OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
VERICY TRSTENJAK
przedstawiona w dniu 27 lutego 2007 r. [1]

I — Wprowadzenie

1. W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Hovrätten för Övre Norrland (sąd apelacyjny w Övre Norrland, Szwecja) zwrócił się do Trybunału z czterema pytaniami dotyczącymi wykładni art. 7 ust. 4 i art. 9 ust. 3 dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania [2], zmienionej dyrektywą Rady 92/108/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r. [3] (zwanej dalej „dyrektywą").

2. Przeciwko F. Granbergowi prowadzone jest postępowanie sądowe w związku ze sprowadzeniem z Finlandii do Szwecji w trzech kontenerach umieszczonych z tyłu furgonetki 3000 litrów mazutu przeznaczonego do użytku własnego z naruszeniem ustalonych w prawie szwedzkim wymogów służących zapewnieniu zapłaty podatku akcyzowego w Szwecji.

II — Właściwe przepisy prawa wspólnotowego

3. Motywy piąty, szósty i siódmy dyrektywy stanowią, że:

„[…] każda dostawa, przechowywanie z perspektywą dostawy lub dostawa do celów podmiotu gospodarczego prowadzącego samodzielną działalność gospodarczą lub do celów organu podlegającego obowiązującemu prawu państwowemu, która ma miejsce na terenie państwa członkowskiego innego niż to, w którym produkt został dopuszczony do konsumpcji, powoduje ściąganie [powstanie obowiązku podatkowego w zakresie] podatku akcyzowego w tym innym państwie członkowskim;

[…] w przypadku wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, nabytych i transportowanych przez osoby prywatne dla ich własnego użytku, podatek musi zostać pobrany w państwie, w którym wyroby zostały nabyte;

1 — Język oryginału: francuski.
2 — Dz.U. L 76, str. 1.
3 — Dz.U. L 390, str. 124.

[…] celem ustalenia, że wyroby objęte podatkiem akcyzowym nie są przechowywane dla celów prywatnych, lecz handlowych, państwa członkowskie muszą wziąć pod uwagę liczne kryteria".

4. Zgodnie z art. 7 dyrektywy:

„1. W przypadku dopuszczenia do konsumpcji w jednym z państw członkowskich wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, przechowywanych do celów handlowych w innym państwie członkowskim, podatek akcyzowy jest pobierany w państwie członkowskim, w którym te wyroby są przechowywane.

[…]

4. Wyroby określone w ust. 1 przepływają między terytoriami różnych państw członkowskich na podstawie dokumentu towarzyszącego wymieniającego główne dane z dokumentu określonego w art. 18 ust. 1. Formę i treść tego dokumentu ustala się zgodnie z procedurą określoną w art. 24 niniejszej dyrektywy.

[…]".

5. Artykuł 8 dyrektywy przewiduje, że:

„Odnośnie wyrobów nabytych przez osoby prywatne dla ich własnego użytku i przez nie transportowanych zasada rządząca rynkiem wewnętrznym ustanawia, że podatek akcyzowy jest pobierany w państwie członkowskim, w którym zostały one nabyte".

6. Artykuł 9 ust. 3 tej dyrektywy stanowi, że:

„Państwa członkowskie mogą także ustalić, że podatek akcyzowy będzie nakładany w państwie członkowskim konsumpcji na zakup olei mineralnych już dopuszczonych do konsumpcji w innym państwie członkowskim, jeżeli takie produkty są transportowane przy użyciu nietypowych środków transportu przez osoby prywatne lub w ich imieniu. Nietypowy transport oznacza transport paliw innymi środkami niż w zbiornikach paliwowych pojazdów lub w stosownych pojemnikach zapasowych oraz transport płynnych wyrobów grzewczych inaczej niż za pomocą cystern używanych przez podmioty gospodarcze zajmujące się tym zawodowo".

III — Właściwe przepisy prawa szwedzkiego

7. Rozdział 4 art. 1 ustawy w sprawie opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (zwanej dalej „LSE") przewiduje, że:

„Podlega opodatkowaniu podatkiem od energii […]:

5) każdy […], kto przywozi lub otrzymuje paliwo w Szwecji pochodzące z innego państwa członkowskiego Wspólnoty Europejskiej".

8. Rozdział 4 art. 1a zawarty w rozdziale 4 LSE przewiduje następujące odstępstwo od ww. pkt 5:

„Zgodnie z art. 1 pkt 5 […] podatek nie należy się:

w zakresie paliw przywiezionych do Szwecji w celu użytku własnego w zbiorniku paliwowym pojazdu, statku lub samolotu bądź w pojemnikach zapasowych o maksymalnej pojemności 10 litrów".

9. Rozdział 1 art. 6 ustawy dotyczącej sprawowanej w ramach poboru podatku akcyzowego kontroli między innymi transportu produktów alkoholowych, wyrobów tytoniowych i olejów mineralnych (zwanej dalej „LPK") przewiduje, że:

„Produkt podlegający podatkowi akcyzowemu nie może być transportowany, chyba że spełnione zostały wymagania wynikające z ustaw wskazanych w art. 2 lub przepisów art. 5a związane z dokumentem towarzyszącym, zabezpieczeniem [w celu zagwarantowania płatności podatku], dowodem zabezpieczenia i deklaracją".

10. Zgodnie z rozdziałem 5 art. 1 LPK każdy, kto przywozi rozmyślnie towary podlegające podatkowi akcyzowemu w Szwecji z państwa należącego do obszaru objętego uregulowaniami wspólnotowymi dotyczącymi podatku akcyzowego, naruszając rozdział 1 art. 6 tej ustawy, i każdy, kto w ten sposób naraża na poważne utrudnienie wykonywanie kontroli podatkowych dotyczących przewozu rzeczy, podlega za bezprawny transport towarów podlegających podatkowi akcyzowemu karze pozbawienia wolności na okres do lat dwóch. Sprawca naruszenia podlega karze grzywny, jeżeli naruszenie uznane zostanie za lekkie.

IV — Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

11. Przeciwko F. Granbergowi władze szwedzkie prowadzą postępowanie w związku z przywiezieniem w dniu 7 grudnia 2003 r. z Finlandii do Szwecji 3000 litrów mazutu bez wcześniejszego zadeklarowania organom podatkowym transportu tego towaru, bez ustanowienia zabezpieczenia w celu zagwarantowania płatności należnych podatków i bez posiadania dokumentu towarzyszącego lub dowodu ustanowienia zabezpieczenia.

12. Towar został przetransportowany w części bagażowej furgonetki w trzech kontenerach o pojemności 1000 litrów każdy. Towar ten miał zostać wykorzystany do ogrzewania domu z garażem F. Granberga, miał więc służyć do użytku własnego.

13. F. Granberg potwierdził okoliczności faktyczne, zaprzeczył jednak, jakoby popełnił naruszenie.

14. Wyrokiem z dnia 4 maja 2004 r. Haparanda tingorätt (sąd pierwszej instancji w Haparandzie) uznał F. Granberga winnym bezprawnego przetransportowania towarów podlegających podatkowi akcyzowemu. F. Granberg odwołał się od tego wyroku do Hovrätten för Övre Norrland.

15. Według tego sądu przepisami prawa krajowego, które należało zastosować, są ustawy LPK i LSE. Każde naruszenie LPK skutkuje wszczęciem postępowania karnego. LPK odsyła do dyrektywy.

16. W związku z tym Hovrätten för Övre Norrland postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 9 ust. 3 dyrektywy […] zezwala państwom członkowskim na wyłączenie mazutu za pomocą przepisu o charakterze generalnym z zakresu stosowania art. 8 dyrektywy z takim skutkiem, że państwo członkowskie może postanowić, iż jednostka, która sama i dla własnego użytku nabyła mazut w innym państwie członkowskim, gdzie produkt ten został dopuszczony do obrotu, i która sama przetransportowała go do państwa członkowskiego przeznaczenia, jest zobowiązana do zapłacenia podatku akcyzowego w tym ostatnim państwie członkowskim niezależnie od sposobu przetransportowania mazutu?

2) W przypadku twierdzącej odpowiedzi na pytanie pierwsze — czy art. 9 ust. 3 dyrektywy […] jest zgodny z podstawowymi zasadami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu towarów, jak również z zasadą proporcjonalności wobec tego, że celem art. 9 ust. 3 dyrektywy wydaje się być zniechęcanie jednostek do transportowania olejów mineralnych

poprzez ustanowienie wyjątku od zasady ogólnej, zgodnie z którą, w przypadku towarów nabytych przez jednostki dla własnego użytku i przez nie transportowanych podatek akcyzowy jest pobierany w państwie członkowskim, gdzie towary te zostały nabyte? Czy taki cel jest zgodny z podstawą prawną dyrektywy wskazaną przez Radę, czy też art. 9 ust. 3 dyrektywy jest niezgodny z prawem?

3) W przypadku przeczącej odpowiedzi na pytanie pierwsze — czy dokonany przez jednostkę transport 3000 litrów mazutu w trzech kontenerach powszechnie zwanych kontenerami »na produkty płynne luzem« — które mogą być dopuszczone do transportu substancji niebezpiecznych, zwłaszcza płynnych, w ramach wykonywania działalności gospodarczej — umieszczonych na ciężarówce stanowi nietypowy środek transportu w rozumieniu art. 9 ust. 3 dyrektywy […]?

4) Czy jest zgodne z art. 7 ust. 4 dyrektywy […] wydanie przez państwo członkowskie przepisu, na podstawie którego jednostka, która sama nabyła dla własnego użytku mazut w innym państwie członkowskim, gdzie produkt ten został dopuszczony do obrotu, i która sama przetransportowała go do docelowego państwa członkowskiego nietypowym środkiem transportu w rozumieniu art. 9 ust. 3 dyrektywy, jest zobowiązana do ustanowienia zabezpieczenia zapłaty podatku akcyzowego, jak również do posiadania w trakcie dokonywania transportu uproszczonego dokumentu towarzyszącego oraz dowodu ustanowienia zabezpieczenia zapłaty podatku akcyzowego?”.

17. Sąd krajowy podkreśla ponadto, że rozpatruje obecnie sześć podobnych spraw.

V — Uwagi przedłożone Trybunałowi

18. Uwagi na piśmie zostały przedstawione przez rządy szwedzki, grecki, włoski i polski, a także przez Radę Unii Europejskiej i Komisję Wspólnot Europejskich. Podczas rozprawy F. Granberg przedstawił swoje stanowisko.

A — *W przedmiocie pytania pierwszego*

19. Sąd krajowy zwraca się z pytaniem, czy art. 9 ust. 3 dyrektywy zezwala na wyłączenie z zakresu stosowania art. 8 dyrektywy transportu z jednego państwa członkowskiego

do drugiego dokonanego przez jednostkę, która nabyła mazut dla własnego użytku w państwie członkowskim, a tym samym zobowiązuje do zapłaty podatku akcyzowego w państwie członkowskim konsumpcji.

20. Zdaniem rządu polskiego, Rady i Komisji art. 9 ust. 3 dyrektywy nie przewiduje takiej możliwości w sposób generalny.

21. Komisja wskazuje, że podatek akcyzowy może zostać pobrany w państwie przeznaczenia tylko wówczas, gdy środek transportu jest nietypowy. W przeciwnym razie, jeżeli środek transportu może zostać uznany za normalny, podatek akcyzowy nie może zostać pobrany w państwie członkowskim przeznaczenia. Przez „nietypowy środek transportu" w rozumieniu art. 9 ust. 3 dyrektywy należy rozumieć każdy sposób transportu oprócz tych, które zostały wyraźnie wskazane. Drugie zdanie przepisu precyzuje, że przewidziany w nim wyjątek nie ma zastosowania do paliwa transportowanego w zbiorniku paliwowym pojazdu lub w stosownych pojemnikach zapasowych. Trzecia sytuacja odnosząca się do niniejszej sprawy dotyczy „transportu płynnych wyrobów grzewczych innego niż za pomocą cystern używanych przez podmioty gospodarcze zajmujące się tym zawodowo".

22. Rada dodaje, że art. 9 ust. 3 dyrektywy stanowiący odstępstwo od ogólnej zasady ustanowionej w art. 8 tej dyrektywy należy interpretować w sposób zawężający. Gdyby intencją ustawodawcy wspólnotowego było wyłączenie z zakresu stosowania art. 8 dyrektywy każdego sposobu transportu olejów mineralnych przez jednostki, wyraziłby to w sposób jasny. W takim przypadku treść art. 9 ust. 3 dyrektywy nie zawierałaby zdania drugiego i brzmiałaby następująco:

„Państwa członkowskie mogą także ustalić, że podatek akcyzowy będzie nakładany w państwie członkowskim konsumpcji na zakup olejów mineralnych już dopuszczonych do konsumpcji w innym państwie członkowskim, jeżeli takie produkty są transportowane przez jednostki".

23. Natomiast rządy szwedzki, grecki i włoski twierdzą, że państwa członkowskie mają prawo wyłączyć z zakresu stosowania art. 8 dyrektywy każdy sposób transportu olejów mineralnych dokonywany przez jednostkę, tym samym powodując powstanie obowiązku zapłaty podatku akcyzowego w zakresie tych towarów w państwie członkowskim przeznaczenia.

24. Według rządu szwedzkiego art. 9 ust. 3 dyrektywy nie przewiduje dla jednostki żadnej możliwości transportu olejów mineralnych z wykorzystaniem typowego środka transportu, ponieważ jednostka nie ma prawa transportować tego towaru za pomocą cystern używanych przez podmioty gospodarcze; daje to więc możliwość wyłączenia

tego towaru z zakresu stosowania art. 8 dyrektywy państwom członkowskim, które wyrażają taką chęć.

25. Trzy ww. rządy podnoszą ponadto, że możliwość wyłączenia ma związek ze szczególnym charakterem towaru, jakim są oleje mineralne, które nie powinny normalnie być transportowane przez jednostki z przyczyn bezpieczeństwa i ochrony środowiska.

B — *W przedmiocie pytania drugiego*

26. Na wypadek twierdzącej odpowiedzi na pytanie pierwsze sąd krajowy zwraca się z pytaniem, po pierwsze, czy art. 9 ust. 3 dyrektywy jest zgodny z zasadami swobodnego przepływu towarów i proporcjonalności, a po drugie, czy cel dyrektywy polegający na zapobieganiu transportowi olejów mineralnych przez jednostki poprzez pobieranie podatku akcyzowego w państwie członkowskim konsumpcji w drodze wyjątku od zasady ogólnej ustanowionej w art. 8 dyrektywy jest zgodny z podstawą prawną tej dyrektywy.

27. W odniesieniu do części pierwszej pytania drugiego Komisja twierdzi w szczególności, że art. 9 ust. 3 dyrektywy jest zgodny z zasadą swobodnego przepływu towarów i cytuje w tym zakresie pkt 32 wyroku z dnia 17 czerwca 2003 r. w sprawie De Danske Bilimportører, zgodnie z którym „należy przypomnieć, że zakres zastosowania art. 28 WE nie obejmuje przeszkód wskazanych w przepisach szczególnych, a przeszkody o charakterze fiskalnym bądź mające skutek równoważny z cłami, o których mowa w art. 23 WE, 25 WE i 90 WE, nie są objęte zakazem wyrażonym w art. 28 WE” [4]. Komisja podkreśla ponadto, że art. 9 ust. 3 dyrektywy nie sprzeciwia się swobodnemu przepływowi towarów, ponieważ, jak zostało wskazane w odpowiedzi na pytanie pierwsze, pozwala on jednostkom transportować na ich własny użytek olej gazowy do ogrzewania w ramach zwolnienia z podatku akcyzowego w związku z „nietypowym środkiem transportu”.

28. W odniesieniu do części drugiej tego pytania Hovrätten för Övre Norrland w postanowieniu odsyłającym wskazuje, że dyrektywa odsyła w szczególności do art. 93 WE [5], który nie wydaje się pozwalać na przyjęcie środków mających na celu zwięk-

4 — Sprawa C-383/01, Rec. str. I-6065.

5 — „Zgodnie z tym artykułem Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwala przepisy dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego w terminie przewidzianym w artykule 14”.

szenie bezpieczeństwa transportu, podczas gdy zgodnie ze sprawozdaniem Komisji art. 9 ust. 3 tej dyrektywy ma na celu zapobiegać ryzyku związanemu z transportem własnym olejów mineralnych [6]. Sąd krajowy podnosi więc kwestię ważności tego przepisu.

29. Zdaniem rządów greckiego, włoskiego, a także Rady art. 9 ust. 3 dyrektywy jest ważny. Nawet gdyby założyć, że art. 9 ust. 3 tej dyrektywy uwzględnia wymogi związane z bezpieczeństwem transportu, to jednak jest to cel dodatkowy w porównaniu z głównym celem podatkowym dyrektywy. Zgodnie z orzecznictwem podstawa prawna aktu prawnego powinna dotyczyć głównego celu danego tekstu.

30. Rządy szwedzki i grecki wyjaśniają ponadto, że harmonizacja opodatkowania dokonywana przez dyrektywy w przedmiocie podatku akcyzowego jest jedynie częściowa. Ograniczają się one zasadniczo do sklasyfikowania towarów na podstawie względów obiektywnych, zdefiniowania przesłanek powstania obowiązku w zakresie podatku akcyzowego, zorganizowania systemu przepływu towarów podlegających podatkowi akcyzowemu, ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem akcyzowym i minimalnych stawek podatku.

6 — Sąd krajowy odnosi się do sprawozdania Komisji dla Parlamentu Europejskiego, Rady i Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, dotyczącego stosowania art. 7–10 dyrektywy 92/12/EWG [COM(2004) 227 wersja ostateczna].

C — *W przedmiocie pytania trzeciego*

31. Na wypadek negatywnej odpowiedzi na pytanie pierwsze, sąd krajowy zwraca się z pytaniem, czy transport 3000 litrów mazutu przez jednostkę w trzech kontenerach umieszczonych na ciężarówce stanowi nietypowy środek transportu w rozumieniu art. 9 ust. 3 dyrektywy?

32. Rząd polski, Rada i Komisja twierdzą, że jest to nietypowy środek transportu. Rządy szwedzki i grecki uważają, że udzielenie odpowiedzi na to pytanie nie jest użyteczne w świetle odpowiedzi udzielonych przez nie na wcześniejsze pytania. F. Granberg nie zajął stanowiska.

D — *W przedmiocie pytania czwartego*

33. Poprzez to pytanie sąd krajowy dąży do ustalenia, czy zgodnie z art. 7 ust. 4 dyrektywy państwo członkowskie ma prawo wymagać od jednostki, która przetransportowała nietypowym środkiem transportu z jednego państwa członkowskiego do drugiego mazut dla własnego użytku, ustanowienia zabezpieczenia zapłaty podatku akcyzowego, jak również posiadania w trakcie dokonywania transportu uproszczonego dokumentu towarzyszącego.

34. Komisja twierdzi, że art. 7 ust. 1 dyrektywy, który definiuje towary z zakresu art. 7 ust. 4 dyrektywy, obejmuje jedynie towary „przechowywane do celów handlowych". W konsekwencji art. 7 ust. 4 dyrektywy nie dotyczy towarów nabytych do użytku własnego.

35. Komisja odsyła ponadto do pkt 23 wyroku z dnia 2 kwietnia 1998 r. w sprawie EMU Tabac i in. [7], zgodnie z którym „z trzeciego, piątego, szóstego i jedenastego motywu dyrektywy wynika rozróżnienie na wyroby przechowywane dla celów handlowych, które w przypadku transportu powinny być zaopatrzone w dokumenty, oraz na towary przechowywane do celów prywatnych".

36. Komisja dodaje, że o ile państwo członkowskie, które ma prawo pobierać podatek akcyzowy zgodnie z art. 9 ust. 3 dyrektywy, może także stosować instrumenty kontroli w celu sprawdzenia, czy podatek akcyzowy został opłacony, o tyle jednak uprawnienie to nie wynika z art. 7 ust. 4 tej dyrektywy.

37. Przeciwnego zdania są rządy szwedzki i polski, które twierdzą, że z art. 9 ust. 3 dyrektywy wynika, iż wszelki transport środkiem nietypowym dokonywany jest w celach handlowych. Rządy te uważają, że jednostki nie mają prawa transportować mazutu i w konsekwencji każdy transport mazutu, nawet dokonany przez jednostkę do celów własnych, należy zatem uznać za transport o charakterze handlowym, który podlega obowiązkom z art. 7 ust. 4 tej dyrektywy.

VI — Uwagi wstępne

38. Trudności związane z harmonizacją opodatkowania podatkiem akcyzowym olejów mineralnych były duże, wynikały one zarówno ze znaczenia samych towarów dla gospodarki państw członkowskich, jak i tego, że towary te (benzyna, olej opałowy, paliwo, nafta itd.) wiążą się ściśle i istotnie związki z innymi politykami sektorowymi.

39. Równolegle z dyrektywą Rady 92/81/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od olejów mineralnych [8] dyrektywa, o której mowa w niniejszej sprawie, ustala zasady właściwe organizacji systemu podatkowego dotyczącego handlu towarami podlegającymi podatkowi akcyzowemu na obszarze bez granic wewnętrznych.

7 — Sprawa C-296/95, Rec. str. I-1605.

8 — Dz.U. L 316, str. 12.

40. Artykuł 8 dyrektywy ustanawia ogólną zasadę, zgodnie z którą podatek akcyzowy od towarów nabytych przez jednostki do użytku własnego i przetransportowanych przez te osoby pobiera się w państwie członkowskim nabycia towaru.

41. Artykuł 9 ust. 3 dyrektywy pozostawia państwom członkowskim możliwość zastosowania odstępstwa od tej zasady pod pewnymi warunkami poprzez ustanowienie poboru podatku akcyzowego w państwie członkowskim konsumpcji towaru.

42. Jednakże przepis ten z inicjatywy Komisji może zostać uchylony [9].

43. Jednak przy obowiązującym stanie prawnym art. 9 ust. 3 dyrektywy należy stosować w sposób dosłowny, nawet gdyby skutkowałoby to zahamowaniem swobodnego przepływu towarów [10], które nie występowało przed wejściem w życie dyrektywy i nie istniałoby po uchyleniu tego przepisu.

VII — Ocena

A — *W przedmiocie pytania pierwszego*

44. Odpowiedź na pytanie pierwsze wymaga uważnego odczytania każdego z pojęć użytych w art. 9 ust. 3 dyrektywy w związku z art. 8 tej dyrektywy, który przewiduje, że od towarów nabytych przez jednostki dla użytku własnego i przetransportowanych przez te osoby „podatek akcyzowy jest pobierany w państwie członkowskim, w którym zostały one nabyte".

45. Artykuł 9 ust. 3 niniejszej dyrektywy przewiduje następujące odstępstwo od stosowania ww. art. 8: „Państwa członkowskie mogą także ustalić, że podatek akcyzowy będzie nakładany w państwie członkowskim

9 — Projekt dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 92/12 [COM(2004) 227 wersja ostateczna]. Zgodnie z tym projektem „artykuł 9 ust. 3 zostaje uchylony. Komisja nie jest przekonana co do konieczności utrzymania przepisu podatkowego pozwalającego państwom członkowskim na odstępstwo od ogólnej zasady swobodnego przepływu mającej zastosowanie do transportu dokonywanego przez jednostki. Jeżeli pojawiłby się problem dotyczący bezpieczeństwa transportu olejów mineralnych, zastosowanie przepisu stanowiącego odstępstwo od ww. zasady nie dostarczyłoby zadowalającego rozwiązania prawnego niniejszego problemu. Fakt, że dane ustawodawstwo krajowe lub wspólnotowe podporządkowuje transport olejów mineralnych bardzo surowym zasadom bezpieczeństwa, należy całkowicie oddzielić od zasady opodatkowania takiego transportu. Jeżeli niektóre normy dotyczące bezpieczeństwa nie są przestrzegane, należałoby więc stwierdzić naruszenie, jednakże stwierdzenie naruszenia nie może w żadnym wypadku mieć wpływu na podatek akcyzowy".

10 — Tym bardziej że jednostka, która dokonała zapłaty podatku akcyzowego w państwie członkowskim nabycia towaru zgodnie z art. 8 dyrektywy i od której wymagana jest zapłata podatku akcyzowego w państwie członkowskim konsumpcji z powodu objęcia jej dyspozycją art. 9 ust. 3 dyrektywy, nie mogłaby skorzystać z systemu zwrotu podatku w związku z podwójnym opodatkowaniem przewidzianym w art. 22 tej dyrektywy, ponieważ artykuł ten daje taką możliwość jedynie w bardzo ściśle określonych warunkach, jedynie „na prośbę podmiotu gospodarczego prowadzącego działalność gospodarczą".

konsumpcji na zakup olei mineralnych już dopuszczonych do konsumpcji w innym państwie członkowskim, jeżeli takie produkty są transportowane przy użyciu nietypowych środków transportu przez osoby prywatne lub w ich imieniu [11]".

46. Warto podkreślić, że art. 9 ust. 3 zawiera definicję pojęcia nietypowy środek transportu, zgodnie z którą „nietypowy transport oznacza transport paliw innymi środkami niż w zbiornikach paliwowych pojazdów lub w stosownych pojemnikach zapasowych oraz transport płynnych wyrobów grzewczych inaczej niż za pomocą cystern używanych przez podmioty gospodarcze zajmujące się tym zawodowo".

47. Także art. 9 ust. 3 dyrektywy zawiera definicję a contrario transportu typowego. Transport typowy oznacza, po pierwsze, transport paliw w zbiornikach paliwowych pojazdów lub w stosownych pojemnikach zapasowych oraz, po drugie, transport płynnych wyrobów grzewczych za pomocą cystern używanych przez podmioty gospodarcze zajmujące się tym zawodowo.

48. Każdy transport, który nie należy do kategorii transportu typowego, jest transportem nietypowym.

49. W związku z tym, że ustawodawca wprowadził przesłankę nietypowego środka transportu [12] w celu przyznania państwom członkowskim uprawnienia do odstąpienia od zasady ogólnej miejsca powstania obowiązku w zakresie podatku akcyzowego, jest oczywiste, że ustawodawca przewidział taką możliwość jedynie dla transportu nietypowego. Ten oczywisty wniosek jest jeszcze wzmocniony faktem, że ustawodawca zdefiniował, co wchodzi w zakres pojęcia transport nietypowy.

50. Rząd szwedzki twierdzi, że nie ma żadnej możliwości transportowania przez jednostkę mazutu z wykorzystaniem typowego środka transportu, ponieważ jednostka nie ma prawa transportować tego towaru za pomocą cystern używanych przez podmioty gospodarcze; rząd szwedzki uważa, że w konsekwencji państwa członkowskie mają prawo wyłączyć z zakresu stosowania art. 8 dyrektywy każdy transport olejów mineralnych dokonywany przez jednostki.

51. Nie można zaakceptować tego argumentu, ponieważ art. 9 ust. 3 dyrektywy stanowiący odstępstwo od zasady ogólnej ustanowionej w art. 8 dyrektywy należy interpretować zawężająco [13].

11 — Odstępstwo to wydaje się być jasne; zwracam też uwagę na paremię interpretatio cessat in claris.

12 — Artykuł 9 ust. 3 dyrektywy precyzuje jasno: „jeżeli takie produkty są transportowane przy użyciu nietypowych środków transportu".

13 — Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 12 grudnia 1995 r. w sprawie C-399/93 Oude Luttikhuis i in., Rec. str. I-4515, pkt 23, z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-83/99 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. str. I-445, pkt 19, i z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-5/01 Belgia przeciwko Komisji, Rec. str. I-11991, pkt 56.

52. Więc nawet gdyby istniała możliwość transportowania mazutu przez jednostki w sposób typowy [14], należałoby odpowiedzieć przecząco na pytanie pierwsze, tj. że państwa członkowskie nie mogą wyłączyć mazutu z zakresu stosowania art. 8 dyrektywy za pomocą przepisu o charakterze generalnym w przypadku transportu mazutu dokonywanego przez jednostkę dla użytku własnego, ponieważ uprawnienie to przysługuje im wyłącznie w przypadku transportu nietypowego.

B — *W przedmiocie pytania drugiego*

53. Udzielenie odpowiedzi na pytanie drugie stało się zbędne, ponieważ na pytanie pierwsze została udzielona odpowiedź przecząca.

C — *W przedmiocie pytania trzeciego*

54. Z art. 9 ust. 3 dyrektywy wynika, że każdy transport płynnych wyrobów grzewczych inaczej niż za pomocą „cystern używanych przez podmioty gospodarcze" należy uznać za nietypowy środek transportu.

55. W konsekwencji wydaje się niepodważalne, że transport przez jednostkę 3000 litrów mazutu w trzech kontenerach umieszczonych na ciężarówce stanowi nietypowy środek transportu w rozumieniu art. 9 ust. 3 dyrektywy.

D — *W przedmiocie pytania czwartego*

56. Zgodnie ze stanowiskiem Komisji art. 7 ust. 1 dyrektywy definiuje towary, których dotyczy art. 7 ust. 4 dyrektywy. Chodzi tu jedynie o towary „przechowywane dla celów handlowych".

57. Trybunał orzekł już, że dyrektywa wprowadza rozróżnienie, co wynika w szczególności z jej piątego i szóstego motywu, na wyroby przechowywane dla celów handlowych, które w przypadku transportu powinny być zaopatrzone w dokument, oraz na towary przechowywane na własny użytek, których transport nie wymaga żadnego dokumentu [15].

14 — Ponadto można dodać, że na przykład wypożyczenie przez jednostkę cysterny z kierowcą w celu transportu oleju gazowego do ogrzewania nabytego dla celów własnych wydaje się wchodzić w zakres definicji transportu typowego.

15 — Wyrok z dnia 23 listopada 2006 r. w sprawie C-5/05 Joustra, Zb.Orz. str. I-11075, pkt 28.

58. W konsekwencji zakres art. 7 ust. 4 dyrektywy nie wydaje się obejmować towarów nabytych na własny użytek i nie może stanowić podstawy prawnej dla wprowadzenia przez państwo członkowskie wymogu ustanowienia zabezpieczenia zapłaty podatku akcyzowego i posiadania podczas transportu dowodu tego zabezpieczenia dla potrzeb transportu tych towarów.

VIII — Wnioski

59. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał odpowiedział w następujący sposób na pytania przedłożone przez Hovrätten för Övre Norrland:

1) Artykuł 9 ust. 3 dyrektywy Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, zmienionej dyrektywą Rady 92/108/EWG z dnia 14 grudnia 1992 r., nie zezwala państwom członkowskim na wyłączenie mazutu za pomocą przepisu o charakterze generalnym z zakresu stosowania art. 8 dyrektywy, co skutkowałoby tym, że państwo członkowskie mogłoby postanowić, iż jednostka, która sama i dla własnego użytku nabyła mazut w innym państwie członkowskim, gdzie produkt ten został dopuszczony do konsumpcji, i która sama przetransportowała go do państwa członkowskiego przeznaczenia, jest zobowiązana do zapłacenia podatku akcyzowego w tym ostatnim państwie członkowskim niezależnie od sposobu przetransportowania mazutu.

2) Ze względu na odpowiedź negatywną udzieloną na pytanie pierwsze odpowiedź na pytanie drugie nie jest konieczna.

3) Transport przez jednostkę 3000 litrów mazutu w trzech kontenerach umieszczonych na ciężarówce stanowi nietypowy środek transportu w rozumieniu art. 9 ust. 3 tej dyrektywy.

4) Artykuł 7 ust. 4 wspomnianej dyrektywy nie ma zastosowania do transportu przez jednostkę mazutu, który został nabyty dla własnego użytku w innym państwie członkowskim, gdzie produkt ten został dopuszczony do obrotu, i przetransportowany przez tę osobę do państwa członkowskiego przeznaczenia nietypowym środkiem transportu w rozumieniu art. 9 ust. 3 dyrektywy.