem pie citām sabiedrībām un uz izstādēm, kā arī apkopes un

mācību lidojumiem. Tam nav darbības licences Vācijas Aviācijas likuma (*Luftverkehrsgesetz*) nozīmē, kas ir obligāta aviosabiedrībām Vācijā.

- 12 *Systeme Helmholtz* saistībā ar lidmašīnas izmantošanu sagatavoja ikmēneša žurnālu, kurā tika pierakstīts lidojuma datums, maršruts, ilgums un mērķis. 2005. gada 16. decembrī tas pieprasīja atmaksāt minerāleļļas nodokli kopumā par 2358 litriem lidmašīnu degvielas, kas atbilst EUR 1700,12, par lidojumiem ar darbu saistītos nolūkos, kuri veikti 2004. gadā Vācijā un kuru vidū ir arī turp un atpakaļ lidojumi uz lidmašīnu darbnīcu, kā arī mācību lidojumi.
- 13 Ar 2006. gada 9. februāra lēmumu *Hauptzollamt* šo atmaksas lūgumu noraidīja, jo *Systeme Helmholtz* nav aviosabiedrība.
- 14 Tā kā ar 2006. gada 12. aprīļa lēmumu *Hauptzollamt* par nepamatotu atzina sūdzību, ko *Systeme Helmholtz* bija iesniedzis par šo atmaksas atteikumu, pēdējais minētais iesniedza prasību *Finanzgericht München* [Mīnhenes Finanšu tiesā]. Šī tiesa atzina, ka attiecībā uz lidojumiem ar darbu saistītos nolūkos — izņemot apkopes un mācību lidojumus — *Systeme Helmholtz* varēja pieprasīt atmaksāt minerāleļļas nodokli, pamatojoties uz Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta b) apakšpunkta pirmo daļu. *Finanzgericht München* uzskata, ka no šīs tiesību normas neizriet, ka atbrīvojums attiecas tikai uz aviosabiedrībām. Lidmašīnas izmantošanai pārvadājumiem uzņēmuma vajadzībām, lai veiktu savu komercdarbību, esot bijis komerciāls mērķis, līdz ar to Kopienas tiesībās paredzētie nosacījumi atbrīvojuma saņemšanai esot izpildīti.

- 15 Savukārt attiecībā uz lidojumiem, kas ir saistīti ar apkopi un lidmašīnas tehniskās darbības pārbaudēm, kā arī ar mācībām, *Finanzgericht München* atzina, ka uz šiem lidojumiem nevar attiekties Direktīvā 2003/96 paredzētais nodokļu atvieglojums. Minētā tiesa uzskata, ka šīs direktīvas 15. panta 1. punkta j) apakšpunktā ir paredzēta tikai iespēja atmaksāt nodokli par degvielu, kas ir patērēta lidmašīnas apkopes gadījumā. Turklāt apkopes un mācību lidojumi neesot lidojumi komerciālos nolūkos, jo tie tiek veikti gan privātiem mērķiem, gan ar darbu saistītiem mērķiem, un tie neesot tieši saistīti ar uzņēmuma darbību. Nevar būt jautājums arī par proporcionālu sadali, jo Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta b) apakšpunktā šāda iespēja nav paredzēta.
- 16 Gan *Systeme Helmholtz*, gan *Hauptzollamt* par minēto spriedumu iesniedza “Revision” prasību *Bundesfinanzhof* [Federālajā Finanšu tiesā] — pirmais tāpēc, ka ar šo lēmumu tam tika atteikts piemērot atbrīvojumu attiecībā uz apkopes un mācību lidojumiem, un otrā tāpēc, ka ar šo pašu lēmumu *Systeme Helmholtz* tika atbrīvots no nodokļa par degvielu, kas patērēta lidojumiem, kurus minētā sabiedrība veikusi savām vajadzībām.
- 17 Šajos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [...] Direktīvas 2003/96 [...] 14. panta 1. punkta b) apakšpunkta pirmā daļa ir interpretējama tādējādi, ka privātas, nekomerciālas aviācijas izslēgšana no nodokļa atbrīvojuma nozīmē, ka atbrīvojums no nodokļa par energoproduktiem, kas piegādāti, lai tos izmantotu par degvielu lidojumiem, ir piemērojams tikai aviosabiedrībām, vai arī tādējādi, ka šīs atbrīvojums attiecas uz jebkādu lidojumos izmantojamo degvielu, ja lidmašīna tiek izmantota uzņēmuma vajadzībām?

- 2) Vai [...] Direktīvas 2003/96 [...] 15. panta 1. punkta j) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka šī tiesību norma ir piemērojama arī degvielai, kas ir vajadzīga lidmašīnas turp un atpakaļ lidojumam uz lidmašīnu darbnīcu, vai arī tādējādi, ka iespējamais atbrīvojums ir piemērojams tikai tiem uzņēmumiem, kuru darbības faktiskais mērķis ir lidaparātu ražošana, pilnveidošana, testēšana vai apkope?

- 3) Vai [...] Direktīvas 2003/96 [...] 11. panta 3. punkts ir interpretējams tādējādi, ka gadījumā, kad privātām un uzņēmuma vajadzībām izmantojama lidmašīna tiek izmantota apkopes un mācību lidojumiem, saskaņā ar [...] Direktīvas 2003/96 [...] 14. panta 1. punkta b) apakšpunktu šajos lidojumos izmantotajai degvielai ir piešķirams komerciālai izmantošanai proporcionāls nodokļu atvieglojums?

- 4) Ja atbilde uz trešo jautājumu ir noraidoša, vai no tā, ka [...] Direktīvas 2003/96 [...] 11. panta 3. punkts nav piemērojams [...] Direktīvas 2003/96 [...] 14. panta 1. punkta b) apakšpunkta ietvaros, var secināt, ka tad, ja lidmašīna lidojumos tiek izmantota gan privātām, gan uzņēmuma vajadzībām, apkopes un mācību lidojumiem nodokļa atbrīvojums nav piemērojams?

- 5) Ja atbilde uz trešo jautājumu ir apstiprinoša vai ja no kādas citas [...] Direktīvas 2003/96 [...] tiesību normas izriet tādas pašas tiesiskas sekas, kādi kritēriji un kāds atskaites periods ir jāņem vērā, lai noteiktu attiecīgo izmantošanas proporciju [...] Direktīvas 2003/96 [...] 11. panta 3. punkta izpratnē apkopes un mācību lidojumu gadījumā?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 18 Uzdotot savu pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams tādām uzņēmumam, kāds tiek aplūkots pamata lietā un kura uzņēmējdarbības veids neietilpst aviācijas nozarē, un kas savas komercdarbības veikšanai izmanto tam piederošu lidmašīnu, lai nodrošinātu savu darbinieku nokļūšanu pie klientiem vai uz izstāžu rīkošanas vietām.
- 19 Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jānorāda, ka noteikumi par Direktīvā 2003/96 paredzētajiem atbrīvojumiem ir interpretējami autonomi, pamatojoties uz to formulējumu un uz minētās direktīvas mērķiem (šajā ziņā skat. 2004. gada 1. aprīļa spriedumu lietā C-389/02 *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, *Recueil*, I-3537. lpp., 19. punkts; 2007. gada 1. marta spriedumu lietā C-391/05 *Jan De Nul*, Krājums, I-1793. lpp., 22. punkts, un 2011. gada 11. novembra spriedumu lietā C-505/10 *Sea Fighter*, Krājums, I-11089. lpp., 14. punkts).
- 20 Pirmkārt, runājot par Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta b) apakšpunktu, tā pirmajā daļā ir paredzēts atbrīvojums no nodokļa attiecībā uz “energoproduktiem, kurus paredzēts lietot par degvielu lidojumos, kas nav privāta, nekomerciāla aviācija”. Pēc tam tā otrajā daļā jēdziens “privāta, nekomerciāla aviācija” ir definēts negatīvi kā “lidaparāta izmantošana [...] nekomerciālos nolūkos, jo īpaši nolūkos, kas nav pasažieru

vai preču pārvadājumi vai pakalpojumu piegāde par atlīdzību, vai valsts varas iestāžu vajadzības”.

- 21 No frāzes “nolūkos, kas nav pasažieru vai preču pārvadājumi vai pakalpojumu piegāde par atlīdzību” izriet, ka lidojumi, kas ietilpst šī atbrīvojuma piemērošanas jomā, ir saistīti ar degvielas izmantošanu gadījumos, kad lidaparāts tieši tiek izmantots gaisa pārvadājumu pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību. Tādējādi jēdziens “kuģošana” nozīmē, ka pakalpojumu sniegšana par atlīdzību ir saistīta ar lidaparāta pārvietošanos (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Sea Fighter*, 18. punkts).
- 22 Šādu Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta b) apakšpunkta interpretāciju turklāt apstiprina direktīvas sagatavošanas dokumenti [*travaux préparatoires*]. Savā direktīvas priekšlikumā, kura rezultātā tika pieņemta Padomes 1992. gada 19. oktobra Direktīva 92/81/EEK par to, kā saskaņojams akcīzes nodoklis minerāleļļām (OV L 316, 12. lpp.), Eiropas Komisija, ieviešot atbrīvojumu no nodokļa degvielai, kas tiek izmantota lidojumiem, bija paredzējusi “izņēmumu, kas pašreiz tiek piemērots degvielai, kura tiek izmantota starptautiskiem komerclidojumiem, attiecināt uz visu aviāciju komerciālos nolūkos” (COM(90) 434, galīgā redakcija). Komisija uzskata, ka “[tam bija jāļauj] vienādi attiekties pret gaisa pārvadājumiem starp jebkuriem diviem punktiem Kopienā, ar ko uzsvars tika [likts] uz iekšējā tirgus atvēršanu. Degvielai, kas izmantota privātiem lidojumiem, [bija] jāpiemēro nodoklis, kā [jau] tas parasti notiek”. Tādējādi Komisija saistībā ar atbrīvojumu no nodokļa degvielai, kas izmantota lidojumiem, komerclidojumus nošķīra no privātiem lidojumiem.
- 23 Otrkārt, no Direktīvas 2003/96 mērķa, saskaņā ar kuru dalībvalstis uzliek nodokli energoproduktiem, izriet, ka tajā nav paredzēts ieviest vispārēja rakstura atbrīvojumus (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Sea Fighter*, 21. punkts).

- 24 Turklāt no Direktīvas 2003/96 preambulas 23. apsvēruma izriet, ka tās 14. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir balstīts uz starptautisko pienākumu izpildi un uz Kopienas uzņēmumu konkurences uzturēšanu.
- 25 Runājot par starptautiskajiem pienākumiem, kā to norāda Komisija, šī norāde attiecas galvenokārt uz atbrīvojumiem no nodokļa energoproduktiem, kas ir paredzēti civilajai aviācijai, kurus piemēro aviosabiedrībām, pamatojoties uz Konvenciju par starptautisko civilo aviāciju, kas parakstīta Čikāgā 1944. gada 7. decembrī (*Recueil des traités des Nations unies*, 15. sējums, 296. lpp.), kā arī pamatojoties uz starptautiskiem divpusējiem nolīgumiem par gaisa pārvadājumu pakalpojumiem, kas noslēgti starp Eiropas Savienību un/vai tās dalībvalstīm un trešajām valstīm un starp pašām dalībvalstīm.
- 26 Runājot par Kopienas uzņēmumu konkurences uzturēšanu, kā to norāda Kipras valdība un Komisija, konkurētspēja, uz ko ir izdarīta norāde Direktīvas 2003/96 preambulas 23. apsvērumā, attiecas galvenokārt uz Kopienas aviosabiedrību konkurētspēju salīdzinājumā ar trešo valstu aviosabiedrību konkurētspēju. Nodokļa uzlikšana degvielai, kas tiek izmantota lidojumiem Kopienā vai starptautiskiem lidojumiem, kurus veic Eiropas aviosabiedrības, būtiski samazinātu šo uzņēmumu konkurētspēju salīdzinājumā ar trešo valstu aviosabiedrībām.
- 27 No šiem apsvērumiem izriet, ka lidojumus, ko veic tāds uzņēmums kā *Système Helmholtz* un kuru laikā tā darbinieki tiek nogādāti pie klientiem vai uz izstādēm, izmantojot tam piederošu lidmašīnu, nevar pielīdzināt lidmašīnas izmantošanai komerciāliem nolūkiem Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta b) apakšpunkta nozīmē un tā piemērošanas nolūkā un tādējādi uz tiem neattiecas šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa degvielai, kas ir izmantota lidojumiem, jo runa ir par lidojumiem, kas tieši netiek izmantoti gaisa pārvadājumu pakalpojuma sniegšanai par atlīdzību.

- 28 Šo secinājumu nevar atspēkot tas, ka pastāv zināmas atšķirības starp dažādām šīs direktīvas 14. panta 1. punkta b) apakšpunkta pirmās daļas valodu versijām saistībā ar lidojumiem, kam nav piemērojams šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no nodokļa. Kaut arī daudzās šīs tiesību normas valodu versijās, piemēram, angļu un franču valodas versijās, kurās ir norāde uz jēdzienu “privāta izklaides aviācija” (“private pleasure-flying”), ir izmantots formulējums, kurā, šķiet, ir atsauce tikai uz darbībām brīvajā laikā, minētās direktīvas vācu valodas versijā — vismaz pašas tiesību normas tekstā — ir izmantots jēdziens “privāta nekomerciāla aviācija” (“private nichtgewerbliche Luftfahrt”), kas, šķiet, attiecas uz nekomerciāla rakstura darbībām kopumā.
- 29 Tomēr šie dažādie jēdzieni Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta b) apakšpunkta otrajā daļā ir skaidri definēti kā “lidaparāta izmantošana [...] nekomerciālos nolūkos, jo īpaši nolūkos, kas nav pasažieru vai preču pārvadājumi vai pakalpojumu piegāde par atlīdzību, vai valsts varas iestāžu vajadzības”. Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļiem piemērošanas joma ir jāinterpretē, ņemot vērā šo definīciju.
- 30 Visbeidzot šī sprieduma 27. punktā izdarīto secinājumu nevar atspēkot iepriekš minētie spriedumi lietā *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* un lietā *Jan De Nul*. Šajās lietās degviela, attiecībā uz kuru tika pieprasīts atbrīvojums no nodokļa, tika izmantota kuģiem, kas tieši tika izmantoti pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību. Tādējādi iepriekš minētā sprieduma lietā *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* 28. punktā Tiesa attiecībā uz *Deutsche-See-Bestattungs-Genossenschaft eG* darbībām, kurās tiek organizētas bēres atklātā jūrā, kurās tas izmantoja trīs šim nolūkam pielāgotus kuģus, atzina, kas “[netika] apstrīdēts, ka [šīs darbības] veido pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību”. Turklāt iepriekš minētā sprieduma lietā *Jan De Nul* 40. punktā Tiesa precizēja, ka bagarkuģa veiktie manevri vielu izsūkņēšanai un izskalošanai,

t.i., tieši ar bagarēšanas darbiem saistītas pārvietošanās, ietilpst jēdziena “kuģošana” Direktīvas 92/81 8. panta 1. punkta c) apakšpunkta pirmās daļas izpratnē piemērošanas jomā.

31 Šādā kontekstā ir jāaplūko iepriekš minētā sprieduma lietā *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* 23. punkts, kurā Tiesa ir atzinusi, ka “nodokļa atbrīvojuma piemērošanas jomā ietilpst visas ar kuģošanu komerciāliem mērķiem saistītās darbības”, kā arī minētā sprieduma 25. punkts, saskaņā ar kuru Tiesa precizēja, ka Direktīvā 92/81 nav nošķirts paredzētās kuģošanas mērķis un ka konkurences izkropļojumi, ko minētās direktīvas noteikumos ir paredzēts novērst, var rasties neatkarīgi no attiecīgā komercķuģošanas veida. Tādējādi, ja kuģošana ietver pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību, īstenotā maršruta mērķim nav nozīmes saistībā ar atbrīvojuma no nodokļa piemērošanu (iepriekš minētais spriedums lietā *Sea Fighter*, 17. punkts).

32 Savukārt pamata lietā *Systeme Helmholtz* darbinieku pārvietošanās darba vajadzībām, izmantojot šai sabiedrībai piederošo lidmašīnu, lai ierastos pie klientiem un uz izstādēm nolūkā veikt savu komercdarbību, proti, ražotu un pārdotu elektroniskas sastāvdaļas un datorprogrammas, tieši nav saistīta ar gaisa pārvadājumu pakalpojumiem par atlīdzību, ko sniedz šis uzņēmums.

33 Tādējādi uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2003/96 14. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa par lidmašīnu degvielu nevar saņemt tāds uzņēmums, kāds tiek aplūkots pamata lietā un kas komercdarbības veikšanai izmanto tam piederošu lidmašīnu, lai nodrošinātu tā darbinieku nokļūšanu pie klientiem vai uz izstādēm, jo šī pārvietošanās tieši nav saistīta ar gaisa pārvadājumu pakalpojumiem par atlīdzību, ko sniedz šis uzņēmums.

Par otro jautājumu

- 34 Uzdodot savu otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2003/96 15. panta 1. punkta j) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams tikai degvielai, ko izmanto uzņēmumi, kuru darbības faktiskais mērķis ir lidaparātu ražošana, pilnveidošana, testēšana vai apkope, vai arī šis atbrīvojums attiecas uz degvielu, kas lidmašīnai ir nepieciešama, lai veiktu turp un atpakaļ lidojumus uz lidmašīnas darbnīcu.
- 35 Direktīvas 2003/96 15. panta 1. punkta j) apakšpunktā ir noteikts, ka dalībvalstis, veicot fiskālo kontroli, var piemērot pilnīgus vai daļējus atbrīvojumus vai nodokļu līmeņa samazinājumus motordegvielai, ko izmanto lidaparātu un kuģu ražošanas, pilnveidošanas, testēšanas un apkopes jomā.
- 36 Pirmkārt, runājot par šīs tiesību normas tekstu, no tās formulējuma un it īpaši no frāžu “beider” — tās vācu valodas versijā, “field” — tās angļu valodas versijā — un “domaine” — tās franču valodas versijā — izmantošanas izriet, ka Direktīvas 2003/96 15. panta 1. punkta j) apakšpunktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa ir paredzēts piešķirt par degvielu, ko izmanto uzņēmumi, kuri veic tieši tajā minētās darbības.
- 37 Otrkārt, runājot par Direktīvas 2003/96 vispārējo sistēmu, kaut arī obligātais šīs direktīvas 14. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir paredzēts, lai nodokļu ziņā sekmētu degvielas izmantošanu lidojumiem komerciāliem mērķiem, minētās direktīvas 15. panta 1. punkta j) apakšpunktā savukārt ir paredzēts fakultatīvs atbrīvojums no nodokļa, kura mērķis ir sekmēt konkrēti zināmu skaitu komercdarbību, ko veic lidmašīnu ražotāji un lidmašīnu darbnīcas un kas ir saistītas ar

degvielas patēriņu uz zemes, un no kurām neviena neietilpst parastajā to uzņēmumu darbību jomā, kuri darbojas aviācijas nozarē.

- 38 No tā izriet, ka minētās direktīvas 15. panta 1. punkta j) apakšpunktā nav paredzēta degviela, ko ir patērējusi lidmašīna, lai veiktu turp un atpakaļ lidojumus uz lidmašīnu darbnīcu.
- 39 Tādējādi uz otro prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 2003/96 15. panta 1. punkta j) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka degviela, kas tiek izmantota, lai veiktu turp un atpakaļ lidojumus uz lidmašīnu darbnīcu, neietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā.

Par trešo līdz piekto jautājumu

- 40 Uzdodot trešo līdz piekto jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai gadījumā, ja lidmašīna tiek izmantota gan privātām, gan uzņēmuma vajadzībām, ir jāpiešķir izmantošanai uzņēmuma vajadzībām proporcionāls atbrīvojums degvielai, kas tiek izmantota, lai veiktu apkopes vai mācību lidojumus, un apstiprinošas atbildes gadījumā, kādi kritēriji un kādi atskaites periodi būtu jāizmanto, lai noteiktu attiecīgo izmantošanas proporciju.
- 41 Ņemot vērā uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, uz šiem prejudiciālajiem jautājumiem nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 42 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtnā palāta) nospriež:

- 1) Padomes 2003. gada 27. oktobra Direktīvas 2003/96/EK, kas pārkārto Kopienas noteikumus par nodokļu uzlikšanu energoproduktiem un elektroenerģijai, 14. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka šajā tiesību normā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa par lidmašīnu degvielu nevar saņemt tāds uzņēmums, kāds tiek aplūkots pamata lietā un kas komercdarbības veikšanai izmanto tam piederošu lidmašīnu, lai nodrošinātu tā darbinieku nokļūšanu pie klientiem vai uz izstādēm, jo šī pārvietošanās tieši nav saistīta ar gaisa pārvadājumu pakalpojumiem par atlīdzību, ko sniedz šis uzņēmums;
- 2) Direktīvas 2003/96 15. panta 1. punkta j) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka degviela, kas tiek izmantota, lai veiktu turp un atpakaļ lidojumus uz lidmašīnu darbnīcu, neietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā.

[Paraksti]