



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

28. januar 2016*

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — den generelle ordning for punktafgifter — direktiv 2008/118/EF — uregelmæssighed opstået under en bevægelse af punktafgiftspligtige varer — bevægelse af varer under en afgiftssuspensionsordning — varemanko ved leveringen — opkrævning af punktafgift ved manglende bevis for, at varerne er ødelagte eller gået tabt«

I sag C-64/15,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 11. november 2014, indgået til Domstolen den 12. februar 2015, i sagen:

BP Europa SE

mod

Hauptzollamt Hamburg-Stadt,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Arabadjiev, og dommerne J.-C. Bonichot (refererende dommer) og E. Regan,

generaladvokat: M. Bobek

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- BP Europa SE ved Rechtsanwältin D. Völker og A. Grin
- Hauptzollamt Hamburg-Stadt ved J. Thaler, som befuldmægtiget
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato A. Collabollotta
- Europa-Kommissionen ved F. Tomat og M. Wasmeier, som befuldmægtigede,

* Processprog: tysk.

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

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009 L 9, s. 12).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag mellem BP Europa SE (herefter »BP Europa«) og Hauptzollamt Hamburg-Stadt (hovedtoldkontor i Hamburg) vedrørende skat, som BP Europa er blevet opkrævet i form af en energiafgift som følge af manko på en mængde diesellole ved levering af denne vare til et afgiftsoplæg i Tyskland.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 2008/118

- 3 Direktiv 2008/118 indeholder bl.a. følgende betragtninger:
 - »(1) Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed [(EFT L 76, s. 1)] er blevet ændret væsentligt ved flere lejligheder. Da der skal foretages yderligere ændringer, bør direktivet af klarhedshensyn erstattes.
 - (2) Det er nødvendigt, at betingelserne for at pålægge punktafgifter på varer, der er omfattet af direktiv 92/12/EØF, [...] forbliver harmoniserede for at sikre, at det indre marked fungerer.
- [...]
- (8) Eftersom det fortsat er nødvendigt for det indre markeds funktion, at begrebet punktafgift og forfaldsbetingelserne herfor er de samme i alle medlemsstater, er det nødvendigt at gøre det klart på fællesskabsplan, hvornår punktafgiftspligtige varer overgår til forbrug, og hvem der hæfter for betalingen af punktafgiften.
 - (9) Eftersom en punktafgift er en afgift på forbruget af visse varer, bør afgiften ikke forfalde for punktafgiftspligtige varer, der under visse omstændigheder er blevet ødelagt eller er gået uigenkaldeligt tabt.

[...]«

4 Artikel 1, stk. 1, i direktiv 2008/118 er affattet således:

»I dette direktiv fastlægges den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af følgende varer, i det følgende benævnt »punktafgiftspligtige varer«:

- a) energiprodukter og elektricitet omfattet af [Rådets] direktiv 2003/96/EF [af 27. oktober 2003 om omstrukturering af EF-bestemmelserne for beskatning af energiprodukter og elektricitet (EUT L 283, s. 51)].

[...]«

5 Artikel 4 i direktiv 2008/118 bestemmer:

»I dette direktiv og gennemførelsesbestemmelserne hertil forstås ved:

[...]

- 7) »afgiftssuspensionsordning«: en afgiftsordning, der anvendes på fremstilling, forarbejdning, oplægning eller bevægelse af punktafgiftspligtige varer, som ikke er omfattet af en toldsuspensionsprocedure eller -ordning, og hvor punktafgiften er suspenderet

[...]

- 11) »afgiftsoplag«: ethvert sted, hvor en godkendt oplagshaver som led i udøvelsen af sit erhverv under en afgiftssuspensionsordning fremstiller, forarbejder, oplægger, modtager eller afsender punktafgiftspligtige varer under visse betingelser, der fastsættes af de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor afgiftsoplaget er beliggende.

6 Nævnte direktivs artikel 7 fastsætter:

»1. Punktafgiften forfalder ved overgangen til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne finder sted.

2. I dette direktiv forstås ved »overgang til forbrug« et af følgende:

- a) når punktafgiftspligtige varer forlader en afgiftssuspensionsordning, herunder uretmæssigt

[...]

4. Total ødelæggelse eller uigenkaldeligt tab af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning som følge af disse varers art, som følge af hændelige omstændigheder eller force majeure eller efter tilladelse fra medlemsstatens kompetente myndigheder, anses ikke for at være overgang til forbrug.

Ved anvendelsen af dette direktiv anses en vare for totalt ødelagt eller uigenkaldeligt gået tabt, når den er blevet gjort uanvendelig som punktafgiftspligtig vare.

Total ødelæggelse eller uigenkaldeligt tab af de pågældende punktafgiftspligtige varer skal bevises på tilfredsstillende vis over for de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor den totale ødelæggelse eller det uigenkaldelige tab fandt sted, eller hvis det ikke er muligt at fastslå, hvor tabet fandt sted, hvor det blev opdaget.

[...]«

7 Samme direktivs artikel 10 har følgende ordlyd:

»1. Hvis der er opstået en uregelmæssighed under en bevægelse af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning, og den giver anledning til disse varers overgang til forbrug i henhold til artikel 7, stk. 2, litra a), finder overgangen til forbrug sted i den medlemsstat, hvor uregelmæssigheden opstod.

2. Hvis der er konstateret en uregelmæssighed under en bevægelse af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning, og den giver anledning til disse varers overgang til forbrug i henhold til artikel 7, stk. 2, litra a), og det ikke er muligt at fastslå, hvor uregelmæssigheden opstod, anses den for at være opstået i den medlemsstat og på det tidspunkt, hvor den er konstateret.

3. I de i stk. 1 og 2 nævnte situationer underretter de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor varerne er overgået eller anses for at være overgået til forbrug, de kompetente myndigheder i afsendelsesmedlemsstaten.

4. Hvis punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning ikke er nået frem til deres bestemmelsessted, og der ikke under bevægelsen er konstateret nogen uregelmæssighed, der giver anledning til disse varers overgang til forbrug i henhold til artikel 7, stk. 2, litra a), anses uregelmæssigheden for at være opstået i afsendelsesmedlemsstaten og på det tidspunkt, hvor de punktafgiftspligtige varer blev afsendt, medmindre det inden for en frist på fire måneder fra begyndelsen af varebevægelsen, jf. artikel 20, stk. 1, til afsendelsesmedlemsstatens kompetente myndigheds tilfredshed godtgøres, at bevægelsen er afsluttet, jf. artikel 20, stk. 2, eller godtgøres, hvor uregelmæssigheden er opstået.

[...]

6. I denne artikel forstås ved »en uregelmæssighed« en situation opstået under en bevægelse af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning, som ikke er identisk med den, der er nævnt i artikel 7, stk. 4, og som følge af hvilken en bevægelse eller en del af en bevægelse af punktafgiftspligtige varer ikke er ophørt i henhold til artikel 20, stk. 2.«

8 I henhold til artikel 16, stk. 2, litra c) og d), i direktiv 2008/118 skal den godkendte oplagshaver føre en fortegnelse over lagerbeholdning og de punktafgiftspligtige varers bevægelser samt bringe alle punktafgiftspligtige varer, der er omfattet af en afgiftssuspensionsordning, ind i afgiftsoplaget og indføre dem i fortegnelsen straks ved bevægelsens ophør.

9 Direktivets artikel 17, stk. 1, bestemmer:

»Punktafgiftspligtige varer kan flyttes under en afgiftssuspensionsordning inden for Fællesskabets område, herunder også hvis varerne flyttes gennem et tredjeland eller et tredjelandsområde:

a) fra et afgiftsoplag til:

i) et andet afgiftsoplag

[...]«

10 Samme direktivs artikel 19, stk. 2, litra c), bestemmer, at den registrerede modtager skal acceptere enhver kontrolforanstaltning, der gør det muligt for de kompetente myndigheder i bestemmelsesmedlemsstaten at sikre sig, at varerne faktisk er modtaget.

11 Af artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/118 fremgår:

»Bevægelser af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning ophører i de i artikel 17, stk. 1, litra a), nr. i), [...] omhandlede tilfælde, når modtageren har fået leveret de punktafgiftspligtige varer [...]«

Direktiv 2003/96

12 Ifølge artikel 1 og 2 i direktiv 2003/96 opkræver medlemsstaterne skat på navnlig dieselolie henhørende under kode 2710 19 41 i den kombinerede nomenklatur.

Tysk ret

13 § 8 i lov om energiafgift (Energiesteuergesetz) af 15. juli 2006 (BGBl 2006 I, s. 1534, herefter »EnergieStG«) med overskriften »Afgiftens forfald ved overgang til forbrug« bestemmer:

»(1) Afgiften forfalder, når et energiprodukt som omhandlet i § 4 fjernes fra et afgiftsoplag uden at blive placeret under en anden suspensionsordning, eller når det forlader et afgiftsoplag med henblik på brug eller forbrug inden for afgiftsoplaget (overgang til forbrug). Såfremt overgangen til forbrug efterfølges af en procedure for afgiftsfritagelse (§ 24, stk. 1), forfalder afgiften ikke.

(1a) Afgiften forfalder ikke ved total ødelæggelse eller uigenkaldeligt tab af energiproduktet som følge af dets beskaffenhed, hændelige begivenheder eller force majeure. Et energiprodukt anses for totalt ødelagt eller uigenkaldeligt gået tabt, når det ikke længere som sådan kan anvendes. Der skal føres tilstrækkeligt bevis for, at energiproduktet er totalt ødelagt eller uigenkaldeligt gået tabt.

[...]«

14 EnergieStG's § 11 med overskriften »Bevægelser fra og til andre medlemsstater« fastsætter:

»(1) Energiprodukter som omhandlet i § 4 må bevæges under afgiftssuspension, også via tredjestater eller -områder

[...]

2. fra afgiftsoplag i andre medlemsstater eller gennem registrerede afsendere fra indførselsstedet i andre medlemsstater

a) til afgiftsoplag

[...]

inden for beskatningsområdet

[...]

(4) I de i stk. 1, nr. 2, nævnte tilfælde ophører bevægelsen under afgiftssuspensionsordningen, når energiproduktet anbringes på det modtagende afgiftsoplag [...]«

- 15 I henhold til EnergieStG's § 14, der har overskriften »Uregelmæssigheder under varernes bevægelse«, er fastsat:

»(1) Som »uregelmæssighed« anses en situation, der opstår under en bevægelse under en afgiftssuspensionsordning, bortset fra de i § 8, stk. 1a, regulerede situationer, som følge af hvilke en bevægelse eller en del af en bevægelse ikke kan afsluttes behørigt.

[...]

(3) Hvis det under en bevægelse under afgiftssuspensionsordningen fra et afgiftsoplæg i en anden medlemsstat eller et indførselssted i en anden medlemsstat inden for beskatningsområdet konstateres, at der er opstået en uregelmæssighed, og det ikke kan fastslås, hvor uregelmæssigheden er opstået, anses den for at være opstået inden for beskatningsområdet og på det tidspunkt, hvor den blev konstateret.

(4) Er energiprodukter under afgiftssuspensionsordningen blevet bevæget fra beskatningsområdet til en anden medlemsstat (§ 11, stk. 1, nr. 1, og § 13, stk. 1) uden at være nået frem til deres bestemmelsessted, og er der ikke konstateret nogen uregelmæssigheder under bevægelsen, anses uregelmæssigheden i henhold til stk. 1 for at være indtrådt inden for beskatningsområdet på det tidspunkt, hvor bevægelsen blev påbegyndt, medmindre afsenderen inden for en frist på fire måneder fra begyndelsen af varebevægelsen godtgør, at energiprodukterne

1. er nået frem til bestemmelsesstedet, og at bevægelsen blev afsluttet behørigt eller
2. på grund af en uregelmæssighed, der er opstået uden for beskatningsområdet, ikke er nået frem til bestemmelsesstedet.

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 16 I løbet af januar 2011 flyttede BP Europa med fragtskib 2,4 mio. liter dieselolie henhørende under kode 2710 19 41 i den kombinerede nomenklatur fra et afgiftsoplæg i Nederlandene til et afgiftsoplæg i Tyskland. Transporten foregik inden for rammerne af en bevægelse af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning som omhandlet i artikel 17-31 i direktiv 2008/118.
- 17 På bestemmelsesstedet og efter leveringen af dieselolien konstaterede ejeren af afgiftsoplaget i Tyskland, at han havde modtaget en mængde, der var 4 854 liter mindre end den, som var angivet i det elektroniske administrative dokument oprettet i forbindelse med anvendelsen af suspensionsordningen, dvs. 0,202% af den anmeldte mængde, og han informerede toldmyndighederne herom i sin modtagelsesrapport.
- 18 Ved afgørelse af 16. januar 2012 opkrævede toldkontoret i Hamburg en energiafgift med et beløb på 24,93 EUR for den manglende mængde dieselolie, der overskred den tolerancetærskel på 0,2%, som de tyske skattemyndigheder generelt accepterer.
- 19 Finanzgericht Hamburg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Hamburg) forkastede det søgsmål, som BP Europa havde anlagt til prøvelse af dette afgiftspålæg. Retten fastslog således, at den manglende mængde dieselolie beroede på en uregelmæssighed, som var opstået på beskatningsområdet, og som havde medført, at denne vare var overgået til forbrug. Eftersom Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) er blevet forelagt en revisionsankesag, ønsker den at få oplyst, om denne retlige vurdering af tvisten, der følger af anvendelsen af den nationale lovgivning, hvormed direktiv 2008/118 er blevet gennemført, lever op til

kravene i dette direktiv, navnlig de krav, der vedrører punktafgiftspligt og afgørelse af, hvilken medlemsstat der har kompetence til at pålægge denne afgift, når kun en del af de varer, der bevæges under afgiftssuspensionsordningen, ikke er nået frem til bestemmelsesstedet.

20 På denne baggrund har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge følgende præjudicielle spørgsmål for Domstolen:

- »1) Skal artikel 10, stk. 4, i direktiv 2008/118/EF fortolkes således, at betingelserne i denne bestemmelse kun er opfyldt, hvis den samlede mængde varer, der bevæges under en afgiftssuspensionsordning, ikke er nået frem til deres bestemmelsessted, eller kan bestemmelsen, henset til direktivets artikel 10, stk. 6, også anvendes i situationer, hvor kun en del af de punktafgiftspligtige varer, der bevæges under en afgiftssuspensionsordning, ikke er nået frem til bestemmelsesstedet?
- 2) Skal artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/118 fortolkes således, at en bevægelse af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning først ophører, når modtageren har afsluttet losningen af det transportmiddel, der er nået frem til ham, endeligt, således at en konstatering af en manko, som sker under losningen, er foretaget under bevægelsen af varerne?
- 3) Er artikel 10, stk. 2, sammenholdt med artikel 7, stk. 2, litra a), i direktiv 2008/118 til hinder for en national bestemmelse, hvorefter bestemmelsesmedlemsstatens kompetence til at opkræve afgift (ud over de i direktivets artikel 7, stk. 4, regulerede tilfælde, hvor en opkrævning er udelukket) alene forudsætter, at det konstateres, at der er opstået en uregelmæssighed, og at det ikke er muligt at fastslå, hvor uregelmæssigheden blev begået, eller kræves det også, at det konstateres, at de punktafgiftspligtige varer ved at forlade afgiftssuspensionsordningen er overgået til forbrug?
- 4) Skal artikel 7, stk. 2, litra a), i direktiv 2008/118 fortolkes således, at det ved konstateringen af en uregelmæssighed i henhold til direktivets artikel 10, stk. 2, i alle de situationer, hvor der ikke kan føres det i direktivets artikel 7, stk. 4, omhandlede bevis for total ødelæggelse eller uigenkaldeligt tab af den konstaterede manko, skal antages, at de punktafgiftspligtige varer, der er bevæget under en afgiftssuspensionsordning, og som ikke er nået frem til bestemmelsesstedet, er overgået til forbrug?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

- 21 I henhold til artikel 2 i direktiv 2008/118 pålægges de varer, der er omhandlet i direktivets artikel 1, hvilke bl.a. er energiprodukter omfattet af direktiv 2003/96, punktafgift på tidspunktet for deres fremstilling på Den Europæiske Unions område eller deres indførsel på dette område. Mens den punktafgiftsudløsende omstændighed således er de pågældende varers fremstilling eller indførsel på det nævnte område, forfalder denne afgift i henhold til artikel 7, stk. 1, i direktiv 2008/118 først ved disse varers overgang til forbrug.
- 22 I henhold til artikel 17, stk. 1, litra a), nr. i), i direktiv 2008/118 kan punktafgiftspligtige varer flyttes under en afgiftssuspensionsordning inden for Unionens område, herunder, som i hovedsagen, fra et afgiftsoplag i én medlemsstat til et andet afgiftsoplag i en anden medlemsstat. En sådan suspensionsordning er kendetegnet ved, at de punktafgifter, der er pålagt de varer, som henhører under denne ordning, endnu ikke er forfaldne, selv om den afgiftsudløsende omstændighed allerede er indtruffet (jf. i denne retning dom Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751, præmis 42). Denne ordning

indebærer således, at det tidspunkt, hvor punktafgiften for afgiftspligtige varer forfalder til betaling, udsættes, indtil en af forfaldsbetingelserne er opfyldt (jf. i denne retning dom Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, præmis 78).

- 23 I henhold til artikel 7, stk. 2, litra a), i direktiv 2008/118 anses sådanne varer, der henhører under en afgiftssuspensionsordning, for at være overgået til forbrug, når de forlader denne ordning, herunder uretmæssigt.
- 24 Selv om direktiv 92/12 i sin artikel 6, stk. 1, fastsætter, at afgifterne ikke alene forfalder ved overgangen til forbrug, men ligeledes »hvis der konstateres en manko«, gentager direktiv 2008/118 ikke disse tilfælde af afgiftsforfald vedrørende mankoer.
- 25 Med sine spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvilke regler om afgifternes forfald der i henhold til direktiv 2008/118 finder anvendelse på de varer, der bevæges under en suspensionsordning, når der ved leveringen heraf er konstateret en manko på varemængden i forhold til den varemængde, der var på afgangsstedet.
- 26 Eftersom direktiv 2008/118 i henhold til sin artikel 7, stk. 2, litra a), med hensyn til varer, der henhører under en suspensionsordning, knytter afgiftens forfald til det tidspunkt, hvor varerne forlader ordningen, skal det andet spørgsmål, som vedrører bestemmelserne i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/118, hvorefter bevægelser af sådanne varer ophører, når modtageren har fået dem leveret, besvares først.

Det andet spørgsmål

- 27 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at en bevægelse af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning ophører i denne bestemmelses forstand i en situation som den i hovedsagen omhandlede på det tidspunkt, hvor modtageren af disse varer efter en endeligt afsluttet losning af det transportmiddel, der indeholdt de pågældende varer, har konstateret en manko på varemængden i forhold til den varemængde, han skulle have haft leveret.
- 28 Eftersom direktiv 2008/118 ikke har defineret, hvad der skal forstås ved udtrykket »modtageren har fået leveret de punktafgiftspligtige varer«, skal det bemærkes, at ifølge Domstolens faste praksis er det nødvendigt ved fortolkningen af en EU-retlig regel både at tage hensyn til dens ordlyd, den sammenhæng, hvori den indgår, og dens formål (jf. bl.a. dom Spanien mod Parlamentet og Rådet, C-44/14, EU:C:2015:554, præmis 44).
- 29 Hvad for det første angår ordlyden af artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/118 skal det bemærkes, at denne henviser til selve varerne, men ikke på nogen måde til de midler, hvormed de befordres. Det er således modtagerens faktiske modtagelse af varerne som sådan, der skal tages i betragtning med henblik på at fastslå tidspunktet for deres levering, og ikke blot befordringen af vareindholdet til modtageren, uanset hvad dette måtte være.
- 30 Hvad for det andet angår den sammenhæng, hvori de omhandlede bestemmelser i direktiv 2008/118 indgår, bemærkes, at direktivets artikel 20 henhører under direktivets kapitel IV, der har overskriften »Punktafgiftspligtige varers bevægelser under punktafgiftssuspension«. Blandt bestemmelserne i dette kapitel findes direktivets artikel 19, stk. 2, litra c), hvorefter en modtager skal acceptere enhver kontrolforanstaltning, der gør det muligt for de kompetente myndigheder i bestemmelsesmedlemsstaten at sikre sig, at de pågældende varer faktisk er modtaget. EU-lovgiver har således haft til hensigt, at den faktiske modtagelse af varerne skal være det afgørende element med

hensyn til de betingelser, i forhold til hvilke bevægelsen af disse varer, der bevæges under en afgiftssuspensionsordning, skal vurderes ved deres levering. Der er ingen af de øvrige bestemmelser i kapitlet, der leder til en anden fortolkning.

- 31 For det tredje tilsigter bestemmelserne i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/118 ved at fastsætte, hvornår bevægelser af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning ophører, at definere tidspunktet for, hvornår sådanne varer, som det er blevet anført i denne doms præmis 23, anses for at være overgået til forbrug, og følgelig at fastsætte tidspunktet for, hvornår afgiften på varerne forfalder.
- 32 Eftersom punktafgiften, som det fremgår af niende betragtning til direktiv 2008/118, udgør en afgift på forbruget af visse varer, der er fastsat på baggrund af mængden af de varer, der udbydes til forbrug, skal tidspunktet for denne afgifts forfald fastsættes således, at mængden af de pågældende varer kan afmåles nøjagtigt. Med dette formål for øje skal direktivets artikel 20, stk. 2, som præciserer, at bevægelser af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning ophører, når modtageren har fået leveret de punktafgiftspligtige varer, fortolkes således, at denne levering anses for at indtræffe på det tidspunkt, hvor modtageren er i stand til at få et nøjagtigt kendskab til mængden af de varer, som han faktisk har modtaget.
- 33 Såfremt leveringen skulle anses for foretaget fra det tidspunkt, hvor transportmidlet med de punktafgiftspligtige varer er ankommet til bestemmelsesstedet, uden at modtageren endnu har kunnet afmåle den mængde, der faktisk er blevet leveret, ville afgiftens forfald således indtræffe under tilsidesættelse af de krav, der er forbundet med selve karakteren af den omhandlede afgift, der, som det er anført i den foregående præmis, forudsætter et nøjagtigt kendskab til mængden af de varer, der er overgået til forbrug. I en situation som den i hovedsagen omhandlede skal leveringen af de omhandlede varer derfor ikke anses for at være indtruffet, før løsningen af det transportmiddel, der indeholder varerne, er blevet afsluttet endeligt.
- 34 Ved i henhold til artikel 16, stk. 2, litra d), i direktiv 2008/118 at stille krav til oplagshaver om, at han skal bringe alle punktafgiftspligtige varer, der er omfattet af en afgiftssuspensionsordning, ind i afgiftsoplaget og indføre dem i fortegnelsen straks ved bevægelsens ophør, således at disse materielle og regnskabsmæssige opgaver på denne måde falder sammen med bevægelsens ophør, har EU-lovgiver endvidere haft til hensigt at fastsætte ophøret til et tidspunkt, hvor de pågældende varer faktisk er blevet modtaget af oplagshaveren, og hvor mængden heraf har kunnet afmåles nøjagtigt med henblik på varernes indførelse i oplagets lagerfortegnelser.
- 35 Under disse omstændigheder skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at bevægelser af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning ophører i denne bestemmelses forstand i en situation som den i hovedsagen omhandlede på det tidspunkt, hvor modtageren af disse varer efter en endeligt afsluttet løsning af det transportmiddel, der indeholdt de pågældende varer, har konstateret en manko på varemængden i forhold til den varemængde, han skulle have haft leveret.

Om det tredje og det fjerde spørgsmål

- 36 Med det tredje og det fjerde spørgsmål, der dernæst skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 7, stk. 2, litra a), sammenholdt med artikel 10, stk. 2, i direktiv 2008/118, skal fortolkes således, at de situationer, som disse bestemmelser regulerer, ikke omfatter situationen i direktivets artikel 7, stk. 4, og således at de er til hinder for en national bestemmelse, der ved gennemførelsen af direktivets artikel 10, stk. 2, ikke underlægger anvendelsen af denne bestemmelse en betingelse om, at de punktafgiftspligtige varer ved at forlade afgiftssuspensionsordningen er overgået til forbrug.

- 37 Det følger af artikel 10, stk. 2, i direktiv 2008/118, at hvis der er konstateret en uregelmæssighed under en bevægelse af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning, og den giver anledning til disse varers overgang til forbrug i henhold til direktivets artikel 7, stk. 2, litra a), og det ikke er muligt at fastslå, hvor uregelmæssigheden opstod, anses den for at være opstået i den medlemsstat og på det tidspunkt, hvor den er konstateret.
- 38 Af disse bestemmelser kan det udledes, at de omhandler det tilfælde, hvor en uregelmæssighed, der er konstateret under en bevægelse af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning, har medført, at varerne er overgået til forbrug ved at forlade denne ordning.
- 39 En national bestemmelse, der gennemfører artikel 10, stk. 2, i direktiv 2008/118, skal derfor i princippet kun fastsætte, at en sådan uregelmæssighed anses for at være opstået i den medlemsstat og på det tidspunkt, hvor den er konstateret, uden at underlægge denne antagelse en betingelse om, at denne uregelmæssighed har medført, at de pågældende varer er overgået til forbrug.
- 40 Det er ubestridt, at der i EnergieStG's § 14, hvorved bestemmelsen gennemføres, ikke nævnes en sådan betingelse.
- 41 I henhold til fast retspraksis påhviler det imidlertid de nationale retter ved anvendelsen af nationale retsforskrifter i videst muligt omfang at fortolke dem i lyset af det pågældende direktivs ordlyd og formål, for at det med direktivet tilsigtede resultat fremkaldes, og for dermed at handle i overensstemmelse med artikel 288, stk. 3, TEUF. Denne forpligtelse til overensstemmende fortolkning af national lovgivning er nemlig uadskilleligt forbundet med EUF-traktatens system, idet den giver de nationale retter mulighed for inden for rammerne af deres kompetence at sikre sig EU-rettens fulde virkning, når de afgør de tvister, der er indbragt for dem (jf. bl.a. dom Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, præmis 24).
- 42 I denne henseende bemærkes, at der ved begrebet »uregelmæssighed« i artikel 10 i direktiv 2008/118 i henhold til artiklens stk. 6 forstås en situation opstået under en bevægelse af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning, som ikke er identisk med den, der er nævnt i direktivets artikel 7, stk. 4, og som følge af hvilken en bevægelse eller en del af en bevægelse af punktafgiftspligtige varer ikke er ophørt i henhold til direktivets artikel 20, stk. 2.
- 43 En konstatering af en manko i forbindelse med leveringen af varer under en afgiftssuspensionsordning afdækker imidlertid en situation, der nødvendigvis må være afsluttet, og hvori de manglende varer ikke var genstand for leveringen, og hvor bevægelsen derfor ikke var ophørt i overensstemmelse med artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/118. Denne situation udgør følgelig en uregelmæssighed som omhandlet i direktivets artikel 10, stk. 6. En sådan uregelmæssighed medfører nødvendigvis, at varerne forlader afgiftssuspensionsordningen og følgelig overgår til forbrug, således som det forudsættes i overensstemmelse med direktivets artikel 7, stk. 2, litra a).
- 44 Selv om en national bestemmelse til gennemførelse af artikel 10, stk. 2, i direktiv 2008/118, såsom EnergieStG's § 14, ikke nævner, at dens anvendelse er underlagt en betingelse om, at uregelmæssigheden har medført, at de pågældende varer er overgået til forbrug, kan en sådan undladelse i denne forbindelse ikke være til hinder for, at denne nationale bestemmelse kan finde anvendelse ved konstateringen af en manko, som nødvendigvis medfører en sådan overgang til forbrug.
- 45 Det skal endvidere bemærkes, at den uregelmæssighed, som er reguleret i artikel 10, stk. 2, i direktiv 2008/118, således som det er blevet anført i denne doms præmis 42, omhandler en situation, som ikke er identisk med den, der er nævnt i direktivets artikel 7, stk. 4, dvs. en situation, hvor der ikke er tale om »[t]otal ødelæggelse eller uigenkaldeligt tab af punktafgiftspligtige varer«.

- 46 Såfremt det bevises, at de punktafgiftspligtige varer, der er placeret under en afgiftssuspensionsordning, er totalt ødelagte eller gået uigenkaldeligt tabt, kan der derfor ikke i en sådan situation være tale om overgang til forbrug som omhandlet i artikel 7, stk. 2, litra a), i direktiv 2008/118 og således heller ikke om anvendelse af direktivets artikel 10, stk. 2. De situationer, der henhører under disse bestemmelser, omfatter ikke den situation, der er nævnt i direktivets artikel 7, stk. 4.
- 47 Henset til de ovenstående betragtninger skal det tredje og det fjerde spørgsmål herefter besvares med, at artikel 7, stk. 2, litra a), sammenholdt med artikel 10, stk. 2, i direktiv 2008/118, skal fortolkes således, at:
- de situationer, som disse bestemmelser regulerer, ikke omfatter situationen i direktivets artikel 7, stk. 4, og
 - den omstændighed, at en national bestemmelse til gennemførelse af artikel 10, stk. 2, i direktiv 2008/118, såsom den i hovedsagen omhandlede, ikke udtrykkeligt nævner, at den uregelmæssighed, som denne bestemmelse i direktivet regulerer, skal have medført, at de pågældende varer er overgået til forbrug, ikke kan være til hinder for, at denne nationale bestemmelse kan finde anvendelse ved konstateringen af en manko, som nødvendigvis indebærer en sådan overgang til forbrug.

Det første spørgsmål

- 48 Med det første spørgsmål, som skal undersøges som det sidste, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 10, stk. 4, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at den ikke alene finder anvendelse, hvis den samlede mængde varer, der bevæges under en afgiftssuspensionsordning, ikke er nået frem til deres bestemmelsessted, men ligeledes i tilfælde, hvor kun en del af disse varer ikke er nået frem til bestemmelsesstedet.
- 49 Det bemærkes, at det følger af denne bestemmelse, at hvis punktafgiftspligtige varer, der bevæges under en afgiftssuspensionsordning, ikke er nået frem til deres bestemmelsessted, og der ikke under bevægelsen er konstateret nogen uregelmæssighed, der giver anledning til disse varers overgang til forbrug i henhold til artikel 7, stk. 2, litra a), i direktiv 2008/118, anses uregelmæssigheden for at være opstået i afsendelsesmedlemsstaten og på det tidspunkt, hvor de punktafgiftspligtige varer blev afsendt.
- 50 Selve ordlyden af artikel 10, stk. 4, i direktiv 2008/118 forbeholder således på ingen måde anvendelsen af denne bestemmelse alene til tilfælde, hvor den samlede mængde af varer, der bevæges under en afgiftssuspensionsordning, ikke er nået frem til deres bestemmelsessted.
- 51 Hverken bestemmelsens formål eller den sammenhæng, den indgår i, kan føre til, at bestemmelsen tillægges en anden rækkevidde.
- 52 Ligesom bestemmelserne i stk. 1 og 2 i artikel 10 i direktiv 2008/118 regulerer bestemmelsen i denne artikels stk. 4 for det første de tilfælde, hvor der er opstået en uregelmæssighed under en bevægelse af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning. Som det er blevet anført i denne doms præmis 42, skal der i henhold til stk. 6 i artikel 10 ved begrebet »uregelmæssighed« forstås en situation, hvori denne bevægelse eller en del af denne bevægelse af varer, der er underlagt punktafgift, ikke er ophørt i henhold til direktivets artikel 20, stk. 2. Artikel 10, stk. 4, i direktiv 2008/118 indgår således i en sammenhæng, hvori EU-lovgiver har haft til hensigt at dække samtlige situationer, hvori der opstår en uregelmæssighed, herunder således også dem, der kun vedrører en del af bevægelsen.
- 53 For det andet er formålet med bestemmelserne i artikel 10 i direktiv 2008/118 at fastsætte reglerne for fastlæggelse af den medlemsstat, hvori punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning skal anses for at være overgået til forbrug som følge af uregelmæssigheder, der er opstået under en

bevægelse. Henset til dette formål er der ikke noget, som giver anledning til at fastslå, at EU-lovgiver i forbindelse med vedtagelsen af artikel 10, stk. 4, som omhandler tilfælde, hvor uregelmæssigheden, selv om den er opstået under en bevægelse, imidlertid ikke er blevet konstateret under denne bevægelse, har haft til hensigt alene at forbeholde anvendelsen af den med dette stykke fastsatte ordning til tilfælde, hvor den samlede mængde af varer, der bevæges under en afgiftssuspensionsordning, ikke er nået frem til deres bestemmelsessted.

- 54 Henset til de ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål herefter besvares med, at artikel 10, stk. 4, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at den ikke alene finder anvendelse, når den samlede mængde af varer, der bevæges under en afgiftssuspensionsordning, ikke er nået frem til deres bestemmelsessted, men ligeledes i tilfælde, hvor kun en del af disse varer ikke er nået frem til bestemmelsesstedet.

Sagens omkostninger

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

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

- 1) **Artikel 20, stk. 2, i Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF skal fortolkes således, at bevægelser af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning ophører i denne bestemmelses forstand i en situation som den i hovedsagen omhandlede på det tidspunkt, hvor modtageren af disse varer efter en endeligt afsluttet løsning af det transportmiddel, der indeholdt de pågældende varer, har konstateret en manko på varemængden i forhold til den varemængde, han skulle have haft leveret.**
- 2) **Artikel 7, stk. 2, litra a), sammenholdt med artikel 10, stk. 2, i direktiv 2008/118, skal fortolkes således, at:**
 - **de situationer, som disse bestemmelser regulerer, ikke omfatter situationen i direktivets artikel 7, stk. 4, og at**
 - **den omstændighed, at en national bestemmelse til gennemførelse af artikel 10, stk. 2, i direktiv 2008/118, såsom den i hovedsagen omhandlede, ikke udtrykkeligt nævner, at den uregelmæssighed, som denne bestemmelse i direktivet regulerer, skal have medført, at de pågældende varer er overgået til forbrug, ikke kan være til hinder for, at denne nationale bestemmelse kan finde anvendelse ved konstateringen af en manko, som nødvendigvis indebærer en sådan overgang til forbrug.**
- 3) **Artikel 10, stk. 4, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at den ikke alene finder anvendelse, når den samlede mængde af varer, der bevæges under en afgiftssuspensionsordning, ikke er nået frem til deres bestemmelsessted, men ligeledes i tilfælde, hvor kun en del af disse varer ikke er nået frem til bestemmelsesstedet.**

Underskrifter