

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

15. listopadu 2007*

Ve věci C-330/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Hovrätten för Övre Norrland (Švédsko) ze dne 22. srpna 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 6. září 2005, v trestním řízení proti

Fredriku Granbergovi,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, A. Tizzano (zpravodaj), R. Schintgen, M. Ilešič a E. Levits, soudci,

generální advokátka: V. Trstenjak,
vedoucí soudní kanceláře: H. von Holstein, náměstek vedoucího soudní kanceláře,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 23. listopadu 2006,

* Jednací jazyk: švédština.

s ohledem na vyjádření předložená:

- za F. Granberga L. Lindströmem, advokat,

- za švédskou vládu K. Norman a A. Krusem, jako zmocněnci,

- za řeckou vládu S. Spyropoulosem, N. Dafniou, Z. Chatzipavlou a S. Trekli, jako zmocněnci,

- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. Albenziem, avvocato dello Stato,

- za polskou vládu J. Pietrasem, jako zmocněncem,

- za Radu Evropské unie E. Karlsson a M.-M. Josephides, jako zmocněnkyněmi,

- za Komisi Evropských společenství W. Möllsem a L. Ström van Lier, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 27. února 2007,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 7 odst. 4 a čl. 9 odst. 3 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179), ve znění směrnice Rady 92/108/EHS ze dne 14. prosince 1992 (Úř. věst. L 390, s. 124; Zvl. vyd. 09/01, s. 235, dále jen „směrnice“), jakož i platnosti tohoto druhého ustanovení.

- 2 Tato žádost byla podána v rámci trestního řízení zahájeného proti F. Granbergovi z důvodu protiprávního dovozu topné nafty, jakožto minerálního oleje ve smyslu čl. 9 odst. 3 směrnice, do Švédska.

I – Právní rámec

Právo Společenství

- 3 Pátý až sedmý, dvanáctý a třináctý bod odůvodnění směrnice stanoví následující:

„vzhledem k tomu, že každé dodání, držení za účelem dodání, zásobování hospodářského subjektu vykonávajícího nezávisle hospodářskou činnost nebo zásobování veřejnoprávního subjektu, které se uskutečňuje na území jiného členského státu, než ve kterém je výrobek propuštěn pro domácí spotřebu, zakládá daňovou povinnost ke spotřební dani v tomto jiném členském státě;

vzhledem k tomu, že výrobky podléhající spotřební dani nabyté jednotlivci pro jejich soukromé použití a jimi přepravované musí být zdaněny v zemi, v níž byly nabyty;

vzhledem k tomu, že pro určení, že výrobek podléhající spotřební dani není držen pro soukromé, ale pro obchodní účely, musí členské státy vzít v úvahu určitá kritéria;

[...]

vzhledem k tomu, že k zajištění výběru daní podle sazeb stanovených členskými státy je třeba přijmout předpisy upravující řízení vztahující se na pohyb takových výrobků v režimu s podmíněným osvobozením od daně;

vzhledem k tomu, že by proto nejdříve měla být přijata ustanovení umožňující snadnou identifikaci každé zásilky; že by měla být přijata ustanovení umožňující okamžité zjištění daňového zařazení zásilky; že je proto nezbytné upravit podobu úředního nebo obchodního průvodního dokladu, který by tyto požadavky splňoval; že použitý obchodní doklad musí obsahovat základní prvky uvedené v úředním dokladu.“

- 4 Podle svého čl. 3 odst. 1 se směrnice na úrovni Společenství vztahuje na minerální oleje, na alkohol a alkoholické nápoje, jakož i na tabákové výrobky.

5 Článek 6 odst. 1 směrnice stanoví:

„Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu [...]

Propuštěním výrobků podléhajících spotřební dani pro domácí spotřebu se rozumí:

- a) každé opuštění, včetně neoprávněného, režimu s podmíněným osvobozením od daně;
- b) každá výroba, včetně neoprávněné, těchto výrobků mimo režim s podmíněným osvobozením od daně;
- c) každý dovoz, včetně neoprávněného, těchto výrobků, pokud tyto výrobky nebyly propuštěny do režimu s podmíněným osvobozením od daně.“

6 Článek 7 směrnice stanoví:

„1. Skladují-li se pro obchodní účely v některém členském státě výrobky podléhající spotřební dani, které již byly v jiném členském státě propuštěny pro domácí spotřebu, vyměří se spotřební daň v tom členském státě, ve kterém se výrobky skladují.

[...]

4. Výrobky uvedené v odstavci 1 jsou přepravovány mezi územími různých členských států s průvodním dokladem uvádějícím hlavní údaje z dokladu uvedeného v čl. 18 odst. 1. Obsah a forma tohoto dokladu se stanoví postupem podle článku 24.

[...]“

7 Podle článku 8 směrnice:

„Pokud jde o výrobky nabyté jednotlivci k uspokojení jejich potřeb a jimi přepravované, z hlavní zásady vnitřního trhu vyplývá, že se spotřební daň vyměří v členském státě, kde byly výrobky nabyty.“

8 Článek 9 odst. 3 směrnice stanoví:

„Členské státy mohou rovněž stanovit, že daňová povinnost ke spotřební dani vzniká v členském státě spotřeby při nabývání minerálních olejů, které již byly propuštěny pro domácí spotřebu v jiném členském státě, jsou-li tyto výrobky přepravovány neobvyklým způsobem přepravy jednotlivci nebo na jejich účet. Neobvyklým způsobem přepravy se rozumí jiná přeprava pohonných hmot než v nádržích vozidel

nebo ve vhodných rezervních nádržích na pohonné hmoty a přeprava kapalných topných produktů jiná než cisternovými vozidly použitými na účet oborových hospodářských subjektů.“

9 Článek 18 směrnice stanoví:

„1. Aniž je dotčeno možné použití počítačem řízených postupů, je přeprava všech výrobků podléhajících spotřební dani mezi členskými státy v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně, včetně pohybu námořní nebo leteckou přepravou přímo mezi přístavy nebo letišti nacházejícími se ve Společenství, doprovázena dokladem vystaveným odesílatelem. Tento doklad může být úřední nebo obchodní povahy. Podoba a obsah tohoto dokladu a postup, který se použije v případech, kdy je jeho použití zjevně nevhodné, bude stanoven postupem podle článku 24.

2. Pro účely identifikace zboží a provádění kontroly musí být jednotlivá balení číslována a výrobky popsány v dokladu uvedeném v odstavci 1. V případě potřeby musí odesílatel zapečetit každý kontejner, má-li členský stát odeslání za to, že způsob přepravy je vhodný k zapečetění, nebo každé balení.

3. Není-li příjemcem oprávněný skladovatel nebo registrovaný hospodářský subjekt, aniž je dotčen článek 17, musí být doklad uvedený v odstavci 1 provázen dokladem potvrzujícím, že v členském státě určení byla zaplacená spotřební daň nebo že byl v souladu s podmínkami stanovenými příslušnými orgány členského státu určení splněn jiný postup vyměření a zaplacení spotřební daně.

Tento doklad musí uvádět:

- adresu místně příslušného finančního orgánu členského státu určení,

- den provedení a referenční číslo platby nebo přijetí jistoty na platbu tímto místně příslušným orgánem.

[...]"

Vnitrostátní právo

- ¹⁰ Článek 4 kapitoly 1 zákona o kontrole přepravy, mezi jinými operacemi, alkoholických a tabákových výrobků a minerálních olejů, v rámci vybírání spotřebních daní [lag (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter, dále jen „LPK“], stanoví následující:

„Poplatníkem daně se rozumí poplatník spotřební daně v souladu

[...]

3. s čl. 1 prvním pododstavcem body 1 až 5 nebo 7 nebo článkem 2 kapitoly 4 zákona (1994:1776) o zdanění energie [lag (1994:1776) om skatt på energi, dále jen ‚LSE‘].“

11 Článek 1 kapitoly 4 LSE stanoví:

„Poplatníkem daně z energie je [...]:

[...]

5. každý [...] kdo do Švédska doveze nebo ve Švédsku nabude pohonné hmoty pocházející z jiného členského státu Evropského společenství;

[...]“

12 Článek 1a kapitoly 4 LSE stanoví:

„Daň se podle čl. 1 bodu 5 neplatí [...]

[...]

3. z pohonných hmot dovezených do Švédska pro soukromou potřebu v nádrži vozidla, lodi nebo letadla anebo v rezervních nádržích o maximální objemové kapacitě 10 l.“

- 13 Podle článku 6 kapitoly 1 LPK:

„Výrobek podléhající spotřební dani může být přepravován jen tehdy, jsou-li splněny povinnosti týkající se průvodního dokladu, záruky [k zajištění platby daně], důkazu o zřízení záruky a prohlášení vyplývajícího ze zákonů uvedených v článku 2 nebo z ustanovení uvedených v článku 5a.“

- 14 Na základě článku 1 kapitoly 5 LPK bude ten, kdo úmyslně doveze výrobky podléhající spotřební dani do Švédska z jiného státu, který náleží do oblasti dotčené právní úpravou Společenství o spotřební dani, v rozporu s článkem 6 kapitoly 1 téhož zákona, a kdo tímto způsobem může vážně ztížit výkon daňových kontrol týkajících se přepravy zboží, potrestán za protiprávní přepravu výrobků podléhajících spotřební dani trestem odnětí svobody až na dva roky. Pachatelé se uloží peněžité trest, je-li protiprávní jednání třeba považovat za méně závažné.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 15 Dne 7. prosince 2003 byl F. Granberg, cestující v malém nákladním vozidle z Finska, zastaven na švédském celním přechodu v Övertorneå. Celní orgány našly ve vozidle 3 000 l motorové nafty prodávané ve Finsku jako topný produkt. Tato nafta byla převážena v uzavřeném nákladním prostoru, ve třech nádržích, které se běžně nazývají „velké nádrže pro volně ložené zboží“ (dále jen „VNVLZ“). Tyto VNVLZ

byly typu používaného oborovými hospodářskými subjekty, zejména pro přepravu hydraulických olejů. Uvedená nafta měla sloužit k vytápění domu F. Granberga, a byla tedy určena pro jeho osobní použití. Podle čl. 1 kapitoly 4 LSE ve spojení s čl. 4 kapitoly 1 LPK je dotyčné zboží považováno za zboží, které podléhá platbě spotřební daně.

- 16 F. Granberg byl stíhán orgánem činným v trestním řízení za to, že závažně ztížil výkon daňových kontrol, jelikož nepředložil příslušným daňovým orgánům prohlášení před přepravou uvedené nafty, nezřídil záruku k zajištění platby dlužných daní a neměl ani důkaz o zřízení záruky, ani zjednodušený průvodní doklad. Rozhodnutím ze dne 4. května 2004 mu Haparanda tingsrätt [soud prvního stupně v Haparandě (Švédsko)] uložil pokutu za protiprávní přepravu výrobků podléhajících spotřební dani.
- 17 F. Granberg se proti tomuto rozsudku odvolal u Hovrätten för Övre Norrland (odvolací soud Övre Norrland). Uznává věcnou správnost skutečností, které jsou mu vytýkány, avšak zpochybňuje, že by naplňovaly skutkovou podstatu trestného činu. Tvrdí totiž, že švédský zákonodárce tím, že uložil spotřební daň na všechny dovozy topné nafty, bez stanovení výjimky pro dovozy uskutečňované jinak než „neobvyklým způsobem přepravy“ ve smyslu čl. 9 odst. 3 směrnice, neprovedl – nebo přinejmenším nesprávně provedl – ustanovení této směrnice.
- 18 Za těchto podmínek se Hovrätten för Övre Norrland rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Umožňuje čl. 9 odst. 3 [směrnice] členským státům vyloučit obecným ustanovením topnou naftu z oblasti působnosti článku 8 směrnice, takže

[právní předpisy] členského státu mohou stanovit, že jednotlivec, který nabyt sám a pro vlastní potřebu mazut v jiném členském státě, kde bylo uvedené zboží propuštěno pro domácí spotřebu, a který jej sám přepravil do členského státu určení, je povinen uhradit spotřební daň v posledně uvedeném státě, bez ohledu na způsob, jímž byl mazut přepraven?

- 2) V případě, že bude na první otázku odpovězeno kladně, je čl. 9 odst. 3 [směrnice] slučitelný se zásadou volného pohybu zboží zakotvenou Smlouvou o ES, jakož i se zásadou proporcionality, přičemž má čl. 9 odst. 3 směrnice zřejmě za cíl vést jednotlivce k tomu, aby nepřepřavovali minerální oleje, když stanoví odchylku od obecného pravidla, podle něž platí, že je u výrobků, které jednotlivci nabudou pro vlastní potřebu a sami je přepraví, vyměřena spotřební daň v členském státě, kde jsou výrobky nabyty? Je takový cíl slučitelný s právním základem směrnice, dovolávaným Radou [Evropské unie], nebo je čl. 9 odst. 3 směrnice protiprávní?

- 3) V případě, že bude na první otázku odpovězeno záporně, představuje přeprava 3 000 l topné nafty, uskutečněná jednotlivcem, ve třech nádržích běžně nazývaných ‚[VNV LZ]‘, které mohou být samy o sobě schváleny pro podnikatelsky prováděnou přepravu nebezpečného zboží, zejména v kapalné podobě, naložených v malém nákladním vozidle, neobvyklý způsob přepravy ve smyslu čl. 9 odst. 3 [směrnice]?

- 4) Je slučitelné s čl. 7 odst. 4 [směrnice], aby členský stát přijal ustanovení, podle něhož jednotlivec, který nabyt sám a pro vlastní potřebu topnou naftu v jiném členském státě, kde bylo dané zboží propuštěno pro domácí spotřebu, a který jej sám přepravil [...] do členského státu určení neobvyklým způsobem přepravy ve

smyslu čl. 9 odst. 3 směrnice, je povinen zřídit záruku k zajištění platby spotřební daně, jakož i mít u sebe při přepravě zjednodušený průvodní doklad a důkaz o zřízení záruky, pokud jde o platbu spotřební daně?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 19 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 9 odst. 3 směrnice umožňuje, aby topná nafta nabytá v jiném členském státě jednotlivcem pro vlastní potřebu a jím přepravená do uvedeného členského státu spotřeby obecně podléhala spotřební dani ve členském státě spotřeby, bez ohledu na způsob, jímž tento jednotlivec uskutečňuje tuto přepravu.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- 20 Polská vláda, Rada a Komise Evropských společenství navrhují na tuto otázku odpovědět záporně.
- 21 Tvrdí, že čl. 9 odst. 3 směrnice dává členským státům možnost vyloučit z oblasti působnosti článku 8 směrnice topnou naftu dovezenou na jejich území jednotlivcem pro vlastní potřebu pouze za podmínky, že tento jednotlivec použije za tímto účelem „neobvyklý způsob přepravy“ ve smyslu uvedeného čl. 9 odst. 3.

- 22 Polská vláda a Rada se domnívají, že jelikož toto posledně uvedené ustanovení představuje odchylku od obecného pravidla stanoveného článkem 8 směrnice, musí být vykládáno restriktivním způsobem. V tomto ohledu Rada upřesňuje, že pokud by zákonodárce Společenství chtěl, aby bylo členským státům umožněno vyloučit veškerou přepravu topné nafty uskutečněnou jednotlivcem z oblasti působnosti uvedeného článku 8, stanovil by to výslovně.
- 23 Švédská, řecká a italská vláda mají naopak za to, že členské státy mohou vyloučit kapalně topné produkty přepravované jednotlivci z oblasti působnosti článku 8 směrnice, a tedy způsobit, že daňová povinnost ke spotřební dani, pokud jde o tyto produkty, vznikne v členském státě spotřeby bez ohledu na zvolený způsob přepravy.
- 24 Švédská vláda především uplatňuje, že ze samotného znění čl. 9 odst. 3 směrnice vyplývá, že co se týče topné nafty, neexistuje pro jednotlivce žádná možnost přepravovat tento druh produktu „obvyklým“ způsobem přepravy, a tudíž být osvobozen od platby spotřební daně v členském státě spotřeby. Cílem tohoto ustanovení je totiž umožnit členským státům obecně zabránit přepravě topné nafty jednotlivci.
- 25 Řecká a italská vláda uvádějí, že kapalně topné produkty byly s ohledem na svou zvláštní povahu vyloučeny zákonodárcem Společenství z oblasti působnosti článku 8 směrnice. Na rozdíl od jiných produktů podléhajících spotřební dani, jako jsou tabákové výrobky a alkoholické nápoje, nejsou totiž kapalně topné produkty obvykle přepravovány jednotlivci pro vlastní potřebu. Je tudíž možné předpokládat, že tento druh produktu je přepravován výlučně pro obchodní účely.

Odpověď Soudního dvora

- 26 Jak již Soudní dvůr uvedl, je cílem směrnice zavést určitá pravidla týkající se držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, a to zejména za účelem zajištění toho, aby daňová povinnost ke spotřební dani byla stejná ve všech členských státech (rozsudky ze dne 2. dubna 1998, *EMU Tabac a další*, C-296/95, Recueil, s. I-1605, bod 22; ze dne 5. dubna 2001, *van de Water*, C-325/99, Recueil, s. I-2729, bod 39; ze dne 12. prosince 2002, *Cipriani*, C-395/00, Recueil, s. I-11877, bod 41, a ze dne 23. listopadu 2006, *Joustra*, C-5/05, Sb. rozh. s. I-11075, bod 27).
- 27 V tomto ohledu článek 8 směrnice stanoví obecnou zásadu, podle které se spotřební daň z výrobků nabytých jednotlivci pro vlastní potřeby a jimi přepravovaných vyměří v členském státě, kde byly nabyty (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Joustra*, body 31 a 33).
- 28 Co se nicméně týče nabytí minerálních olejů, které již byly v členském státě propuštěny pro domácí spotřebu, čl. 9 odst. 3 směrnice umožňuje odchýlit se od obecného pravidla vyjádřeného v článku 8 této směrnice, a tak stanovit, že daňová povinnost ke spotřební dani vzniká i v jiném členském státě, kam byly tyto oleje přepraveny za účelem jejich spotřeby.
- 29 Členské státy se však mohou této možnosti dovolávat pouze tehdy, pokud jsou splněny určité podmínky. Minerální oleje podléhající spotřební dani podle uvedeného čl. 9 odst. 3 tak musejí být přepravovány jednotlivci nebo na jejich účet „neobvyklým způsobem přepravy“, který je definován tímto ustanovením jako „jiná přeprava pohonných hmot než v nádržích vozidel nebo ve vhodných rezervních nádržích na pohonné hmoty a přeprava kapalných topných produktů jiná než cisternovými vozidly použitými na účet oborových hospodářských subjektů“.

- 30 Je rovněž třeba poukázat na to, že jelikož se jedná o výjimku z obecného pravidla, musí být dotčené ustanovení vykládáno restriktivně (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 18. ledna 2001, Komise v. Španělsko, C-83/99, Recueil, s. I-445, bod 19; ze dne 12. prosince 2002, Belgie v. Komise, C-5/01, Recueil, s. I-11991, bod 56, a ze dne 26. května 2005, Stadt Sundern, C-43/04, Sb. rozh. s. I-4491, bod 27).
- 31 Z toho plyne, že na rozdíl od toho, co tvrdí švédská vláda, čl. 9 odst. 3 směrnice nemůže být vykládán tak, že umožňuje, aby všechny dovozy topné nafty uskutečněné jednotlivcem pro vlastní potřebu podléhaly spotřební dani i ve členském státě spotřeby, bez ohledu na použitý způsob přepravy. Členský stát nemůže totiž využít možnosti stanovené v tomto ustanovení, pokud je přeprava zboží uskutečněna tímto jednotlivcem způsobem, který nespadá do pojmu „neobvyklého způsobu přepravy“, jak je definován v uvedeném ustanovení, připomenutém v bodě 29 tohoto rozsudku.
- 32 Je tudíž třeba na první položenou otázku odpovědět, že čl. 9 odst. 3 směrnice neumožňuje, aby topná nafta nabytá v jiném členském státě jednotlivcem pro vlastní potřebu a jím přepravená do uvedeného členského státu spotřeby obecně podléhala spotřební dani ve členském státě spotřeby bez ohledu na způsob, jímž tento jednotlivec uskutečňuje tuto přepravu.

K druhé otázce

- 33 S ohledem na odpověď na první otázku není namístě odpovědět na druhou otázku.

Ke třetí otázce

- 34 Svou třetí otázkou se předkládající soud táže, zda přeprava 3 000 l topné nafty ve třech VNV LZ naložených v malém nákladním vozidle jednotlivcem představuje „neobvyklý způsob přepravy“ ve smyslu čl. 9 odst. 3 směrnice.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- 35 Komise poukazuje na to, že jednotlivé jazykové verze čl. 9 odst. 3 nejsou v tomto bodě zcela totožné. Komise tudíž tvrdí, že toto ustanovení musí být vykládáno ve světle svého obsahu, kontextu svého přijetí a zásady restriktivního výkladu výjimek. V důsledku toho pouze přeprava topné nafty uskutečněná oborovým přepravcem na účet jednotlivce cisternovým vozidlem nespadá do pojmu neobvyklého způsobu přepravy. Naproti tomu přeprava takového produktu jednotlivcem ve VNV LZ zjevně spadá do tohoto pojmu.
- 36 Italská a polská vláda docházejí k témuž závěru jako Komise, přičemž zdůrazňují jasnost a přesnost uvedeného čl. 9 odst. 3, o jehož výkladu nevzniká žádná pochybnost.

Odpověď Soudního dvora

- 37 Jak bylo připomenuto v bodě 29 tohoto rozsudku, v souladu s definicí v čl. 9 odst. 3 směrnice je namístě rozumět neobvyklým způsobem přepravy „jin[ou] přeprav[u] pohonných hmot než v nádržích vozidel nebo ve vhodných rezervních nádržích na

pohonné hmoty a přeprav[u] kapalných topných produktů jin[ou] než cisternovými vozidly použitými na účet oborových hospodářských subjektů“.

- 38 Ze samotného znění tohoto ustanovení vyplývá, že veškerá přeprava kapalných topných produktů, která není uskutečněna cisternovými vozidly, musí být považována za neobvyklý způsob přepravy.
- 39 Tento výklad je ostatně podpořen jednotlivými jazykovými verzemi tohoto ustanovení. Je tomu tak zejména v případě výrazu „tankers“, vyskytujícího se v anglické verzi, „autocisterne“ ve verzi italské a „cystern“ ve verzi polské.
- 40 Je tudíž nutno konstatovat, že přeprava topné nafty uskutečněná jednotlivcem při použití nikoliv cisternového vozidla, nýbrž pouhého malého nákladního vozidla, jako ve věci v původním řízení, představuje „neobvyklý způsob přepravy“ ve smyslu čl. 9 odst. 3 směrnice. Okolnost, že v této věci byla uvedená nafta obsažena ve třech VNV LZ, nemůže tento závěr zpochybnit.
- 41 V důsledku toho je namístě na třetí položenou otázku odpovědět, že přeprava 3 000 l topné nafty ve třech VNV LZ naložených v malém nákladním vozidle, uskutečněná jednotlivcem, představuje „neobvyklý způsob přepravy“ ve smyslu čl. 9 odst. 3 směrnice.

Ke čtvrté otázce

- 42 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 7 odst. 4 směrnice umožňuje členskému státu vyžadovat, aby jednotlivec, který přepravuje pro vlastní potřebu topnou naftu neobvyklým způsobem přepravy, zřídil záruku k zajištění platby spotřební daně a měl u sebe při přepravě důkaz o zřízení této záruky, jakož i průvodní doklad.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

- 43 Komise poukazuje na to, že čl. 7 odst. 1 směrnice, který popisuje výrobky, kterých se týká odstavec 4 téhož článku, uvádí pouze výrobky, „[které se] [s]kládají [...] pro obchodní účely“. V důsledku toho se domnívá, že se toto posledně uvedené ustanovení netýká výrobků nabytých jednotlivci pro vlastní potřebu, a tudíž se nepoužije ve věci v původním řízení. V tomto ohledu Komise zdůrazňuje, že ze třetího, pátého, šestého a jedenáctého bodu odůvodnění směrnice vyplývá, že směrnice jasně rozlišuje jednak mezi zbožím, které je drženo pro obchodní účely a které je přepravováno s průvodními doklady, a jednak mezi zbožím, které je drženo pro soukromé účely, pro které žádný doklad o jeho přepravě do jiného členského státu není vyžadován.
- 44 Komise dodává, že žádné ustanovení směrnice nestanoví, že se výrobky uvedené v čl. 9 odst. 3 této směrnice musejí pohybovat spolu s jakýmkoliv dokladem nebo podléhat zřízení záruky.

- 45 Švédská a polská vláda naproti tomu tvrdí, že z článku 9 směrnice vyplývá, že jakákoli přeprava uskutečněná neobvyklým způsobem přepravy je uskutečňována pro obchodní účely. Švédská vláda dodává, že toto ustanovení se zakládá na zásadě, podle které by jednotlivci neměli přepravovat minerální oleje. Jakákoli přeprava těchto produktů, byť uskutečněná jednotlivcem pro vlastní potřebu, musí být tedy považována za přepravu obchodní povahy, a tedy podléhat povinnostem stanoveným v čl. 7 odst. 4 směrnice.

Odpověď Soudního dvora

- 46 Úvodem je třeba poukázat na to, že čl. 7 odst. 4 směrnice týkající se pohybu výrobků podléhajících spotřební dani spolu s průvodním dokladem odkazuje na čl. 18 odst. 1 téže směrnice, který stanoví, že všechny výrobky podléhající spotřební dani pohybující se mezi územími jednotlivých členských států v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně musejí být doprovázeny správním nebo obchodním dokladem vystaveným odesílatelem.
- 47 Článek 18 odst. 3 směrnice stanoví možnost, aby byl uvedený doklad provázen jiným dokladem potvrzujícím, že v členském státě určení byla zaplacená spotřební daň nebo že byl v souladu s podmínkami stanovenými příslušnými orgány uvedeného členského státu splněn jakýkoliv jiný postup zajišťující výběr této daně. V souladu s tímto ustanovením musí tento doklad uvádět zejména den provedení a referenční číslo platby daně nebo přijetí jistoty na platbu daňovými orgány členského státu určení.
- 48 Poté, co byla upřesněna tato skutečnost, je namísto konstatovat, že čl. 7 odst. 1 směrnice, který uvádí výrobky, které se musejí pohybovat spolu s průvodním dokladem, jak je stanoven v odstavci 4 téhož článku, se týká výlučně výrobků, které se „[s]kládají [...] pro obchodní účely“.

- 49 Jak Soudní dvůr již rozhodl, směrnice tak zavádí rozlišení jednak mezi těmito výrobky, a jednak mezi výrobky drženy pro soukromé účely, které lze přepravovat bez jakéhokoliv dokladu (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky EMU Tabac a další, bod 23, a Joustra, bod 28).
- 50 Jelikož totiž článek 8 směrnice stanoví, že pokud jde o výrobky držené pro soukromé účely, spotřební daň se vyměří v členském státě, kde byly výrobky nabyty, toto ustanovení nevyžaduje žádný doklad o jejich přepravě do jiného členského státu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek EMU Tabac a další, bod 24).
- 51 Je přitom namístě poukázat na to, že topná nafta nabytá jednotlivcem pro vlastní potřebu a jím přepravená neobvyklým způsobem přepravy je produktem drženým pro soukromé účely. S ohledem na výše uvedené tudíž čl. 7 odst. 4 směrnice nevyžaduje, aby se za těchto okolností tento produkt pohyboval spolu s průvodním dokladem.
- 52 Z tohoto závěru však nelze vyvozovat, že členský stát nemůže požadovat, aby byla přeprava topné nafty držené pro soukromé účely uskutečňována spolu s dokladem tohoto druhu.
- 53 Taková povinnost může být nezbytná v případě přepravy minerálních olejů neobvyklým způsobem přepravy, pokud členský stát spotřeby, jenž využil možnosti stanovené v čl. 9 odst. 3 směrnice, vyžaduje platbu spotřební daně, aby mohl kontrolovat daňové zařazení těchto produktů.

- 54 Jak totiž vyplývá z třináctého bodu odůvodnění a článku 18 směrnice, účelem průvodního dokladu je zejména identifikovat přepravované zboží, jakož i zjistit jeho zařazení, co se týče daňové povinnosti, které podléhá.
- 55 Nelze tedy vyloučit, že členský stát určení může za tímto účelem požadovat, aby v případě přepravy topné nafty uskutečňované jednotlivcem neobvyklým způsobem přepravy měl tento jednotlivec u sebe průvodní doklad, jakož i důkaz o zřízení záruky k zajištění platby spotřební daně.
- 56 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na čtvrtou položenou otázku odpovědět, že čl. 7 odst. 4 směrnice nebrání tomu, aby právní předpis členského státu určení, v němž existuje daňová povinnost ke spotřební dani, jak to umožňuje čl. 9 odst. 3 této směrnice, uložil všem jednotlivcům, kteří nabyli sami a pro vlastní potřebu topnou naftu v jiném členském státě, kde bylo toto zboží propuštěno pro domácí spotřebu, a kteří sami uvedené zboží přepravili do tohoto členského státu určení „neobvyklým způsobem přepravy“ ve smyslu uvedeného čl. 9 odst. 3, aby zřídili záruku k zajištění platby spotřební daně a měli u sebe průvodní doklad, jakož i důkaz o zřízení této záruky.

K nákladům řízení

- 57 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

- 1) **Článek 9 odst. 3 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, ve znění směrnice Rady 92/108/EHS ze dne 14. prosince 1992, neumožňuje, aby topná nafta nabytá v jiném členském státě jednotlivcem pro vlastní potřebu a jím přepravená do uvedeného členského státu spotřeby obecně podléhala spotřební dani ve členském státě spotřeby bez ohledu na způsob, jímž tento jednotlivec uskutečňuje tuto přepravu.**

- 2) **Přeprava 3 000 l topné nafty ve třech nádržích běžně nazývaných „velké nádrže pro volně ložené zboží“ naložených v malém nákladním vozidle, uskutečněná jednotlivcem, představuje „neobvyklý způsob přepravy“ ve smyslu čl. 9 odst. 3 směrnice 92/12, ve znění směrnice 92/108.**

- 3) **Článek 7 odst. 4 směrnice 92/12, ve znění směrnice 92/108, nebrání tomu, aby právní předpis členského státu určení, v němž existuje daňová povinnost ke spotřební dani, jak to umožňuje čl. 9 odst. 3 této směrnice, uložil všem jednotlivcům, kteří nabyli sami a pro vlastní potřebu topnou naftu v jiném členském státě, kde bylo toto zboží propuštěno pro domácí spotřebu, a kteří sami uvedené zboží přepravili do tohoto členského státu určení „neobvyklým způsobem přepravy“ ve smyslu uvedeného čl. 9 odst. 3, aby zřídili záruku k zajištění platby spotřební daně a měli u sebe průvodní doklad, jakož i důkaz o zřízení této záruky.**

Podpisy.