ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

23. listopadu 2006 *

Ve věci C-5/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 7. ledna 2005, došlým Soudnímu dvoru téhož dne, v řízení

Staatssecretaris van Financiën

proti

B. F. Joustrovi,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, A. Borg Barthet a A. Ó Caoimh (zpravodaj), soudci,

* Jednací jazyk: nizozemština.

generální advokát: F. G. Jacobs,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za nizozemskou vládu H. G. Sevenster, jako zmocněnkyní,

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

— za polskou vládu T. Nowakowskim, jako zmocněncem,

— za portugalskou vládu L. Fernandesem a Â. Seiçou Nevesem, jako zmocněnci,

— za švédskou vládu K. Wistrand, jako zmocněnkyní,

— za vládu Spojeného království M. Bethellem, jako zmocněncem, ve spolupráci s S. Moore, barrister,

— za Komisi Evropských společenství P. van Nuffelem a K. Grossem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 1. prosince 2005,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 7 až 9 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").

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Staatssecretaris van Financiën (státní tajemník pro finance) a B. F. Joustrou ve věci výběru spotřební daně v Nizozemsku z vína nabytého dotyčnou osobou z Francie pro vlastní použití, jakož i pro potřeby dalších jednotlivců, a dopraveného do Nizozemska na vlastní účet přepravní společností usazenou v posledně uvedeném členském státě.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Pátý až osmý bod odůvodnění směrnice uvádějí 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 výrobky podléhající spotřební dani [zakoupené] osobami, které nejsou oprávněnými skladovateli nebo registrovanými nebo neregistrovanými hospodářskými subjekty, a odesílané nebo dopravované přímo nebo nepřímo [prodejcem] nebo na jeho účet musí podléhat spotřební dani v členském státě určení“.

4 Články 1 až 10 směrnice tvoří její hlavu I, nazvanou „Obecná ustanovení".

5 Podle čl. 3 odst. 1 směrnice se tato směrnice na úrovni Společenství vztahuje na minerální oleje, alkohol a alkoholické nápoje a na tabákové výrobky.

6 Článek 4 směrnice obsahuje následující definici:

„Pro účely této směrnice se [...]

e) ‚neregistrovaným hospodářským subjektem' rozumí fyzická nebo právnická osoba, která nemá postavení oprávněného skladovatele, která je oprávněna v rámci výkonu svého povolání příležitostně přijímat výrobky podléhající spotřební dani z jiného členského státu v režimu s podmíněným osvobozením od daně. Hospodářský subjekt tohoto druhu nesmí skladovat ani odesílat výrobky v režimu s podmíněným osvobozením od daně. Neregistrovaný hospodářský subjekt musí zaručit zaplacení spotřební daně finančním orgánům členských států určení ještě před odesláním těchto výrobků."

7 Článek 6 odst. 1 směrnice stanoví:

„1. 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."

8 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.

2. K tomuto účelu, a aniž je dotčen článek 6, vzniká v případech, kdy jsou výrobky, které již byly v jednom členském státě propuštěny pro domácí spotřebu podle článku 6, dodány nebo určeny k dodání anebo použití v jiném členském státě pro účely hospodářského subjektu nezávisle vykonávajícího hospodářskou činnost nebo pro účely veřejnoprávního subjektu, daňová povinnost v tomto jiném členském státě.

3. V závislosti na všech okolnostech dluží daň osoba dodávající výrobky nebo skladující výrobky určené k dodání nebo osoba přijímající výrobky pro použití ve členském státě jiném než členský stát, kde byly výrobky propuštěny pro domácí spotřebu, anebo dotyčný hospodářský nebo veřejnoprávní subjekt.

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.

5. Osoba, hospodářský subjekt nebo veřejnoprávní subjekt uvedený v odstavci 3 musí splnit tyto požadavky:

a) před odesláním zboží podá prohlášení pro finanční orgány členského státu určení a zaručí úhradu spotřební daně;

b) zaplatí spotřební daň v členském státě určení podle postupu stanoveného tímto členským státem;

c) souhlasí s jakoukoliv kontrolou, která umožní orgánům členského státu určení se přesvědčit, že zboží bylo skutečně dodáno a že byla zaplacena spotřební daň, které zboží podléhá.

6. Spotřební daň zaplacená v prvním členském státě podle odstavce 1 se v souladu s čl. 22 odst. 3 vrátí plátci."

9 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."

10 Článek 9 směrnice stanoví:

„1. Aniž jsou dotčeny články 6, 7 a 8, vzniká daňová povinnost ke spotřební dani, jsou-li výrobky, které byly v některém členském státě propuštěny pro domácí spotřebu, skladovány pro obchodní účely v jiném členském státě.

V tom případě je spotřební daň dlužná v tom členském státě, na jehož území se tyto výrobky nacházejí, a daňová povinnost vzniká držiteli těchto výrobků.

2. Ke zjištění, že výrobky zmíněné v článku 8 jsou určeny k obchodním účelům, musí členské státy vzít v úvahu mimo jiné:

— obchodní status držitele výrobků a důvody jejich skladování,

— místo, kde se výrobky nacházejí, nebo případně způsob užité přepravy,

— každý doklad týkající se výrobků,

— povahu výrobků,

— množství výrobků.

Pro účely použití páté odrážky prvního pododstavce mohou členské státy stanovit směrné úrovně, pouze pro účely evidence. Tyto směrné úrovně nesmějí být nižší než:

[...]

b) pro alkoholické nápoje

[...]

vína (z nich nejvýše 60 l šumivých)	90 l

[...]

3. 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. [...]“

11 Článek 10 směrnice stanoví:

„1. Výrobky podléhající spotřební dani zakoupené osobami, které nejsou oprávněnými skladovateli nebo registrovanými či neregistrovanými hospodářskými subjekty, a které byly odeslány nebo přepravovány přímo či nepřímo prodejcem nebo na jeho účet, podléhají spotřební dani v členském státě určení. Pro účely tohoto článku se ‚členským státem určení‘ rozumí členský stát, na jehož území je dodání nebo přeprava ukončena.

2. K tomuto účelu vzniká u výrobků podléhajících spotřební dani v některém členském státě, které již byly propuštěny pro domácí spotřebu a jejichž dodání vede k odeslání nebo přepravě osobě uvedené v odstavci 1, která je usazena v jiném členském státě, a které jsou odeslány či přepraveny přímo nebo nepřímo prodejcem nebo na jeho účet, daňová povinnost ke spotřební dani z těchto výrobků v členském státě určení.

3. Daňová povinnost vůči členskému státu určení vzniká prodejci v okamžiku uskutečnění dodání. Členské státy však mohou přijmout předpisy stanovící, že daňová povinnost vzniká daňovému zástupci odlišnému od příjemce výrobků. Daňový zástupce plátce musí být usazen v členském státě určení a musí být schválen finančními orgány tohoto členského státu.

Členský stát, ve kterém je prodejce usazen, musí zajistit, že prodejce splní tyto požadavky:

— zaručí zaplacení spotřební daně za podmínek stanovených členským státem určení ještě před odesláním těchto výrobků a zajistí, že spotřební daň bude zaplacena po doručení těchto výrobků,

— vede záznamy o dodávkách výrobků.

4. V případě uvedeném v odstavci 2 se spotřební daň odvedená v prvním členském státě vrátí v souladu s čl. 22 odst. 4.

[...]“

12 Na plnění uskutečněná neregistrovanými hospodářskými subjekty se vztahují zvláštní ustanovení upravená zejména v článcích 16 až 19 směrnice, které jsou součástí hlavy III, nazvané „Pohyb zboží“.

13 Podle čl. 22 odst. 1 a 3 směrnice, který je součástí hlavy IV, nazvané „Vrácení daně“:

„1. Ve vhodných případech mohou být výrobky podléhající spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu na žádost hospodářského subjektu při výkonu jeho

povolání, způsobilé k vrácení spotřební daně finančními orgány členského státu, ve kterém byly tyto výrobky propuštěny pro domácí spotřebu, pokud nejsou určeny ke spotřebě v tomto členském státě.

Členské státy však mohou zamítnout žádost o vrácení daně, nejsou-li splněna jimi stanovená kritéria.

[...]

3. V případech uvedených v článku 7 je odesílající členský stát povinen vrátit zaplacenou spotřební daň pouze tehdy, byla-li spotřební daň již dříve zaplacena v členském státě určení postupem podle čl. 7 odst. 5.

Členské státy však mohou zamítnout žádost o vrácení daně, nejsou-li splněna jimi stanovená kritéria."

Vnitrostátní právní úprava

14 Článek 2c zákona o spotřební dani (Wet op de accijns) ze dne 31. října 1991 (Stb. 1991, s. 561, dále jen „zákon o spotřební dani") stanoví:

„1. Spotřební daň se nevyměřuje, pokud fyzická osoba, která není podnikatelem, přepraví výrobek podléhající spotřební dani z členského státu do Nizozemska pro vlastní spotřebu.

2. Aniž by byl dotčen odstavec 1, držení výrobku podléhajícího spotřební dani fyzickou osobou k jinému účelu než vlastní spotřebě, který byl propuštěn pro domácí spotřebu v jiném členském státě nebo byl dovezen, a z něhož nebyla v Nizozemsku vybrána spotřební daň, se považuje za propuštění pro domácí spotřebu.

3. Překročí-li množství výrobků hranici stanovenou ministerskou vyhláškou, má se za to, že výrobky jsou drženy k jinému účelu než k osobní spotřebě, není-li prokázán opak."

15 Článek 3a vyhlášky č. WW 91/440, kterou se provádí zákon o spotřební dani (Uitvoeringsregeling accijns) ze dne 20. prosince 1991 (Stcrt. 1991, č. 252) stanoví:

„Množství uvedená v čl. 2c odst. 3 zákona jsou:

[...]

b. pro víno 90 litrů;

[...]"

Spor v původním řízení a předběžné otázky

16 B. F. Joustra a přibližně 70 dalších jednotlivců založilo skupinu nazvanou „spolek přátel vína" (dále jen „spolek").

17 B. F. Joustra objednává jménem spolku každý rok ve Francii víno pro vlastní potřebu a pro potřeby ostatních členů této skupiny. Toto víno je na jeho žádost poté vyzvednuto ve Francii nizozemskou přepravní společností, která je dopraví do Nizozemska a dodá v bydlišti B. F. Joustry. Zde je víno několik dnů skladováno, než je dodáno ostatním členům spolku v závislosti na jimi zakoupeném množství. B. F. Joustra platí cenu za víno a za přepravu a poté mu každý člen skupiny uhradí cenu odpovídající množství vína, které mu bylo dodáno, a část nákladů na přepravu v poměru k uvedenému množství. Je nesporné, že B. F. Joustra tuto činnost nevykonává v rámci svého povolání ani za účelem dosažení zisku.

18 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že víno objednané B. F. Joustrou bylo propuštěno pro domácí spotřebu ve Francii a že v tomto členském státě byla odvedena spotřební daň. Dále je nesporné, že množství dodané každému členovi spolku nepřesahovalo 90 litrů vína, z toho šumivého vína nejvýše 60 litrů.

19 Dne 2. prosince 1997 B. F. Joustra deklaroval u nizozemských daňových orgánů, které mu předtím na jeho žádost přiznaly status neregistrovaného hospodářského subjektu, že získal 13,68 hektolitrů červeného a bílého vína, jakož i 1,44 hektolitrů šumivého vína. Uvedené orgány vyměřily za tato vína spotřební daň ve výši 906,20 eur (1 997 NLG). B. F. Joustra zpochybnil, že by podléhal této spotřební dani, u Inspecteur van de Belastingsdienst – Douane te Roosendaal (daňový správce – celní úřad Roosendaal, dále jen „správce“). Jeho stížnost však byla zamítnuta.

20 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, kterému byla předložena žaloba B. F. Joustry proti rozhodnutí správce zamítajícímu tuto stížnost, vyhověl rozhodnutím ze dne 28. listopadu 2002 návrhu dotyčného a rozhodl, že částka zaplacená z titulu spotřební daně má být vrácena. Jelikož je podle tohoto soudu nesporné, že

B. F. Joustra neskladoval víno v místě svého bydliště pro obchodní účely, je z toho třeba vyvodit, že je neměl v držení k jiným účelům než k vlastní spotřebě ve smyslu čl. 2c odst. 2 zákona o spotřební dani, jímž byl do vnitrostátního práva proveden článek 9 směrnice, a že tudíž není povinen zaplatit dotčenou spotřební daň.

21 Staatssecretaris van Financiën a B. F. Joustra podali k Hoge Raad der Nederlanden kasační opravný prostředek, respektive vzájemný kasační opravný prostředek proti rozhodnutí Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.

22 Staatssecretaris van Financiën ve svém kasačním opravném prostředku tvrdí, že se Gerechtshof te 's-Hertogenbosch opíral o nesprávný výklad výrazu „skladování pro obchodní účely" uvedeného v článcích 7 a 9 směrnice. Tento výraz podle jeho názoru vylučuje pouze skladování výrobků jednotlivci, kteří tyto výrobky přepravují, pro jejich vlastní potřebu. B. F. Joustra ve svém vzájemném kasačním opravném prostředku tvrdí, že na vyměření spotřební daně z dotčeného vína se vztahuje článek 8 směrnice. Výraz „jimi přepravované" uvedený v tomto ustanovení nebrání tomu, aby toto ustanovení bylo vykládáno v tom smyslu, že vyměření v členském státě určení je vyloučeno, pokud jednotlivec sám nakoupí výrobky podléhající spotřební dani v jiném členském státě a nechá je přepravit třetí osobou na svůj příkaz a na svůj účet do členského státu určení.

23 Předkládající soud uvádí, že na situaci ve věci v původním řízení se zřejmě nevztahuje ani článek 8 směrnice, ani její články 7 a 9, ledaže se uvedenému článku 8 přizná širší dosah, než jaký mu je přiznán Soudním dvorem v rozsudku ze dne 2. dubna 1998, EMU Tabac a další (C-296/95, Recueil, s. I-1605), zejména v bodech 33 a 37 uvedeného rozsudku, nebo se výraz „skladování pro obchodní účely" uvedený v článcích 7 a 9 směrnice vyloží v tom smyslu, že se vztahuje rovněž na případ, kdy osoba, které jsou výrobky podléhající spotřební dani dodány za účelem jejich další distribuce kupujícím, vykonává svou činnost jinak než při výkonu svého povolání nebo za účelem dosažení zisku. Tento soud nicméně uvádí, že výše uvedený rozsudek EMU Tabac a další se týkal případu, kdy v rámci koupě výrobků

podléhajících spotřební dani vystupoval zmocněnec činný v rámci své obchodní činnosti, který rovněž organizoval přepravu na účet prodejce do členského státu určení. Tak tomu však v projednávaném případě není. Vyvstává tudíž otázka, zda s přihlédnutím k hlavní zásadě vnitřního trhu, jak je zakotvena zejména v článcích 14 ES a 93 ES, lze posouzení, které provedl Soudní dvůr v uvedeném rozsudku, použít na věc v původním řízení.

24 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba článek 8 směrnice [...] vykládat v tom smyslu, že v případě, že jednotlivec koupí v určitém členském státě osobně a pro vlastní potřebu výrobky, které podléhají spotřební dani, a nechá je dopravit prostřednictvím přepravní společnosti do jiného členského státu, se spotřební daň vyměří pouze v členském státě, kde byly výrobky nabyty?

2) Je třeba článek 8 směrnice [...] vykládat v tom smyslu, že spotřební daň se vyměří pouze v členském státě, kde byly výrobky nabyty, pokud stejně jako v projednávaném případě nakoupí jednotlivci výrobky, které podléhají spotřební dani, v určitém členském státě prostřednictvím jiného jednotlivce, který nejedná v rámci výkonu svého povolání ani nejedná za účelem dosažení zisku a který nechá přepravit výrobky na účet nabyvatele prostřednictvím přepravní společnosti do jiného členského státu?

3) V případě, že je na tyto otázky nebo jednu z nich třeba odpovědět záporně, je třeba články 7 a 9 směrnice [...] vykládat v tom smyslu, že pokud jednotlivec nechá dopravit prostřednictvím třetí osoby, která jedná na základě jeho příkazu, výrobky, které podléhají spotřební dani a které byly v členském státě propuštěny pro domácí spotřebu, do jiného členského státu, kde jsou určeny pro vlastní potřebu nebo soukromé potřeby jiných osob, za které tento jednotlivec rovněž

jedná, drží tento jednotlivec v jiném členském státě tyto výrobky, které podléhají spotřební dani a jsou určeny jak pro vlastní potřebu, tak pro potřeby těchto jiných jednotlivců, k obchodním účelům ve smyslu článku 7 a 9 směrnice, i když nejedná v rámci výkonu svého povolání nebo za účelem dosažení zisku?

4) Pokud je třeba na třetí otázku odpovědět záporně, vyplývá z jiného ustanovení směrnice, že jednotlivec uvedený v této třetí otázce podléhá spotřební dani v jiném členském státě?"

K předběžným otázkám

25 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda je třeba směrnici vykládat v tom smyslu, že pokud jednotlivec, jako je B. F. Joustra, který nejedná v rámci výkonu svého povolání a neusiluje o dosažení zisku, nabude v prvním členském státě pro vlastní potřebu a zároveň pro potřeby dalších jednotlivců výrobky podléhající spotřební dani, v projednávaném případě víno, jež byly v tomto členském státě propuštěny pro domácí spotřebu, a nechá je následně dopravit na svůj účet přepravní společností usazenou v druhém členském státě, je spotřební daň dlužná i v posledně uvedeném státě.

26 I když je v tomto ohledu možné na základě některých skutečností obsažených ve spise vyvozovat, že B. F. Joustra byl neregistrovaným hospodářským subjektem, ze znění otázek předložených Soudnímu dvoru jasně vyplývá, že tyto otázky předpokládají, že dotčená osoba takový status nemá. Uvedené otázky tedy musejí být zkoumány výlučně v rámci obecných ustanovení směrnice, konkrétně jejích článků 6 až 10, a nikoli ve vztahu ke zvláštním ustanovením upraveným touto směrnicí týkajícím se neregistrovaných hospodářských subjektů.

27 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 (výše uvedený rozsudek EMU Tabac a další, bod 22; rozsudky ze dne 5. dubna 2001, Van de Water, C-325/99, Recueil, s. I-2729, bod 39, a ze dne 12. prosince 2002, Cipriani, C-395/00, Recueil, s. I-11877, bod 41).

28 Směrnice v tomto ohledu zavádí, jak vyplývá zejména z pátého a šestého bodu odůvodnění, rozlišení jednak mezi výrobky drženými pro obchodní účely, které jsou přepravovány s průvodními doklady, a jednak mezi výrobky drženými pro soukromé účely, které lze přepravovat bez průvodních dokladů (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek EMU Tabac a další, body 23 a 24).

29 Jak vyplývá ze sedmého bodu odůvodnění směrnice, pro její použití musejí být tudíž výrobky, které nejsou drženy pro soukromé účely, nutně považovány za výrobky držené pro obchodní účely.

30 Ačkoli článek 6 směrnice ohledně posledně uvedených výrobků stanoví, že daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu v členském státě, není vyloučeno, že podle článků 7, 9 nebo 10 této směrnice bude spotřební daň poté vyměřena v jiném členském státě, přičemž spotřební daň případně odvedená v prvním státě může pak být vrácena plátci podle čl. 7 odst. 6 nebo čl. 10 odst. 4 uvedené směrnice (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek EMU Tabac a další, bod 42).

31 Pokud jde naproti tomu o výrobky držené pro soukromé účely, článek 8 směrnice stanoví, že se spotřební daň vyměří v členském státě, kde byly výrobky nabyty (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek EMU Tabac a další, bod 24).

32 V projednávaném případě je tudíž za účelem zjištění, zda může být spotřební daň požadována i v členském státě určení, třeba nejprve zkoumat, zda se na situaci popsanou předkládajícím soudem v jeho otázkách může vztahovat článek 8 směrnice.

K použitelnosti článku 8 směrnice

33 Jak již Soudní dvůr konstatoval, vyžaduje použití článku 8 směrnice splnění několika podmínek. Výrobky podléhající spotřební dani musejí být nabyty „jednotlivci" pro „uspokojení jejich potřeb" a musí být „jimi přepravovány". Tyto podmínky musejí umožnit určení striktně soukromého charakteru držení výrobků podléhajících spotřební dani, které byly nabyty v jednom členském státě a poté dopraveny do jiného členského státu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek EMU Tabac a další, body 25 a 26).

34 Vzhledem k tomu, že ve věci v původním řízení je nesporné, že výrobky podléhající spotřební dani byly nabyty jednotlivcem, je třeba zkoumat, zda jsou rovněž splněny obě další podmínky stanovené v článku 8 směrnice.

35 Pokud jde o první z těchto podmínek, je ze samotného znění článku 8 směrnice zjevné, že tato směrnice vyžaduje, aby výrobky byly určeny k uspokojování soukromých potřeb jednotlivce, který tyto výrobky nabyl, a že tedy vylučuje výrobky nabyté jednotlivcem k uspokojování potřeb jiných jednotlivců. Na držení posledně uvedených výrobků totiž nemůže být nahlíženo tak, že má striktně soukromý charakter pro jednotlivce, který tyto výrobky nabyl.

36 Z toho plyne, že pokud byly výrobky podléhající spotřební dani stejně jako ve věci v původním řízení nabyty jednotlivcem nejen k uspokojení jeho potřeb, ale i potřeb dalších jednotlivců, může se článek 8 směrnice vztahovat pouze na první část těchto nabytých výrobků.

37 Pokud jde o druhou z uvedených podmínek, z výrazu „jimi přepravované" uvedeného v článku 8 směrnice rovněž vyplývá, že použití tohoto ustanovení vyžaduje, aby dotčené výrobky byly přepravovány osobně jednotlivcem, který tyto výrobky nabyl (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek EMU Tabac a další, bod 33).

38 Komise Evropských společenství nicméně uplatňuje, že pro zachování hlavní zásady vnitřního trhu uvedené v článku 8 směrnice v takové věci, jako je věc v původním řízení, nemůže být tato podmínka vykládána tak, že nutně předpokládá, že jednotlivec musí sám doprovázet výrobky podléhající spotřební dani. Cílem této podmínky je totiž podle Komise pouze prokázat striktně soukromý charakter držení výrobků podléhajících spotřební dani. Pokud přitom jednotlivec svěří přepravu výrobků podléhajících spotřební dani třetí osobě a zorganizuje tuto přepravu tak, jako by ji zajišťoval sám, stejně jako B. F. Joustra ve věci v původním řízení, je striktně soukromý charakter držení výrobků nadále prokazatelný. Projednávaná věc se tedy podle Komise liší od věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek EMU Tabac a další. V případě zneužití mají členské státy mimoto možnost odmítnout použití článku 8 směrnice.

39 V tomto ohledu je třeba připomenout, že jak Soudní dvůr rozhodl v bodě 32 výše uvedeného rozsudku EMU Tabac a další, pokud zákonodárce Společenství zamýšlel zahrnout do rámce směrnice případ, kdy přepravu výrobků uskutečňuje třetí osoba, učinil tak výslovně ustanovením *ad hoc*. Tak je tomu v případě čl. 9 odst. 3 a čl. 10 odst. 1 uvedené směrnice.

40 Soudní dvůr v bodě 33 téhož rozsudku mimoto rovněž konstatoval, že žádné jazykové znění článku 8 směrnice výslovně neupravuje takovou účast třetí osoby, a že naopak z dánského a řeckého znění vyplývá obzvláště jasně, že aby byla spotřební daň dlužná v členském státě nabytí výrobku, musí být přeprava uskutečněna osobně nabyvatelem výrobků podléhajících spotřební dani.

41 S ohledem na znění článku 8 směrnice, které není v žádném ohledu nejednoznačné, Soudní dvůr tedy v bodech 37 a 40 uvedeného rozsudku rozhodl, že toto ustanovení nelze použít, pokud se nákup nebo přeprava výrobků podléhajících spotřební dani uskuteční prostřednictvím zmocněnce, neboť zákonodárce Společenství v žádném okamžiku nezamýšlel zahrnout takovou účast do rámce uvedeného ustanovení.

42 Je zajisté pravda, že jak Komise zdůraznila, Soudní dvůr v bodě 48 výše uvedeného rozsudku EMU Tabac a další poukázal na to, že nákup a přeprava výrobků podléhajících spotřební dani byly v daném případě uskutečněny zmocněncem, který nejednal na základě iniciativy jednotlivců, ale který přijímal jejich objednávky, aby je pak směřoval výlučně k prodejci, s nímž tvořil jednu a tutéž hospodářskou jednotku. Tato úvaha však vedla Soudní dvůr pouze ke zjištění, že výrobky dotčené v uvedené věci byly odesílány nebo přepravovány přímo nebo nepřímo prodejcem nebo na jeho účet ve smyslu článku 10 směrnice. Tato úvaha je naproti tomu irelevantní pro použití článku 8 uvedené směrnice.

43 Krom toho je nutné konstatovat, že ať už je doprava uskutečňována z podnětu jednotlivce či nikoli, samotná skutečnost, že výrobky podléhající spotřební dani jsou do jiného členského státu přepravovány přepravní společností, čímž je usnadněna přeprava množství výrobků, které značně převyšuje vlastní potřeby jednotlivce, který tyto výrobky nabyl, postačí k prokázání, že jejich držení nemá striktně soukromý

charakter požadovaný článkem 8 směrnice. V tomto ohledu je ostatně třeba poukázat na to, že podle čl. 9 odst. 2 směrnice jsou jak použitý způsob přepravy, tak přepravované množství relevantními skutečnostmi pro prokázání obchodní povahy držení výrobků uvedených v článku 8, a tudíž jeho nesoukromý charakter.

44 Tento výklad je nutný tím spíše, že pokud by článek 8 směrnice byl rovněž použitelný na přepravu, jež nebyla uskutečněna jednotlivcem osobně, pro příslušné orgány členských států by z toho vyplývalo zvýšené riziko podvodů, neboť výrobky, na něž se vztahuje toto ustanovení, mohou být přepravovány bez jakýchkoli dokladů.

45 Komise však zdůrazňuje, že takový výklad článku 8 by pro občany Evropské unie představoval krok zpět ve srovnání se situací panující před vstupem směrnice v platnost, neboť podle právních předpisů použitelných v dané době byly osobní předměty přepravované v rámci stěhování do jiného členského státu či drobné zásilky zasílané mezi jednotlivci, které neměly v žádném ohledu obchodní charakter, v členském státě dovozu od spotřební daně osvobozeny.

46 V tomto ohledu však postačí konstatovat, že pokud článek 8 směrnice vykazuje v tomto bodě mezeru, jak mimoto připouští Komise, je věcí zákonodárce Společenství, aby ji případně odstranil a přijal nezbytná opatření za účelem změny tohoto ustanovení, což je ostatně potvrzeno skutečností, že Komise předložila Radě Evropské unie právě návrh změny směrnice zejména za tím účelem, aby použití článku 8 této směrnice bylo rozšířeno na výrobky přepravované na účet jednotlivců.

47 Z toho plyne, že jak uplatňovaly všechny vlády, které předložily vyjádření, se článek 8 směrnice nepoužije, pokud výrobky podléhající spotřební dani nabyté jednotlivcem v prvním členském státě, byť jen pro vlastní potřebu, jsou stejně jako ve věci v původním řízení přepravovány do druhého členského státu nikoli jím samým, ale přepravní společností jednající na jeho účet.

K použitelnosti článků 7, 9 a 10 směrnice

48 Jelikož není článek 8 směrnice použitelný na takovou věc, jako je věc dotčená v původním řízení, mohou se tedy na tuto věc vztahovat články 7, 9 nebo 10 směrnice.

49 Jak vyplývá z bodu 42 tohoto rozsudku, článek 10 směrnice, který se vztahuje na výrobky nabyté jednotlivci, jež byly odeslány nebo přepravovány přímo či nepřímo prodejcem nebo na jeho účet, se nemůže použít, pokud stejně jako ve věci v původním řízení byla přeprava uskutečněna nikoli z podnětu prodejce, ale jednotlivce, který nabyl výrobky podléhající spotřební dani (výše uvedený rozsudek EMU Tabac a další, body 48 a 49).

50 Pokud jde o článek 9 směrnice, z jeho odstavce 2 vyplývá, že se toto ustanovení použije na výrobky zmíněné v článku 8 uvedené směrnice, a sice na výrobky nabyté jednotlivci k uspokojení jejich potřeb a jimi přepravované. Vzhledem k tomu, že z výše uvedeného vyplývá, že toto posledně uvedené ustanovení se nevztahuje na situaci dotčenou v původním řízení, nepoužije se na ni tedy ani uvedený článek 9 jako takový.

51 Naproti tomu se na případ projednávaný v původním řízení může použít článek 7 směrnice, neboť podle jeho odstavce 2 se toto ustanovení vztahuje na situaci, kdy výrobky byly dodány nebo určeny k dodání anebo použití v jiném členském státě pro účely hospodářského subjektu nezávisle vykonávajícího hospodářskou činnost. Tak je tomu přitom v případě jednotlivce, který stejně jako v projednávaném případě neusiluje o dosažení zisku, pokud se přeprava výrobků podléhajících spotřební dani uskutečňuje prostřednictvím subjektu jednajícího na jeho účet (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek EMU Tabac a další, bod 52). Jak totiž vyplývá z bodu 29 rozsudku v projednávané věci, směrnice vychází z myšlenky, že na výrobky, které nejsou drženy pro soukromé účely, musí být nutně nahlíženo tak, že jsou drženy pro obchodní účely.

52 Je-li spotřební daň vyměřena podle článku 7 směrnice v členském státě, v němž jsou výrobky drženy pro obchodní účely, i když již byly v prvním členském státě propuštěny pro domácí spotřebu, odstavec 6 tohoto ustanovení stanoví, že spotřební daň zaplacená v tomto prvním státě se v souladu s čl. 22 odst. 3 uvedené směrnice vrátí plátci.

53 Na předběžné otázky je tedy třeba odpovědět tak, že směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že pokud stejně jako ve věci v původním řízení nabude jednotlivec nejednající při výkonu svého povolání a neusilující o dosažení zisku v prvním členském státě pro uspokojení svých potřeb i potřeb dalších jednotlivců výrobky podléhající spotřební dani, které byly v tomto členském státě propuštěny pro domácí spotřebu, a nechá je přepravit do druhého členského státu na svůj účet přepravní společností usazenou v tomto druhém státě, použije se článek 7 směrnice, a nikoli její článek 8, takže se spotřební daň vyměří i v tomto státě. Podle čl. 7 odst. 6 uvedené směrnice se v takovém případě vrátí spotřební daň zaplacená v tomto prvním státě plátci v souladu s jejím čl. 22 odst. 3.

K nákladům řízení

54 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 (třetí senát) rozhodl takto:

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, musí být vykládána v tom smyslu, že pokud stejně jako ve věci v původním řízení nabude jednotlivec nejednající při výkonu svého povolání a neusilující o dosažení zisku v prvním členském státě pro uspokojení svých potřeb i potřeb dalších jednotlivců výrobky podléhající spotřební dani, které byly v tomto členském státě propuštěny pro domácí spotřebu, a nechá je přepravit do druhého členského státu na svůj účet přepravní společností usazenou v tomto druhém státě, použije se článek 7 této směrnice, a nikoli její článek 8, takže se spotřební daň vyměří i v tomto státě. Podle čl. 7 odst. 6 uvedené směrnice se v takovém případě vrátí spotřební daň zaplacená v tomto prvním členském státě plátci v souladu s jejím čl. 22 odst. 3.

Podpisy.