Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 18 juli 2013 *

”Punktskatt — Direktiv 92/12/EEG — Artiklarna 7–9 — Direktiv 2008/118/EG — Artiklarna 32–34 — Flyttning inom gemenskapen av punktskattepliktiga varor — Förordning (EEG) nr 3649/92 — Artiklarna 1 och 4 — Förenklade ledsagardokument — Exemplar 1 — ’Cash & carry’-verksamhet — Varor som släpps för konsumtion i en medlemsstat och som innehas för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat eller varor som förvärvats av enskilda personer för deras eget bruk och transporterats av dem själva — Spritdrycker — Leverantören är inte skyldig att genomföra kontroller”

I mål C-315/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF framställd av Højesteret (Danmark) genom beslut av den 26 juni 2012, som inkom till domstolen den 29 juni 2012, i målet

Metro Cash & Carry Danmark ApS

mot

Skatteministeriet,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Jarašiūnas samt domarna C. Toader (referent) och C.G. Fernlund,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 april 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Metro Cash & Carry Danmark ApS, genom E.Lego Andersen och H. Peytz, advokater,

— Danmarks regering, genom V. Pasternak Jørgensen, i egenskap av ombud, biträdd av D. Auken, advokat,

— Greklands regering, genom I. Pouli och G. Papagianni, båda i egenskap av ombud,

— Portugals regering, genom L. Inez Fernandes och A. Cunha, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: danska.

— Europeiska kommissionen, genom W. Mölls och C. Barslev, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 7–9 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57) i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/108/EEG av den 14 december 1992 (EGT L 390, s. 124; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 129) (nedan kallat direktiv 92/12), av artiklarna 32–34 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, s. 12), samt av bestämmelserna i kommissionens förordning (EEG) nr 3649/92 av den 17 december 1992 om förenklade ledsagardokument vid flyttning inom gemenskapen av punktskattepliktiga varor som redan har frisläppts för konsumtion i den avsändande medlemsstaten (EGT L 369, s. 17; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 111).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Metro Cash & Carry Danmark ApS (nedan kallat Metro) och skatteministeriet. Målet gäller skatteministeriets beslut att förplikta Metro att säkerställa att bolaget erhåller exemplar 1 av det förenklade ledsagardokumentet som föreskrivs i förordning nr 3649/92 vid försäljning av punktskattepliktiga varor, i förevarande fall spritdrycker, till kunder som är skyldiga att erlägga mervärdesskatt i Sverige.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 92/12

3 Genom direktiv 92/12 inrättas allmänna regler för punktskattepliktiga varor, bland annat bestämmelser avseende innehav, flyttning och övervakning av sådana varor.

4 Fjärde till åttonde skälen i direktiv 92/12 är avfattade enligt följande:

”För att garantera den inre marknadens upprättande och funktion bör reglerna för punktskattepliktens inträde vara identiska i alla medlemsstater.

Varje leverans, innehav med syfte på leverans eller användning för en näringsidkares räkning som driver självständig verksamhet eller arbetar åt ett offentligrättsligt reglerat organ och som äger rum i en annan medlemsstat än den där varan släpps för konsumtion utlöser punktskatteplikten i den förstnämnda medlemsstaten.

Då punktskattebelagda varor förvärvats av enskilda personer för deras eget bruk och transporterats av dem, måste skatten påföras i det land där de förvärvats.

För att fastställa att punktskattebelagda varor inte innehas för privata utan för kommersiella ändamål, måste medlemsstaterna ta hänsyn till ett antal kriterier.

Punktskattebelagda varor som inköps av personer som varken är godkända lagerhavare eller näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering och som avsänds eller transporteras direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning måste beläggas med punktskatt i destinationsmedlemsstaten.”

5 I artikel 6.1 i direktivet föreskrivs principen att skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion eller när sådana lagerbrister har registrerats som måste beläggas med punktskatt. Frisläppande av punktskattebelagda varor för konsumtion ska enligt samma bestämmelse utgöras av varje avvikelse, inklusive otillåten avvikelse, från uppskovsreglerna.

6 I artikel 7 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Då punktskattebelagda varor som redan släppts för konsumtion i en medlemsstat förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat, skall punktskatten tas ut i den medlemsstat där varorna förvaras.

2. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 6 skall därför, då varor som redan släppts för konsumtion enligt definitionen i artikel 6 i en medlemsstat antingen levereras till, är avsedda att levereras till eller används i en annan medlemsstat av en näringsidkare som bedriver självständig verksamhet eller ett offentligrättsligt reglerat organ, punktskatten tas ut i denna andra medlemsstat.

3. Beroende på omständigheterna skall skatten betalas av den som utför leveransen eller innehar de varor som är avsedda för leverans, av den som tar emot varorna för användning i en annan medlemsstat än den där de redan har blivit släppta för konsumtion eller av näringsidkaren eller det offentligrättsliga organet.

4. De varor som avses i punkt 1 som flyttas mellan olika medlemsstaters territorier skall åtföljas av ett ledsagardokument som upptar de väsentliga uppgifterna från den handling som avses i artikel 18.1. Ledsagardokumentets form och innehåll skall fastställas i överensstämmelse med det förfarande som fastställs i artikel 24 i detta direktiv.

5. För den person, den näringsidkare eller det organ som avses i punkt 3 gäller följande:

a) Han skall innan varorna avsänds göra en deklaration till skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten och garantera betalningen av punktskatten.

b) Han skall betala punktskatten i destinationsmedlemsstaten i enlighet med det förfarande som fastställts av denna medlemsstat.

c) Han skall samtycka till varje kontroll som gör det möjligt för destinationsmedlemsstatens myndigheter att förvissa sig om att varorna faktiskt har mottagits och att utgående punktskatt har erlagts.

6. Den punktskatt som erlagts i den första medlemsstat som avses i punkt 1 skall återbetalas i enlighet med artikel 22.3.

...”

7 Enligt artikel 8 i direktiv 92/12 följer det av principen för den inre marknaden att vad beträffar varor som förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk och transporterats av dem själva ska punktskatt tas ut i den medlemsstat där de har förvärvats.

8 I artikel 9 i detta direktiv anges följande:

”1. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 6–8, inträder skattskyldighet för punktskatt då varor för konsumtion i en medlemsstat förvaras i en annan medlemsstat för kommersiella ändamål.

I detta fall skall skatten förfalla till betalning i den medlemsstat där varorna finns och påföras innehavaren.

2. För att fastställa att de varor som avses i artikel 8 är avsedda för kommersiella ändamål måste medlemsstaterna bl.a. ta hänsyn till följande:

— innehavarens kommersiella status och dennes skäl för att inneha dem,

— den plats där varorna finns eller, i förekommande fall, det använda transportsättet,

— alla handlingar som hänför sig till varorna,

— varornas beskaffenhet,

— varornas kvantitet.

För att kunna tillämpa innehållet i första stycket femte strecksatsen får medlemsstaterna fastställa referensnivåer, uteslutande till ledning för bevisningen. Dessa får inte understiga följande:

...

b) *Alkoholdrycker*

Spritdrycker 10 liter

... .”

Förordning nr 3649/92

9 I artiklarna 1–4 i förordning nr 3649/92 fastställs formerna för det förenklade ledsagardokumentet. Nämnda artiklar har följande lydelse:

”*Artikel 1*

Om punktskattepliktiga varor, som redan har frisläppts för konsumtion i en medlemsstat, är avsedda att användas i en annan medlemsstat för de ändamål som avses i artikel 7 i direktiv 92/12/EEG, skall den person som är ansvarig för flyttningen inom gemenskapen upprätta ett förenklat följedokument. Under dessa varors transport från en medlemsstat till en annan skall dokumentet medfölja försändelsen och skall hållas tillgängligt för medlemsstaternas behöriga myndigheter för kontroll.

…

Artikel 4

Det förenklade ledsagardokumentet skall utfärdas i tre exemplar.

Exemplar 1 skall behållas av leverantören för skattekontroll.

Exemplar 2 skall medfölja varan under transporten och skall behållas av mottagaren.

Exemplar 3 skall medfölja varan och skall återsändas till leverantören åtföljt av ett mottagningsbevis som också anger den fortsatta skattebehandlingen av varan i bestämmelsemedlemsstaten, om leverantören särskilt begär detta för återbetalningsändamål. Detta exemplar skall bifogas alla eventuella ansökningar om återbetalning som behandlas i artikel 22.3 i direktiv 92/12/EEG.”

Direktiv 2008/118

10 Artiklarna 32–34 i direktiv 2008/118 ersätter artiklarna 7–9 i direktiv 92/12 och har följande lydelse:

”*Artikel 32*

1. För punktskattepliktiga varor, som förvärvas av en enskild person för dennes eget bruk, och som transporteras av denne person från en medlemsstat till en annan, ska punktskatten endast tas ut i den medlemsstat där de punktskattepliktiga varorna förvärvas.

2. För att avgöra om de punktskattepliktiga varor som avses i punkt 1 är avsedda för den enskildes eget bruk ska medlemsstaterna beakta framför allt följande faktorer:

a) Innehavarens kommersiella ställning och dennes skäl för att inneha de punktskattepliktiga varorna.

b) Den plats där de punktskattepliktiga varorna finns eller, i tillämpliga fall, det transportsätt som använts.

c) Alla handlingar som hänför sig till de punktskattepliktiga varorna.

d) De punktskattepliktiga varornas beskaffenhet.

e) De punktskattepliktiga varornas kvantitet.

3. För tillämpningen av punkt 2 e kan medlemsstaterna fastställa referensnivåer, enbart till ledning för bevisningen. Dessa referensnivåer får inte understiga följande värden:

…

b) Alkoholdrycker:

— Spritdrycker: 10 liter

— …

Artikel 33

1. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 36.1 ska punktskattepliktiga varor som redan frisläppts för konsumtion i en medlemsstat och som innehas för kommersiella syften i en annan medlemsstat för att levereras eller användas där, beläggas med punktskatt som ska tas ut i denna andra medlemsstat.

Med innehav i kommersiellt syfte avses i denna artikel innehav av punktskattepliktiga varor av en annan person än en enskild person eller av en enskild person av andra orsaker än för dennes eget bruk och som transporteras av denne i enlighet med artikel 32.

2. Villkoren för skattskyldighet och den skattesats som ska tillämpas ska vara de som är i kraft den dag då skattskyldighet inträder i den andra medlemsstaten.

3. Betalningsskyldig för punktskatten ska, i de fall som anges i punkt 1, vara antingen den person som verkställt leveransen eller som innehar de varor som är avsedda att levereras, eller den person till vilken varorna levererats i den andra medlemsstaten.

4. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 38 ska punktskattepliktiga varor som redan frisläppts för konsumtion i en medlemsstat och flyttas inom gemenskapen i kommersiellt syfte, inte anses innehas för sådant syfte förrän de kommer fram till destinationsmedlemsstaten, förutsatt att de flyttas med stöd av de förfaranden som anges i artikel 34.

5. När punktskattepliktiga varor förvaras ombord på ett fartyg eller ett luftfartyg som reser mellan två medlemsstater och varorna inte är till försäljning när fartyget eller luftfartyget befinner sig på någon av medlemsstaternas territorium ska det inte anses som att de innehas för kommersiella syften i den medlemsstaten.

6. Punktskatten ska på begäran återbetalas eller efterges i den medlemsstat där frisläppandet för konsumtion ägde rum om de behöriga myndigheterna i den andra medlemsstaten konstaterar att skattskyldighet har inträtt och punktskatt uppburits i den medlemsstaten.

Artikel 34

1. I de situationer som avses i artikel 33.1 ska de punktskattepliktiga varor som flyttas mellan olika medlemsstaters territorier åtföljas av ett följedokument som upptar de viktigaste uppgifterna i det dokument som avses i artikel 21.1.

Kommissionen ska enligt förfarandet i artikel 43.2 anta bestämmelser som fastställer följedokumentets form och innehåll.

2. De personer som avses i artikel 33.3 ska iaktta följande krav:

a) Lämna en deklaration till de behöriga myndigheterna i destinationsmedlemsstaten och ställa garanti för betalning av punktskatten innan varorna avsänds.

b) Betala punktskatten i destinationsmedlemsstaten i enlighet med det förfarande som fastställts av den medlemsstaten.

c) Samtycka till varje kontroll som gör det möjligt för de behöriga myndigheterna i destinationsmedlemsstaten att förvissa sig om att de punktskattepliktiga varorna faktiskt har mottagits och att den punktskatt som belastar dem har erlagts.

I de fall och på de villkor som den själv bestämmer kan destinationsmedlemsstaten förenkla eller bevilja undantag från kraven i led a. I så fall ska den underrätta kommissionen som i sin tur ska informera de övriga medlemsstaterna.”

Dansk rätt

11 Relevanta bestämmelser i direktiv 92/12 och direktiv 2008/118 införlivades genom den konsoliderade lagen nr 1239 om skatt på öl, vin och fruktvin m.m. (lag om skatt på alkoholdrycker) [lovbekendtgørelse nr. 1239 om afgift af øl, vin og frugtvin m.m (spiritusafgiftsloven)], av den 22 oktober 2007 och genom lag nr 1385 om ändring av lagen om skatt på alkoholdrycker (lov nr. 1385 om ændring af bl.a. spiritusafgiftsloven) av den 21 december 2009.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att de danska punktskatterna på spritdrycker är väsentligt lägre än motsvarande svenska punktskatter. Den danska skatten uppgick, per den 1 januari 2012, till 150 danska kronor (DKK) per liter, medan den svenska skatten, per samma datum, uppgick till cirka 424,14 DKK per liter. Detta innebär att det finns ett ekonomiskt incitament att köpa spritdrycker som punktbeskattats i Danmark och införa dem till Sverige. Införseln är inte punktskattepliktig i Sverige om dryckerna förvärvas av enskilda för eget bruk och den enskilde själv transporterar dem. Om det är fråga om kommersiellt bruk ska svensk punktskatt däremot betalas.

13 Metro bedriver försäljning i Danmark av ett brett sortiment av varor, häribland spritdrycker, till såväl danska kunder som kunder från andra medlemsstater. Det är fråga om ett ”cash and carry”-koncept där kunderna själva tar varorna från hyllorna och lägger dem i vagnar som körs till kassan, där varorna betalas kontant (cash). Efter betalningen överlämnas varorna till kunderna som själva transporterar dem vidare (carry).

14 För att kunna handla hos Metro ska kunden vid kassan kunna uppvisa ett av Metro utställt maskinläsbart kort (Metrokort). Metrokortet utställs efter ansökan till danska företag som är registrerade i handelsregistret (det Centrale Virksomhedsregister). När det gäller svenska kunder utställs Metrokort endast till företag som är mervärdesskatteregistrerade i Sverige. En kund kan ha flera Metrokort och kan låta andra fysiska personer använda korten för att göra egna inköp. Detta gäller både danska och svenska kunder. Metro har över 250 000 registrerade kunder och har utställt över 700 000 Metrokort.

15 Den person som gör inköpet måste inte legitimera sig för att styrka sin identitet eller att vederbörande handlar i egenskap av näringsidkare eller som representant för det företag som Metrokortet utställts till. Metro kontrollerar inte heller om varorna inköps för kommersiella ändamål eller om de är avsedda endast, eller tillika, för eget bruk.

16 De spritdrycker som säljs har alltid belagts med dansk mervärdesskatt och dansk punktskatt, oavsett kundens nationalitet.

17 Det framgår av en begäran om bistånd av den 12 februari 2007, motiverad av risken för bedrägeri i restaurangbranschen, att den svenska skattemyndigheten bett den danska skatte- och tullmyndigheten om upplysningar avseende inköp som svenska kunder gjort hos Metro åren 2003 och 2004. De erhållna upplysningarna användes vid kontrollbesök på ett antal svenska restauranger vilka i samtliga fall ledde till att restaurangerna påfördes skatt och fick sina tillstånd indragna.

18 Skatteministeriet antog därefter ett beslut vari man förpliktade Metro att se till att företaget erhåller exemplar 1 av det förenklade ledsagardokument vid försäljning av spritdrycker till svenska kunder.

19 Metro väckte talan mot detta beslut vilken ogillades av Østre Landsret (regional domstol i östra Danmark) genom dom av den 19 mars 2010.

20 Metro överklagade domen till Højesteret den 11 maj 2010.

21 Under dessa omständigheter beslutade Højesteret att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1) Ska direktiv 92/12 och förordning 3649/92 tolkas så, att en näringsidkare i en medlemsstat som, under sådana omständigheter som föreligger i det nationella målet, säljer punktskattepliktiga varor, vilka har släppts för konsumtion i den medlemsstaten och vilka på säljarens affärsställe överlämnas till en köpare som är hemmahörande i en annan medlemsstat – utan att säljaren bistår med transport eller med att arrangera transport – är skyldig att kontrollera för det första

huruvida köpet av de punktskattepliktiga varorna sker i syfte att införa varorna till denna andra medlemsstat och för det andra huruvida en sådan införsel sker för privat bruk eller kommersiella ändamål?

2) För det fall fråga 1 besvaras jakande, ska näringsidkaren vid försäljning av punktskattepliktiga varor, under sådana omständigheter som föreligger i det nationella målet, utföra kontrollen med tillämpning av presumtionsregler om hur köparen avser att använda de köpta varorna?

3) För det fall fråga 1 besvaras jakande, ska direktiv 92/12 och förordning 3649/92 tolkas så, att en sådan säljare som avses i fråga 1, under sådana omständigheter som föreligger i det nationella målet, ska neka att uppfylla en köpares önskan att förvärva punktskattepliktiga varor om köparen inte erbjuder sig att överlämna exemplar 1 av det förenklade ledsagardokument som avses i artikel 4 i förordningen, såvitt syftet med köpet är att den punktskattepliktiga varan ska användas kommersiellt i köparens hemland? Denna fråga önskas även besvarad i det fall att presumtionsregler ska användas, såsom anförts i fråga 2.

4) Medför ikraftträdandet av direktiv 2008/118 och upphävandet av direktiv 92/12, när det gäller besvarandet av frågorna 1–3, någon ändring av rättsläget i förhållande till vad som följde av direktiv 92/12?

5) Ska uttrycket ’varor som förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk’ i artikel 8 i direktiv 92/12 respektive i artikel 32.1 i direktiv 2008/118, tolkas så att det omfattar eller kan omfatta inköp av punktskattepliktiga varor under sådana omständigheter som föreligger i det nationella målet? För det fall denna fråga besvaras nekande, omfattas inköpen då av artikel 7 i direktiv 92/12 respektive av artikel 33 i direktiv 2008/118?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

22 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i om artiklarna 7–9 i direktiv 92/12 samt artiklarna 1–4 i förordning nr 3649/92 ska tolkas så, att de innebär en skyldighet för en näringsidkare, likt den näringsidkare som är aktuell i det nationella målet, att kontrollera om köpare från andra medlemsstater har för avsikt att importera de punktskattebelagda varorna till en annan medlemsstat och, i sådant fall, om importen genomförs för eget bruk eller för kommersiella ändamål.

23 Det ska inledningsvis erinras om att direktiv 92/12 enligt fast rättspraxis syftar till att fastställa ett antal regler vad gäller innehav, flyttning och övervakning av punktskattebelagda varor, i synnerhet för att säkerställa att punktskatt tas ut på samma sätt i alla medlemsstater (se dom av den 23 november 2006 i mål C-5/05, Joustra, REG 2006, s. I-11075, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

24 I direktiv 92/12 görs, såsom framgår av femte och sjätte skälen, en skillnad mellan, å ena sidan, varor som förvaras för kommersiella ändamål och som under transporten ska åtföljas av ledsagardokument och, å andra sidan, varor som innehas för eget bruk och som kan transporteras utan sådana dokument.

25 Om punktskattepliktiga varor, som redan har frisläppts för konsumtion i en medlemsstat, är avsedda att användas i en annan medlemsstat för de ändamål som avses i artikel 7 i direktiv 92/12, ska den person som är ansvarig för flyttningen inom gemenskapen enligt artikel 1 i förordning nr 3649/92 upprätta ett förenklat ledsagardokument.

26 Enligt artikel 4 i samma förordning ska det förenklade ledsagardokumentet utfärdas i tre exemplar. Exemplar 1 ska behållas av leverantören för skattekontroll.

27 Det följer av en kombinerad läsning av artiklarna 1 och 4 i förordning nr 3649/92 att exemplar 1 av det förenklade ledsagardokumentet ska behållas av leverantören enbart när dokumentet har upprättats av ”den person som är ansvarig för flyttningen inom gemenskapen” som omnämns i artikel 1. Det åligger följaktligen denna person att överlämna exemplaret till leverantören när vederbörande konstaterar att punktskattebelagda varor, som redan har frisläppts för konsumtion i en medlemsstat, är avsedda att innehas i kommersiellt syfte i en annan medlemsstat.

28 Det finns inget i dessa bestämmelser som medger slutsatsen att en leverantör likt Metro – under förutsättning att det här inte rör sig om ”den person som är ansvarig för flyttningen inom gemenskapen” enligt artikel 1 i förordning nr 3649/92 – ska kontrollera om villkoren är uppfyllda för att den ansvariga personen ska upprätta och överlämna det nämnda förenklade ledsagardokumentet till leverantören så att leverantören kan behålla det.

29 Denna ansvariga person är såsom kommissionen gjort gällande i sitt yttrande den person som avses i artikel 7.5 i direktiv 92/12 vilken hänvisar till artikel 7.3 i detta direktiv.

30 Enligt sistnämnda bestämmelse ska punktskatten, beroende på omständigheterna, betalas av den som utför leveransen eller innehar de varor som är avsedda för leverans, av den som tar emot varorna för användning i en annan medlemsstat än den där de redan har släppts för konsumtion eller av näringsidkaren eller det offentligrättsliga organet.

31 Det är i förevarande fall obestridligt att det inom det ”cash & carry” system som Metro infört är kunden själv som ombesörjer transport av de köpta varorna, vilka kan vara avsedda för privat eller kommersiellt bruk. När kunden är svensk kan nämnda varor inte bara användas i Sverige utan även i Danmark.

32 Härav följer för det första att en näringsidkare såsom Metro, som inte ombesörjer leverans av de köpta varorna, inte kan betraktas som ”den som utför leveransen” i den mening som avses i artikel 7.3 i direktiv 92/12.

33 Vidare kan en sådan näringsidkare inte anses vara den som ”innehar de varor som är avsedda för leverans” i den mening som avses i nämnda artikel 7.3, eftersom vederbörandes verksamhet bestående av grossisthandel med självbetjäning inte gör det möjligt att garantera varken att varor som säljs till svenska kunder kommer att användas för kommersiella ändamål eller att varorna verkligen kommer att levereras i Sverige.

34 Tolkningen bekräftas av artikel 33.3 i direktiv 2008/118 som ersätter artikel 7.3 i direktiv 92/12. Den nya texten innehåller numera en hänvisning till artikel 33.1 i nämnda direktiv vari det fastställs ett klart samband mellan innehav inför leverans och tillämpning av nämnda artikel 33 som, i likhet med artikel 7 i direktiv 92/12, avser varor som ”släppts för konsumtion i en medlemsstat” och som ”förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat”.

35 Det följer av en kombinerad läsning av artikel 7.2 och 7.3 i direktiv 92/12 att Metro – i egenskap av företag med säte i Danmark det vill säga den medlemsstat där varorna släppts för konsumtion i det nationella målet – inte heller omfattas av något av de övriga fall som föreskrivs i artikel 7.3 i nämnda direktiv. Sistnämnda fall avser nämligen endast näringsidkare eller offentligrättsliga organ som tar emot varorna för användning i en annan medlemsstat än den där de redan har blivit släppta för konsumtion.

36 Nämnda slutsats stöds även av artikel 33.3 i direktiv 2008/118 som förenklar nämnda bestämmelser i direktiv 92/12 genom att hädanefter endast hänvisa till ”den person till vilken varorna levererats i den andra medlemsstaten”.

37 Domstolen finner därför att en näringsidkare såsom Metro inte kan anses som ”den person som är ansvarig för flyttningen inom gemenskapen” i den mening som avses i artikel 1 i förordning nr 3649/92 och inte ska kontrollera om villkoren är uppfyllda för att den ansvariga personen ska upprätta och överlämna det förenklade ledsagardokumentet till leverantören så att leverantören kan behålla det.

38 Mot bakgrund av samtliga ovanstående överväganden ska den första frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 7–9 i direktiv 92/12 samt artiklarna 1–4 i förordning nr 3649/92 ska tolkas så, att de inte innebär en skyldighet för en näringsidkare, likt den näringsidkare som är aktuell i det nationella målet, att kontrollera om köpare från andra medlemsstater har för avsikt att importera de punktskattebelagda varorna till en annan medlemsstat och, i sådant fall, om importen genomförs för privata eller kommersiella ändamål.

Den andra och tredje frågan

39 Med hänsyn till svaret på den första frågan, finns det ingen anledning att besvara den andra och den tredje tolkningsfrågan.

Den fjärde frågan

40 Den hänskjutande domstolen har ställt den fjärde frågan för att få klarhet i om artiklarna 32–34 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att de medför så väsentliga ändringar av artiklarna 7–9 i direktiv 92/12 att de under de omständigheter som är aktuella i det nationella målet motiverar ett annat svar på den första frågan.

41 Svaret på denna fråga framgår av svaret på den första frågan och i synnerhet av punkterna 34 och 36 i denna dom.

42 Artiklarna 32–34 i direktiv 2008/118 medför nämligen inga väsentliga ändringar av artiklarna 7–9 i direktiv 92/12 utan återger och klargör innehållet i dessa artiklar.

43 Den fjärde frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Artiklarna 32–34 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att de inte medför så väsentliga ändringar av artiklarna 7–9 i direktiv 92/12 att de under de omständigheter som är aktuella i det nationella målet motiverar ett annat svar på den första frågan.

Den femte frågan

44 Den hänskjutande domstolen har ställt den femte frågan för att få klarhet i om artikel 8 i direktiv 92/12 ska tolkas så, att den kan omfatta köp av punktskattebelagda varor under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet.

45 Det ska härvid erinras om att varor som inte innehas för privata ändamål med nödvändighet ska anses innehas för kommersiella ändamål (se domen i det ovannämnda målet Joustra, punkt 29).

46 Det följer av ordalydelsen i artikel 7 i direktiv 92/12 att bestämmelserna avser köp av punktskattebelagda varor under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet när varorna är avsedda att innehas i en annan medlemsstat för kommersiella ändamål.

47 Prövningen av den första frågan visar att det emellertid även är möjligt att sådana varor förvärvats av enskilda personer för eget bruk och att varorna transporterats av dem själva till Sverige. I sådant fall omfattas varorna av artikel 8 i direktiv 92/12.

48 Den femte frågan ska därför besvaras på följande sätt. Artikel 8 i direktiv 92/12 ska tolkas så, att den kan omfatta köp av punktskattebelagda varor under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet när varorna förvärvats av enskilda personer för deras eget bruk och transporterats av dem själva, vilket det ankommer på behöriga nationella myndigheter att kontrollera från fall till fall.

Rättegångskostnader

49 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 7–9 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/108/EEG av den 14 december 1992, samt artiklarna 1–4 i kommissionens förordning (EEG) nr 3649/92 av den 17 december 1992 om förenklade ledsagardokument vid flyttning inom gemenskapen av punktskattepliktiga varor som redan har frisläppts för konsumtion i den avsändande medlemsstaten ska tolkas så, att de inte innebär en skyldighet för en näringsidkare, likt den näringsidkare som är aktuell i det nationella målet, att kontrollera om köpare från andra medlemsstater har för avsikt att importera de punktskattebelagda varorna till en annan medlemsstat och, i sådant fall, om importen genomförs för eget bruk eller för kommersiella ändamål.**

2) **Artiklarna 32–34 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG, i dess lydelse enligt direktiv 92/108, ska tolkas så, att de inte medför så väsentliga ändringar av artiklarna 7–9 i direktiv 92/12 att de under de omständigheter som är aktuella i det nationella målet motiverar ett annat svar på den första frågan.**

3) **Artikel 8 i direktiv 92/12, i dess lydelse enligt direktiv 92/108, ska tolkas så, att den kan omfatta köp av punktskattebelagda varor under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet när varorna förvärvats av enskilda personer för deras eget bruk och transporterats av dem själva vilket det ankommer på behöriga nationella myndigheter att kontrollera från fall till fall.**

Underskrifter