ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 23. novembra 2006 *

Vo veci C-5/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) zo 7. januára 2005 a doručený Súdnemu dvoru v ten istý deň, ktorý súvisí s konaním:

Staatssecretaris van Financiën

proti

B. F. Joustra,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia A. Borg Barthet a A. Ó Caoimh (spravodajca),

* Jazyk konania: holandčina.

generálny advokát: F. G. Jacobs,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

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

— talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. Albenzio, avvocato dello Stato,

— poľská vláda, v zastúpení: T. Nowakowski, splnomocnený zástupca,

— portugalská vláda, v zastúpení: L. Fernandes a Â. Seiça Neves, splnomocnení zástupcovia,

— švédska vláda, v zastúpení: K. Wistrand, splnomocnená zástupkyňa,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: M. Bethell, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci S. Moore, barrister,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: P. van Nuffel a K. Gross, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 1. decembra 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Predmetom prejudiciálneho návrhu je výklad článkov 7 až 9 smernice Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 179) zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/108/EHS zo 14. decembra 1992 (Ú. v. ES L 390, s. 124; Mim. vyd. 09/001, s. 235, ďalej len „smernica").

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Staatssecretaris van Financiën (Štátny sekretár financií) a pánom Joustra, ktorý sa týka vyrubenia spotrebných daní v Holandsku z vína nadobudnutého dotknutým subjektom vo Francúzsku pre vlastnú spotrebu, ako aj pre spotrebu iných súkromných osôb, ktoré dopravil do Holandska prostredníctvom dopravného podniku usadeného v Holandsku.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Piate a ôsme odôvodnenie smernice uvádza:

„Keďže akékoľvek odosielanie a vlastníctvo výrobkov s cieľom dodávať alebo zásobovať obchodníka, ktorý vykonáva hospodársku aktivitu nezávisle alebo na účely orgánu podliehajúceho verejnému právu uplatňovanému v členskom štáte inom než je štát, v ktorom sú výrobky uvoľnené na spotrebu, dáva podnet na vznik spotrebnej dane v ďalších členských štátoch;

keďže v prípade výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani, ktoré získali súkromné osoby pre ich vlastné použitie a ktoré prepravujú, daň sa musí zúčtovať v štáte, v ktorom ich získali;

keďže na stanovenie toho, že výrobky, ktoré podliehajú spotrebnej dani, nie sú držané na súkromné, ale na komerčné účely, musia členské štáty brať do úvahy množstvo kritérií;

keďže výrobky podliehajúce spotrebnej dani, predávané osobami, ktoré nie sú oprávnenými vlastníkmi skladov alebo registrovanými, alebo neregistrovanými obchodníkmi a odosielané alebo prepravované priamo alebo nepriamo obchodníkom alebo na jeho príkaz, musia byť podrobené spotrebnej dani v členskom štáte určenia“.

4 Články 1 až 10 smernice tvoria hlavu I nazvanú „Všeobecné opatrenia“.

5 Na základe článku 3 ods. 1 je smernica uplatniteľná na úrovni Spoločenstva na minerálne oleje, alkohol a alkoholické nápoje a tabakové výrobky.

6 Článok 4 smernice obsahuje toto vymedzenie:

„...

e) *neregistrovaný obchodník*: fyzická alebo právnická osoba bez štatútu autorizovaného vlastníka skladu, ktorá je oprávnená v rámci svojho obchodu príležitostne dostávať výrobky podliehajúce spotrebnej dani z iného členského štátu za podmienok dohody o pozastavení spotrebnej dane. U takéhoto druhu obchodníka sa nesmú skladovať, ani odosielať výrobky, ktoré sú v podmienkach pozastavenia spotrebnej dane. Neregistrovaný obchodník musí zaručiť platbu spotrebnej dane daňovým orgánom cieľových členských štátov pred odoslaním tovaru.“

7 Článok 6 ods. 1 smernice stanovuje:

„1. Spotrebná daň sa začne vyberať v čase uvoľnenia výrobkov na spotrebu, ...

Uvoľnenie výrobkov na spotrebu, ktoré podliehajú spotrebnej dani, bude znamenať:

a) akúkoľvek odchýlku, vrátane nepravidelnej výnimky z dohody o pozastavení;

b) akúkoľvek výrobu, vrátane nepravidelnej výroby tých výrobkov, ktorú sú mimo dohôd o pozastavení;

c) akýkoľvek import týchto výrobkov, vrátane nepravidelného importu, kde tieto výrobky neboli zaradené do dohody o pozastavení."

8 Článok 7 smernice určuje:

„1. V prípade výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani a už uvoľnených na spotrebu v jednom členskom štáte, určených [ktoré sú v držbe — *neoficiálny preklad*] na 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, ako je definované v článku 6, distribuované v jednom členskom štáte, alebo určené na dodávku v rámci iného členského štátu alebo použitie v inom členskom štáte na účely obchodníka, ktorý vykonáva ekonomickú aktivitu nezávisle alebo na účely orgánu, ktorý je riadený štátnym zákonom, spotrebná daň sa bude uplatňovať v tomto ďalšom členskom štáte.

3. V závislosti na všetkých okolnostiach, daň sa bude uplatňovať voči osobe vykonávajúcej distribúciu alebo skladovanie výrobkov určených na distribúciu alebo od osoby, ktorá získa výrobky s cieľom ich použitia v členskom štáte inom, než je členský štát, kde výrobky boli už uvoľnené na spotrebu alebo voči príslušnému obchodníkovi, alebo orgánu, ktorý podlieha verejnému právu.

4. Výrobky uvedené v odseku 1 majú mať zabezpečený pohyb medzi územiami rôznych členských štátov na základe sprievodného dokumentu, v ktorom sú uvedené hlavné údaje z dokumentu uvedeného v článku 18 (1). Forma a obsah tohto dokumentu sa má stanoviť v súlade s procesom stanoveným v článku 24 tejto smernice.

5. Osoba, obchodník alebo orgán uvedený v odseku 3 musí spĺňať nasledovné požiadavky:

a) pred odoslaním výrobkov vykonať deklaráciu pre daňové úrady cieľového členského štátu a zabezpečiť platbu spotrebnej dane;

b) zaplatiť spotrebnú daň cieľového členského štátu v súlade s procesom stanoveným týmto členským štátom;

c) súhlas na akúkoľvek kontrolu umožňujúcu administráciu cieľového členského štátu, aby mal istotu, že tovar bol dodaný a že spotrebná daň, na ktorú bol viazaný, bola vyplatená.

6. Spotrebná daň, zaplatená v prvom členskom štáte, uvedená v odseku 1, má byť uhradená v súlade s článkom 22 (3).“

9 Podľa článku 8 smernice:

„Pokiaľ ide o výrobky získané súkromnými osobami pre ich vlastné použitie a nimi prepravované princíp získavania vnútorného trhu stanovuje, že spotrebná daň sa má vyberať v členskom štáte, v ktorom boli získané.“

10 Článok 9 stanovuje:

„1. Bez ohľadu na články 6, 7 a 8, sa spotrebná daň má vyberať tam, kde sa výrobky pre spotrebu v členskom štáte skladujú [kde sú výrobky pre spotrebu v držbe — *neoficiálny preklad*] na komerčné účely v inom členskom štáte.

V tomto prípade bude daň povinná v členskom štáte, na ktorého území sa nachádzajú výrobky a bude sa vyberať od vlastníka výrobkov.

2. Z hľadiska stanovenia, že výrobky uvedené v článku 8 sú vymedzené na komerčné účely, členské štáty musia brať do úvahy nasledovné:

— komerčné postavenie vlastníka výrobkov a jeho dôvody ich držby,

— miesto, kde sú výrobky umiestnené, alebo ak je vhodné, druh dopravy,

— akýkoľvek dokument vzťahujúci sa na výrobky,

— druh výrobkov,

— množstvo výrobkov.

Na účely aplikácie obsahu piatej zarážky prvého pododseku, členské štáty môžu stanoviť základný rozsah výhradne ako formu evidencie [dôkazu — *neoficiálny preklad*]. Tieto základné rozsahy nemôžu byť nižšie než:

...

b) *Alkoholické nápoje*

...

vína (vrátane max. 60 l šumivých vín)	90 l

...

3. Členské štáty môžu tiež požadovať, aby sa spotrebná daň mohla vyberať v členskom štáte, kde sa vykonáva spotreba v akvizícii minerálnych olejov už uvoľnených na spotrebu v inom členskom štáte, ak sú takéto výrobky prepravované použitím typických spôsobov prepravy súkromnými osobami alebo v ich zastúpení.

...“

11 Článok 10 smernice stanovuje:

„1. Výrobky, podliehajúce spotrebnej dani, ktoré predávajú nie oprávnení vlastníci skladov alebo registrovaní, alebo neregistrovaní obchodníci a odosielané alebo prepravované priamo alebo nepriamo obchodníkom alebo v jeho zastúpení, majú byť viazané na spotrebnú daň v cieľovom členskom štáte. Na účely tohto článku ‚cieľové členské štáty znamenajú' členský štát, do ktorého prichádza zásielka alebo transport.

2. Na tento cieľ dodanie výrobkov podliehajúcich spotrebnej dani už uvoľnených na spotrebu v členskom štáte a dávajúce podnet pre zásielku alebo transport týchto výrobkov osobe, ako je uvedené v odseku 1, ustanovenom v inom členskom štáte a ktoré sú odosielané alebo prepravované priamo alebo nepriamo obchodníkom alebo v jeho zastúpení spôsobia vyberanie spotrebnej dane za tieto výrobky v cieľovom členskom štáte.

3. Daň cieľového členského štátu sa má vyberať od obchodníka v čase dodania. Členské štáty však môžu prijať opatrenia stanovujúce, že spotrebnú daň má zaplatiť daňový zástupca iný, než je príjemca výrobkov. Taký daňový zástupca musí byť etablovaný v cieľovom členskom štáte a schválený daňovými orgánmi tohto členského štátu.

Členský štát, v ktorom je etablovaný predajca, musí zabezpečiť, aby spĺňal nasledovné požiadavky:

— garantovanú platbu spotrebnej dane za podmienok stanovených cieľovým členským štátom pred odoslaním výrobkov a zabezpečiť, aby sa spotrebná daň zaplatila po príchode výrobkov,

— uchovávať účty dodaných výrobkov.

4. V prípade uvedenom v odseku 2 spotrebná daň zaplatená v prvom členskom štáte má byť uhradená v súlade s článkom 22 (4).

...“

12 Operácie uskutočnené neregistrovaným obchodníkom sú upravené osobitnými ustanoveniami zakotvenými najmä v článkoch 16 až 19 smernice, ktoré patria do hlavy III nazvanej „Pohyb tovaru“.

13 Podľa článku 22 ods. 1 a 3 smernice uvedeného v hlave IV nazvanej „Refundácia“:

„1. Vo vhodných prípadoch výrobky podliehajúce spotrebnej dani, ktoré boli uvoľnené na spotrebu, môžu na požiadanie obchodníka, v rámci jeho obchodu,

prichádzať do úvahy pre refundáciu [vrátenie — *neoficiálny preklad*] spotrebnej dane daňovými úradmi členského štátu, kde boli uvoľnené pre spotrebu, ak neboli určené na spotrebu v tomto členskom štáte.

Avšak členské štáty môžu odmietnuť požiadavku na refundáciu [vrátenie dane — *neoficiálny preklad*], ak táto nezodpovedá správnosti kritérií, ktoré stanovujú."

...

3. V prípadoch, uvedených v článku 7, odosielajúci členský štát je požiadaný o refundáciu [vrátenie — *neoficiálny preklad*] zaplatenej spotrebnej dane len tam, kde spotrebná daň bola vopred zaplatená v cieľovom členskom štáte v súlade s procesom uvedeným v článku 7 (5).

Avšak členské štáty môžu odmietnuť požiadavku na refundáciu [vrátenie dane — *neoficiálny preklad*], ak táto nezodpovedá správnosti kritérií, ktoré stanovujú."

Vnútroštátna právna úprava

14 Článok 2c zákona o spotrebných daniach (Wet op de accijns) z 31. októbra 1991 (Stb. 1991, s. 561, ďalej len „zákon o spotrebných daniach") stanovuje:

„1. Od dane je oslobodený dovoz výrobku, na ktorý sa vzťahuje spotrebná daň jedného členského štátu, do Holandska fyzickou osobou, ktorá nie je podnikateľom, pre vlastnú spotrebu.

2. Bez toho, aby tým bol dotknutý odsek 1, sa držba výrobku fyzickou osobou na iné účely ako pre osobnú spotrebu, na ktorý sa vzťahuje spotrebná daň a ktorý je uvoľnený alebo dovezený na spotrebu v inom členskom štáte, z ktorého nebola vyrubená žiadna spotrebná daň v Holandsku, považuje za uvoľnený na spotrebu.

3. Ak množstvo tovarov presiahne úroveň stanovenú vyhláškou ministra, platí predpoklad, že výrobky sú držané na iný účel, ako je osobná spotreba, pokiaľ sa nepreukáže opak."

15 Článok 3a vykonávajúceho nariadenia č. WW 91/440 zákona o spotrebných daniach (Uitvoeringsregeling accijns) z 20. decembra 1991 (Stcrt. 1991, č. 252) stanovuje:

„Množstvá uvedené v článku 2c ods. 3 zákona sú:

...

b) pre víno 90 litrov;

..."

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 Pán Joustra a niekoľko ďalších 70 fyzických osôb založilo „klub priateľov vína" (ďalej len „klub").

17 V mene klubu pán Joustra objednáva každoročne víno vo Francúzsku pre svoju vlastnú spotrebu a spotrebu ďalších členov tejto skupiny. Na jeho žiadosť je toto víno odovzdané vo Francúzsku holandskej dopravnej spoločnosti, ktorá ho dopraví do Holandska a následne ho odovzdá v mieste bydliska pána Joustra. Víno je u neho uskladnené niekoľko dní pred tým, než je dodané ďalším členom klubu so zreteľom na objednanú časť z kúpeného množstva. Pán Joustra platí cenu za víno a dopravu, potom mu každý člen skupiny preplatí cenu zodpovedajúcu jemu dodanému množstvu vína a časť výdavkov vynaložených za dopravu vypočítanú úmerne k zmienenému množstvu. Je nepochybné, že pán Joustra nevykonáva túto činnosť ani ako podnikateľ a ani na účely dosahovania zisku.

18 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že víno, ktoré objednal pán Joustra, bolo uvoľnené na spotrebu vo Francúzsku a že spotrebné dane boli zaplatené v tomto členskom štáte. Okrem toho je nepochybné, že množstvo, ktoré bolo dodané každému členovi klubu nepresiahlo 90 litrov vína, z toho najviac 60 litrov šumivého vína.

19 Dňa 2. decembra 1997 pán Joustra deklaroval holandskému správcovi dane, ktorý mu predtým na jeho žiadosť pridelil štatút neregistrovaného obchodníka, dodanie 13,68 hektolitrov červeného a bieleho vína, ako aj 1,44 hektolitrov šumivého vína. Správca dane vyrubil z tohto vína spotrebnú daň vo výške 906,20 eur (1 997 NLG). Pán Joustra namietal, že by mal byť daňovým dlžníkom tejto spotrebnej dane pred inspecteur van de Belastingsdienst — Douane te Roosendaal (inšpektor správy daní — Clo v Roosendaal, ďalej len „inšpektor"). Jeho námietka však bola zamietnutá.

20 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, ktorý prejednával žalobu, ktorou pán Joustra napadol rozhodnutie inšpektora zamietajúce jeho námietku, vyhovel návrhu žalobcu a uložil povinnosť vrátiť peňažnú sumu, ktorú žalobca zaplatil ako spotrebnú daň. Podľa právneho názoru tohto súdu, keďže je nepochybné, že pán Joustra nedržal víno skladované v mieste svojho bydliska na komerčný účel, treba z tejto skutočnosti

vyvodiť, že uvedené víno nedržal na iný účel ako pre svoju osobnú spotrebu v zmysle článku 2c ods. 2 zákona o spotrebných daniach, ktorým bol do vnútroštátneho práva prebratý článok 9 smernice, a preto nebol povinný zaplatiť predmetnú spotrebnú daň.

21 Staatssecretaris van Financiën a pán Joustra podali na Hoge Raad der Nederlanden kasačné dovolanie a vzájomné dovolanie, ktorým napadli rozhodnutie Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.

22 V dovolaní Staatssecretaris van Financiën tvrdí, že Gerechtshof te 's-Hertogenbosch vychádzal z nesprávneho výkladu pojmu „v držbe na komerčné účely" uvedeného v článkoch 7 a 9 smernice. Podľa jeho názoru tento pojem vylučuje len držbu výrobkov, ktoré dopravili súkromné osoby pre svoju osobnú spotrebu. V incidenčnom dovolaní pán Joustra zastáva názor, že vyrubenie spotrebnej dane z predmetného vína patrí do pôsobnosti článku 8 smernice. Slovné spojenie „nimi prepravované" uvedené v tomto ustanovení nebráni tomu, aby bolo vykladané v tom zmysle, že vyrubenie spotrebnej dane v členskom štáte, do ktorého je výrobok dopravený, je vylúčené, keď súkromná osoba sama nakupuje výrobky, na ktoré sa vzťahuje spotrebná daň v inom členskom štáte a ktoré sú dopravené treťou osobou, na jej príkaz a na jej účet, do cieľového členského štátu.

23 Vnútroštátny súd poznamenáva, že sa zdá, že situácia, ktorá je pôvodom veci samej, nepatrí do pôsobnosti článku 8 a ani článkov 7 a 9 smernice, s výnimkou toho, ak by článok 8 mal širšiu pôsobnosť, ako mu priznal Súdny dvor v rozsudku z 2. apríla 1998, EMU Tabac a i. (C-296/95, Zb. s. I-1605), najmä v bodoch 33 a 37 tohto rozsudku, alebo by sa vykladal pojem „v držbe na komerčné účely" uvedený v článkoch 7 a 9 smernice v tom zmysle, že sa vzťahuje tiež na prípad, keď osoba, ktorej sú dodané výrobky podliehajúce spotrebnej dani na účely ich opätovnej distribúcie medzi kupujúcich, vykonáva činnosť bez toho, aby konala ako podnikateľ alebo na účely dosahovania zisku. Tento súd však zdôrazňuje, že už citovaný rozsudok EMU Tabac a i. sa týkal prípadu, kedy príkazník konajúci s komerčným cieľom vykonával činnosť v rámci kúpy výrobkov, na ktoré sa vzťahovala spotrebná

daň, a tiež organizoval dopravu na účet predávajúceho do členského štátu určenia. Toto však nie je prípad veci samej. Vzniká preto otázka, či so zreteľom na zásadu upravujúcu vnútorný trh, tak ako je zakotvená najmä v článkoch 14 ES a 93 ES, ktorej posúdenie urobil Súdny dvor v tomto rozsudku, je uplatniteľné vo veci samej.

24 Za týchto podmienok Hoge Raad der Nederlanden rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 8 smernice... vykladať v tom zmysle, že za predpokladu, že súkromná osoba kúpi v určenom členskom štáte osobne a pre vlastnú spotrebu výrobky, na ktoré sa vzťahuje spotrebná daň a nechá ich doviesť dopravnou spoločnosťou do iného členského štátu, je spotrebná daň vyrubená len v členskom štáte, kde sú výrobky nadobudnuté?

2. Má sa článok 8 smernice... vykladať v tom zmysle, že spotrebná daň je vyrubená len v členskom štáte, kde sú výrobky nadobudnuté za predpokladu, že ako v tejto právnej veci, súkromné osoby nechali nakúpiť v určenom členskom štáte výrobky, na ktoré sa vzťahuje spotrebná daň prostredníctvom súkromnej osoby, ktorá nekonala ako podnikateľ alebo na účely dosahovania zisku, ktorá ich nechala dopraviť na účet kupujúcich dopravnou spoločnosťou do iného členského štátu?

3. V prípade zápornej odpovede na tieto otázky (alebo aspoň na jednu z nich), treba články 7 a 9 smernice... vykladať tak, že ak súkromná osoba nechá výrobky podliehajúce spotrebnej dani, ktoré boli v určitom členskom štáte uvoľnené na spotrebu, dopraviť prostredníctvom tretej osoby, konajúcej na jej pokyn do iného členského štátu, kde sú určené pre jej osobnú spotrebu, ako aj pre osobnú spotrebu iných osôb, v prospech ktorých táto súkromná osoba koná, potom

v zmysle článkov 7 a 9 tejto smernice má v držbe tieto výrobky, ktoré podliehajú spotrebnej dani, na účely obchodovania, to znamená tak výrobky, ktoré sú určené pre jej vlastnú spotrebu ako aj výrobky, ktoré sú určené pre spotrebu iných súkromných osôb, a to aj v prípade, ak nekonala ako podnikateľ, resp. s cieľom dosahovať zisk?

4. V prípade zápornej odpovede na tretiu otázku, vyplýva z iného ustanovenia tejto smernice, že v tretej otázke označená súkromná osoba je povinná zaplatiť spotrebnú daň v inom členskom štáte?“

O prejudiciálnych otázkach

25 Týmito otázkami, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má smernica vykladať v tom zmysle, že ak súkromná osoba, ako pán Joustra, ktorá nekoná ako podnikateľ a nesleduje ani dosahovanie zisku, nadobudne v prvom členskom štáte, súčasne pre svoju osobnú spotrebu a pre spotrebu iných súkromných osôb, výrobky, na ktoré sa vzťahuje spotrebná daň, v prejednávanej veci víno, ktoré boli uvoľnené na spotrebu v tomto členskom štáte, a následne ich nechá dopraviť na svoj účet dopravným podnikom usadeným v druhom členskom štáte, vzniká povinnosť zaplatiť spotrebnú daň tiež v poslednom uvedenom štáte.

26 V tejto súvislosti, aj keď niektoré informácie uvedené v spise navodzujú predstavu, že pán Joustra mal postavenie neregistrovaného obchodníka, vyplýva jasne zo znenia otázok položených Súdnemu dvoru, že tieto vychádzajú z predpokladu, že dotknutá osoba má takéto postavenie. Uvedené otázky musia byť preto skúmané výlučne v rámci všeobecných ustanovení obsiahnutých v smernici, obzvlášť v článkoch 6 až 10, a nie vzhľadom na osobitné ustanovenia, ktorými táto smernica upravuje neregistrovaných obchodníkov.

27 Ako už Súdny dvor zdôraznil, smernica sa zameriava na stanovenie určitého počtu pravidiel, pokiaľ ide o držbu, obeh a kontrolu výrobkov, na ktoré sa vzťahuje spotrebná daň, a to najmä s cieľom zabezpečiť, aby vymáhateľnosť spotrebnej dane bola zhodná vo všetkých členských štátoch (rozsudky EMU Tabac a i., už citovaný, bod 22; z 5. apríla 2001, Van de Water, C-325/99, Zb. s. I-2729, bod 39, a z 12. decembra 2002, Cipriani, C-395/00, Zb. s. I-11877, bod 41).

28 Ako v tejto súvislosti vyplýva z piateho a šiesteho odôvodnenia smernice, smernica zakladá rozdiel medzi na jednej strane výrobkami, ktoré sú držané na komerčné účely a ktorých doprava musí byť sprevádzaná dokumentmi, a na druhej strane výrobkami, ktoré sú držané na súkromné účely a ktorých doprava nevyžaduje žiaden dokument (pozri v tomto zmysle rozsudok EMU Tabac a i., už citovaný, body 23 a 24).

29 Preto a ako vyplýva zo siedmeho odôvodnenia smernice, je nutné pre jej uplatnenie, aby výrobky, ktoré nie sú držané na súkromné účely, boli nutne považované za také, ktoré sú držané na komerčné účely.

30 Pokiaľ ide o posledné uvedené výrobky, hoci článok 6 smernice určuje, že spotrebná daň sa stane vymáhateľnou v čase uvoľnenia výrobkov na spotrebu v členskom štáte, nie je vylúčené, že na základe článkov 7, 9 a 10 tejto smernice sú spotrebné dané následne vyrubené v inom členskom štáte, keďže spotrebné dane prípadne zaplatené v prvom členskom štáte môžu byť vrátené na základe článku 7 ods. 6 alebo článku 10 ods. 4 uvedenej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok EMU Tabac a i., už citovaný, bod 42).

31 Naopak pokiaľ ide o výrobky držané na súkromné účely, článok 8 smernice určuje, že spotrebná daň sa má vyberať v členskom štáte, v ktorom boli získané (pozri v tomto zmysle rozsudok EMU Tabac a i., už citovaný, bod 24).

32 V prejednávanej veci s cieľom určiť, či spotrebné dane môžu byť tiež vyrubené v cieľovom členskom štáte, je potrebné najskôr skúmať, či sa na situáciu, ako ju opisuje vnútroštátny súd vo svojich otázkach, môže vzťahovať pôsobnosť článku 8 smernice.

O uplatniteľnosti článku 8 smernice

33 Ako už Súdny dvor skonštatoval, uplatnenie článku 8 smernice vyžaduje, aby bolo splnených viacero podmienok. Výrobky, na ktoré sa vzťahuje spotrebná daň musia byť nadobudnuté „súkromnými osobami" pre „ich vlastné použitie" a musia byť „nimi", teda týmito osobami prepravené. Tieto podmienky musia umožniť preukázanie prísne osobného charakteru držby výrobkov podriadených spotrebnej dani, ktoré sú nadobudnuté v členskom štáte a potom dopravené do iného členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudok EMU Tabac a i., už citovaný, body 25 a 26).

34 Keďže vo veci samej je nepochybné, že výrobky, na ktoré sa vzťahuje spotrebná daň, nadobudla súkromná osoba, je potrebné skúmať, či sú splnené aj ďalšie dve podmienky uvedené v článku 8 smernice.

35 Pokiaľ ide o prvú z týchto podmienok, už zo samotného znenia článku 8 smernice zjavne vyplýva, že táto vyžaduje, aby výrobky boli určené na uspokojenie osobných potrieb súkromnej osoby, ktoré ich nadobudli, a preto vylučuje výrobky, ktoré nadobudli súkromné osoby na uspokojenie potrieb iných súkromných osôb. Držba týchto posledných uvedených výrobkov totiž nemôže byť pre súkromnú osobu, ktorá ich nadobudla, považovaná za držbu s prísne osobným charakterom.

36 Z toho vyplýva, že ak výrobky, na ktoré sa vzťahuje spotrebná daň, nadobudla súkromná osoba nielen pre svoju vlastnú spotrebu, ale tiež pre spotrebu iných súkromných osôb, ako je to vo veci samej, článok 8 smernice sa môže vzťahovať iba na prvú časť takto nadobudnutých výrobkov.

37 Pokiaľ ide o druhú z uvedených podmienok, vyplýva tiež z pojmu „nimi prepravené" uvedeného v článku 8, že uplatnenie tohto ustanovenia vyžaduje, aby predmetné výrobky boli osobne dopravené súkromnými osobami, ktoré ich nadobudli (pozri v tomto zmysle rozsudok EMU Tabac a i., už citovaný, bod 33).

38 Komisia Európskych spoločenstiev však zastáva názor, že na zachovanie, ako vo veci samej, zásady upravujúcej vnútorný trh, o ktorej sa zmieňuje článok 8 smernice, nesmie byť táto podmienka vykladaná tak, že z nej nevyhnutne vyplýva, že súkromná osoba musí sama sprevádzať výrobky, na ktoré sa vzťahuje spotrebná daň. Táto podmienka sa totiž zameriava výlučne na preukázanie prísne osobného charakteru držby výrobkov podriadených spotrebnej dani. Keď však súkromná osoba dáva podnet na to, aby sa tretej osobe zverila doprava výrobkov podriadených spotrebnej dani a keď organizuje túto dopravu tak, ako keby ju sama zabezpečila, čo je prípad pána Joustra vo veci samej, zostáva prísne osobný charakter držby výrobkov tiež úplne overiteľný. Táto právna vec je teda odlišná od právnej veci, o ktorej sa rozhodlo už citovaným rozsudkom EMU Tabac a i. Inak členské štáty v prípade zneužitia majú možnosť odmietnuť uplatnenie článku 8 smernice.

39 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že ako už Súdny dvor rozhodol v bode 32 už citovaného rozsudku EMU Tabac a i., keď zákonodarca Spoločenstva mal v úmysle zamerať sa, v rámci smernice, na predpoklad zásahu tretej osoby do dopravy výrobkov, potom tak urobil výslovne ustáleným slovným spojením *ad hoc*. Tak je tomu v prípade článku 9 ods. 3 a článku 10 ods. 1 zmienenej smernice.

40 Okrem toho, v bode 33 toho istého rozsudku Súdny dvor tiež skonštatoval, že žiadna z jazykových verzií článku 8 smernice výslovne nestanovuje takýto zásah a že naopak dánske a grécke verzie ukazujú obzvlášť jasne, že pre to, aby povinnosť zaplatiť spotrebné dane vznikla v členskom štáte, ktorý je miestom nadobudnutia, musí byť doprava uskutočnená osobne nadobúdateľom výrobkov podriadených spotrebnej dani.

41 Preto vzhľadom na znenie článku 8 smernice, ktoré nevykazuje žiadnu nejednoznačnosť, Súdny dvor už v bodoch 37 a 40 uvedeného rozsudku rozhodol tak, že poslaním tohto ustanovenia nie je jeho uplatnenie vtedy, ak nákup a/alebo doprava výrobkov podriadených spotrebnej dani boli uskutočnené prostredníctvom príkazníka, pretože zámerom zákonodarcu Spoločenstva nebolo nikdy zamerať sa na takýto zásah v rámci uvedeného ustanovenia.

42 Je pravda, ako to zdôraznila Komisia, že v bode 48 už citovaného rozsudku EMU Tabac a i. Súdny dvor zdôraznil, že nákup a doprava výrobkov podriadených spotrebnej dani boli v danej veci uskutočnené príkazníkom, ktorý nekonal z iniciatívy súkromných osôb, ale ktorý žiadal príkazy od posledných uvedených osôb na to, aby ich odovzdal výlučne predávajúcemu, s ktorým tvoril jedinú a tú istú hospodársku jednotku. Táto úvaha však výlučne viedla Súdny dvor k zisteniu, že predmetné výrobky v tejto právnej veci boli odoslané alebo dopravené priamo alebo nepriamo predávajúcim alebo na jeho účet v zmysle článku 10 smernice. Táto úvaha nie je naopak dôležitá pre uplatnenie článku 8 uvedenej smernice.

43 Inak bez ohľadu na to, či podnet na dopravu vyplýva od súkromnej osoby, je nutné skonštatovať, že samotná skutočnosť, že výrobky podriadené spotrebnej dani sú dopravené do iného členského štátu dopravným podnikom, ktorý uľahčuje dopravu množstva výrobkov prekračujúceho vlastné potreby súkromnej osoby, ktorá ich nadobudla, stačí na preukázanie toho, že ich držba nemá prísne osobný charakter, ako to vyžaduje článok 8 smernice. V tejto súvislosti treba ďalej zdôrazniť, že na

základe článku 9 ods. 2 smernice tak použitý spôsob dopravy, ako aj dopravené množstvá tvoria dôležité skutočnosti na preukázanie komerčného charakteru držby výrobkov uvedených v zmienenom článku 8, a teda nie jej súkromného účelu.

44 Tento výklad sa presadzuje o to viac, že ak by bol článok 8 smernice tiež uplatniteľný v prípade, keď doprava nie je uskutočnená osobne súkromnou osobou, potom by z neho vyplývalo pre príslušné orgány členských štátov zvýšené nebezpečenstvo podvodu, pretože doprava výrobkov, na ktoré sa vzťahuje toto ustanovenie, nevyžaduje žiaden dokument.

45 Komisia však zdôrazňuje, že takýto výklad článku 8 je pre občanov Európskej únie krokom späť vzhľadom na situáciu, ktorá prevládala pred nadobudnutím účinnosti smernice, keďže na základe uplatniteľných právnych predpisov v danom čase súkromné veci prenesené v rámci presťahovania sa do iného členského štátu a malé zásielky od súkromných osôb súkromným osobám, ktoré nemajú žiaden komerčný charakter, boli oslobodené od spotrebných daní v členskom štáte, do ktorého boli dovezené.

46 V tejto súvislosti však stačí skonštatovať, ako to okrem iného pripúšťa Komisia, že ak článok 8 smernice predstavuje medzeru v tomto bode, potom je povinnosťou zákonodarcu Spoločenstva prípadne túto skutočnosť napraviť tak, že prijme opatrenia nevyhnutné na zmenu tohto ustanovenia, čo je nakoniec potvrdené tou skutočnosťou, že návrh zmeny smernice práve predložila Komisia Rade Európskej únie a to najmä s cieľom rozšíriť vecnú pôsobnosť článku 8 na výrobky dovezené na účet súkromných osôb.

47 Z toho vyplýva, ako tvrdia všetky vlády, ktoré predložili pripomienky, že článok 8 smernice sa neuplatňuje, ak výrobky podriadené spotrebnej dani, ktoré nadobudla súkromná osoba v prvom členskom štáte pre svoje vlastné potreby, tak ako vo veci samej, nedopravila do druhého štátu osobne, ale prostredníctvom dopravného podniku, ktorý konal na vlastný účet.

O uplatniteľnosti článkov 7, 9 a 10 smernice

48 Keďže článok 8 smernice nie je uplatniteľný na takú situáciu, aká je vo veci samej, na túto situáciu sa vzťahujú články 7, 9 alebo 10 smernice.

49 Ako vyplýva z bodu 42 tohto rozsudku, článok 10 smernice, ktorý sa zameriava na nadobudnutie vecí súkromnými osobami, ktoré sú zaslané alebo dopravené priamo alebo nepriamo predávajúcim alebo na jeho účet, sa však nemôže uplatňovať, keď ako vo veci samej podnet na dopravu nevychádza od predávajúceho, ale od súkromnej osoby, ktorá nadobudla výrobky podriadené spotrebnej dani (rozsudok EMU Tabac a i., už citovaný, body 48 a 49).

50 Pokiaľ ide o článok 9 smernice, z jeho odseku 2 vyplýva, že toto ustanovenie sa uplatňuje na výrobky uvedené v článku 8 uvedenej smernici, to znamená na výrobky, ktoré nadobudla súkromná osoba pre svoju vlastnú spotrebu a ktoré sama doviezla. Preto, keď vyplýva z predchádzajúcich úvah, že posledné uvedené ustanovenie sa nezameriava na predmetnú situáciu vo veci samej, potom sa uvedený článok 9 ako taký tiež na ňu neuplatní.

51 Naopak článok 7 smernice sa môže uplatňovať na vec samú vtedy, ak sa v zmysle jeho odseku 2 toto ustanovenia zameriava na situáciu, kedy sú výrobky dodané alebo určené na to, aby boli dodané vo vnútri iného členského štátu alebo určené vo vnútri iného členského štátu pre potreby hospodárskeho subjektu, ktorý nezávisle vykonáva hospodársku činnosť. Takýmto je však prípad súkromnej osoby, ktorá ako vo veci samej, nesleduje cieľ, ktorým je dosahovanie zisku, keď doprava výrobkov podriadených spotrebnej dani je uskutočnená na základe podnetu hospodárskeho subjektu konajúceho na vlastný účet (pozri v tomto zmysle rozsudok EMU Tabac a i., už citovaný, bod 52).Ako vyplýva z bodu 29 tohto rozsudku, smernica je založená na myšlienke, že výrobky, ktoré nie sú držané na súkromné účely, musia byť nutne považované za také, ktoré sú držané na komerčné účely.

52 Keď sú spotrebné dane vyrubené na základe článku 7 smernice v členskom štáte, v ktorom sú výrobky držané na komerčné účely, hoci boli uvoľnené na spotrebu v prvom členskom štáte, odsek 6 tohto ustanovenia určuje, že spotrebné dane zaplatené v tomto prvom štáte sú vrátené v súlade s článkom 22 ods. 3 spomínanej smernice.

53 Preto treba odpovedať na prejudiciálne otázky tak, že sa smernica má vykladať v tom zmysle, že ak súkromná osoba, ako vo veci samej, ktorá nekoná ako podnikateľ a nesleduje ani dosahovanie zisku, nadobudne v prvom členskom štáte, súčasne pre svoje vlastné použitie a pre použitie iných súkromných osôb, výrobky, na ktoré sa vzťahuje spotrebná daň, ktoré boli uvoľnené na spotrebu v tomto členskom štáte, a následne ich nechá dopraviť na svoj účet dopravným podnikom usadeným v druhom členskom štáte, uplatní sa článok 7 a nie článok 8, pričom spotrebné dane sú tiež vyrubené v tomto istom členskom štáte. Na základe článku 7 ods. 6 uvedenej smernice sa v takom prípade spotrebné dane zaplatené v tomto prvom štáte vrátia v súlade s článkom 22 ods. 3 spomínanej smernice.

O trovách

54 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym 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 (tretia komora) rozhodol takto:

Smernica Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam, zmenená a doplnená smernicou Rady 92/108/EHS zo 14. decembra 1992, sa má vykladať v tom zmysle, že ak súkromná osoba, ako vo veci samej, ktorá nekoná ako podnikateľ a nesleduje ani dosahovanie zisku, nadobudne v prvom členskom štáte, súčasne pre svoje vlastné použitie a pre použitie iných súkromných osôb, výrobky, na ktoré sa vzťahuje spotrebná daň, ktoré boli uvoľnené na spotrebu v tomto členskom štáte, a následne ich nechá dopraviť na svoj účet dopravným podnikom usadeným v druhom štáte, uplatní sa článok 7 a nie článok 8, pričom spotrebné dane sú tiež vyrubené v tomto istom štáte. Na základe článku 7 ods. 6 uvedenej smernice sa v takom prípade spotrebné dane zaplatené v tomto prvom štáte vrátia v súlade s článkom 22 ods. 3 spomínanej smernice.

Podpisy