Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

18. juuli 2013*

Aktsiis — Direktiiv 92/12/EMÜ — Artiklid 7–9 — Direktiiv 2008/118/EÜ — Artiklid 32–34 — Aktsiisikauba ühendusesisene liikumine — Määrus (EMÜ) nr 3649/92 — Artiklid 1 ja 4 — Lihtsustatud saatedokument — 1. eksemplar — „Cash & carry" tegevus — Ühes liikmesriigis tarbimiseks ringlusse lubatud kaup, mida hoitakse teises liikmesriigis kaubanduslikul eesmärgil, või kaup, mille eraisikud on omandanud enda tarbeks ja mida nad veavad ise — Piiritusjoogid — Kaubasaatjal kontrollimise kohustuse puudumine

Kohtuasjas C-315/12,

mille ese on Højesteret (Taani) 26. juuni 2012. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. juunil 2012, menetluses

Metro Cash & Carry Danmark ApS

versus

Skatteministeriet,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president E. Jarašiūnas, kohtunikud C. Toader (ettekandja) ja C. G. Fernlund,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 10. aprilli 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Metro Cash & Carry Danmark ApS, esindajad: *advokat* E. Lego Andersen ja *advokat* H. Peytz,

— Taani valitsus, esindaja: V. Pasternak Jørgensen, keda abistas *advokat* D. Auken,

— Kreeka valitsus, esindajad: I. Pouli ja G. Papagianni,

— Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes ja A. Cunha,

— Euroopa Komisjon, esindajad: W. Mölls ja C. Barslev,

* Kohtumenetluse keel: taani.

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta (EÜT L 76, lk 1, ELT eriväljaanne 09/01, lk 176), muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/108/EMÜ (EÜT L 390, lk 124), (edaspidi „direktiiv 92/12”) artiklite 7–9, nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT L 9, lk 12), artiklite 32–34, samuti komisjoni 17. detsembri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 3649/92 aktsiisiga maksustatavate lähteliikmesriigis tarbimisse lastud toodete ühendusesisesel liikumisel kasutatava lihtsustatud saatedokumendi kohta (EÜT L 369, lk 17; ELT eriväljaanne 09/01, lk 216) sätete tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Metro Cash & Carry Danmark ApS (edaspidi „Metro”) ja Skatteministerieti (maksuministeerium) vahelises kohtuvaidluses ministeeriumi otsuse üle panna Metrole kohustus tagada, et talle esitataks aktsiisikauba müügi korral, antud juhul piiritusjookide müügil klientidele, kes on Rootsis käibemaksukohustuslased, määrusega nr 3649/92 ette nähtud lihtsustatud saatedokumendi 1. eksemplar.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

Direktiiv 92/12

3 Direktiiv 92/12 kehtestab aktsiisikauba üldise korralduse, eeskätt sätted selle kauba valdamise, liikumise ja järelevalve kohta.

4 Direktiivi 92/12 põhjendused 4–8 on sõnastatud järgmiselt:

„siseturu loomise ja toimimise tagamiseks tuleks aktsiisid kõikides liikmesriikides sisse nõuda samal viisil;

mis tahes kättetoimetamise, kättetoimetamiseks oma valduses hoidmise või tarnimise puhul kas iseseisvalt või avalik-õigusliku isiku heaks majandustegevust teostavale ettevõtjale teistes liikmesriikides kui see, kus kaup tarbimiseks ringlusse lubatakse, tuleb aktsiis tasuda nimetatud teises liikmesriigis;

juhul kui eraisikud on aktsiisiga maksustatava kauba omandanud enda tarbeks ja veavad seda ise, tuleb aktsiis tasuda riigis, kus kaup omandati;

tegemaks kindlaks, et aktsiisiga maksustatavat kaupa ei hoita enda tarbeks, vaid kaubanduslikul eesmärgil, peavad liikmesriigid arvesse võtma mitmeid kriteeriume;

aktsiisiga maksustatav kaup, mille ostnud isikud ei ole volitatud laopidajad ega registreeritud ega registreerimata ettevõtjad ning mis lähetatakse või veetakse otse või kaudselt müüja poolt või tema nimel, tuleb aktsiisiga maksustada sihtliikmesriigis”.

5 Direktiivi artikli 6 lõige 1 sätestab põhimõtte, mille kohaselt aktsiis tuleb tasuda tarbimiseks ringlusse lubamise hetkest või juhul, kui registreeritakse aktsiisiga maksustatav puudujääk, ning määratleb, et tarbimiseks ringlusse lubamine on mis tahes viisil, sealhulgas eeskirjade vastaselt kõrvalekaldumine aktsiisi peatamise korrast.

6 Direktiivi artikkel 7 näeb ette:

„1. Kui aktsiisiga maksustatavat ning ühes liikmesriigis juba tarbimiseks ringlusse lubatud kaupa hoitakse teises liikmesriigis kaubanduslikul eesmärgil, võetakse aktsiis liikmesriigis, kus kaupa hoitakse.

2. Sel eesmärgil, ilma et see piiraks artikli 6 kohaldamist, juhul kui ühes liikmesriigis juba tarbimiseks ringlusse lubatud kaup, nagu see on määratletud artiklis 6, teises liikmesriigis kätte toimetatakse, kavatsetakse kätte toimetada või seda seal kas iseseisvalt või avalik-õigusliku isiku heaks majandustegevust teostava ettevõtja majandustegevuses kasutatakse, tuleb aktsiis tasuda nimetatud teises liikmesriigis.

3. Olenevalt asjaoludest peab aktsiisi tasuma isik, kes kauba kätte toimetab või seda kättetoimetamiseks oma valduses hoiab, või isik, kes võtab kauba kasutamise eesmärgil vastu muus liikmesriigis kui see, kus kaup on juba tarbimiseks ringlusse lubatud, või asjaomane ettevõtja või avalik-õiguslik isik.

4. Lõikes 1 nimetatud kaup liigub liikmesriikide territooriumide vahel saatedokumendi alusel, milles on loetletud artikli 18 lõikes 1 osutatud dokumendi peamised andmed. Nimetatud dokumendi vorm ja sisu määratakse kindlaks käesoleva direktiivi artiklis 24 sätestatud korras.

5. Lõikes 3 nimetatud isik, ettevõtja või asutus peab täitma järgmised tingimused:

a) esitama enne kauba lähetamist sihtliikmesriigi maksuhaldurile deklaratsiooni ning tagama aktsiisi tasumise;

b) tasuma sihtliikmesriigi aktsiisi selle liikmesriigi kehtestatud korras;

c) nõustuma mis tahes kontrolliga, mis võimaldab sihtliikmesriigi ametiasutustel veenduda, et kaup on tõepoolest vastu võetud ning sellele kohaldatav aktsiis tasutud.

6. Lõikes 1 nimetatud esimeses liikmesriigis tasutud aktsiis makstakse tagasi artikli 22 lõike 3 kohaselt.

[...]”

7 Direktiivi 92/12 artikkel 8 sätestab, et kauba suhtes, mille füüsilised isikud on oma tarbeks soetanud ning mida nad veavad, näeb siseturgu reguleeriv põhimõte ette, et aktsiis tuleb tasuda liikmesriigis, kus kaup soetati.

8 Direktiivi artiklis 9 on sätestatud:

„1. Ilma et see piiraks artiklite 6, 7 ja 8 kohaldamist, tuleb aktsiis tasuda, kui ühes liikmesriigis tarbimiseks ettenähtud kaupa hoitakse kaubanduslikul eesmärgil teises liikmesriigis.

Sellisel juhul tuleb aktsiis tasuda liikmesriigis, mille territooriumil kaup asub, ning selle peab tasuma kauba valdaja.

2. Tegemaks kindlaks, et artiklis 8 osutatud kaup ei ole ette nähtud kaubanduslikuks eesmärgiks, peavad liikmesriigid muu hulgas arvesse võtma järgmist:

— kauba valdaja äriline seisund ning põhjused, miks ta kaupa oma valduses hoiab,

— kauba asukoht või vajaduse korral kasutatav veoliik,

— kõik kaubaga seotud dokumendid,

— kauba laad,

— kauba kogus.

Esimese lõigu viienda taande sisu kohaldamiseks võivad liikmesriigid kehtestada üksnes tõendamiseks kasutatavad suunistasemed. Nimetatud suunistasemed ei tohi olla madalamad kui:

[...]

b) alkohoolsed joogid

piiritusjoogid – 10 l;

[...]”

Määrus nr 3649/92

9 Määruse nr 3649/92 artiklid 1 ja 4, mis reguleerivad üksikasjalikult lihtsustatud saatedokumendi kasutamist, on sõnastatud järgmiselt:

„Artikkel 1

Kui aktsiisiga maksustatavaid ja ühes liikmesriigis juba tarbimisse lastud tooteid kavatsetakse kasutada teises liikmesriigis direktiivi 92/12/EMÜ artiklis 7 märgitud eesmärkidel, peab ühendusesisese liikumise eest vastutav isik koostama lihtsustatud saatedokumendi. Nimetatud toodete liikumisel ühest liikmesriigist teise peab see dokument olema kaubasaadetisega kaasas ning liikmesriikide pädevatele ametiasutustele kontrollimiseks kättesaadav.

[…]

Artikkel 4

Lihtsustatud saatedokument koostatakse kolmes eksemplaris.

1. eksemplari säilitab kaubasaatja maksude õigsuse kontrollimiseks.

2. eksemplar peab kaubaga liikumise ajal kaasas olema ja selle säilitab kaubasaaja.

3. eksemplar peab kaubaga liikumise ajal kaasas olema ja tagastatakse kaubasaatjale koos vastuvõtutõendiga, milles kaubasaaja osutab ka selle kauba edaspidisele maksumenetlusele sihtliikmesriigis, kui kaubasaatja seda eelkõige maksutagastustaotlusega seoses nõuab. See eksemplar liidetakse direktiivi 92/12/EMÜ artikli 22 lõikes 3 sätestatud võimalike maksutagastustaotlustega.”

Direktiiv 2008/118

10 Direktiivi 2008/118 artiklites 32–34, mis kehtivad direktiivi 92/12 artiklite 7–9 asemel, on sätestatud:

„Artikkel 32

1. Aktsiisikaubalt, mille füüsiline isik on soetanud oma tarbeks ja mille ta viib ühest liikmesriigist teise, nõutakse aktsiis sisse ainult selles liikmesriigis, kus kaup soetati.

2. Selleks, et teha kindlaks, kas lõikes 1 nimetatud aktsiisikaup on ette nähtud eraisiku oma tarbeks, peab liikmesriik arvesse võtma eelkõige järgmist:

a) aktsiisikauba valdaja äriline seisund ning põhjused, miks ta kaupa oma valduses hoiab;

b) aktsiisikauba asukoht või vajaduse korral kasutatav veoliik;

c) kõik aktsiisikaubaga seotud dokumendid;

d) aktsiisikauba laad;

e) aktsiisikauba kogus.

3. Lõike 2 punkti e kohaldamiseks võivad liikmesriigid kehtestada üksnes tõendamiseks kasutatavad suunistasemed. Nimetatud suunistasemed ei tohi olla madalamad kui:

[…]

b) alkohoolsete jookide puhul:

— piiritusjoogid – 10 l;

[…]

Artikkel 33

1. Ilma et see piiraks artikli 36 lõike 1 kohaldamist, juhul kui aktsiisikaupa, mis on ühes liikmesriigis juba tarbimisse lubatud, vallatakse kaubanduslikel eesmärkidel teises liikmesriigis seal tarnimiseks või kasutamiseks, maksustatakse see kaup aktsiisiga ning aktsiis muutub sissenõutavaks kõnealuses teises liikmesriigis.

Käesoleva artikli tähenduses on „valdamine kaubanduslikel eesmärkidel” aktsiisikauba valdamine muu isiku kui eraisiku poolt või eraisiku poolt muul eesmärgil kui oma tarbeks ning mida ta ise veab vastavalt artiklile 32.

2. Kohaldatavateks aktsiisi sissenõutavuse tingimusteks ja aktsiisimääraks on need tingimused ja see määr, mida kohaldatakse kuupäeval, mil aktsiis muutub kõnealuses teises liikmesriigis sissenõutavaks.

3. Sissenõutavaks muutunud aktsiisi maksmise eest vastutab sõltuvalt lõikes 1 nimetatud juhtumist kas isik, kes kaupa tarnib või kelle valduses on tarnimiseks mõeldud kaup või kellele kaup teises liikmesriigis tarnitakse.

4. Ilma et see piiraks artikli 38 kohaldamist, kui ühes liikmesriigis juba tarbimisse lubatud aktsiisikaup liigub ühenduse piires kaubanduslikel eesmärkidel, ei käsitata seda kuni sihtliikmesriiki jõudmiseni nendel eesmärkidel valdamisena tingimusel, et kauba liikumisel järgitakse artiklis 34 sätestatud formaalsusi.

5. Aktsiisikauba asumist kahe liikmesriigi vahel liikuva laeva või õhusõiduki pardal, kui kõnealust kaupa ei müüda ajal, mil laev või õhusõiduk asub ühe liikmesriigi territooriumil, ei käsitata kõnealuses liikmesriigis kaubanduslikel eesmärkidel valdamisena.

6. Taotluse korral aktsiis tagastatakse või seda vähendatakse liikmesriigis, kus kaup lubati tarbimisse, kui teise liikmesriigi pädevad asutused tuvastavad, et aktsiis muutus sissenõutavaks kõnealuses liikmesriigis ja on seal sisse nõutud.

Artikkel 34

1. Artikli 33 lõikes 1 nimetatud juhtudel liigub aktsiisikaup eri liikmesriikide territooriumite vahel koos saatedokumendiga, mis sisaldab artikli 21 lõikes 1 osutatud dokumendi põhiandmeid.

Komisjon võtab vastavalt artikli 43 lõikes 2 sätestatud menetlusele vastu meetmed, millega kehtestatakse saatedokumendi vorm ja sisu.

2. Artikli 33 lõikes 3 nimetatud isikud peavad täitma järgmisi eeskirju:

a) enne kauba lähetamist esitama sihtliikmesriigi pädevatele asutustele deklaratsiooni ja tagama aktsiisi maksmise;

b) maksma sihtliikmesriigi aktsiisi vastavalt kõnealuses liikmesriigis kehtestatud korrale;

c) nõustuma mis tahes kontrolliga, mis võimaldab sihtliikmesriigi pädevatel asutustel kindlaks teha, kas aktsiisikaup on tegelikult vastu võetud ja kas sellelt on aktsiis makstud.

Sihtliikmesriik võib enda kehtestatud juhtudel ja tingimustel punktis a nimetatud nõudeid lihtsustada või teha nende suhtes erandi. Sellisel juhul teavitab ta sellest komisjoni, kes teavitab teisi liikmesriike.”

Taani õigus

11 Direktiivi 92/12 ja direktiivi 2008/118 asjassepuutuvad sätted on üle võetud 22. oktoobri 2007. aasta konsolideeritud seadusega nr 1239, mis käsitleb õlle-, veini- ja puuviljaveini jms aktsiisi (piiritusjookide aktsiisi seadus) (lovbekendtgørelse nr. 1239 om afgift af øl, vin og frugtvin m.m (spiritusafgiftsloven)), ning 21. detsembri 2009. aasta seadusega nr 1385, mis muu hulgas muudab ka piiritusjookide aktsiisi seadust (lov nr. 1385 om ændring af bl.a. spiritusafgiftsloven).

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

12 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Taanis on piiritusjookide aktsiisid oluliselt madalamad kui vastavad Rootsi maksud. Taani aktsiis 1. jaanuari 2012. aasta seisuga oli 150 Taani krooni (DKK) liitri kohta, samas kui Rootsi aktsiis sama kuupäeva seisuga vastab ligikaudu 424,14 Taani kroonile liitri kohta. Selles olukorras tekib rahaline stiimul osta piiritusjooke, millelt on makstud Taani aktsiis, ning importida neid Rootsi. Piiritusjooke ei maksustata Rootsi aktsiisiga, kui eraisikud on need Taanis omandanud enda tarbeks ja veavad neid ise. Seevastu juhul, kui need omandatakse kaubanduslikul eesmärgil, tuleb tasuda Rootsi aktsiisi.

13 Metro ajab Taanis äri, müües laia valikut kaupa, sealhulgas piiritusjooke Taanist või teistest liikmesriikidest pärit klientidele. Kasutatav äriskeem, „cash and carry", seisneb selles, et klient võtab laos ise riiulitelt kaupa ja paneb selle ostukärusse, mille ta viib kassa juurde, kus ta maksab kauba eest sularahas („cash"). Pärast maksmist antakse kaup üle kliendile, kes korraldab ise edasise veo („carry").

14 Metros saab ostu teha vaid siis, kui kassasse esitatakse masinloetav kaart (edaspidi „Metro kaart"), mis väljastatakse taotluse alusel Taani ettevõtjatele, kes on registreeritud Det Centrale Virksomhedsregisteris (keskäriregister). Rootsi klientide puhul väljastab Metro kaardi üksnes ettevõtjatele, kes on Rootsis käibemaksukohustuslasena registreeritud. Klient, kellele on väljastatud mitu Metro kaarti, võib anda need teiste füüsiliste isikute kätte, kes saavad kaarte kasutada oma ostudeks. See kehtib nii Taani kui ka Rootsi klientide kohta. Metrol on üle 250 000 registreeritud kliendi ja ta on välja andnud enam kui 700 000 Metro kaarti.

15 Kassasse pöördunud isikult ei nõuta ühegi ametliku dokumendi esitamist, et tuvastada tema isik või see, et ta on sellise ettevõtte töötaja või esindaja, kellele Metro kaart on väljastatud. Metro ei kontrolli kassa juures, kas kaupa ostetakse kaubanduslikul eesmärgil või on tegemist ostudega ainuüksi või lisaks isiklikuks tarbeks.

16 Piiritusjookide müügilt tasutakse alati Taani käibemaks ja Taani aktsiis olenemata sellest, millise riigi kodakondsus on kliendil.

17 Ametiabi taotlusest, mis on esitatud 12. veebruaril 2007 põhjendusega, et toitlustusettevõtetes esineb pettuseoht, nähtub, et Skatteverket (Rootsi maksuamet) palus Taani tolli- ja maksuametilt andmeid ostude kohta, mille Rootsi kliendid olid Metros sooritanud aastatel 2003 ja 2004. Saadud andmeid kasutati mitmes Rootsi restoranis kontrolli läbiviimisel, mille tulemusena said restoranipidajad kõikidel juhtudel maksuotsuse ja neilt võeti ära tegevusluba.

18 Seejärel võttis Skatteministeriet vastu otsuse, mis paneb Metrole kohustuse nõuda Rootsi klientidele piiritusjookide müügi korral lihtsustatud saatedokumendi 1. eksemplari esitamist.

19 Metro esitas selle otsuse peale kaebuse, mille Østre Landsret (Ida ringkonnakohus, Taani) jättis 19. märtsi 2010. aasta otsusega rahuldamata.

20 Selle kohtuotsuse peale esitas Metro 11. mail 2010 apellatsioonkaebuse Højesteretile.

21 Neil asjaoludel otsustas Højesteret menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi 92/12 ja määrust nr 3649/92 tuleb tõlgendada nii, et ühes liikmesriigis asuv ettevõtja, kes niisugustel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, müüb aktsiisikaupa, mis on selles liikmesriigis tarbimiseks ringlusesse lubatud ja mis antakse müüja tegevuskohas üle ostjale, kes on teise liikmesriigi resident, ilma et müüja osaleks veo pakkumises või korraldamises, peab esiteks kontrollima, kas aktsiisikaup on ostetud eesmärgiga importida see kõnealusesse teise liikmesriiki, ja teiseks kontrollima, kas ostja impordib kaupa kaubanduslikul eesmärgil kasutamiseks või oma tarbeks?

2. Kui vastus 1. küsimusele on jaatav, siis soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust, kas ettevõtja peab aktsiisikauba müümise ajal sellistel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kontrolli teostamise käigus kohaldama õigusliku eelduse põhimõtet selle kohta, mida ostja kavatseb ostetud kaubaga teha?

3. Kui vastus 1. küsimusele on jaatav, siis soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus ühtlasi selgitust, kas direktiivi 92/12 ja määrust nr 3649/92 tuleb tõlgendada nii, et niisugune müüja, nagu on kirjeldatud 1. küsimuses, peab sellistel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, keelduma

müümast aktsiisikaupa ostjale, kes ei esita määruse artiklis 4 viidatud lihtsustatud saatedokumendi 1. eksemplari, kui aktsiisikaup ostetakse kavatsusega kasutada seda ostja päritoluriigis kaubanduslikul eesmärgil? Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub sellele küsimusele vastata ka juhul, kui tuleb kohaldada teises küsimuses viidatud õigusliku eelduse põhimõtet.

4. Kas direktiivi 2008/118 jõustumine ja direktiivi 92/12 kehtetuks tunnistamine muudab õiguslikku olukorda, mis tuleneb direktiivist 92/12, mõjutades vastust esimesele, teisele ja kolmandale küsimusele?

5. Kas direktiivi 92/12 artiklis 8 ja direktiivi 2008/118 artikli 32 lõikes 1 sisalduvat lauset „[kaup] […], mille füüsilised isikud on oma tarbeks soetanud" tuleb tõlgendada nii, et selle tähendus hõlmab või võib hõlmata aktsiisikauba ostmist niisugustel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas? Kui vastus sellele küsimusele on eitav, siis soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus selgitust, kas ostud kuuluvad vastavalt direktiivi 92/12 artikli 7 või direktiivi 2008/118 artikli 33 kohaldamisalasse?"

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimene küsimus

22 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 92/12 artikleid 7–9 ning määruse nr 3649/92 artikleid 1 ja 4 tuleb tõlgendada nii, et need panevad sellisele majandustegevust teostavale ettevõtjale, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kohustuse kontrollida, kas teistest liikmesriikidest pärit ostjad kavatsevad importida aktsiisikauba teise liikmesriiki ja olenevalt olukorrast, kas nad impordivad seda oma tarbeks või kaubanduslikul eesmärgil kasutamiseks.

23 Sissejuhatuseks olgu meenutatud, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on direktiivi 92/12 eesmärk kehtestada rida eeskirju aktsiisikauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta ja seda eelkõige selleks, et tagada kõikides liikmesriikides ühesugune aktsiiside sissenõudmine (vt 23. novembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-5/05: Joustra, EKL 2006, lk I-11075, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Direktiiv 92/12 eristab selles osas, nagu tuleneb eelkõige ka selle viiendast ja kuuendast põhjendusest, ühelt poolt kaubanduslikel eesmärkidel hoitavat kaupa, mille veo kohta peavad olema saatedokumendid, ja teisalt eraisikute poolt enda tarbeks soetatud kaupa, mille transpordi kohta dokumente ei nõuta.

25 Määruse nr 3649/92 artikkel 1 nõuab, et kui aktsiisiga maksustatavaid ja ühes liikmesriigis juba tarbimisse lastud tooteid kavatsetakse kasutada teises liikmesriigis direktiivi 92/12 artiklis 7 märgitud eesmärkidel, peab ühendusesisese liikumise eest vastutav isik koostama lihtsustatud saatedokumendi.

26 Vastavalt nimetatud määruse artiklile 4 koostatakse lihtsustatud saatedokument kolmes eksemplaris ja neist 1. eksemplari säilitab kaubasaatja maksude õigsuse kontrollimiseks.

27 Määruse nr 3649/92 artiklite 1 ja 4 koostoimes lugemisest ilmneb, et lihtsustatud saatedokumendi 1. eksemplari peab kaubasaatja säilitama üksnes siis, kui selle dokumendi on koostanud „ühendusesisese liikumise eest vastutav isik", keda on nimetatud artiklis 1 ja kes on järelikult kohustatud andma selle eksemplari kaubasaatjale, kui ta teeb kindlaks, et aktsiisikaupa, mis on ühes liikmesriigis juba tarbimisse lubatud, kavatsetakse hoida kaubanduslikel eesmärkidel mõnes teises liikmesriigis.

28 Need sätted ei anna mingit alust järeldada, et selline kaubasaatja nagu Metro, kui ta just ise ei ole „ühendusesisese liikumise eest vastutav isik" määruse nr 3649/92 artikli 1 tähenduses, peab kontrollima, kas on täidetud tingimused, mille esinemisel vastutav isik koostab ja annab talle lihtsustatud saatedokumendi, et ta saaks seda säilitada.

29 Nagu väitis komisjon oma seisukohtades, on vastutavaks isikuks see isik, keda on nimetatud direktiivi 92/12 artikli 7 lõikes 5, mis viitab sama direktiivi artikli 7 lõikele 3.

30 Vastavalt viimasena mainitud sättele peab olenevalt asjaoludest aktsiisi tasuma isik, kes kauba kätte toimetab, kes kaupa kättetoimetamiseks oma valduses hoiab, või isik, kes võtab kauba kasutamise eesmärgil vastu muus liikmesriigis kui see, kus kaup on juba tarbimiseks ringlusse lubatud, või asjaomane ettevõtja või avalik-õiguslik isik.

31 Käesolevas asjas ei ole vaidlust selles, et „cash & carry" süsteemis, mille Metro on kasutusele võtnud, on klient ise see, kes korraldab ostetud kauba veo, kusjuures kaup võib olla mõeldud oma tarbeks või kaubanduslikul eesmärgil kasutamiseks ning kui klient on rootslane, võidakse kaupa kasutada mitte Rootsis, vaid hoopis Taanis.

32 Sellest tuleneb esiteks, et sellist ettevõtjat nagu Metro, kes kaubasaatjana ei tegele müüdud kauba kättetoimetamisega, ei saa pidada „isikuks, kes kauba kätte toimetab" direktiivi 92/12 artikli 7 lõike 3 tähenduses.

33 Ka ei saa sellist ettevõtjat pidada artikli 7 lõike 3 tähenduses isikuks, „kes kaupa kättetoimetamiseks oma valduses hoiab", kuna tema tegevus iseteenindusega hulgimüügi alal ei võimalda tal tagada ei Rootsi klientidele müüdud kauba kaubanduslikul eesmärgil kasutamist ega seda, et kaup tegelikult Rootsis kätte toimetatakse.

34 Seda tõlgendust kinnitab direktiivi 2008/118 artikli 33 lõige 3, mis kehtib direktiivi 92/12 artikli 7 lõike 3 asemel. Nimelt sisaldab uus redaktsioon nüüd viidet artikli 33 lõikele 1, mis määrab selgelt kindlaks seose kättetoimetamiseks oma valduses hoidmise ja artikli 33 kohaldamise vahel, mis nagu direktiivi 92/12 artikkel 7 viitab kaubale, mis „on ühes liikmesriigis juba tarbimisse lubatud" ja mida „vallatakse kaubanduslikel eesmärkidel teises liikmesriigis".

35 Lõpuks nähtub direktiivi 92/12 artikli 7 lõigete 2 ja 3 koostoimes lugemisest, et Metro kui ettevõte, mis on asutatud Taanis, st põhikohtuasjas tarbimisse lubamise liikmesriigis, ei kuulu ka ühegi muu selle direktiivi artikli 7 lõikes 3 ette nähtud juhtumi alla. Need puudutavad nimelt ainult majandustegevust teostavaid ettevõtjaid või avalik-õiguslikke isikuid, kellele kaup on määratud mõnes muus liikmesriigis kui see, kus kaup on juba tarbimiseks ringlusse lubatud.

36 Seda järeldust kinnitab ka direktiivi 2008/118 artikli 33 lõige 3, mis lihtsustab direktiivi 92/12 sätteid, viidates nüüd üksnes isikule, „kellele kaup teises liikmesriigis tarnitakse".

37 Seega tuleb tuvastada, et sellist majandustegevust teostavat ettevõtjat nagu Metro ei saa pidada „ühendusesisese liikumise eest vastutavaks isikuks" määruse nr 3649/92 artikli 1 tähenduses ja ta ei pea kontrollima, kas on täidetud tingimused, mille esinemisel vastutav isik koostab ja annab talle lihtsustatud saatedokumendi, et ta saaks seda säilitada.

38 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 92/12 artikleid 7–9 ning määruse nr 3649/92 artikleid 1 ja 4 tuleb tõlgendada nii, et need ei pane sellisele majandustegevust teostavale ettevõtjale, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kohustust kontrollida, kas teistest liikmesriikidest pärit ostjad kavatsevad importida aktsiisikauba teise liikmesriiki ja olenevalt olukorrast, kas nad impordivad seda oma tarbeks või kaubanduslikul eesmärgil kasutamiseks.

Teine ja kolmas küsimus

39 Arvestades esimesele küsimusele antud vastust, ei ole teisele ja kolmandale eelotsuse küsimusele enam vaja vastata.

Neljas küsimus

40 Neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 2008/118 artikleid 32–34 tuleb tõlgendada nii, et nendega on tehtud sisulisi muudatusi direktiivi 92/12 artiklitesse 7–9, mis sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, põhjendaksid teistsugust vastust esimesele küsimusele.

41 Vastus sellele küsimusele tuleneb esimesele küsimusele antud vastusest ja eeskätt käesoleva kohtuotsuse punktidest 34 ja 36.

42 Niisiis tuleb nentida, et direktiivi 2008/118 artiklid 32–34 ei tee sisulisi muudatusi direktiivi 92/12 artiklites 7–9, vaid võtavad nende artiklite sisu üle neid selgitades.

43 Seega tuleb neljandale küsimusele vastata, et direktiivi 2008/118 artikleid 32–34 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole tehtud sisulisi muudatusi direktiivi 92/12 artiklitesse 7–9, mis sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, põhjendaksid teistsugust vastust esimesele küsimusele.

Viies küsimus

44 Viienda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas direktiivi 92/12 artiklit 8 tuleb tõlgendada nii, et selle tähendus võib hõlmata aktsiisikauba ostmist niisugustel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas.

45 Selles osas on mõttekas meelde tuletada, et kaupa, mida ei hoita enda tarbeks, tuleb tingimata käsitada kaubanduslikel eesmärkidel hoitava kaubana (vt eespool viidatud kohtuotsus Joustra, punkt 29).

46 Direktiivi 92/12 artikli 7 sõnastusest nähtub, et see viitab aktsiisikauba ostmisele niisugustel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, juhul kui kaupa kavatsetakse hoida teises liikmesriigis kaubanduslikul eesmärgil.

47 Nagu nähtub esimese küsimuse käsitlusest, on samas võimalik ka see, et kauba soetavad eraisikud oma tarbeks ja veavad selle ise Rootsi. Niisugustel asjaoludel kuulub kaup direktiivi 92/12 artikli 8 kohaldamisalasse.

48 Seega tuleb viiendale küsimusele vastata, et direktiivi 92/12 artiklit 8 tuleb tõlgendada nii, et selle tähendus võib hõlmata aktsiisikauba ostmist niisugustel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, juhul kui kauba soetavad eraisikud oma tarbeks ja veavad seda ise, mida pädevatel siseriiklikel asutustel tuleb üksikjuhtude kaupa kontrollida.

Kohtukulud

49 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

1. **Nõukogu 25. veebruari 1992. aasta direktiivi 92/12/EMÜ aktsiisiga maksustatava kauba üldise korralduse ja selle kauba valdamise, liikumise ning järelevalve kohta, muudetud nõukogu 14. detsembri 1992. aasta direktiiviga 92/108/EMÜ, artikleid 7–9, samuti komisjoni 17. detsembri 1992. aasta määruse (EMÜ) nr 3649/92 aktsiisiga maksustatavate lähteliikmesriigis tarbimisse lastud toodete ühendusesisesel liikumisel kasutatava lihtsustatud saatedokumendi kohta artikleid 1 ja 4 tuleb tõlgendada nii, et need ei pane sellisele majandustegevust teostavale ettevõtjale, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kohustust kontrollida, kas teistest liikmesriikidest pärit ostjad kavatsevad importida aktsiisikauba teise liikmesriiki ja olenevalt olukorrast, kas nad impordivad seda oma tarbeks või kaubanduslikul eesmärgil kasutamiseks.**

2. **Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiivi 2008/118/EÜ, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ, artikleid 32–34 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole tehtud sisulisi muudatusi direktiiviga 92/108 muudetud direktiivi 92/12 artiklitesse 7–9, mis sellistel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, põhjendaksid teistsugust vastust esimesele küsimusele.**

3. **Direktiiviga 92/108 muudetud direktiivi 92/12 artiklit 8 tuleb tõlgendada nii, et selle tähendus võib hõlmata aktsiisikauba ostmist niisugustel asjaoludel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, juhul kui kauba soetavad eraisikud oma tarbeks ja veavad seda ise, mida pädevatel siseriiklikel asutustel tuleb üksikjuhtude kaupa kontrollida.**

Allkirjad