Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

18. července 2013 *

„Spotřební daň — Směrnice 92/12/EHS — Články 7 až 9 — Směrnice 2008/118/ES — Články 32 až 34 — Pohyb výrobků podléhajících spotřební dani uvnitř Společenství — Nařízení (EHS) č. 3649/92 — Články 1 a 4 — Zjednodušený průvodní doklad — První vyhotovení — Provoz „cash & carry“ — Výrobky propuštěné ke spotřebě v jednom členském státě, které jsou drženy pro obchodní účely v jiném členském státě, nebo výrobky nabyté soukromými osobami pro jejich vlastní potřebu, které si samy zajišťují jejich přepravu — Lihoviny — Neexistence povinnosti dodavatele provést ověření“

Ve věci C-315/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU podaná rozhodnutím Højesteret (Dánsko) ze dne 26. června 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 29. června 2012, v řízení

**Metro Cash & Carry Danmark ApS**

proti

**Skatteministeriet,**

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení E. Jarašiūnas, předseda senátu, C. Toader (zpravodajka) a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 10. dubna 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Metro Cash & Carry Danmark ApS E. Lego Andersen a H. Peytzem, advokater,

— za dánskou vládu V. Pasternak Jørgensen, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s D. Aukenem, advokat,

— za řeckou vládu I. Pouli a G. Papagianni, jako zmocněnkyněmi,

— za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem a A. Cunha, jako zmocněnci,

— za Evropskou komisi W. Möllsem a C. Barslev, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: dánština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

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, dále jen „směrnice 92/12“), článků 32 až 34 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12 (Úř. věst. L 9, s. 12), jakož i ustanovení nařízení Komise (EHS) č. 3649/92 ze dne 17. prosince 1992 o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství (Úř. věst. L 369, s. 17; Zvl. vyd. 09/01, s. 179).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností Metro Cash & Carry Danmark ApS (dále jen „Metro“) a Skatteministeriet (ministerstvem financí), jehož předmětem je rozhodnutí, kterým tento orgán uložil společnosti Metro povinnost zajistit si v rámci prodeje výrobků podléhajících spotřební dani, v projednávaném případě lihovin, zákazníkům, kteří jsou osobami podléhajícími dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve Švédsku, že jí bude předáno první vyhotovení zjednodušeného průvodního dokladu upraveného nařízením č. 3649/92.

### Právní rámec

*Unijní právo*

Směrnice 92/12

3 Směrnice 92/12 zavádí obecný režim pro výrobky podléhající spotřební dani, konkrétně ustanovení upravující jejich držení, pohyb a sledování.

4 Čtvrtý až osmý bod odůvodnění směrnice 92/12 znějí následovně:

„vzhledem k tomu, že k vytvoření a fungování vnitřního trhu je třeba, aby vznik daňové povinnosti ke spotřební dani byl stejný ve všech členských státech;

„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“.

5 Článek 6 odst. 1 této směrnice stanoví zásadu, podle které daňová povinnost ke spotřební dani vzniká dnem propuštění výrobků pro domácí spotřebu nebo dnem zjištění manka, které podléhá spotřební dani a propuštění pro domácí spotřebu definuje jako každé opuštění – včetně neoprávněného opuštění – režimu s podmíněným osvobozením od daně.

6 Článek 7 uvedené 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 k 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 této směrnice.

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.“

[...]“.

7 Článek 8 směrnice 92/12 stanoví, že u výrobků nabytých jednotlivci k uspokojení jejich potřeb a jimi přepravovaných z hlavní zásady vnitřního trhu vyplývá, že se spotřební daň vyměří v členském státě, kde byly výrobky nabyty.

8 Článek 9 této směrnice stanoví:

„1. Aniž jsou dotčeny články 6, 7 a 8, vzniká daňová povinnost ke spotřební dani, jsou-li produkty, 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 [dokazování]. Tyto směrné úrovně nesmějí být nižší než:

[...]

b) *pro alkoholické nápoje*

lihoviny: 10 l,

[...]“.

Nařízení č. 3649/92

9 Články 1 a 4 nařízení č. 3649/92, které stanoví pravidla týkající se zjednodušeného průvodního dokladu, znějí následovně:

„Článek 1

Mají-li být výrobky podléhající spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v některém členském státě, použity v jiném členském státu pro účely uvedené v článku 7 směrnice 92/12/EHS, musí osoba odpovědná za přepravu uvnitř Společenství vystavit zjednodušený průvodní doklad. Při přepravě nebo odesílání mezi členskými státy musí být doklad přiložen a předložen při kontrole příslušným orgánům členských států.

[…]

Článek 4

Zjednodušený průvodní doklad se vystaví ve třech vyhotoveních.

První vyhotovení si ponechá dodavatel pro daňovou kontrolu.

Druhé vyhotovení doprovází zásilku a ponechá si je příjemce.

Třetí vyhotovení doprovází zásilku a příjemce je vrátí dodavateli s potvrzením o přijetí s odkazem na další daňový postup týkající se tohoto zboží v členském státě určení, pokud to dodavatel vyžaduje zejména pro účely vrácení daně. Toto vyhotovení se přiloží k případné žádosti o vrácení daně podle čl. 22 odst. 3 směrnice 92/12/EHS.“

Směrnice 2008/118

10 Články 32 až 34 směrnice 2008/118, které nahrazují články 7 až 9 směrnice 92/12, stanoví:

„*Článek 32*

1. U zboží podléhajícího spotřební dani nabytého soukromými osobami pro jejich vlastní potřebu a jimi přepravovaného z jednoho členského státu do druhého vzniká povinnost ke spotřební dani pouze v členském státě, v němž bylo zboží podléhající spotřební dani nabyto.

2. K určení, zda je zboží podléhající spotřební dani uvedené v odstavci 1 určeno pro vlastní potřebu dané soukromé osoby, berou členské státy v úvahu zejména:

a) obchodní status držitele zboží podléhajícího spotřební dani a důvody jeho držení;

b) místo, kde se zboží podléhající spotřební dani nachází, nebo případně užitý způsob přepravy;

c) jakýkoli doklad týkající se zboží podléhajícího spotřební dani;

d) povahu zboží podléhajícího spotřební dani;

e) množství zboží podléhajícího spotřební dani.

3. Pro účely použití odst. 2 písm. e) mohou členské státy stanovit směrné úrovně pouze jako formu evidence [dokazování]. Tyto směrné úrovně nesmějí být nižší než:

[…]

b) pro alkoholické nápoje:

— lihoviny: 10 l

[…]

*Článek 33*

1. Aniž je dotčen čl. 36 odst. 1, je-li zboží podléhající spotřební dani, které již bylo propuštěno ke spotřebě v jednom členském státě, drženo pro obchodní účely v jiném členském státě, aby tam bylo dodáno nebo použito, je toto zboží předmětem spotřební daně a daňová povinnost ke spotřební dani vzniká v členském státě, v němž je drženo.

Pro účely tohoto článku se „držením pro obchodní účely“ rozumí držení zboží podléhajícího spotřební dani jinou než soukromou osobou nebo jeho držení soukromou osobou z jiných důvodů než pro vlastní potřebu a jí přepravovaného v souladu s článkem 32.

2. Použijí se podmínky vzniku daňové povinnosti a sazba spotřební daně, které platí ke dni, k němuž vzniká daňová povinnost v tomto jiném členském státě.

3. Osobou povinnou přiznat a zaplatit spotřební daň je v závislosti na případech uvedených v odstavci 1 osoba, která uskutečňuje dodávku nebo která má v držení zboží, jež má být dodáno, anebo které bylo zboží dodáno v jiném členském státě.

4. Aniž je dotčen článek 38, je-li zboží podléhající spotřební dani, které již bylo propuštěno ke spotřebě v jednom členském státě, přepravováno ve Společenství pro obchodní účely, nepovažuje se toto zboží za držené pro tyto účely, dokud nedorazí do členského státu určení, za předpokladu, že je přepravováno při splnění náležitostí stanovených v článku 34.

5. Zboží podléhající spotřební dani, které je drženo na palubě lodi nebo letadla na cestě mezi dvěma členskými státy, ale není k dispozici pro prodej, nachází-li se loď nebo letadlo na území některého dotčeného členského státu, se nepovažuje za zboží držené pro obchodní účely v tomto členském státě.

6. Spotřební daň se v členském státě, ve kterém došlo k propuštění ke spotřebě, na žádost vrátí nebo promine, pokud příslušné orgány druhého členského státu zjistí, že vznikla daňová povinnost ke spotřební dani a daň byla v tomto členském státě vybrána.

*Článek 34*

1. V situacích uvedených v čl. 33 odst. 1 se zboží podléhající spotřební dani přepravuje mezi územími různých členských států za použití průvodního dokladu obsahujícího základní údaje dokladu podle čl. 21 odst. 1.

Komise postupem podle čl. 43 odst. 2 přijme opatření stanovící formu a obsah tohoto průvodního dokladu.

2. Osoby uvedené v čl. 33 odst. 3 musí splnit tyto požadavky:

a) před odesláním zboží podají prohlášení daňovým orgánům členského státu určení a poskytnou zajištění spotřební daně;

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

c) souhlasí se všemi kontrolami, které příslušným orgánům členského státu určení umožní se přesvědčit, že zboží podléhající spotřební dani bylo skutečně přijato a že spotřební daň vyměřená z tohoto zboží byla zaplacena.

Členský stát určení může v situacích a za podmínek, které určí, zjednodušit požadavky uvedené v písmeni a) nebo udělit výjimku z těchto požadavků. V takovém případě to dotyčný členský stát oznámí Komisi, která uvědomí ostatní členské státy.“

*Dánské právo*

11 Relevantní ustanovení směrnice 92/12 a směrnice 2008/118 byla provedena zákonem č. 1239 o dani z piva, vína a ovocného vína (zákon o dani z lihovin) [lovbekendtgørelse nr. 1239 om afgift af øl, vin og frugtvin m.m (spiritusafgiftsloven)] v úplném znění ze dne 22. října 2007, a zákonem č.1385, kterým se mění mimo jiné zákon o dani z lihovin (lov nr. 1385 om ændring af bl.a. spiritusafgiftsloven) ze dne 21. prosince 2009.

## Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že dánské spotřební daně z lihovin jsou výrazně nižší než odpovídající švédské daně. K 1. lednu 2012 činila dánská spotřební daň 150 dánských korun (DKK) za litr, zatímco švédská daň ke stejnému datu činila přibližně 424,14 DKK za litr. Tento stav představuje finanční motivaci k nákupu lihovin podléhajících dánské spotřební dani a jejich dovozu do Švédska. Lihoviny nepodléhají švédské spotřební dani, zakoupí-li je v Dánsku soukromé osoby pro vlastní potřebu, které si také samy zajišťují jejich přepravu. V případě nabytí zboží pro obchodní účely musí být naopak uhrazena švédská spotřební daň.

13 Společnost Metro se v Dánsku zabývá prodejem širokého sortimentu výrobků, včetně lihovin, zákazníkům z Dánska nebo z jiných členských států. Koncept „cash & carry“, který tato společnost provozuje, spočívá v tom, že si zákazníci sami z regálů prodejny vybírají zboží a vkládají je do nákupních vozíků, které přivážejí k pokladně, kde za zboží ihned zaplatí („cash“). Po zaplacení jsou výrobky vydány zákazníkům, kteří si sami obstarávají jejich odvoz („carry“).

14 Nákupy u společnosti Metro lze uskutečnit pouze na základě předložení karty se strojově čitelnými údaji (dále jen „karta Metro“) vydávané na žádost dánským podnikům zaregistrovaným u Det Centrale Virksomhedsregister (centrální registr podniků). V případě švédských zákazníků Metro tuto kartu vydává pouze podnikům, které jsou ve Švédsku osobami povinnými k DPH. Zákazník, jemuž bylo vydáno několik karet Metro, může své karty poskytnout jiným fyzickým osobám, které mohou uvedené karty používat pro vlastní nákupy. Toto platí jak pro dánské, tak pro švédské zákazníky. Společnost Metro má více než 250 000 zaregistrovaných zákazníků a vystavila více než 700 000 karet Metro.

15 Od osoby uskutečňující nákup není vyžadováno splnění žádných formalit k prokázání její totožnosti nebo toho, že je hospodářským subjektem či zástupcem podniku, jemuž byla karta Metro vydána. Metro neprovádí ani žádné kontroly u pokladen za účelem ověření toho, zda zboží bylo nakoupeno k obchodním účelům nebo zda se jedná pouze nebo zároveň i o nákup pro vlastní potřebu.

16 Prodej lihovin podléhá vždy zaplacení dánské DPH a spotřební daně, bez ohledu na státní příslušnost zákazníka.

17 Ze žádosti o pomoc ze dne 12. února 2007 odůvodněné rizikem daňových úniků v odvětví veřejného stravování vyplývá, že Skatteverket (švédská daňová správa) se obrátila na dánské celní a daňové orgány, v níž si vyžádala informace o nákupech švédských zákazníků u společnosti Metro v průběhu let 2003 a 2004. Získané informace byly použity při kontrolách v několika švédských restauracích, po nichž vždy následovalo dodatečné vyměření daně a odebrání koncese.

18 V návaznosti na to přijal Skatteministeriet rozhodnutí, v němž společnosti Metro uložil povinnost zajistit si při prodejích lihovin švédským zákazníkům, že jí bude předáno první vyhotovení zjednodušeného průvodního dokladu.

19 Østre Landsret (regionální soud ve východním Dánsku) žalobu podanou společností Metro proti tomuto rozhodnutí zamítl rozsudkem ze dne 19. března 2010.

20 Dne 11. května 2010 podala společnost Metro proti tomuto rozsudku odvolání u Højesteret.

21 Za těchto podmínek se Højesteret rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1. Je třeba směrnici 92/12 a nařízení č. 3649/92 vykládat v tom smyslu, že hospodářský subjekt z určitého členského státu, který za okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, prodává výrobky podléhající spotřební dani, které byly v tomto členském státě propuštěny pro

domácí spotřebu a jsou v obchodním sídle prodejce předány kupujícímu, který má bydliště nebo sídlo v jiném členském státě, aniž prodejce pomáhá při dopravě nebo organizaci dopravy, musí ověřit: zaprvé, zda nákup výrobků podléhajících spotřební dani probíhá za účelem jeho dovozu do tohoto jiného členského státu a zadruhé, zda takový dovoz kupující uskutečňuje k obchodnímu použití nebo pro vlastní potřebu?

2. V případě kladné odpovědi na první otázku, musí hospodářský subjekt při prodeji výrobků podléhajících spotřební dani za okolností v původním řízení uplatňovat při zmíněném ověřování určitá pravidla týkající se domněnky o úmyslech kupujícího ohledně zakoupených výrobků?

3. V případě kladné odpovědi na první otázku, je třeba směrnici 92/12 a nařízení č. 3649/92 vykládat v tom smyslu, že prodejce, který je popsán v první otázce, musí za okolností původního řízení odmítnout vyhovět přání kupujícího zakoupit výrobky podléhající spotřební dani, pokud mu kupující nenabídne, že mu předá první vyhotovení zjednodušeného průvodního dokladu uvedeného v článku 4 nařízení č. 3649/92, pokud je koupí zamýšleno obchodní použití výrobků podléhajících spotřební dani v domovském státě kupujícího? Předkládající soud žádá o odpověď na tuto otázku také v případě, že by bylo třeba uplatnit pravidla týkající se domněnky, jak je uvedeno v druhé otázce.

4. Mají vstup směrnice 2008/118 v platnost a zrušení směrnice 92/12 za následek změnu právní situace, která vyplývala ze směrnice 92/12, pokud jde o odpovědi na první až třetí otázku?

5. Je třeba výraz „výrobky […] nabyté jednotlivci pro jejich soukromé použití“ v článku 8 směrnice 92/12 a v čl. 32 odst. 1 směrnice 2008/118 vykládat v tom smyslu, že se za okolností v původním řízení vztahuje nebo může vztahovat na nákup zboží podléhajícího spotřební dani? V případě záporné odpovědi na tuto otázku, spadá pak nákup pod ustanovení článku 7 směrnice 92/12 nebo článku 33 směrnice 2008/118?“

## K předběžným otázkám

*K první otázce*

22 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda je třeba články 7 až 9 směrnice 92/12, jakož i články 1 a 4 nařízení č. 3649/92 vykládat v tom smyslu, že takovému hospodářskému subjektu, jako je hospodářský subjekt ve věci v původním řízení, ukládají povinnost ověřit, zda kupující z jiných členských států mají v úmyslu dovézt výrobky podléhající spotřební dani do jiného členského státu a zda je takový dovoz uskutečňován k soukromým nebo obchodním účelům.

23 Úvodem je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že cílem směrnice 92/12 je 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 (viz rozsudek ze dne 23. listopadu 2006, Joustra, C-5/05, Sb. rozh. s. I-11075, bod 27 a citovaná judikatura).

24 Směrnice 92/12 v tomto ohledu zavádí – jak vyplývá zejména z jejího pátého a šestého bodu odůvodnění – rozlišování mezi výrobky drženými pro obchodní účely, které musí být přepravovány s průvodními doklady, na jedné straně, a výrobky nabývanými jednotlivci pro soukromé účely, jejichž přeprava nevyžaduje žádný průvodní doklad, na straně druhé.

25 Článek 1 nařízení č. 3649/92 stanoví, že mají-li být výrobky podléhající spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v některém členském státě, použity v jiném členském státu pro účely uvedené v článku 7 směrnice 92/12/EHS, musí osoba odpovědná za přepravu uvnitř Společenství vystavit zjednodušený průvodní doklad.

26 Podle článku 4 uvedeného nařízení je zjednodušený průvodní doklad vystavován ve třech vyhotoveních a jeho první vyhotovení si ponechá dodavatel pro daňovou kontrolu.

27 Z článků 1 a 4 nařízení č. 3649/92 vyplývá, že první vyhotovení zjednodušeného průvodního dokladu si dodavatel ponechává pouze tehdy, byl-li tento doklad vystaven „osobou odpovědnou za přepravu uvnitř Společenství“ uvedenou v citovaném článku 1, na které je pak, aby předala toto vyhotovení dodavateli, v případě, že konstatuje, že výrobky podléhající spotřební dani, které již byly propuštěny pro domácí spotřebu v některém členském státě, mají být drženy pro obchodní použití v jiném členském státu.

28 Nic v těchto ustanoveních neumožňuje učinit závěr, že takový dodavatel, jako je společnost Metro, za předpokladu, že sám není „osobou odpovědnou za přepravu uvnitř Společenství“ na základě článku 1 nařízení č. 3649/92, musí ověřit, zda jsou splněny podmínky k tomu, aby odpovědná osoba vystavila a předala mu uvedený zjednodušený průvodní doklad, který si tento dodavatel ponechá.

29 Komise ve svém vyjádření správně uvedla, že touto odpovědnou osobou je osoba uvedená v čl. 7 odst. 5 směrnice 92/12, který odkazuje na její čl. 7 odst. 3.

30 V souladu s posledně uvedeným ustanovením dluží daň v závislosti na všech okolnostech 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.

31 V projednávaném případě je nesporné, že v systému „cash & carry“ provozovaném společností Metro si přepravu zakoupených výrobků, které mohou být určeny pro soukromé nebo obchodní použití a které mohou být v případě zákazníků pocházejících ze Švédska použity nikoli ve Švédsku, ale v Dánsku, zajišťuje sám zákazník.

32 Z toho především vyplývá, že takový hospodářský subjekt, jako je společnost Metro, který je dodavatelem, jenž nezajišťuje dodávky prodávaných výrobků, nelze považovat za „osobu dodávající výrobky“ ve smyslu čl. 7 odst. 3 směrnice 92/12.

33 Takový subjekt nemůže být považován ani za osobu „skladující výrobky určené k dodání“ [osobu, která má v držení zboží, jež má být dodáno] ve smyslu uvedeného čl. 7 odst. 3, jelikož jeho samoobslužná velkoobchodní činnost mu neumožňuje zaručit, že výrobky prodávané švédským zákazníkům budou použity pro obchodní účely, ani to, že tyto výrobky budou skutečně dodány do Švédska.

34 Tento výklad je potvrzen článkem 33 odst. 3 směrnice 2008/118, který nahrazuje čl. 7 odst. 3 směrnice 92/12. Nové znění totiž nyní odkazuje na první odstavec tohoto článku 33 a zavádí jasné pojítko mezi držením zboží za účelem dodání a použitím uvedeného článku 33, který se stejně jako článek 7 směrnice 92/12 vztahuje na zboží, „které bylo propuštěno ke spotřebě v jednom členském státě“ a „drženo pro obchodní účely v jiném členském státě“.

35 Konečně pak ze společného výkladu druhého a třetího odstavce článku 7 směrnice 92/12 vyplývá, že společnost Metro jakožto podnik usazený v Dánsku, tedy v členském státě, v němž ve věci v původním řízení došlo k propuštění výrobků ke spotřebě, nespadá ani pod ostatní případy upravené v čl. 7 odst. 3 uvedené směrnice. Tyto případy se totiž týkají pouze hospodářských subjektů nebo veřejnoprávních subjektů, jimž jsou určeny výrobky uvnitř jiného členského státu, než je ten, kde došlo k propuštění ke spotřebě.

36 Tento závěr je rovněž podpořen zněním čl. 33 odst. 3 směrnice 2008/118, která tato ustanovení směrnice 92/12 zjednodušuje tím, že nyní odkazuje pouze na osobu, „které bylo zboží dodáno v jiném členském státě“.

37 Je proto třeba konstatovat, že takový hospodářský subjekt, jako je společnost Metro, nemůže být považován za „osobu odpovědnou za přepravu uvnitř Společenství“ ve smyslu článku 1 nařízení č. 3649/92 a nemůže kontrolovat, zda jsou splněny podmínky k tomu, aby mu odpovědná osoba vystavila a předala zjednodušený průvodní doklad, aby si jej mohl tento subjekt ponechat.

38 Vzhledem k výše uvedeným úvahám je třeba na první otázku odpovědět tak, že články 7 až 9 směrnice 92/12, jakož i články 1 a 4 nařízení č. 3649/92 musí být vykládány v tom smyslu, že takovému hospodářskému subjektu, jako je hospodářský subjekt ve věci v původním řízení, neukládají povinnost ověřit, zda kupující z jiných členských států mají v úmyslu dovézt výrobky podléhající spotřební dani do jiného členského státu a zda je takový dovoz uskutečňován k soukromým nebo obchodním účelům.

*Ke druhé a třetí otázce*

39 Vzhledem k odpovědi na první otázku již není třeba odpovídat na druhou a třetí předběžnou otázku.

*Ke čtvrté otázce*

40 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda články 32 až 34 směrnice 2008/118 musí být vykládány v tom smyslu, že mají za následek podstatné změny článků 7 až 9 směrnice 92/12, které by za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené v původním řízení, odůvodňovaly odchylnou odpověď na první otázku.

41 Odpověď na tuto otázku vyplývá z odpovědi na první otázku a zejména z bodů 34 a 36 tohoto rozsudku.

42 Je totiž nutné konstatovat, že články 32 až 34 směrnice 2008/118 nemají za následek podstatné změny článků 7 až 9 směrnice 92/12, ale přebírají obsah těchto článků a objasňují je.

43 Na čtvrtou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že články 32 až 34 směrnice 2008/118 musí být vykládány v tom smyslu, že nemají za následek podstatné změny článků 7 až 9 směrnice 92/12, které by za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, odůvodňovaly odchylnou odpověď na první otázku.

*K páté otázce*

44 Podstatou páté otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 8 směrnice 92/12 vykládán v tom smyslu, že se za takových okolností, jako jsou okolnosti původního řízení, může vztahovat na nákup výrobků podléhajících spotřební dani.

45 V této souvislosti je třeba připomenout, že výrobky, které nejsou drženy pro soukromé účely, musí být nutně považovány za výrobky držené pro obchodní účely (viz výše uvedený rozsudek Joustra, bod 29).

46 Ze znění článku 7 směrnice 92/12 vyplývá, že se za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, vztahuje na nákup výrobků podléhajících spotřební dani, pokud tyto výrobky mají být drženy v jiném členském státě pro obchodní účely.

47 Jak však vyplývá z posouzení první otázky, je rovněž možné, že jsou tyto výrobky nabývány soukromými osobami pro jejich vlastní potřebu, a jimi samotnými přepravovány do Švédska. Za takových okolností spadají uvedené výrobky pod článek 8 směrnice 92/12.

48 Na pátou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že článek 8 směrnice 92/12 musí být vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, se může vztahovat na nákup výrobků podléhajících spotřební dani, pokud tyto výrobky byly nabyty soukromými osobami pro jejich vlastní potřebu, které samy zajistily jejich přepravu, což musí případ od případu ověřit příslušné vnitrostátní orgány.

**K nákladům řízení**

49 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 (osmý senát) rozhodl takto:

**1) Články 7 až 9 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, jakož i články 1 a 4 nařízení Komise (EHS) č. 3649/92 ze dne 17. prosince 1992 o zjednodušeném průvodním dokladu pro pohyb výrobků podléhajících spotřební dani, které byly propuštěny pro domácí spotřebu v odesílajícím členském státě, uvnitř Společenství, musí být vykládány v tom smyslu, že takovému hospodářskému subjektu, jako je hospodářský subjekt ve věci v původním řízení, neukládají povinnost ověřit, zda kupující z jiných členských států mají v úmyslu dovézt výrobky podléhající spotřební dani do jiného členského státu a zda je takový dovoz uskutečňován k soukromým nebo obchodním účelům.**

**2) Články 32 až 34 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS musí být vykládány v tom smyslu, že nemají za následek podstatné změny článků 7 až 9 směrnice 92/12, ve znění směrnice 92/108, které by za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, odůvodňovaly odchylnou odpověď na první otázku.**

**3) Článek 8 směrnice 92/12, ve znění směrnice 92/108, musí být vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, se může vztahovat na nákup výrobků podléhajících spotřební dani, pokud tyto výrobky byly nabyty soukromými osobami pro jejich vlastní potřebu, které samy zajistily jejich přepravu, což musí případ od případu ověřit příslušné vnitrostátní orgány.**

Podpisy.