Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

18. srpnja 2013.*

„Trošarina – Direktiva 92/12/EEZ – Članci 7. do 9. – Direktiva 2008/118/EZ – Članci 32. do 34. – Kretanje trošarinske robe – Uredba (EEZ) br. 3649/92 – Članci 1. i 4. – Pojednostavljeni prateći dokument – Primjerak 1. – ‚Cash&carry' djelatnost – Proizvodi stavljeni u promet radi potrošnje u jednoj državi članici i držani u drugoj državi članici u komercijalne svrhe ili proizvodi koje nabavljaju fizičke osobe za vlastitu uporabu i same je prevoze – Jaka alkoholna pića – Nepostojanje obveze dobavljača da izvrši provjeru"

U predmetu C-315/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Højesteret (Danska), odlukom od 26. lipnja 2012., koju je Sud zaprimio 29. lipnja 2012., u postupku

Metro Cash&Carry Danmark ApS

protiv

Skatteministeriet,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: E. Jarašiūnas, predsjednik vijeća, C. Toader (izvjestitelj) i C. G. Fernlund, suci,

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: L. Hewlett, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 10. travnja 2013.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Metro Cash&Carry Danmark ApS, E. Lego Andersen i H. Peytz, *advokater*,

— za dansku vladu, V. Pasternak Jørgensen, u svojstvu agenta, uz asistenciju D. Auken, *advokat*,

— za grčku vladu, I. Pouli i G. Papagianni, u svojstvu agenata,

— za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes i A. Cunha, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, W. Mölls i C. Barslev, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

* Jezik postupka: danski

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 7. do 9. Direktive Vijeća 92/12/EEZ od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarini te o držanju i prometu tih proizvoda i njihovu praćenju (SL L 76, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 92/108/EEZ od 14. prosinca 1992. (SL L 390, str. 124.; u daljnjem tekstu: Direktiva 92/12), članaka 32. do 34. Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ (SL L 9, str. 12.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 174.), kao i odredbi Uredbe Komisije (EEZ) br. 3649/92 od 17. prosinca 1992. o pojednostavljenom pratećem dokumentu za prijevoz unutar Zajednice proizvoda koji podliježu trošarini, koji su stavljeni u promet radi potrošnje u državi članici otpreme (SL L 369, str. 17.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 18.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Metro Cash&Carry Danmark ApS (u daljnjem tekstu: Metro) i Skatteministerieta (Ministarstvo za oporezivanje) povodom odluke potonjeg kojom se Metrou nalaže dužnost osiguranja da mu se preda primjerak 1. pojednostavljenog pratećeg dokumenta koji predviđa Uredba br. 3649/92 u okviru prodaje trošarinske robe, u predmetnom slučaju jakih alkoholnih pića, klijentima koji su obveznici plaćanja poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) u Švedskoj.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 92/12

3 Direktiva 92/12 uspostavlja opći aranžman za proizvode koji podliježu trošarini, a osobito o držanju i prometu tih proizvoda i njihovu praćenju.

4 Četvrta do osma uvodna izjava Direktive 92/12 glase:

„budući da se, radi osiguranja uspostave i funkcioniranja unutarnjeg tržišta, trošarine trebaju jednako naplaćivati u svim državama članicama;

budući da isporuka, držanje radi isporuke ili opskrba gospodarskog subjekta koji samostalno obavlja gospodarsku djelatnost ili za potrebe tijela javnog prava koji se odvijaju u državi članici različitoj od države puštanja u potrošnju dovodi do obračunavanja trošarine u toj drugoj državi članici;

budući da se na trošarinsku robu koju nabavljaju fizičke osobe za vlastitu uporabu i koju su same prevezle trošarina mora obračunati u državi članici u kojoj je ta roba nabavljena;

budući da radi utvrđivanja da se trošarinska roba ne drži u osobne nego u komercijalne svrhe, države članice moraju voditi računa o određenom broju kriterija;

budući da je trošarinska roba koju su kupile osobe koje nisu ovlašteni držatelj trošarinskog skladišta ili registrirani ili neregistrirani gospodarski subjekt i koju prodavatelj ili netko u njegovo ime neposredno ili posredno otprema ili preveze, oporeziva trošarinom u državi članici odredišta.” [neslužbeni prijevod]

5 Članak 6. stavak 1. te direktive predviđa načelo u skladu s kojim obveza obračunavanja trošarine nastaje prilikom puštanja u potrošnju ili kada se utvrde manjkovi na koje se mora obračunati trošarina te definira puštanje u potrošnju kao svako puštanje, uključujući i ono nepravilno, iz sustava odgode plaćanja trošarina.

6 Članak 7. te direktive propisuje:

„1. Kada se trošarinska roba koja je već puštena u potrošnju u jednoj državi članici drži u komercijalne svrhe u drugoj državi članici, trošarina se ubire u državi članici u kojoj se ta roba drži.

2. U tu svrhu, ne dovodeći u pitanje članak 6., kada je roba koja je već puštena u potrošnju u skladu s člankom 6. u jednoj državi članici isporučena ili namijenjena isporuci u drugu državu članicu ili korištena u drugoj državi članici za potrebe gospodarskog subjekta koji samostalno obavlja gospodarsku djelatnost ili za potrebe tijela javnog prava, trošarina se obračunava u toj drugoj državi članici.

3. Ovisno o okolnostima slučaja, trošarinski obveznik je osoba koja obavlja isporuku, koja drži robu namijenjenu isporuci ili osoba koja prima robu za korištenje u državi članici različitoj od one u kojoj je roba već puštena u potrošnju ili relevantni gospodarski subjekt ili tijelo javnog prava.

4. Roba iz stavka 1. kreće se između područja država članica uz primjenu pratećeg dokumenta koji sadrži sve bitne podatke iz dokumenta iz članka 18. stavka 1. Oblik i sadržaj tog dokumenta utvrđuju se u skladu s postupkom iz članka 24. ove direktive.

5. Osoba, gospodarski subjekt ili tijelo iz stavka 3. moraju udovoljiti sljedećim zahtjevima:

a) prije otpreme robe, podnijeti izjavu nadležnim poreznim tijelima države članice odredišta i jamčiti plaćanje trošarine;

b) platiti trošarinu države članice odredišta u skladu s postupkom utvrđenim u toj državi članici;

c) dopustiti preglede na temelju kojih nadležna tijela države članice odredišta mogu ustanoviti je li trošarinska roba stvarno primljena i je li obračunata trošarina na njih plaćena.

6. Trošarina ubrana u prvoj državi članici iz stavka 1. vraća se sukladno članku 22. stavku 3.

[...]”. [neslužbeni prijevod]

7 Na temelju članka 8. Direktive 92/12, za trošarinsku robu koju nabavljaju fizičke osobe za vlastitu uporabu i koju su same prevezle načelo koje uređuje unutarnje tržište određuje da se trošarina ubire u državi članici u kojoj je roba nabavljena.

8 Članak 9. te direktive propisuje:

„1. Ne dovodeći u pitanje članke 6., 7. i 8., obveza obračunavanja trošarine nastaje kada se roba koja je puštena u potrošnju u jednoj državi članici drži u komercijalne svrhe u drugoj državi članici.

U tom slučaju, trošarina se plaća u državi članici na čijem se području roba nalazi i njezin obveznik je držatelj robe.

2. Kako bi utvrdile da je roba iz članka 8. namijenjena za komercijalne svrhe, države članice moraju, među ostalim, uzeti u obzir sljedeće:

— komercijalni status držatelja robe i njegove razloge za njezino držanje,

— mjesto gdje se ta roba nalazi ili, prema potrebi, korištenu vrstu prijevoza,

— svu dokumentaciju u vezi s robom,

— prirodu robe,

— količinu robe.

U svrhu primjene petog podstavka, države članice mogu utvrditi okvirne količine, međutim, samo u smislu smjernica. Te okvirne količine ne smiju biti niže od:

[...]

b) *Alkoholna pića*

jaka alkoholna pića 10 litara

[...]".[neslužbeni prijevod]

Uredba br. 3649/92

9 Članci 1. i 4. Uredbe br. 3649/92, koji uređuju pojednostavljeni prateći dokument, glase:

„*Članak 1.*

Ako su proizvodi, koji podliježu trošarini i koji su već stavljeni u promet radi potrošnje u jednoj državi članici, namijenjeni za upotrebu u nekoj drugoj državi članici, za potrebe iz članka 7. Direktive 92/12/EEZ, osoba nadležna za prijevoz unutar Zajednice mora izraditi pojednostavljeni prateći dokument. Tijekom prijevoza tih proizvoda iz jedne države članice u drugu državu članicu taj dokument mora pratiti pošiljku za vrijeme prijevoza i mora biti na raspolaganju nadležnim tijelima države članice za potrebe nadzora.

[…]

Članak 4.

Pojednostavljeni prateći dokument se sastavlja u tri primjerka.

Primjerak 1. zadržava dobavljač radi porezne kontrole.

Primjerak 2. mora pratiti robu tijekom prijevoza, a zadržava ga primatelj.

Primjerak 3. mora pratiti robu i vraća se dobavljaču s potvrdom o primitku koja također navodi daljnji porezni tretman robe u državi članici odredišta, koji daje primatelj ako to posebno traži dobavljač zbog povrata sredstava. Taj primjerak se prilaže uz mogući zahtjev za povrat sredstava predviđen člankom 22. stavkom 3. Direktive 92/12/EEZ."

Direktiva 2008/118

10 Članci 32. do 34. Direktive 2008/118, koji su zamijenili članke 7. do 9. Direktive 92/12, propisuju:

„*Članak 32.*

1. Za trošarinsku robu koju nabavljaju fizičke osobe za vlastitu uporabu i same je prevoze iz jedne države članice u drugu, trošarina se obračunava samo u državi članici u kojoj je roba nabavljena.

2. Da bi se utvrdilo je li trošarinska roba iz stavka 1. namijenjena za vlastitu uporabu fizičke osobe, države članice u obzir uzimaju najmanje sljedeće:

a) komercijalni status osobe koja drži trošarinsku robu i njegove razloge zadržavanje;

b) mjesto gdje se nalazi trošarinska roba ili, ako je primjereno, korištena vrsta prijevoza;

c) bilo koji dokument koji se odnosi na trošarinsku robu;

d) prirodu trošarinske robe;

e) količinu trošarinske robe.

3. U svrhu primjene stavka 2. točke (e), države članice mogu utvrditi okvirne količine, međutim, samo u smislu smjernica. Te okvirne količine ne smiju biti niže od:

[…]

b) za alkoholna pića:

— jaka alkoholna pića: 10 l,

— […]

Članak 33.

1. Ne dovodeći u pitanje članak 36. stavak 1., kada se trošarinska roba koja je već puštena u potrošnju u jednoj državi članici drži u komercijalne svrhe u drugoj državi članici kako bi se isporučila ili u njoj koristila, obveza obračunavanja trošarine nastaje u toj drugoj državi članici.

U smislu ovog članka, „držanje u komercijalne svrhe” znači držanje trošarinske robe od strane osobe koja nije fizička osoba ili od strane fizičke osobe koja ih ne drži za vlastitu uporabu niti je prevozi sama, u skladu s člankom 32.

2. Primjenjuju se oni uvjeti za obvezu obračuna i stope trošarine koji se primjenjuju na dan nastanka obveze obračunavanja trošarine u toj drugoj državi članici.

3. Obveznik plaćanja trošarine za koju je nastala obveza obračuna je, vezano uz slučajeve iz stavka 1., osoba koja isporučuje ili drži robu za isporuku, ili osoba kojoj se roba isporučuje u drugu državu članicu.

4. Ne dovodeći u pitanje članak 38., kada se trošarinska roba koja je već puštena u potrošnju u jednoj državi članici kreće unutar Zajednice u komercijalne svrhe, ne smatra se držanjem u te svrhe sve dok ne stigne u državu članicu odredišta, pod uvjetom da se kretanje provodi u skladu s formalnostima iz članka 34.

5. Trošarinska roba koja se drži na plovilu koje plovi morskim prijelazima ili u zrakoplovu koji leti između dvije države članice, ali nije na raspolaganju za prodaju kad se plovilo ili zrakoplov nalazi na području jedne od tih država članica, ne smatra se držanjem u komercijalne svrhe u toj državi članici.

6. Trošarina se, na zahtjev, vraća ili otpušta u državi članici gdje se dogodilo puštanje u potrošnju, ako nadležna tijela druge države članice ustanove da je obveza obračunavanja trošarine nastala i da je prikupljena u toj državi članici.

Članak 34.

1. U slučajevima iz članka 33. stavka 1., trošarinska se roba kreće između područja država članica uz primjenu pratećeg dokumenta koji sadrži sve bitne podatke iz dokumenta iz članka 21. stavka 1.

Komisija u skladu s postupkom iz članka 43. stavka 2. donosi mjere za utvrđivanje oblika i sadržaja pratećeg dokumenta.

2. Osobe iz članka 33. stavka 3. moraju udovoljiti sljedećim zahtjevima:

(a) prije otpreme robe, podnijeti izjavu nadležnim tijelima države članice odredišta i jamčiti plaćanje trošarine;

(b) platiti trošarinu države članice odredišta u skladu s postupkom utvrđenim u toj državi članici;

(c) dopustiti preglede na temelju kojih nadležna tijela države članice odredišta mogu ustanoviti je li trošarinska roba stvarno primljena i je li obračunata trošarina na njih plaćena.

Država članica odredišta može, u slučajevima i pod uvjetima koje sama utvrdi, pojednostaviti zahtjeve iz točke (a) ili odobriti odstupanje od njih. U tom slučaju, obavješćuje se Komisiju koja o tome obavješćuje druge države članice."

Dansko pravo

11 Relevantne odredbe Direktive 92/12 i Direktive 2008/18 prenesene su u Konsolidirani zakon br. 1239 od 22. listopada 2007. o porezu na pivo, vino i voćno vino (Lov om afgift af øl, vin og frugtvin m.m) i Zakon br. 1385 od 21. prosinca 2009. (lov nr. 1385 af 21 december 2009 om ændring af bl.a. spiritusafgiftsloven).

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da su danske trošarine na alkoholna pića znatno niže od odgovarajućih švedskih trošarina. Dana 1. siječnja 2012., danske trošarine iznosile su 150 DKK po litri, dok su švedske trošarine na isti datum iznosile otprilike 424,14 DKK po litri. Ta situacija predstavlja financijski poticaj za kupnju alkoholnih pića koja podliježu danskim trošarinama i za uvoz tih pića u Švedsku. Alkoholna pića ne podliježu švedskim trošarinama ako ih stječu pojedinci u Danskoj u osobne svrhe i sami prevoze. Međutim, u slučaju stjecanja u komercijalne svrhe, primjenjuju se švedske trošarine.

13 Metro u Danskoj obavlja djelatnost prodaje širokog asortimana proizvoda, koji uključuje alkoholna pića, danskim klijentima ili klijentima iz drugih država članica. Koncept „cash&carry" koji koristi sastoji se od toga da klijenti sami uzimaju robu s polica u skladištu te je stavljaju u kolica za kupovinu i odnose na blagajnu gdje je plaćaju gotovinom („cash"). Nakon plaćanja, proizvodi se predaju klijentima koji se samo brinu za njihov prijevoz („carry").

14 Kupnja se u Metrou može obaviti tek po predočavanju na blagajni kartice za optičko čitanje (u daljnjem tekstu: Metro kartica) koja se na zahtjev izdaje danskim poduzetnicima registriranima u Središnjem registru društava (Det Centrale Virksomhedsregister). Kad je riječ o švedskim klijentima, Metro tu karticu izdaje samo poduzetnicima koji su porezni obveznici PDV-a u Švedskoj. Klijent kojemu je izdano više Metro kartica, može te kartice dati na korištenje drugim fizičkim osobama koje te kartice mogu koristiti kod vlastite kupnje. To vrijedi i za danske i za švedske klijente. Metro ima više od 250.000 registriranih klijenata i izdao je više od 700.000 kartica.

15 Osoba koja dođe na blagajnu ne podliježe nikakvim formalnostima kako bi opravdala svoj identitet ili svoje svojstvo gospodarskog subjekta ili zastupnika poduzetnika kojemu je kartica izdana. Metro ne obavlja nikakve kontrole na blagajni kako bi provjerio kupuje li se roba u komercijalne svrhe ili je li riječ o kupnji isključivo ili i za vlastitu uporabu.

16 Prodaja jakih alkoholnih pića uvijek podliježe PDV-u i danskim trošarinama, neovisno o državljanstvu klijenta.

17 Iz zamolnice od 12. veljače 2007., opravdane mogućom utajom u ugostiteljskom sektoru, proizlazi da je Skatteverket (švedska porezna uprava) od danske carinske i porezne uprave zatražila informacije u vezi kupnji koje su obavili švedski klijenti u Metrou tijekom godina 2003. i 2004. Primljene informacije korištene su tijekom kontrola koje su obavljene u više švedskih restorana nakon kojih su, u svakom od slučajeva, ugostitelji primili porezno rješenje te im je oduzeta dozvola.

18 Nakon toga je Skatteministeriet donio odluku kojom se Metrou nalaže da mu se preda primjerak 1. pojednostavljenog pratećeg dokumenta prilikom prodaje jakih alkoholnih pića švedskim klijentima.

19 Tužbu koju je Metro podnio protiv te odluke odbio je Østre Landsret (istočni regionalni sud, Danska) presudom od 19. ožujka 2010.

20 Dana 11. svibnja 2010., Metro je podnio žalbu protiv te presude Højesteret.

21 U tim je okolnostima Højesteret odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li Direktivu 92/12 i Uredbu br. 3649/92 tumačiti na način da gospodarski subjekt jedne države članice koji u okolnostima kao što su one u glavnom postupku prodaje robu koja podliježe trošarinama stavljenu u promet radi potrošnje u toj državi članici i predanu, u poslovnim prostorima prodavatelja, kupcu sa sjedištem u drugoj državi članici pri čemu kupac ne sudjeluje u prijevozu robe niti ga organizira, treba provjeriti, na prvom mjestu, je li kupnja robe koja podliježe trošarinama obavljena s namjerom uvoza robe u tu drugu državu članicu i, na drugom mjestu, obavlja li kupac taj uvoz u poslovne svrhe ili za vlastitu uporabu?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, sud koji je uputio zahtjev želi znati treba li, u slučaju prodaje robe koja podliježe trošarinama u okolnostima kao što su one u glavnom postupku, gospodarski subjekt prilikom provjere primijeniti pravila o presumpciji u vezi s namjerom kupca u odnosu na kupljene proizvode.

3. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, sud koji je uputio zahtjev nadalje želi znati treba li Direktivu 92/12 i Uredbu br. 3649/92 tumačiti na način da prodavatelj poput onog u prvom pitanju treba, u okolnostima kao što su one u glavnom postupku, odbiti prodati robu koja podliježe trošarinama kupcu koji ne nudi predaju primjerka 1. pojednostavljenog pratećeg dokumenta navedenog u članku 4. uredbe ako je cilj kupnje robe koja podliježe trošarinama njezino korištenje u komercijalne svrhe u zemlji iz koje je kupac? Sud koji je uputio zahtjev također želi odgovor u slučaju da je potrebno primijeniti pravila o presumpciji kako je navedeno u drugom pitanju.

4. Podrazumijeva li stupanje na snagu Direktive 2008/118 i ukidanje Direktive 92/12 izmjenu pravne situacije koja proizlazi iz Direktive 92/12 u okviru odgovora na prvo, drugo i treće pitanje?

5. Treba li izraz ‚roba […] koju nabavljaju fizičke osobe za vlastitu uporabu' iz članka 8. Direktive 92/12 i članka 32. stavka 1. Direktive 2008/118 tumačiti na način da se primjenjuje ili se može primijeniti na kupnju robe koja podliježe trošarinama u okolnostima kao što su one u glavnom postupku? U slučaju niječnog odgovora, sud koji je uputio zahtjev želi znati trebaju li kupnje onda biti obuhvaćene člankom 7. Direktive 92/12 ili člankom 33. Direktive 2008/118?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

22 Svojim prvim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 7. do 9. Direktive 92/12 kao i članke 1. i 4. Uredbe br. 3649/92 tumačiti na način da gospodarski subjekt, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, obvezuju da provjeri imaju li kupci iz drugih država članica namjeru uvesti proizvode koji podliježu trošarinama u drugu državu članicu i, po potrebi, obavlja li se taj uvoz u privatne ili komercijalne svrhe.

23 Najprije valja podsjetiti da je, sukladno stalnoj sudskoj praksi, cilj Direktive 92/12 uspostaviti određena pravila o držanju, prometu i praćenju proizvoda koji podliježu trošarinama, i to kako bi se osigurala jednaka naplata trošarina u svim državama članicama (vidjeti presudu od 23. studenoga 2006., Joustra, C-5/05, Zb. str. I-11075., t. 27. i navedenu sudsku praksu).

24 Direktiva 92/12 u tom smislu uspostavlja razliku između, a što osobito proizlazi iz njezinih uvodnih izjava, s jedne strane, proizvoda koji se drže u komercijalne svrhe i čiji se prijevoz obavlja uz prateće dokumente i, s druge strane, proizvoda koje nabavljaju fizičke osobe za vlastitu uporabu i za čiji prijevoz nisu potrebni nikakvi dokumenti.

25 Na temelju članka 1. Uredbe br. 3649/92, ako su proizvodi, koji podliježu trošarini i koji su već stavljeni u promet radi potrošnje u jednoj državi članici, namijenjeni za upotrebu u nekoj drugoj državi članici, za potrebe iz članka 7. Direktive 92/12, osoba nadležna za prijevoz unutar Zajednice mora izraditi pojednostavljeni prateći dokument.

26 Sukladno članku 4. te uredbe, pojednostavljeni prateći dokument se sastavlja u tri primjerka od kojih primjerak 1. zadržava dobavljač radi porezne kontrole.

27 Iz zajedničkog čitanja članaka 1. i 4. Uredbe br. 3649/92 proizlazi da primjerak 1. pojednostavljenog pratećeg dokumenta dobavljač treba zadržati samo ako je taj dokument izradila „osoba nadležna za prijevoz unutar Zajednice", naveden u spomenutom članku 1., koja posljedično mora predati taj primjerak dobavljaču ako utvrdi da su proizvodi koji podliježu trošarinama, koji su već stavljeni u promet radi potrošnje u jednoj državi članici, namijenjeni držanju u komercijalne svrhe u drugoj državi članici.

28 Na temelju tih odredbi se nikako ne može zaključiti da dobavljač poput Metroa, ukoliko sam nije „osoba nadležna za prijevoz unutar Zajednice" na temelju članaka 1. Uredbe br. 3649/92, treba provjeravati jesu li ispunjeni uvjeti da nadležna osoba izradi i preda mu spomenuti pojednostavljeni prateći dokument kako bi ga mogao zadržati.

29 Kao što je Komisija istaknula u svojim očitovanjima, nadležna osoba je osoba iz članka 7. stavka 5. Direktive 92/12 koji upućuje na članak 7. stavak 3. te direktive.

30 Sukladno toj potonjoj odredbi, ovisno o okolnostima slučaja, trošarinski obveznik je osoba koja obavlja isporuku, koja drži robu namijenjenu isporuci ili osoba koja prima robu za korištenje u državi članici različitoj od one u kojoj je roba već puštena u potrošnju ili relevantni gospodarski subjekt ili tijelo javnog prava.

31 U predmetnom slučaju nesporno je da je, u okviru sustava „cash&carry" uspostavljenog u Metrou, klijent sam taj koji se brine o prijevozu kupljene robe, koja može biti namijenjena vlastitoj uporabi ili uporabi u poslovne svrhe i, ako je klijent Šveđanin, biti korištena ne u Švedskoj nego u Danskoj.

32 Proizlazi, ponajprije, da se gospodarski subjekt poput Metroa, kao dobavljač koji se ne bavi dostavom prodanih proizvoda, ne može smatrati „osobom koja obavlja isporuku" u smislu članka 7. stavka 3. Direktive 92/12.

33 Nadalje, takav gospodarski subjekt ne može se smatrati osobom „koja drži robu namijenjenu isporuci" u smislu spomenutog članka 7. stavka 3. s obzirom na to da na temelju svoje djelatnosti samoposlužne veleprodaje ne može jamčiti ni komercijalnu uporabu proizvoda prodanih švedskim klijentima ni da će ti proizvodi zaista biti isporučeni u Švedsku.

34 To je tumačenje potvrđeno člankom 33. stavkom 3. Direktive 2008/118 kojim je zamijenjen članak 7. stavak 3. Direktive 92/12. Naime, novi tekst sada sadrži upućivanje na stavak 1. tog članka 33., čime se jasno uspostavlja veza između držanja radi isporuke i primjene tog članka 33., koji se, poput članka 7. Direktive 92/12, odnosi na robu „puštenu u potrošnju u jednoj državi članici" i robu koja se „drži u komercijalne svrhe u drugoj državi članici".

35 Konačno, iz zajedničkog čitanja stavaka 2. i 3. članka 7. Direktive 92/12, proizlazi da se na Metro, kao poduzetnika sa sjedištem u Danskoj, državi članici stavljanja u promet radi potrošnje u glavnom postupku, ne odnose ni drugi slučajevi predviđeni člankom 7. stavkom 3. te direktive. Naime, potonji se odnose samo na gospodarske subjekte ili tijela javnog prava kojima je namijenjena roba u državi članici koja nije država članica u kojoj je roba stavljena u promet radi potrošnje.

36 U prilog tom zaključku ide i članak 33. stavak 3. Direktive 2008/118 kojim su pojednostavljene odredbe Direktive 92/12 time što se sada navodi samo osoba „kojoj se roba isporučuje u drugu državu članicu".

37 Posljedično, valja utvrditi da se gospodarski subjekt poput Metroa ne može kvalificirati kao „osoba nadležna za prijevoz unutar Zajednice" u smislu članka 1. Uredbe br. 3649/92 i ne treba provjeravati jesu li ispunjeni uvjeti da nadležna osoba izradi i preda mu pojednostavljeni prateći dokument kako bi ga mogao zadržati.

38 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da članke 7. do 9. Direktive 92/12 kao i članke 1. i 4. Uredbe br. 3649/92 treba tumačiti na način da ne obvezuju gospodarski subjekt, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, da provjeri imaju li kupci iz drugih država članica namjeru uvesti proizvode koji podliježu trošarinama u drugu državu članicu i, po potrebi, obavlja li se taj uvoz u privatne ili komercijalne svrhe.

Drugo i treće pitanje

39 Uzimajući u obzir odgovor na prvo pitanje, neće se odlučivati o drugom i trećem prethodnom pitanju.

Četvrto pitanje

40 Svojim četvrtim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 32. do 34. Direktive 2008/118 tumačiti na način da bitno mijenjaju članke 7. do 9. Direktive 92/12 na način koji bi, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, opravdavao drugačiji odgovor na prvo pitanje.

41 Odgovor na to pitanje proizlazi iz odgovora na prvo pitanje, a osobito iz točaka 34. i 36. ove presude.

42 Naime, valja utvrditi da članci 32. do 34. Direktive 2008/118 ne mijenjaju bitno članke 7. do 9. Direktive 92/12 nego preuzimaju njihov sadržaj pojašnjavajući ih.

43 Posljedično, na četvrto pitanje valja odgovoriti da članke 32. do 34. Direktive 2008/118 treba tumačiti na način da ne mijenjaju bitno članke 7. do 9. Direktive 92/12 na način koji bi, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, opravdavao drugačiji odgovor na prvo pitanje.

Peto pitanje

44 Svojim petim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 8. Direktive 92/12 tumačiti na način da može obuhvatiti kupnju proizvoda koji podliježu trošarini u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku.

45 U tom smislu, valja podsjetiti da proizvode koji se ne drže za vlastitu uporabu valja nužno smatrati proizvodima koji se drže u komercijalne svrhe (vidjeti prethodno navedenu presudu Joustra, t. 29.).

46 Iz teksta članka 7. Direktive 92/12 proizlazi da se on odnosi na kupnju proizvoda koji podliježu trošarini u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku ako su ti proizvodi namijenjeni držanju u komercijalne svrhe u drugoj državi članici.

47 Međutim, kao što proizlazi iz analize prvog pitanja, također je moguće da takve proizvode nabavljaju fizičke osobe za vlastitu uporabu i same ih prevoze u Švedsku. U takvim su okolnostima navedeni proizvodi obuhvaćeni člankom 8. Direktive 92/12.

48 Posljedično, na peto pitanje valja odgovoriti da članak 8. Direktive 92/12 treba tumačiti na način da može obuhvatiti kupnju proizvoda koji podliježu trošarini u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, kada te proizvode nabavljaju fizičke osobe za vlastitu uporabu i same ih prevoze, što nadležna nacionalna tijela moraju provjeriti u svakom pojedinom slučaju.

Troškovi

49 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

1. **Članke 7. do 9. Direktive Vijeća 92/12/EEZ od 25. veljače 1992. o općim aranžmanima za proizvode koji podliježu trošarini te o držanju i prometu tih proizvoda i njihovu praćenju, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 92/108/EEZ od 14. prosinca 1992., kao i članke 1. i 4. Uredbe Komisije (EEZ) br. 3649/92 od 17. prosinca 1992. o pojednostavljenom pratećem dokumentu za prijevoz unutar Zajednice proizvoda koji podliježu trošarini, koji su stavljeni u promet radi potrošnje u državi članici otpreme, treba tumačiti na način da ne obvezuju**

gospodarski subjekt, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, da provjeri imaju li kupci iz drugih država članica namjeru uvesti proizvode koji podliježu trošarini u drugu državu članicu i, po potrebi, obavlja li se taj uvoz u privatne ili komercijalne svrhe.

2. **Članke 32. do 34. Direktive Vijeća 2008/118/EZ od 16. prosinca 2008. o općim aranžmanima za trošarine i o stavljanju izvan snage Direktive 92/12/EEZ treba tumačiti na način da ne mijenjaju bitno članke 7. do 9. Direktive 92/12, kako je izmijenjena Direktivom 92/108, na način koji bi, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, opravdavao drugačiji odgovor na prvo pitanje.**

3. **Članak 8. Direktive 92/12, kako je izmijenjena Direktivom 92/108, treba tumačiti na način da može obuhvatiti kupnju proizvoda koji podliježu trošarini u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, kada te proizvode nabavljaju fizičke osobe za vlastitu uporabu i same ih prevoze, što nadležna nacionalna tijela moraju provjeriti u svakom pojedinom slučaju.**

Potpisi