Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

18. juli 2013 *

»Punktafgift — direktiv 92/12/EØF — artikel 7-9 — direktiv 2008/118/EF — artikel 32-34 — omsætning inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer — forordning (EØF) nr. 3649/92 — artikel 1 og 4 — forenklet ledsagedokument — eksemplar 1 — »cash & carry«-virksomhed — varer, der er overgået til forbrug i en medlemsstat og oplægges til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat, eller varer, som privatpersoner anskaffer til eget brug og selv transporterer — spiritus — ikke pligt for leverandøren til at foretage en prøvelse«

I sag C-315/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Højesteret (Danmark) ved beslutning af 26. juni 2012, indgået til Domstolen den 29. juni 2012, i sagen:

Metro Cash & Carry Danmark ApS

mod

Skatteministeriet,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, E. Jarašiūnas, og dommerne C. Toader (refererende dommer) og C.G. Fernlund,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 10. april 2013,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Metro Cash & Carry Danmark ApS ved advokaterne E. Lego Andersen og H. Peytz

— den danske regering ved V. Pasternak Jørgensen, som befuldmægtiget, bistået af advokat D. Auken

— den græske regering ved I. Pouli og G. Papagianni, som befuldmægtigede

— den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes og A. Cunha, som befuldmægtigede

* Processprog: dansk.

— Europa-Kommissionen ved W. Mölls og C. Barslev, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 7-9 i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 92/108/EØF af 14. december 1992 (EFT L 390, s. 124, herefter »direktiv 92/12«), artikel 32-34 i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12 (EUT 2009 L 9, s. 12) samt bestemmelserne i Kommissionens forordning (EØF) nr. 3649/92 af 17. december 1992 om et forenklet ledsagedokument med henblik på omsætning inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer, der er overgået til forbrug i afgangsmedlemsstaten (EFT L 369, s. 17).

2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en sag mellem Metro Cash & Carry Danmark ApS (herefter »Metro«) og Skatteministeriet vedrørende en afgørelse fra Skattecenter København, hvorved Metro var blevet pålagt at sikre sig at få udleveret eksemplar 1 af det i forordning nr. 3649/92 omhandlede forenklede ledsagedokument i forbindelse med salg af punktafgiftspligtige varer, i praksis salg af spiritus til kunder, som er pligtige at svare merværdiafgift (herefter »moms«) i Sverige.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 92/12

3 Direktiv 92/12 fastsætter den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, herunder bestemmelser om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed.

4 Fjerde til ottende betragtning til direktiv 92/12 har følgende ordlyd:

»[F]or at sikre det indre markeds etablering og funktion bør reglerne om afgiftens forfald være identiske i alle medlemsstater.

[I] forbindelse med varer, der leveres til, er beregnet på at blive leveret til eller anvendes hos en erhvervsdrivende, der udøver selvstændig økonomisk virksomhed, eller et offentligretligt organ i en anden medlemsstat end den, hvor varerne overgår til forbrug, forfalder afgiften i denne anden medlemsstat.

[P]unktafgiftspligtige varer, som privatpersoner anskaffer til eget brug, og som de selv transporter, skal beskattes i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet.

[F]or at kunne fastslå, at de punktafgiftspligtige varer ikke er beregnet til privat brug, men til erhvervsmæssige formål, skal medlemsstaterne tage hensyn til en række kriterier.

[P]unktafgiftspligtige varer, der købes af personer, der ikke er godkendte oplagshavere, registrerede eller ikke-registrerede erhvervsdrivende, og som sendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælgeren eller på hans vegne, skal pålægges punktafgifter i bestemmelsesmedlemsstaten.«

5 Artikel 6, stk. 1, i direktiv 92/12 fastslår princippet om, at punktafgifterne forfalder ved overgangen til forbrug, eller hvis der konstateres en manko, som skal belægges med punktafgifter, og definerer overgang til forbrug af punktafgiftspligtige varer som ethvert tilfælde, herunder uretmæssigt, hvor en vare forlader en suspensionsordning.

6 Det nævnte direktivs artikel 7 fastsætter:

»1. Såfremt punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat, opkræves punktafgifterne i den medlemsstat, hvori varerne oplægges.

2. Når varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat som defineret i artikel 6, i en anden medlemsstat leveres til, eller er beregnet på at blive leveret i en anden medlemsstat eller anvendes hos en erhvervsdrivende, der udøver selvstændig økonomisk virksomhed, eller et offentligretligt organ, forfalder punktafgiften i denne anden medlemsstat, jf. dog artikel 6.

3. Punktafgiften opkræves alt efter tilfældet hos den person, der foretager leveringen, hos den, der er i besiddelse af varer, der er beregnet på at blive leveret, eller hos den, der modtager varerne til anvendelse i en anden medlemsstat end den, hvor varerne allerede er overgået til forbrug, eller hos den erhvervsdrivende eller det offentligretlige organ.

4. De i stk. 1 omhandlede varer ledsages under transporten mellem de forskellige medlemsstater af et ledsagedokument, hvori er nævnt de vigtigste oplysninger fra det i artikel 18, stk. 1, omhandlede dokument. Dokumentets form og indhold fastlægges efter fremgangsmåden i artikel 24 i dette direktiv.

5. Den person, den erhvervsdrivende eller det organ, der er nævnt i stk. 3, skal overholde følgende regler:

De skal:

a) forud for afsendelsen af varerne indgive en angivelse til skattemyndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten og stille sikkerheden for betaling af punktafgifterne

b) erlægge bestemmelsesmedlemsstatens punktafgifter efter de nærmere bestemmelser, der er fastsat af denne medlemsstat

c) lade sig underkaste enhver form for kontrol, således at bestemmelsesmedlemsstatens myndigheder kan sikre sig, at varerne virkelig er modtaget, og at de punktafgifter, der er pålagt dem, er betalt.

6. Punktafgifter, der er erlagt i den i stk. 1 nævnte første medlemsstat, godtgøres i henhold til bestemmelserne i artikel 22, stk. 3.

[…]«

7 I medfør af artikel 8 i direktiv 92/12 gælder for så vidt angår varer, som privatpersoner anskaffer til eget brug, og som de selv medfører, ifølge princippet for det indre marked, at punktafgifterne opkræves i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet.

8 Dette direktivs artikel 9 bestemmer:

»1. Punktafgiften forfalder, når varer, der er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges med handel for øje i en anden medlemsstat, jf. dog artikel 6, 7 og 8.

I dette tilfælde er punktafgiften skyldig i den medlemsstat, på hvis område varerne befinder sig, og den opkræves hos den person, hvor varerne befinder sig.

2. For at kunne fastslå, at de i artikel 8 omhandlede varer er beregnet til erhvervsmæssige formål, skal medlemsstaterne blandt andet tage hensyn til følgende:

— den forretningsmæssige status hos den person, der er i besiddelse af varerne, og årsagerne til dette

— stedet, hvor varerne befinder sig, eller i givet fald den anvendte transportform

— ethvert dokument vedrørende varerne

— varernes art

— varernes mængde.

Hvad angår anvendelsen af første afsnit, femte led, kan medlemsstaterne, men kun for at bevise ovennævnte forhold, opstille vejledende mængder. Disse vejledende mængder må ikke være mindre end:

[…]

b) *Alkoholholdige drikkevarer*

spiritus 10 l

[…]«

Forordning nr. 3649/92

9 Artikel 1 og 4 i forordning nr. 3649/92, som fastsætter de nærmere bestemmelser om det forenklede ledsagedokument, har følgende ordlyd:

»*Artikel 1*

Hvis punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, er bestemt til anvendelse i en anden medlemsstat, til de formål, der er nævnt artikel 7 i direktiv 92/12/EØF, udarbejder den person, der er ansvarlig for transporten inden for Fællesskabet, et forenklet ledsagedokument. Under transporten af disse varer fra en medlemsstat til en anden skal dokumentet ledsage forsendelsen under hele transporten og fremlægges for medlemsstaternes afgiftsmyndigheder med henblik på kontrol.

[…]

Artikel 4

Det forenklede ledsagedokument udfærdiges i tre eksemplarer.

Eksemplar 1 opbevares af leverandøren med henblik på afgiftskontrol.

Eksemplar 2 ledsager varerne under transporten og opbevares af modtageren.

Eksemplar 3 ledsager varerne og returneres til leverandøren med et modtagelsesbevis, der udstedes af modtageren og indeholder en angivelse af varernes videre afgiftsbehandling i bestemmelsesmedlemsstaten, hvis leverandøren skal bruge et sådant især i godtgørelsesøjemed. Dette eksemplar vedlægges en eventuel ansøgning om godtgørelse, jf. artikel 22, stk. 3, i direktiv 92/12/EØF.«

Direktiv 2008/118

10 Artikel 32-34 i direktiv 2008/118, som erstatter artikel 7-9 i direktiv 92/12, har følgende ordlyd:

»*Artikel 32*

1. Punktafgiften for punktafgiftspligtige varer, som en privatperson anskaffer til eget brug og selv transporterer fra en medlemsstat til en anden, forfalder kun i den medlemsstat, hvor de punktafgiftspligtige varer anskaffes.

2. For at kunne fastslå, om de i stk. 1 omhandlede punktafgiftspligtige varer er bestemt til en privatpersons eget brug, skal medlemsstaterne mindst tage hensyn til følgende:

a) den forretningsmæssige status hos den person, der er i besiddelse af de punktafgiftspligtige varer, og vedkommendes begrundelse for at være i besiddelse af dem

b) stedet, hvor de punktafgiftspligtige varer befinder sig, eller, når det er relevant, den anvendte transportform

c) ethvert dokument vedrørende de punktafgiftspligtige varer

d) arten af de punktafgiftspligtige varer

e) mængden af de punktafgiftspligtige varer.

3. Med henblik på anvendelsen af stk. 2, litra e), kan medlemsstaterne opstille vejledende mængder, men kun for at godtgøre ovennævnte forhold. Disse vejledende mængder må ikke være mindre end:

[…]

b) for alkoholholdige drikkevarer:

— spiritus: 10 liter

— […]

[…]

Artikel 33

1. Når punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat for at blive leveret eller anvendt der, pålægges de punktafgift, og punktafgiften forfalder i denne anden medlemsstat, jf. dog artikel 36, stk. 1.

I denne artikel forstås ved »oplægning til erhvervsmæssige formål« oplægning af punktafgiftspligtige varer foretaget af en anden person end en privatperson eller af en privatperson til andet end eget brug og transport foretaget af denne i overensstemmelse med artikel 32.

2. Betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen er dem, der gælder på forfaldsdatoen i denne anden medlemsstat.

3. Den person, der hæfter for betalingen af den forfaldne punktafgift, er alt efter de i stk. 1 nævnte tilfælde den person, der foretager leveringen, eller som oplægger de varer, der skal leveres, eller til hvem varerne skal leveres i den anden medlemsstat.

4. Når punktafgiftspligtige varer, som allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, flyttes inden for Fællesskabet til de i stk. 1 omhandlede formål, anses de ikke for at være oplagt til erhvervsmæssige formål, indtil de når bestemmelsesmedlemsstaten, forudsat at varebevægelsen sker på grundlag af formaliteterne i artikel 34, jf. dog artikel 38.

5. Punktafgiftspligtige varer, der er oplagt om bord på et skib eller fly, der sejler eller flyver mellem to medlemsstater, men som ikke er tilgængelige for salg, når skibet eller flyet befinder sig på en af medlemsstaternes område, anses ikke for at være oplagt til erhvervsmæssige formål i den pågældende medlemsstat.

6. Punktafgiften godtgøres eller eftergives efter anmodning i den medlemsstat, hvor overgangen til forbrug fandt sted, hvis de kompetente myndigheder i den anden medlemsstat konstaterer, at punktafgiften er forfaldet og er blevet opkrævet i den pågældende medlemsstat.

Artikel 34

1. I de situationer, der er omhandlet i artikel 33, stk. 1, flyttes de punktafgiftspligtige varer mellem de forskellige medlemsstaters områder på grundlag af et ledsagedokument, der indeholder de vigtigste oplysninger fra det i artikel 21, stk. 1, omhandlede dokument.

Kommissionen vedtager efter proceduren i artikel 43, stk. 2, foranstaltninger til fastlæggelse af ledsagedokumentets form og indhold.

2. De personer, der er omhandlet i artikel 33, stk. 3, skal overholde følgende bestemmelser:

a) inden afsendelsen af varerne indgive en angivelse til de kompetente myndigheder i bestemmelsesmedlemsstaten og stille sikkerhed for betaling af punktafgiften

b) betale bestemmelsesmedlemsstatens punktafgifter efter den procedure, der er fastsat af denne medlemsstat

c) acceptere enhver kontrolforanstaltning, der gør det muligt for de kompetente myndigheder i bestemmelsesmedlemsstaten at sikre sig, at de punktafgiftspligtige varer faktisk er modtaget, og at den forfaldne punktafgift for varerne er blevet betalt.

Bestemmelsesmedlemsstaten kan i de situationer og på de betingelser, den fastlægger, forenkle eller indrømme en undtagelse fra bestemmelserne i litra a). I så fald underretter den Kommissionen, der underretter de andre medlemsstater.«

Dansk ret

11 De relevante bestemmelser i direktiv 92/12 og direktiv 2008/118 er blevet gennemført ved lov om afgift af øl, vin og frugtvin m.m. (spiritusafgiftsloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 1239 af 22. oktober 2007, og ved lov nr. 1385 af 21. december 2009 om ændring af bl.a. spiritusafgiftsloven.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 Det fremgår af forelæggelsesbeslutningen, at den danske punktafgift på spiritus er betydeligt lavere end den tilsvarende svenske afgift. Den danske punktafgift udgjorde pr. 1. januar 2012 150,00 DKK pr. liter, mens den svenske afgift pr. samme dato udgjorde ca. 424,14 DKK pr. liter. Dette bevirker, at der er et økonomisk incitament til at indkøbe spiritus, hvoraf der er betalt dansk punktafgift, og indføre den i Sverige. Spiritus pålægges ikke svensk punktafgift, hvis privatpersoner anskaffer den i Danmark til eget brug og selv transporterer den. Anskaffes den til erhvervsmæssig brug, skal der derimod betales svensk punktafgift.

13 Metro driver virksomhed i Danmark med salg af et bredt sortiment af varer, herunder spiritusvarer, til danske kunder eller kunder fra andre medlemsstater. Virksomheden drives efter et »cash & carry«-koncept, hvor kunderne selv tager varerne ned fra hylderne i varehuset og lægger dem i indkøbsvogne, som køres til kassen, hvor varerne betales kontant (»cash«). Efter betalingen får kunderne varerne udleveret og forestår selv videre transport af varerne (»carry«).

14 For at kunne handle i Metro skal kunden ved kassen fremvise et af Metro udstedt maskinlæsbart kort (herefter et »Metrokort«), som efter anmodning udstedes til danske virksomheder, der er registreret i Det Centrale Virksomhedsregister. For så vidt angår svenske kunder udstedes alene Metrokort til virksomheder, der er momsregistreret i Sverige. En kunde, der har fået udstedt flere Metrokort, kan stille sine kort til rådighed for andre fysiske personer, som kan gøre brug af kortene til deres egne indkøb. Dette gælder både danske og svenske kunder. Metro har over 250 000 registrerede kunder og har udstedt over 700 000 Metrokort.

15 Den person, som faktisk gennemfører købet ved kassen, skal ikke iagttage nogen formaliteter med henblik på at legitimere sig eller godtgøre at være erhvervsdrivende eller repræsentant for den virksomhed, til hvilken Metrokortet er udstedt. Metro kontrollerer ikke, om der købes varer til erhvervsmæssige formål, eller om der alene eller tillige købes varer til privat brug.

16 Salg af spiritus sker altid med berigtigelse af dansk moms og dansk punktafgift, uanset kundens nationalitet.

17 Af en bistandsanmodning af 12. februar 2007 begrundet i risikoen for afgiftsunddragelse inden for restaurationsbranchen fremgår, at Skatteverket (de svenske skattemyndigheder) tidligere havde modtaget oplysninger fra Danmark vedrørende svenske kunders indkøb i Metro i 2003 og 2004. Disse oplysninger var blevet brugt i forbindelse med kontrolbesøg på et antal svenske restauranter, og i samtlige tilfælde var restauratørerne blevet pålignet afgift og havde fået deres bevilling inddraget.

18 Herefter traf Skattecenter København en afgørelse, hvorefter Metro blev pålagt at sikre sig at få udleveret eksemplar 1 af det forenklede ledsagedokument ved salg af spiritus til svenske kunder.

19 Metro anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Østre Landsret, som frifandt Skatteministeriet ved dom af 19. marts 2010.

20 Metro ankede dommen til Højesteret den 11. maj 2010.

21 Under disse omstændigheder har Højesteret besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal direktiv 92/12 og forordning 3649/92 fortolkes således, at en erhvervsdrivende i en medlemsstat, der under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende sælger punktafgiftspligtige varer, som er overgået til forbrug i medlemsstaten, og som overleveres til en køber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, på sælgers forretningssted, uden at sælger bistår med transport eller med at arrangere transport, skal foretage (i) en prøvelse af, om købet af de punktafgiftspligtige varer sker med henblik på at indføre varerne til denne anden medlemsstat og (ii) en prøvelse af, om en sådan indførelse sker med henblik på privat eller erhvervsmæssig anvendelse?

2) Såfremt spørgsmål l besvares bekræftende ønskes oplyst, om den erhvervsdrivende ved salg af punktafgiftspligtige varer under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende ved prøvelsen skal anvende formodningsregler om købers hensigt med de købte varer.

3) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende ønskes yderligere oplyst, om direktiv 92/12 og forordning 3649/92 skal fortolkes således, at en sælger som nævnt i spørgsmål 1 under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende skal nægte at imødekomme en købers ønske om køb af punktafgiftspligtige varer, hvis køberen ikke tilbyder at aflevere eksemplar 1 af det i artikel 4 i forordningen nævnte forenklede ledsagedokument, såfremt formålet med købet er at anvende den punktafgiftspligtige vare erhvervsmæssigt i køberens hjemland? Spørgsmålet ønskes tillige besvaret for det tilfælde, at der skal anvendes formodningsregler som anført i spørgsmål 2.

4) Medfører ikrafttrædelsen af direktiv 2008/118 og ophævelsen af direktiv 92/12 en ændring af retstilstanden i forhold til, hvad der fulgte af direktiv 92/12 i relation til besvarelsen af spørgsmål 1-3?

5) Skal udtrykket »varer, som privatpersoner anskaffer til eget brug«, jf. henholdsvis artikel 8 i direktiv 92/12 og artikel 32, stk. 1, i direktiv 2008/118, fortolkes således, at det omfatter eller kan omfatte indkøb af punktafgiftspligtige varer under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende? Såfremt spørgsmålet besvares benægtende, ønskes oplyst, om købene da skal henføres til artikel 7 i direktiv 92/12 henholdsvis artikel 33 i direktiv 2008/118?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

22 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 7-9 i direktiv 92/12 samt artikel 1 og 4 i forordning nr. 3649/92 skal fortolkes således, at de pålægger en erhvervsdrivende som den i hovedsagen omhandlede at foretage en prøvelse af, om købere fra andre medlemsstater har til hensigt at indføre punktafgiftspligtige varer til en anden medlemsstat, og om en sådan indførsel i givet fald sker til private eller erhvervsmæssige formål.

23 Der skal indledningsvis henvises til, at direktiv 92/12 ifølge fast retspraksis tilsigter at fastlægge en række regler vedrørende oplægning og omsætning af samt kontrol med punktafgiftspligtige varer, herunder navnlig med henblik på at sikre, at vilkårene for punktafgiftens forfald er de samme i alle medlemsstater (jf. dom af 23.11.2006, sag C-5/05, Joustra, Sml. I, s. 11075, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

24 Direktiv 92/12 sondrer herved, således som det fremgår af dets femte og sjette betragtning, mellem henholdsvis varer, der oplægges til erhvervsmæssige formål, og som under transport skal være ledsaget af dokumenter, og varer, som privatpersoner anskaffer til eget brug, og som ikke kræver nogen dokumenter for transporten.

25 Artikel 1 i forordning nr. 3649/92 bestemmer, at hvis punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, er bestemt til anvendelse i en anden medlemsstat til de formål, der er nævnt i artikel 7 i direktiv 92/12, udarbejder den person, der er ansvarlig for transporten inden for Fællesskabet, et forenklet ledsagedokument.

26 I henhold til nævnte forordnings artikel 4 udfærdiges det forenklede ledsagedokument i tre eksemplarer, hvoraf eksemplar 1 opbevares af leverandøren med henblik på afgiftskontrol.

27 Det fremgår af artikel 1 sammenholdt med artikel 4 i forordning nr. 3649/92, at leverandøren kun skal opbevare eksemplar 1 af det forenklede ledsagedokument, når et sådant dokument er blevet udfærdiget af »den person, der er ansvarlig for transporten inden for Fællesskabet«, jf. nævnte artikel 1, hvem det følgelig tilkommer at udlevere dette eksemplar til leverandøren, når denne person konstaterer, at punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, er bestemt til at oplægges til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat.

28 Der er intet i disse bestemmelser, der giver grundlag for at antage, at en leverandør som Metro, for så vidt som den pågældende ikke er »den person, der er ansvarlig for transporten inden for Fællesskabet«, jf. artikel 1 i forordning nr. 3649/92, skal kontrollere, om betingelserne for, at den ansvarlige person udfærdiger nævnte ledsagedokument og udleverer det til leverandøren med henblik på, at denne kan opbevare dette dokument, er opfyldt.

29 Som Kommissionen har anført i sine indlæg, er den ansvarlige person den person, der er omhandlet i artikel 7, stk. 5, i direktiv 92/12, som henviser til dette direktivs artikel 7, stk. 3.

30 I henhold til den sidstnævnte bestemmelse opkræves punktafgiften alt efter tilfældet hos den person, der foretager leveringen, hos den, der er i besiddelse af varer, der er beregnet på at blive leveret, eller hos den, der modtager varerne til anvendelse i en anden medlemsstat end den, hvor varerne allerede er overgået til forbrug, eller hos den erhvervsdrivende eller det offentligretlige organ.

31 I det foreliggende tilfælde er det ubestridt, at det inden for rammerne af Metros »cash & carry«-system er kunden selv, der sørger for transporten af de indkøbte varer, som kan være bestemt til privat eller erhvervsmæssig brug og, selv om kunden er svensk, kan blive forbrugt i Danmark og ikke i Sverige.

32 Heraf følger for det første, at en erhvervsdrivende som Metro, der er leverandør, men ikke sørger for leveringen af de solgte varer, ikke kan anses for »den person, der foretager leveringen«, som omhandlet i artikel 7, stk. 3, i direktiv 92/12.

33 Endvidere vil en sådan erhvervsdrivende ikke kunne anses for den person, »der er i besiddelse af varer, der er beregnet på at blive leveret«, som omhandlet i nævnte artikel 7, stk. 3, for så vidt som denne erhvervsdrivendes selvbetjenings-engrosvirksomhed hverken gør det muligt for denne at sikre, at de varer, der sælges til svenske kunder, anvendes erhvervsmæssigt, eller at disse varer faktisk leveres i Sverige.

34 Denne fortolkning bekræftes af artikel 33, stk. 3, i direktiv 2008/118, som erstatter artikel 7, stk. 3, i direktiv 92/12. Den nye ordlyd indeholder således en henvisning til stk. 1 i denne artikel 33 og fastslår dermed klart en forbindelse mellem oplægning med henblik på levering og anvendelsen af nævnte artikel 33, der, ligesom artikel 7 i direktiv 92/12, omhandler varer, som er »overgået til forbrug i en medlemsstat« og »oplægges til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat«.

35 Endelig fremgår det af artikel 7, stk. 2, i direktiv 92/12 sammenholdt med denne artikels stk. 3, at Metro, eftersom denne virksomhed har hjemsted i Danmark, som er den medlemsstat, hvor der er sket overgang til forbrug i hovedsagen, heller ikke henhører under de andre tilfældegrupper, som er omhandlet i nævnte direktivs artikel 7, stk. 3. Disse vedrører nemlig udelukkende erhvervsdrivende eller offentligretlige organer, som anvender varerne i en anden medlemsstat end den, hvor der er sket overgang til forbrug.

36 Denne konklusion understøttes ligeledes af artikel 33, stk. 3, i direktiv 2008/118, som forenkler disse bestemmelser i direktiv 92/12, idet der nu alene henvises til den person, »til hvem varerne skal leveres i den anden medlemsstat«.

37 Det skal derfor fastslås, at en erhvervsdrivende som Metro ikke kan kvalificeres som »den person, der er ansvarlig for transporten inden for Fællesskabet«, som omhandlet i artikel 1 i forordning nr. 3649/92, og ikke skal foretage en prøvelse af, om betingelserne for, at den ansvarlige person udfærdiger et forenklet ledsagedokument og udleverer det til leverandøren, med henblik på at denne kan opbevare dette dokument, er opfyldt.

38 På baggrund af det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 7-9 i direktiv 92/12 samt artikel 1 og 4 i forordning nr. 3649/92 skal fortolkes således, at de ikke pålægger en erhvervsdrivende som den i hovedsagen omhandlede at foretage en prøvelse af, om købere fra andre medlemsstater har til hensigt at indføre punktafgiftspligtige varer til en anden medlemsstat, og om en sådan indførsel i givet fald sker til private eller erhvervsmæssige formål.

Det andet og tredje spørgsmål

39 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er der ikke anledning til at besvare det andet og tredje præjudicielle spørgsmål.

Det fjerde spørgsmål

40 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 32-34 i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at de medfører væsentlige ændringer af artikel 7-9 i direktiv 92/12, der begrunder, at det første spørgsmål under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende skal besvares anderledes.

41 Svaret på dette spørgsmål fremgår af besvarelsen af det første spørgsmål og navnlig af denne doms præmis 34 og 36.

42 Det skal således fastslås, at artikel 32-34 i direktiv 2008/118 ikke medfører væsentlige ændringer af artikel 7-9 i direktiv 92/12, men gengiver og præciserer indholdet af disse artikler.

43 Følgelig skal det fjerde spørgsmål besvares med, at artikel 32-34 i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at de ikke medfører væsentlige ændringer af artikel 7-9 i direktiv 92/12, der begrunder, at det første spørgsmål under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende skal besvares anderledes.

Det femte spørgsmål

44 Med det femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 8 i direktiv 92/12 skal fortolkes således, at den kan omfatte indkøb af punktafgiftspligtige varer under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende.

45 I denne henseende skal der erindres om, at varer, der ikke er bestemt til privat brug, nødvendigvis skal anses for at være bestemt til erhvervsmæssige formål (jf. Joustra-dommen, præmis 29).

46 Det fremgår af ordlyden af artikel 7 i direktiv 92/12, at denne artikel omfatter indkøb af punktafgiftspligtige varer under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, når disse varer er bestemt til at oplægges i en anden medlemsstat til erhvervsmæssige formål.

47 Det er, som det fremgår af behandlingen af det første spørgsmål, imidlertid også muligt, at sådanne varer anskaffes af privatpersoner til eget brug og transporteres af disse privatpersoner selv til Sverige. Under sådanne omstændigheder er de nævnte varer omfattet af artikel 8 i direktiv 92/12.

48 Følgelig skal det femte spørgsmål besvares med, at artikel 8 i direktiv 92/12 skal fortolkes således, at den kan omfatte indkøb af punktafgiftspligtige varer under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, når privatpersoner anskaffer disse varer til eget brug og selv transporterer dem, hvilket det tilkommer de kompetente nationale myndigheder at efterprøve i det enkelte konkrete tilfælde.

Sagens omkostninger

49 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

1) **Artikel 7-9 i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed, som ændret ved Rådets direktiv 92/108/EØF af 14. december 1992, samt artikel 1 og 4 i Kommissionens forordning (EØF) nr. 3649/92 af 17. december 1992 om et forenklet ledsagedokument med henblik på omsætning inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer, der er overgået til forbrug i afgangsmedlemsstaten, skal fortolkes således, at de ikke pålægger en erhvervsdrivende som den i hovedsagen omhandlede at foretage en prøvelse af, om købere fra andre medlemsstater har til hensigt at indføre punktafgiftspligtige varer til en anden medlemsstat, og om en sådan indførsel i givet fald sker til private eller erhvervsmæssige formål.**

2) **Artikel 32-34 i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF skal fortolkes således, at de ikke medfører væsentlige ændringer af artikel 7-9 i direktiv 92/12, som ændret ved direktiv 92/108, der begrunder, at det første spørgsmål under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende skal besvares anderledes.**

3) **Artikel 8 i direktiv 92/12, som ændret ved direktiv 92/108, skal fortolkes således, at den kan omfatte indkøb af punktafgiftspligtige varer under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, når privatpersoner anskaffer disse varer til eget brug og selv transporterer dem, hvilket det tilkommer de kompetente nationale myndigheder at efterprøve i det enkelte konkrete tilfælde.**

Underskrifter