

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 9. septembra 2004^{*}

Vo veci C-292/02,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Finanzgericht Düsseldorf (Nemecko) zo 6. augusta 2002 a doručený Súdnu dvoru 13. augusta 2002, ktorý súvisí s konaním:

Meiland Azewijn BV

proti

Hauptzollamt Duisburg,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia S. von Bahr (spravodajca)
a R. Silva de Lapuerta,

* Jazyk konania: nemčina.

generálny advokát: F. G. Jacobs,
tajomník: M. Múgica Arzamendi, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 20. novembra 2003,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Meiland Azewijn BV, v zastúpení: A. M. Crämer, Rechtsanwalt, a F. Kuiper, advocaat,

- Hauptzollamt Duisburg, v zastúpení: R. Frind, splnomocnený zástupca,

- holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster, splnomocnená zástupkyňa,

- Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: K. Gross, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 15. januára 2004,

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 8a smernice Rady 92/81/EHS z 19. októbra 1992 o harmonizácii štruktúr spotrebných daní z minerálnych olejov (Ú. v. ES L 316, s. 12) v znení smernice Rady 94/74/ES z 22. decembra 1994 (Ú. v. ES L 365, s. 46, ďalej len „smernica 92/81“).

- 2 Návrh bol predložený v rámci sporu medzi Meiland Azewijn BV a Hauptzollamt Duisburg vo veci zaplataenia spotrebnej dane z minerálneho oleja nachádzajúceho sa v palivovej nádrži poľnohospodárskeho stroja, do ktorého bolo natankované v Holandsku a ktorý bol následne použitý v Nemecku.

Právny rámec

Právo Spoločenstva

Smernica 92/12

- 3 Smernica Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecných systémoch pre výroby podliehajúce spotrebnej dani a o vlastníctve, pohybe a monitorovaní

takýchto výrobkov (Ú. v. ES L 76, s. 1), v znení smernice Rady 92/108/EHS zo 14. decembra 1992 (Ú. v. ES L 390, s. 124, ďalej len „smernica 92/12“), stanovuje okrem iného všeobecnú právnu úpravu podmienok podliehania spotrebnej dani.

4 Článok 7 ods. 1 a 2 smernice 92/12 znie:

„1. V prípade výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani a už uvoľnených na spotrebu [uvedených do daňového voľného obehu — *neoficiálny preklad*] v jednom členskom štáte, určených pre komerčné účely v inom členskom štáte, spotrebná daň sa má vyberať v tom členskom štáte, v ktorom sú tieto výrobky skladované.

2. Pre tento cieľ, bez ohľadu na článok 6, kde sú už výrobky určené na spotrebu [uvedené do daňového voľného obehu — *neoficiálny preklad*], ako je definované v článku 6, distribuované v jednom členskom štáte, určené pre distribúciu alebo použitie v inom členskom štáte pre účely obchodníka, ktorý vykonáva ekonomickú aktivitu nezávisle alebo pre účely orgánu, ktorý je riadený štátnym zákonom, spotrebná daň sa bude uplatňovať v tomto ďalšom členskom štáte.“

Smernica 92/81

5 Smernica 92/81 stanovuje osobitné predpisy pre spotrebné dane z minerálnych olejov.

6 Článok 8 ods. 2 tejto smernice stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté iné opatrenia spoločenstva, môžu členské štáty uplatňovať úplné alebo čiastočné oslobodenia alebo zníženia sadzieb daní z minerálnych olejov alebo iných výrobkov, ktorých používanie podlieha finančnej kontrole:

...

f) výhradne pri poľnohospodárskych a záhradníckych prácach, v lesníctve a vnútrozemskom rybárstve“ [*neoficiálny preklad*].

7 Podľa článku 8 ods. 8 smernice 92/81:

„Členské štáty môžu podľa vlastného uváženia udeliť výnimky či zníženie sadzby spotrebnej dane uvedenej v tomto článku formou vrátenia zaplatenej spotrebnej dane.“

8 Článok 8a smernice 92/81 doplnený článkom 2 smernice 94/74 stanovuje:

„1. Minerálne oleje uvoľnené pre spotrebu [uvedené do daňového voľného obehu — *neoficiálny preklad*] v členskom štáte, obsiahnuté v štandardných palivových nádržiach úžitkových motorových vozidiel, ktoré sú určené na používanie ako

palivo pre tie isté vozidlá, ako aj minerálne oleje v špeciálnych kontajneroch určené počas prepravy na činnosť systémov obsluhujúcich tieto kontajnery, nepodliehajú spotrebnej dani v žiadnom inom členskom štáte.

2. Na účely tejto smernice:

„štandardné nádrže“ znamenajú:

- nádrže natrvalo upevnené výrobcom na všetky motorové vozidlá rovnakého typu, ako je príslušné vozidlo a ktorých stála montáž umožňuje používať palivo priamo na pohon a prípadne na činnosť chladiaceho alebo iného systému počas prepravy.

- Plynové nádrže montované na motorové vozidlá a konštruované na priame použitie plynu ako paliva a nádrže montované na iné systémy, ktorými môže byť vozidlo vybavené, sa tiež považujú za štandardné nádrže,

...“

Smernica 94/74

- 9 Devätnáste odôvodnenie smernice 94/74 popisuje ciele článku 8a smernice 92/81:

„...je potrebné vymedziť, že minerálne oleje uvoľnené na spotrebu [uvedené do daňového voľného obehu — *neoficiálny preklad*] v členskom štáte, umiestnené v palivových nádržiach motorových vozidiel a určené na použitie ako palivo takýchto vozidiel, sú oslobodené od spotrebnej dane v inom členskom štáte, za účelom neobmedzovania voľného pohybu osôb a tovaru, aby sa zamedzilo dvojitému zdaneniu.“

Smernica 95/60

- 10 Smernica Rady 95/60/ES z 27. novembra 1995 o daňovom označovaní plynových olejov a petroleja (Ú. v. ES L 291, s. 46) bola prijatá v súlade s článkom 9 smernice 92/81.

- 11 Prvé a tretie odôvodnenie smernice 95/60 znie:

„... opatrenia Spoločenstva obsiahnuté v tejto smernici sú nielen potrebné, ale i nevyhnutné pre dosiahnutie cieľov vnútorného trhu; ... členské štáty nemôžu jednotlivo dosiahnuť tieto ciele; ... ich uskutočnenie na úrovni Spoločenstva už ustanovuje smernica 92/81/EHS, najmä jej článok 9;

...

... správne fungovanie vnútorného trhu v súčasnosti vyžaduje zavedenie spoločných pravidiel na daňové označovanie plynových olejov a petroleja, ktoré nie sú zaťažené základnou sadzbou dane pre tieto minerálne oleje používané ako pohonné hmoty“.

12 Článok 1 ods. 1 smernice 95/60 stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté vnútroštátne predpisy o daňovom označovaní, použijú členské štáty daňové označovanie v súlade s touto smernicou pre:

- všetky druhy plynových olejov spadajúce pod kód KN 2710 00 69, ktoré boli uvoľnené na spotrebu [uvedené do daňového voľného obehu — *neoficiálny preklad*] podľa článku 6 smernice 92/12/EHS, a ktoré boli oslobodené od spotrebnej dane, alebo podliehali spotrebnej dani so sadzbou inou, než je sadzba stanovená v článku 5 (l) smernice 92/82/EHS“.

13 Článok 3 smernice 95/60 stanovuje:

„Členské štáty prijímajú potrebné opatrenia, aby zabránili zneužívaniu označených výrobkov a najmä, aby sa príslušné minerálne oleje nemohli používať ako pohonné hmoty v motoroch cestných motorových vozidiel, alebo skladovať v ich palivových nádržiach, pokiaľ toto použitie nie je v zvláštnych prípadoch, stanovených príslušnými orgánmi členských štátov, povolené.

Členské štáty stanovia, že použitie príslušných minerálnych olejov v prípadoch uvedených v prvom pododseku sa považuje za porušenie vnútroštátneho zákona príslušného členského štátu. Každý členský štát prijme vhodné opatrenia, ktoré zabezpečia plné uplatnenie všetkých ustanovení tejto smernice a najmä vymedzí sankcie, ktoré budú uvalené v prípade porušenia daných opatrení; tieto sankcie musia byť účinné, primerané a musia mať preventívny účinok.“

Vnútroštátne právo

Holandské právo

- 14 Článok 27 ods. 3 Wet op de accijns (zákon o spotrebnej dani) z 31. októbra 1991 (Stbl. 1991, s. 561) stanovuje zníženu sadzbu dane pre plynový olej, ktorý sa má použiť na iné účely ako pohonná hmota cestných motorových vozidiel, pokiaľ je takýto plynový olej označený.
- 15 Článok 91 ods. 2 písm. a) tohto zákona zakazuje skladovanie označeného plynového oleja v palivovej nádrži motorového vozidla, to však podľa ods. 3 písm. a) tohto článku neplatí pre „motorové vozidlá, ktoré nie sú určené na verejné komunikácie“. Ods. 3 písm. b) tohto článku okrem toho poskytuje možnosť prostredníctvom všeobecne záväzného správneho opatrenia ustanoviť výnimku pre motorové vozidlá, ktoré sa bežne nevyužívajú na verejných komunikáciách.

- 16 Článok 40 Uitvoeringsbesluit accijns (vykonávacieho nariadenia o spotrebných daniach) z 20. decembra 1991 (Stbl. 1991, s. 754) prijatého na základe článku 91 ods. 3 písm. b) určuje bližšie kategóriu oslobodených motorových vozidiel, ku ktorým okrem iného patria motorové vozidlá, ktoré sú určené na prevádzku mimo verejných komunikácií v poľnohospodárstve a lesníctve a verejné komunikácie využívajú len na účely zmeny miesta použitia.

Nemecké právo

- 17 § 19 ods. 2 Mineralölsteuergesetz (zákon o dani z minerálnych olejov) z 21. decembra 1992 (BGBl. 1992 I, s. 2185, opravený BGBl. 1993 I, s. 169) v znení Gesetz für Vorrang Erneuerbarer Energien (zákon o uprednostňovaní obnoviteľných energií) z 29. marca 2000 (BGBl. I, s. 305, ďalej len „MinöStG“), stanovuje, odchyľne od všeobecného pravidla o vzniku colného dlhu, že daň z pohonných hmôt nevzniká pri minerálnych olejoch pochádzajúcich z iného členského štátu a určených pre komerčné účely na tomto daňovom území, ktoré sa nachádzajú okrem iného v štandardných nádržiach dopravných prostriedkov iných ako motorové lode, špeciálne kontajnery, poľnohospodárske a lesnícke motorové vozidlá.
- 18 Toto ustanovenie však nevyklučuje vznik daňovej povinnosti v prípadoch uvedených v § 26 ods. 4 až 6 MinöStG.
- 19 § 26 ods. 4 MinöStG zakazuje použitie označeného plynového oleja ako pohonnej hmoty na pohon poľnohospodárskych strojov.

20 § 26 ods. 5 druhá veta MinöStG pripúšťa odchýlky od zdanenia označeného plynového oleja, no len v osobitných prípadoch uskladnenia, ku ktorým nepatrí pravidelné užívanie tohto oleja ako pohonnej hmoty.

21 Podľa § 26 ods. 6 MinöStG označený plynový olej podlieha zdaneniu, ak je používaný iným spôsobom ako v odseku 4 tohto paragrafu. Zdanené sú minimálne množstvá zodpovedajúce kapacite palivovej nádrže alebo kapacity štandardnej nádrže motorového vozidla alebo hnacieho zariadenia. Daň je splatná ihneď.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

22 Podnik Bod Giesen VOF, ktorý sa v máji 2002 sfúzoval s Meiland Azewijn BV (ďalej pre obidva podniky pred a po fúzii len „Meiland“) prevádzkoval od roku 1991 v Holandsku podnik na prenájom poľnohospodárskych prác s približne desiatimi pracovníkmi. Tento podnik mal dve tretiny zákazníkov v Holandsku a jednu tretinu zákazníkov v Nemecku.

23 Všetky poľnohospodárske stroje využívané pri prevádzke podniku Meiland sa tankovali večer, teda v čase, keď často nebolo známe, kde budú stroje nasledujúci deň použité. Keďže zákazníci mohli v poslednej chvíli z dôvodov počasia odrieknuť, alebo bolo potrebné príležitostne nahradiť stroje, ktoré mali poruchu.

- 24 Výmena označeného plynového oleja využívaného zákonne v Holandsku ako pohonná hmota za neoznačený plynový olej, ktorý mohol byť ako jediný zákonne využívaný ako pohonná hmota v Nemecku, bola, najmä počas žatvy, keď podnik pracoval v časovej tiesni, v skutočnosti nemožná, pretože odčerpanie alebo výmena jednotlivej nádrže vyžaduje veľmi veľa času. Okrem toho po odčerpaní by mohli ešte zostať stopy po značení. Tieto ťažkosti sú o to väčšie, že niekedy vozidlá boli využívané v ten istý deň v oboch členských štátoch, v jednom a následne v druhom štáte.
- 25 Vzhľadom na veľkosť podniku bolo taktiež nemožné, aby Meiland vyčlenil poľnohospodárske stroje na využitie len pre nemecký trh.
- 26 Dňa 29. septembra 2000 kontrolovali úradníci Hauptzollamt Duisburg v oblasti Klein-Netterden (Nemecko) v blízkosti nemecko-holandskej hranice dva traktory a jeden kombajn, ktoré Meiland použil na zber kukurice. Stroje boli poháňané označeným plynovým olejom. Kapacita ich nádrží bola jednotlivo 135, 165 a 850 litrov.
- 27 V ten istý deň vydal Hauptzollamt Duisburg platobný výmer, v ktorom od Meiland-u požadoval zaplatiť daň z minerálnych olejov vo výške 851 DEM. Táto daň bola vyrubená v zmysle § 26 ods. 6 MinöStG podľa kapacity nádrží a podľa platnej sadzby, vtedy 740 DEM na 1 000 litrov.
- 28 Meiland podal voči platobnému výmeru odvolanie s odôvodnením, že výmer je v rozpore s právom Spoločenstva.

- 29 Rozhodnutím z 18. januára 2001 Hauptzollamt Duisburg odvolanie ako bezdôvodné zamietol, pretože označený plynový olej podľa ustanovení MinöStG smie byť využívaný na nemeckom daňovom území výlučne na vykurovanie. Používanie označeného plynového oleja z iného členského štátu na tomto daňovom území na pohon poľnohospodárskych strojov je preto podľa § 26 ods. 5 MinöStG v zásade zakázané.
- 30 Meiland podal žalobu na Finanzgericht Düsseldorf a uplatňoval, že zdanenie, ktoré sa na neho vzťahuje v Nemecku, vedie k dvojitému zdaneniu, pretože nebola pri ňom zohľadnená daň zaplatená už v Holandsku.
- 31 Podľa názoru vnútroštátneho súdu je nemecká právna úprava v súlade s článkom 1 v spojení s článkom 3 smernice 95/60, môže však byť prípadne v rozpore s inými predpismi sekundárneho práva alebo Zmluvy ES, najmä s článkom 8a ods. 1 smernice 92/81.
- 32 Za týchto okolností sa Finanzgericht Düsseldorf rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru týchto päť prejudiciálnych otázok:

„1) Má sa článok 8a ods. 1 smernice 92/81/EHS vykladať v tom zmysle, že minerálny olej určený na použitie ako motorové palivo je oslobodený od spotrebnej dane v členskom štáte, do ktorého bol prepravený v štandardnej palivovej nádrži úžitkového motorového vozidla po tom, ako bol uvedený do daňového voľného obehu v inom členskom štáte?

- 2) V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, je článok 8a ods. 1 smernice 92/81/EHS priamo uplatniteľný vo vzťahu k žalobcovi vzhľadom na ustanovenie § 19 ods. 2 [MinóStG]?
- 3) V správnom a kontrolnom konaní o prípadnom znížení spotrebnej dane, ktoré možno uplatniť podľa článku 8 ods. 2 písm. f) smernice 92/81/EHS, sa postupuje podľa článku 8 ods. 8 smernice 92/81/EHS bez použitia označenia alebo podľa článku 1 ods. 1 smernice 95/60/ES?
- 4) Ak by mala byť tretia otázka zodpovedaná tak, že členské štáty, ktoré využili oprávnenie podľa článku 8 ods. 2 písm. f) smernice 92/81/EHS, sú v prípade porovnateľnom s uvedenou vecou povinné poskytnúť oslobodenie od dane aj vo forme refundácie spotrebnej dane, je potom zníženie spotrebnej dane pre poľnohospodárske práce v rozpore so slobodou poskytovania služieb, ak je toto zníženie viazané na postup daňového označovania podľa článku 1 ods. 1 smernice 95/60/ES, ktorý iné členské štáty v tejto súvislosti neuplatňujú, pretože naopak pri označovaní, ktoré nie je upravené v ich vnútroštátnom právnom poriadku, stanovujú sankcie v oblasti spotrebnej dane?
- 5) V prípade kladnej odpovede na štvrtú otázku, vedie porušenie slobody poskytovania služieb k zániku povinnosti platiť daň, alebo je žalobca na to, aby dosiahol oslobodenie od dane, povinný požiadať o neoznačený minerálny olej a refundáciu spotrebnej dane v členskom štáte, v ktorom získal označený plynový olej a zníženú sadzbu dane?“

O prejudiciálnych otázkach

Úvodné poznámky

- 33 Zvyšné tri otázky boli položené pre prípad, že na jednu z prvých dvoch otázok bude daná záporná odpoveď. Týkajú sa najmä predpisov sekundárneho práva o označovaní minerálnych olejov a sú zamerané na to, či ustanovenia smerníc 95/60 a 92/81 majú prednosť, ak vykonávacie predpisy vydané členskými štátmi vedú k protichodným situáciám a vedú k porušovaniu voľného pohybu služieb. Okrem toho sa týkajú následkov z nich vyplývajúcich pre dotknuté osoby v súvislosti so zaplatením požadovaných spotrebných daní alebo nároku na ich vrátenie.

O prvej otázke

- 34 Prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 8a ods. 1 smernice 92/81 treba vykladať v tom zmysle, že zakazuje členským štátom vyberať spotrebnú daň z minerálnych olejov použitých ako palivo a obsiahnutých v štandardnej nádrži úžitkového motorového vozidla, ak boli zákonne uvedené do daňového voľného obehu v inom členskom štáte.
- 35 V tomto ohľade treba pripomenúť, že článok 7 ods. 1 a 2 smernice 92/12 stanovuje všeobecné pravidlo, že výrobok podliehajúci spotrebnej dani, ktorý je v jednom členskom štáte uvedený do daňového voľného obehu a určený pre komerčné účely v inom členskom štáte, je zdanený v tomto druhom členskom štáte. Miestom vzniku daňovej povinnosti je teda členský štát určenia výrobku, a nie členský štát, v ktorom bol výrobok uvedený do daňového voľného obehu.

- 36 Smernica 92/81 však obsahuje osobitné ustanovenia pre dane z minerálnych olejov. Podľa jej článku 8a ods. 1 minerálne oleje uvedené do daňového voľného obehu v členskom štáte, obsiahnuté v štandardných palivových nádržiach úžitkových motorových vozidiel, ktoré sú určené na používanie ako palivo pre tie isté vozidlá, nepodliehajú spotrebnej dani v žiadnom inom členskom štáte. Následne potom ak je vozidlo premiestnené do iného členského štátu a tam používané, podlieha spotrebnej dani v tom členskom štáte, v ktorom boli minerálne uvedené do daňového voľného obehu, a nie v členskom štáte, v ktorom sa používa úžitkové motorové vozidlo obsahujúce minerálny olej.
- 37 Predsa len, najmä pri vnútroštátnom súde a pri Hauptzollamt Duisburg existuje určitá neistota, ako vyplýva aj z ich vyjadrení, o rozsahu pôsobnosti článku 8a smernice 92/81.
- 38 Táto neistota sa týka troch bodov. Prvý sa týka vymedzenia pojmu „úžitkové motorové vozidlá“, v druhom ide o použitie pohonnej hmoty v členskom štáte, do ktorého bolo vozidlo premiestnené a tretí sa týka prípadných rozporov súvisiacich s tým, že členské štáty odlišným spôsobom vykonali ustanovenia článku 8a a iných predpisov sekundárneho práva.
- 39 Čo sa týka prvého bodu v súvislosti s vymedzením pojmu „úžitkové motorové vozidlá“, treba si položiť otázku, či tento pojem zahŕňa určité poľnohospodárske stroje. Hauptzollamt Duisburg sa odvoláva na definície obsiahnuté v iných textoch sekundárneho práva, podľa ktorých sem patria len cestné osobné motorové vozidlá, a vozidlá na prepravu tovaru a pracovné stroje, ktoré sú predmetom sporu, teda dva traktory a kombajn na kukuricu, nepatria do vymedzenia tohto pojmu. Príslušnými predpismi sú konkrétne najmä smernica Rady 68/297/EHS z 19. júla 1968

o štandardizácii opatrení týkajúcich sa bezcolného dovozu paliva v palivových nádržiach úžitkových motorových vozidiel (Ú. v. ES L 175, s. 15) a nariadenie Rady (EHS) č. 918/83 z 28. marca 1983 ustanovujúce systém spoločenstva pre oslobodenie od cla (Ú. v. ES L 105, s. 1).

- 40 V tejto súvislosti treba konštatovať, že článok 8a síce neobsahuje definíciu pojmu „úžitkové motorové vozidlá“, z toho však nevyplýva, že by boli príslušné iné definície obsiahnuté v iných ustanoveniach sekundárneho práva. Ako uviedol generálny advokát v bode 44 svojich návrhov, obe definície uvádzané Hauptzollamt Duisburg sa vzájomne neprekrývajú a ustanovenia v nich obsiahnuté sledujú iné ciele ako smernica 92/81. V tejto súvislosti nie je dôvod sa opierať pri vymedzení pojmu „úžitkové motorové vozidlá“ o tieto ustanovenia, ale treba sa opierať o systematiku a účel predpisu, v ktorom je pojem obsiahnutý.
- 41 Zo znenia článku 8a smernice 92/81, s prihliadnutím na sledované ciele uvedené v devätnástom odôvodnení smernice 94/74, ktorými sú ochrana voľného pohybu osôb a tovaru a zamedzenie dvojitému zdaneniu, vyplýva, že toto ustanovenie treba vykladať extenzívne.
- 42 Z toho vyplýva, že reštriktívny výklad pojmu úžitkové motorové vozidlá navrhovaný Hauptzollamt Duisburg je neprijateľný. Naopak je potrebné vychádzať z toho, že tento článok sa vzťahuje na poľnohospodárske stroje, ktoré používajú minerálne oleje ako pohonnú hmotu.

- 43 Druhý bod sa týka použitia pohonnej hmoty v členskom štáte, do ktorého je vozidlo premiestnené, a týka sa najmä otázky, či článok 8a ods. 1 smernice 92/81 sa použije len v prípade, keď minerálny olej slúžiaci ako pohonná hmota je používaný výlučne na pohon motorového vozidla a na jeho premiestnenie do iného členského štátu, alebo aj vtedy, keď slúži ešte aj na iné účely ako na vykonávanie poľnohospodárskych prác v tomto druhom členskom štáte.
- 44 Ako uviedol generálny advokát v bodoch 36 a 37 svojich návrhov, výklad Hauptzollamt Duisburg, podľa ktorého palivo môže byť využívané len na pohon úžitkového motorového vozidla a jeho premiestnenie do iného členského štátu, ale nesmie byť použité na iné účely v tomto štáte, je príliš reštriktívny. Je zjavne v rozpore s cieľmi uvedenými v bode 41 tohto rozsudku.
- 45 Treba teda vychádzať z toho, že ustanovenie článku 8a ods. 1 smernice 92/81 sa neobmedzuje len na prípady, v ktorých je motorové vozidlo prepravené do iného členského štátu, ale platí aj vtedy, keď je palivo použité aj na iné účely ako na poľnohospodárske práce.
- 46 Tretí bod sa týka otázky, či je možný extenzívny výklad článku 8a smernice 92/81, aj keď je takýto výklad prakticky v rozpore s vykonaním iných ustanovení tejto smernice a smernice 95/60.
- 47 Finanzgericht Düsseldorf uvádza vo svojom rozhodnutí, ktoré predložil, že pri poľnohospodárskych strojoch používajúcich plynový olej sa podľa holandskej právnej úpravy uplatní znížená spotrebná daň a musí byť povinne označený, zatiaľ čo podľa nemeckej právnej úpravy označenie plynového oleja, používaného na ten istý

účel, je výslovne zakázané, pretože pre tento olej platí systém vrátenia spotrebnej dane.

48 Je potrebné konštatovať, že odlišná voľba pri predpisoch prijatých Spolkovou republikou Nemecko a Holandským kráľovstvom na základe smerníc 92/81 a 95/60 má za následok, že označený minerálny olej sa smie predávať v Holandsku ako palivo pre poľnohospodárske stroje, zatiaľ čo v Nemecku je použitie označeného minerálneho oleja na tento účel zakázané a každé protiprávne použitie je postihnuté sankciou vo forme vyrubenia spotrebnej dane.

49 Tento rozdiel možno vysvetliť tým, že Holandské kráľovstvo sa podľa článku 8 ods. 2 písm. f) smernice 92/81 rozhodlo znížiť sadzbu dane pre dotknuté minerálne oleje a používanie označenia kontrolovať v zmysle článku 1 smernice 95/60. Naopak Spolková republika Nemecko zaviedla systém vrátenia spotrebnej dane podľa článku 8 ods. 2 písm. f) a 8 ods. 8 smernice 92/81 a pre sporný minerálny olej neplatí v čase uvedenia do daňového voľného obehu žiadne osobitné zníženie dane, a preto nie je potrebné, aby bol označený. Práve naopak, keďže Spolková republika Nemecko používa systém vrátenia dane, musí sa ubezpečiť, že minerálny olej nebol nadobudnutý so zníženou sadzbou dane. Na tento účel je zakázané používanie označeného minerálneho oleja dokazujúceho, že bol zakúpený so zníženou sadzbou dane, a ustanovuje sa uloženie sankcie v zmysle článku 3 smernice 95/60.

50 Na odstránenie rozporov, ku ktorým môžu viesť opatrenia uskutočnené na presadenie sekundárneho práva v prípade, o aký ide v predmetnom vnútroštátnom spore, v ktorom je dotknutému podniku Meiland zakázané používať v Holandsku zákonne nadobudnutý označený minerálny olej ako palivo v palivovej nádrži vlastných poľnohospodárskych strojov v Nemecku, treba smernicu 95/60 týkajúcu sa procesu označovania a kontrol vykladať s ohľadom na ciele tejto smernice a smernice 92/81, ako aj s ohľadom na systematiku ich ustanovení.

- 51 V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že smernica 95/60 o daňovom označovaní bola vydaná v nadväznosti na článok 9 smernice 92/81. Cieľom smernice 95/60, ako vyplýva z jej prvého a tretieho odôvodnenia, ktorý v žiadnom prípade neodporuje smernici 92/81, ale naopak túto smernicu dopĺňa, je podporiť uskutočnenie a riadne fungovanie vnútorného trhu.
- 52 Článok 3 smernice 95/60 ustanovuje, že členské štáty prijmú potrebné opatrenia, aby zabránili zneužívaniu označených výrobkov, a najmä, aby sa príslušné minerálne oleje nemohli používať ako pohonné hmoty v motoroch cestných motorových vozidiel. No zákaz, ktorý môže byť spojený so sankciami, nemôže byť prijatý, pokiaľ je takýto spôsob použitia povolený v špecifických prípadoch ustanovených príslušnými orgánmi členských štátov.
- 53 Ako uviedol generálny advokát v bode 40 svojich návrhov, nemôže byť používanie označeného minerálneho oleja jedným členským štátom povolené v súlade s právom Spoločenstva, ako v prípade holandskej právnej úpravy, a iným členským štátom zasa kvalifikované ako zneužitie v zmysle článku 3 smernice 95/60.
- 54 Z uvedeného vyplýva, že členský štát, v danom prípade Spolková republika Nemecko, nemôže, odvolávajúc sa na vlastný právny poriadok, zakázať používanie označeného minerálneho oleja ako paliva v štandardných nádržiach úžitkových motorových vozidiel iného členského štátu, ako napríklad Holandského kráľovstva, ktoré túto prax povoľuje.

- 55 Na základe vyššie uvedeného treba na prvú otázku odpovedať takto: článok 8a ods. 1 smernice 92/81 treba vykladať v tom zmysle, že zakazuje členským štátom vyberať spotrebnú daň pri označených a neoznačených minerálnych olejoch obsiahnutých v palivovej nádrži úžitkového motorového vozidla, napríklad poľnohospodárskeho stroja a používaných nielen ako palivo na pohon tohto motorového vozidla, ale aj na iné účely, ako napríklad poľnohospodárske práce, ak tento minerálny olej bol v súlade so zákonom uvedený do daňového voľného obehu v inom členskom štáte.

O druhej otázke

- 56 Druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 8a ods. 1 smernice 92/81 má priamy účinok, takže sa jednotlivec ako Meiland môže na neho odvolávať pred vnútroštátnym súdom v prípade, že vnútroštátny predpis je v rozpore s týmto článkom.
- 57 V súlade s judikatúrou Súdneho dvora treba pripomenúť, že vo všetkých prípadoch, v ktorých sa zdá, že ustanovenia určitej smernice sú z hľadiska svojho obsahu bezpodmienečné a dostatočne presné, je možné, pokiaľ v stanovenej lehote neboli prijaté opatrenia na ich prevedenie, sa na tieto ustanovenia odvolávať voči všetkým vnútroštátnym ustanoveniam, ktoré odporujú smernici, ako aj v prípade, keď ustanovenia zakladajú práva, ktoré môžu jednotlivci uplatňovať voči štátu (rozsudok z 10. júna 1999, Braathens, C-346/97, Zb. s I-3419, bod 29).
- 58 V citovanom rozsudku Braathens Súdny dvor skúmal, či článok 8 ods. 1 písm. b) smernice 92/81 má priamy účinok. Podľa tohto ustanovenia členské štáty oslobodia za podmienok, ktoré stanovili na účely zabezpečenia správnej a jasnej aplikácie a zabránenia vyhnutiu sa, úniku alebo zneužitiu od harmonizovanej spotrebnej dane

minerálne oleje dodávané ako palivá na účely leteckej dopravy inej, než sú súkromné rekreačné lety.

- 59 Ako uviedol Súdny dvor v bode 30 tohto rozsudku, že aj keď smernica 92/81 ponecháva viac alebo menej priestoru členským štátom na úvahu, nemôže byť z uvedeného dôvodu jednotlivcovi zamedzené dovolávať sa týchto ustanovení, ktoré sú vzhľadom na svoj predmet spôsobilé byť oddelené od celku a aplikovateľné osobitne.
- 60 Súdny dvor rozhodol, že článok 8 ods. 1 písm. b) smernice 92/81 predstavuje takéto ustanovenie a že povinnosť oslobodiť od harmonizovanej spotrebnej dane palivo dodávané na účely leteckej dopravy inej, ako sú súkromné rekreačné lety je dostatočne jasná, presná a bezpodmienečná, aby jednotlivcom priznala právo, odvolávať sa na ňu pred vnútroštátnym súdom so zámerom odporovať vnútroštátnej právnej úprave, ktorá je s ňou v nesúlade (rozsudok Braathens, už citovaný, body 31 a 32).
- 61 Z uvedeného treba vyvodiť záver, že článok 8a ods. 1 smernice 92/81 ukladá členským štátom jasnú, presnú a bezpodmienečnú povinnosť vo forme zákazu zdanenia spotrebnou daňou určitých minerálnych olejov uvedených do daňového voľného obehu v inom členskom štáte. Tomuto zákazu zodpovedá právo jednotlivcov nepodliehať spotrebnej dani v prípade, že používajú minerálny olej ako palivo v štandardnej nádrži úžitkového motorového vozidla na jeho pohon, ak tento minerálny olej bol v súlade s daňovými predpismi uvedený do daňového voľného obehu v inom členskom štáte.

- 62 Na záver treba na druhú otázku odpovedať, že jednotlivci sa môžu pred vnútroštátnym súdom odvolávať na zákaz uvedený v článku 8a ods. 1 smernice 92/81 s cieľom odporovať vnútroštátnej právnej úprave, ktorá nie je v súlade s týmto zákazom.
- 63 Vzhľadom na odpovede na prvé dve otázky, nie je dôvod odpovedať vnútroštátnemu súdu na zvyšné tri otázky.

O trovách

- 64 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

- 1) Článok 8a ods. 1 smernice Rady 92/81/EHS z 19. októbra 1992 o harmonizácii štruktúr spotrebných daní z minerálnych olejov, v znení smernice Rady 94/74/ES z 22. decembra 1994, treba vykladať v tom zmysle, že zakazuje členským štátom vyberať spotrebnú daň z označených a neoznačených minerálnych olejov nachádzajúcich sa v štandardnej palivovej nádrži úžitkového motorového vozidla, akým je napríklad poľnohospodársky stroj, a používaných nielen ako palivo na pohon tohto motorového vozidla, ale aj na iné účely, ako napríklad na poľnohospodár-

ske práce, ak bol tento minerálny olej v súlade so zákonom uvedený do daňového voľného obehu v inom členskom štáte.

- 2) Jednotlivci sa môžu pred vnútroštátnym súdom odvolávať na zákaz uvedený v článku 8a ods. 1 smernice 92/81 v znení zmien a doplnkov s cieľom odporovať vnútroštátnej právnej úprave, ktorá nie je v súlade s týmto zákazom.**

Podpisy