



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

24. marts 2022*

»Præjudiciel forelæggelse – punktafgifter – direktiv 92/12/EF – artikel 4 – omsætning af varer under suspension af punktafgifter – betingelser – artikel 6 og 20 – varers overgang til forbrug – forfalskning af det administrative ledsagedokument – overtrædelse eller uregelmæssighed, der har fundet sted i forbindelse med forsendelsen af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning – tilfælde, hvor varer uretmæssigt forlader en suspensionsordning – modtager, som ikke har kendskab til forsendelsen – svig begået af tredjemand – artikel 13, litra a), og artikel 15, stk. 3 – obligatorisk at stille sikkerhed i forbindelse med forsendelse – rækkevidde«

I sag C-711/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik) ved afgørelse af 16. december 2020, indgået til Domstolen den 31. december 2020, i sagen

Generální ředitelství cel

mod

TanQuid Polska sp. z o.o.,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, I. Jarukaitis, og dommerne M. Ilešič (refererende dommer) og Z. Csehi,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– TanQuid Polska sp. z o.o. ved advokát R. Halíček,

* Processprog: tjekkisk.

- den tjekkiske regering ved M. Smolek, O. Serdula og J. Vlácil, som befuldmægtigede,
- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved M. Salyková og C. Perrin, som befuldmægtigede,

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 artikel 4, litra c), i 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 1992, L 76, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 94/74/EF af 22. december 1994 (EFT 1994, L 365, s. 46) (herefter »direktiv 92/12«), sammenholdt med direktivets artikel 13, 15 og 16.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Generální ředitelství cel (generaldirektoratet for told, Den Tjekkiske Republik) og TanQuid Polska sp. z o.o. (herefter »TanQuid«), som er et selskab med hjemsted i Polen, vedrørende en inddrivelse af punktafgifter som følge af en tilsidesættelse af suspensionsordningen i forbindelse med forsendelsen af mineralolier.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 92/12

- 3 Direktiv 92/12 blev med virkning fra den 1. april 2010 ophævet ved og erstattet 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). Henset til tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen skal nærværende præjudicielle forelæggelse imidlertid behandles i lyset af direktiv 92/12.
- 4 Fjerde, tiende og trettende betragtning til direktiv 92/12 har følgende ordlyd:

»[F]or at sikre det indre markeds etablering og funktion bør reglerne om afgiftens forfald være identiske i alle medlemsstater.

[...]

[O]vergangen fra en medlemsstats område til en anden medlemsstats område må ikke indebære kontrolforanstaltninger, som kan forhindre den frie bevægelighed inden for Fællesskabet; af hensyn til fastlæggelsen af afgiftens forfald er det imidlertid nødvendigt at kende de punktafgiftspligtige varers bevægelser; der bør derfor anvendes et ledsagedokument for disse varer.

[...]

[E]nhver forsendelse bør i denne forbindelse først og fremmest let kunne identificeres; forbindelsen mellem forsendelsen og den skyldige afgift, den giver anledning til, bør umiddelbart kunne fastslås; det er derfor nødvendigt at indføre et ledsagedokument, som kan være et administrativt dokument eller et handelsdokument; det handelsdokument, der anvendes, bør indeholde de nødvendige elementer, som er anført på det administrative dokument.«

5 Direktivets artikel 1, stk. 1, bestemmer:

»I dette direktiv fastlægges ordningen for varer, der pålægges punktafgifter og andre indirekte skatter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af disse varer, dog bortset fra moms og afgifter, som er indført af [Den Europæiske Union].«

6 I overensstemmelse med direktivets artikel 3, stk. 1, finder dette direktiv anvendelse på EU-plan på bl.a. mineralolier.

7 Direktivets artikel 4 er affattet på følgende måde:

»I dette direktiv forstås ved:

- a) *godkendt oplagshaver*: en fysisk eller juridisk person, der som led i udøvelsen af sit erhverv af de kompetente myndigheder i en medlemsstat har fået bevilling til i et afgiftsoplag at fremstille, forarbejde, oplægge, modtage og afsende punktafgiftspligtige varer, hvor punktafgifterne er suspenderet
- b) *afgiftsoplag*: ethvert sted, hvor en godkendt oplagshaver som led i udøvelsen af sit erhverv under en ordning med suspension af punktafgifter fremstiller, forarbejder, oplægger, modtager eller afsender punktafgiftspligtige varer under visse betingelser, der fastsættes af de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor afgiftsoplaget er beliggende
- c) *suspensionsordning*: en afgiftsordning, der anvendes på fremstilling, forarbejdning, oplægning og omsætning af varer, hvor punktafgifterne er suspenderet
- d) *registreret erhvervsdrivende*: en fysisk eller juridisk person, der ikke er godkendt oplagshaver, men som af de kompetente myndigheder i en medlemsstat som led i udøvelsen af sit erhverv har fået bevilling til at modtage punktafgiftspligtige varer med oprindelse i en anden medlemsstat under suspension af punktafgifter; vedkommende må imidlertid hverken oplægge eller afsende varer under suspension af punktafgifter

[...]«

8 Artikel 5, stk. 1, første afsnit, i direktiv 92/12 fastsætter:

»De varer, der er nævnt i artikel 3, stk. 1, er punktafgiftspligtige ved fremstilling på [Unionens] område [...] eller ved indførsel til dette område.«

9 Direktivets artikel 6 bestemmer:

»1. Punktafgifte[r]ne forfalder ved overgangen til forbrug, eller hvis der konstateres en manko, som skal belægges med punktafgifter i overensstemmelse med artikel 14, stk. 3.

Ved overgang til forbrug af punktafgiftspligtige varer forstås:

a) ethvert tilfælde, herunder uretmæssig, hvor en vare forlader en suspensionsordning

[...]

2. Betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen er dem, der gælder på forfaldsdatoen i den medlemsstat, hvor overgangen til forbrug sker, eller hvor der konstateres en manko. Punktafgiften opkræves og inddrives i henhold til bestemmelserne i de enkelte medlemsstater, idet medlemsstaterne anvender de samme procedurer for opkrævning og inddrivelse af punktafgiften på indenlandske varer og varer fra andre medlemsstater.«

10 I henhold til artikel 13, litra a), i direktiv 92/12 skal den godkendte oplagshaver eventuelt stille sikkerhed i forbindelse med fremstilling, forarbejdning og oplægning samt obligatorisk stille sikkerhed i forbindelse med forsendelse, jf. dog direktivets artikel 15, stk. 3, på de betingelser, der fastsættes af de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor afgiftsoplaget er godkendt.

11 Direktivets artikel 15 er sålydende:

»1. [...] Forsendelsen af punktafgiftspligtige varer under en suspensionsordning skal finde sted mellem afgiftsoplag [...]

[...]

3. De risici, der er forbundet med forsendelse inden for [Unionen], dækkes af den sikkerhed, der er omhandlet i artikel 13, og som den godkendte oplagshaver, der afsender varerne, stiller, eller eventuelt af en sikkerhed, som stilles solidarisk af afsenderen og transportvirksomheden. De kompetente myndigheder i medlemsstaterne kan tillade, at transportvirksomheden eller varernes ejer stiller sikkerhed i stedet for den godkendte oplagshaver, der afsender varerne. Medlemsstaterne kan eventuelt kræve en sikkerhedsstillelse fra modtageren.

[...]

Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for sikkerhedsstillelsen. Sikkerhedsstillelsen skal være gyldig i hele [Unionen].

4. Det ansvar, der påhviler den godkendte oplagshaver, der afsender varerne, og eventuelt transportvirksomheden, kan først bortfalde, når der forelægges dokumentation for, at varerne er overgået til modtageren, f.eks. ved hjælp af det i artikel 18 omhandlede ledsagedokument på de betingelser, der er fastsat i artikel 19, jf. dog artikel 20.

[...]«

12 Direktivets artikel 16, stk. 1, første afsnit, fastsætter:

»Uanset artikel 15, stk. 1, kan modtageren være en erhvervsdrivende, der ikke er godkendt som oplagshaver. Denne erhvervsdrivende kan som led i udøvelsen af sit erhverv modtage punktafgiftspligtige varer fra andre medlemsstater under suspensionsordning. Han kan imidlertid hverken oplægge eller afsende disse varer under suspensionsordning.«

13 Artikel 16, stk. 2 og 3, i direktiv 92/12 fastsætter de forskrifter, som en erhvervsdrivende, der ikke er godkendt som oplagshaver, skal opfylde, alt efter om den pågældende er registreret hos skattemyndighederne i sin medlemsstat eller ej.

14 Det nævnte direktivs artikel 18, stk. 1, er affattet på følgende måde:

»[...] [E]nhver punktafgiftspligtig vare, der transporteres under en ordning med suspension af punktafgifter mellem de enkelte medlemsstater, [skal] være ledsaget af et dokument udarbejdet af afsenderen. Dette dokument kan enten være et administrativt dokument eller et handelsdokument. [...]«

15 Direktivets artikel 19, stk. 1-3, bestemmer:

»1. Medlemsstaternes skattemyndigheder underrettes af de erhvervsdrivende om de vareleverancer, der afsendes og modtages, ved hjælp af det i artikel 18 omhandlede dokument eller en henvisning til dette dokument. Dokumentet udfærdiges i fire eksemplarer:

- et eksemplar, som afsenderen opbevarer
- et eksemplar til modtageren
- et eksemplar, som tilbagesendes til afsenderen med henblik på afslutning af ordningen
- et eksemplar til de kompetente myndigheder i bestemmelsesmedlemsstaten.

De kompetente myndigheder i afsendelsesmedlemsstaten kan foreskrive, at der udfærdiges endnu et eksemplar til brug for de kompetente myndigheder i afgangsmembersstaten.

[...]

Bestemmelsesmedlemsstaten kan fastsætte, at det eksemplar, der tilbagesendes til afsenderen med henblik på afslutning af ordningen, skal attesteres eller påtegnes af dens egne myndigheder. [...]

[...]

2. Hvis de punktafgiftspligtige varer omsættes under en ordning med suspension af punktafgifter til en godkendt oplagshaver, en registreret eller ikke-registreret erhvervsdrivende, tilbagesender modtageren senest femten dage efter den måned, hvor denne har modtaget varerne, et eksemplar af det administrative ledsagedokument eller en kopi af det behørigt påtegnede handelsdokument til afsenderen med henblik på afslutning af ordningen.

Uanset de ovenfor anførte bestemmelser kan afgangsmedlemsstater tillade, at en kopi af retureksemplaret straks tilbagesendes til afsenderen pr. telefax, således at sikkerhedsstillelsen hurtigt kan frigives. Pligten til at tilbagesende originaleksemplaret i henhold til første afsnit berøres ikke heraf.

[...]

3. Suspensionsordningen som defineret i artikel 4, litra c), afsluttes ved, at de punktafgiftspligtige varer underlægges en af de i artikel 5, stk. 2, omhandlede ordninger i overensstemmelse med nævnte stykke, efter at afsenderen har modtaget det eksemplar af det administrative ledsagedokument, der skal tilbagesendes, eller en kopi af handelsdokumentet, som behørigt er påført en anmærkning om, at varerne er underlagt en af disse ordninger.«

16 Det nævnte direktivs artikel 20 fastsætter:

»1. Har der i forbindelse med omsætning af varer fundet uregelmæssigheder eller overtrædelser sted, som medfører punktafgiftens forfald, erlægges den i den medlemsstat, hvor uregelmæssighederne eller overtrædelserne er begået, af den fysiske eller juridiske person, som har stillet sikkerhed for betalingen af punktafgifterne i henhold til artikel 15, stk. 3, hvilket ikke udelukker anlæggelse af straffesag.

Når inddrivelsen af punktafgiften sker i en anden medlemsstat end afgangsmedlemsstaten, underretter den medlemsstat, der foretager inddrivelsen, de kompetente myndigheder i afganglandet.

2. Når der i forbindelse med omsætning af varer er konstateret overtrædelser eller uregelmæssigheder, uden at det er muligt at fastslå, hvor disse er blevet begået, anses de for at være blevet begået i den medlemsstat, hvor de er blevet konstateret.

3. Når punktafgiftspligtige varer ikke når frem til deres bestemmelsessted, og det ikke er muligt at fastslå, hvor overtrædelserne eller uregelmæssigheden har fundet sted, anses denne overtrædelse eller uregelmæssighed for at have fundet sted i afgangsmedlemsstaten, som inddriver punktafgifterne til den sats, der gælder på datoen for varernes afsendelse, medmindre det inden for en frist på fire måneder fra datoen for varernes afsendelse og til de kompetente myndigheders tilfredshed godtgøres, at omsætningen er foregået forskriftsmæssigt, eller det påvises, hvor overtrædelserne eller uregelmæssighederne faktisk har fundet sted, jf. dog artikel 6, stk. 2. Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger med henblik på at imødegå overtrædelser og uregelmæssigheder og at pålægge effektive sanktioner.

4. Hvis det senest tre år efter datoen for ledsagedokumentets udarbejdelse påvises, i hvilken medlemsstat overtrædelserne eller uregelmæssigheden faktisk har fundet sted, inddriver denne medlemsstat punktafgiften til den sats, der gælder på datoen for varernes afsendelse. Når der er fremlagt bevis for, at inddrivelsen har fundet sted, godtgøres den oprindeligt erlagte punktafgift.«

Forordning nr. 2719/92

- 17 Artikel 1 i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2719/92 af 11. september 1992 om det administrative ledsagedokument ved omsætning af punktafgiftspligtige varer under afgiftssuspensionsordninger (EFT 1992, L 276, s. 1), som ændret ved Kommissionens forordning (EØF) nr. 2225/93 af 27. juli 1993 (EFT 1993, L 198, s. 5) (herefter »forordning nr. 2719/92«), bestemmer:

»Det i bilag I viste dokument skal benyttes som administrativt ledsagedokument ved omsætning under afgiftssuspensionsordninger af de punktafgiftsbelagte varer, der er nævnt i artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/12/EØF. Vejledning vedrørende udfyldelse af dokumentet og procedurerne for dets anvendelse er anført på bagsiden af eksemplar 1 af dette dokument.«

- 18 I henhold til forordningens artikel 2, stk. 1, kan et handelsdokument erstatte det administrative dokument, hvis det indeholder de samme oplysninger, som skal fremgå af det administrative dokument.

Tjekkisk ret

- 19 Det fremgår af § 25, stk. 1, litra a), i zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (lov nr. 353/2003 om punktafgifter) i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »punktafgiftsloven«), at regulerede varer kun kan forsendes under en punktafgiftssuspensionsordning mellem medlemsstaterne med et ledsagedokument, såfremt disse transporteres fra et afgiftsoplag beliggende i en anden medlemsstat til en oplagshaver, til en godkendt modtager eller til en fiskal repræsentant, til hvem der er blevet udstedt en bevilling for Den Tjekkiske Republiks afgiftsområde.
- 20 I henhold til punktafgiftslovens § 26, stk. 1, må regulerede varer kun omsættes under punktafgiftssuspensionsordningen, hvis det sker med et ledsagedokument, medmindre andet er bestemt i denne lov.
- 21 I overensstemmelse med punktafgiftslovens § 28, stk. 1, foreligger der principielt en overtrædelse af punktafgiftssuspensionsordningen under transporten, såfremt transporten af de regulerede varer til et afgiftsoplag, en godkendt modtager, et direkte leveringssted, et eksportsted, en person som omhandlet i § 11, stk. 1, litra d) eller e), eller en modtager i en anden medlemsstat i henhold til direktiv 92/12 ikke er afsluttet inden for den fastsatte frist.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 22 Den 5. januar 2010 foretog inspektører fra Celní úřad Náchod (toldstedet i Náchod, Den Tjekkiske Republik) en kontrol af tre tankvogne, som ifølge de fremviste ledsagedokumenter transporterede mineralolier, der hidrørte fra et afgiftsoplag beliggende i Polen og drevet af TanQuid, og hvis adressat var EKOL GAS PB s. r. o. (herefter »EKOL GAS«), som er et tjekkisk handelsselskab. I forbindelse med kontrollen konstaterede inspektørerne, at de angivelser, der var anført på disse ledsagedokumenter, var forkerte. EKOL GAS benægtede efterfølgende enhver kommerciel kontakt med TanQuid.

- 23 Som svar på en anmodning om oplysninger fra den tjekkiske toldmyndighed fik denne af den polske toldmyndighed fremsendt 38 ledsagedokumenter med bilag, hvoraf det fremgik, at andre mængder mineralolie angiveligt var blevet sendt til EKOL GAS.
- 24 Det blev endvidere konstateret, at disse ledsagedokumenter ikke var blevet frembudt for toldstedet med henblik på kontrol af oplysningernes rigtighed og gyldighed, og at det tjekkiske toldsteds stempler, hvormed de 35 ledsagedokumenter var blevet bekræftet, var forfalskede.
- 25 Endelig blev det på grundlag af oversigten over registreringerne i de automatiske vejafgiftsanlæg godtgjort, at mineralolierne var blevet transporteret til en ukendt person og losset i Žnotar ár nad Sázavou (Den Tjekkiske Republik). I denne forbindelse indledte det tjekkiske politi en straffesag på grund af tredjemands svigagtige handlinger, men denne efterforskning blev afsluttet af processuelle grunde.
- 26 Den 3. marts 2016 udstedte Celní úrad pro Jihočeský kraj (toldstedet i regionen Sydbøhmen, Den Tjekkiske Republik) på grundlag af en afgiftskontrolrapport af 11. januar 2016 flere punktafgiftsansættelser for mineralolierne, hvorved TanQuids afgiftsforpligtelse blev fastsat til i alt 10 207 850 tjekkiske kroner (CZK) (ca. 420 000 EUR).
- 27 Idet de administrative klager over disse afgiftsansættelser blev afslået af generaldirektoratet for told, anlagde TanQuid sag til prøvelse af afslagene ved Krajský soud v Českých Budějovicích (den regionale ret i České Budějovice, Den Tjekkiske Republik).
- 28 Ved dom af 12. september 2018 annullerede den nævnte ret afslagene med den begrundelse dels, at der på grund af den begåede svig ikke havde fundet nogen omsætning af varer under suspension af punktafgifter sted på tjekkisk område, dels at de i hovedsagen omhandlede leveringer ikke var omfattet af en sikkerhedsstillelse, idet den stillede sikkerhed udelukkende vedrørte forsendelse mellem afgiftsoplag. Den nævnte ret anså udtagelsen af mineralolier fra TanQuids afgiftsoplag for overgang til fri omsætning.
- 29 Generaldirektoratet for told har iværksat kassationsappel ved Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik).
- 30 Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om de formelle og materielle betingelser for at indlede en omsætning af varer, hvor punktafgifterne er suspenderet, er opfyldt, når tredjemand ved svigagtig adfærd for det første har udgivet sig for at være den godkendte modtager, som er etableret i en anden medlemsstat, og når den sikkerhed, der er blevet stillet med henblik på denne omsætning, for det andet ikke har det krævede omfang.
- 31 For det første har den forelæggende ret på den ene side anført, at i det tilfælde, hvor personer udgiver sig for at handle på vegne af en registreret erhvervsdrivende (modtageren), samtidig med at de ikke råder over nogen gyldig bevilling i dette øjemed, har den registrerede erhvervsdrivende ikke kendskab til den omstændighed, at varerne skal omsættes for den pågældende under en ordning med suspension af punktafgifter. Således kunne det i lighed med det af Krajský soud v Českých Budějovicích (den regionale ret i České Budějovice) fastslåede lægges til grund, at denne situation svarer til den, hvor de omhandlede regulerede varers modtager – som angivet i ledsagedokumenterne – ikke har nogen gældende bevilling. Ud fra dette synspunkt skal udtagelsen af de i hovedsagen omhandlede mineralolier fra TanQuids afgiftsoplag anses for overgang til fri omsætning.

- 32 Imidlertid har den forelæggende ret på den anden side anført, at det er den godkendte oplagshaver, der indleder omsætningen af varer, hvor punktafgifterne er suspenderet, eftersom det er den pågældende, som udfylder del A i det administrative ledsagedokument. Desuden skal den godkendte oplagshaver, for så vidt som denne er objektivt ansvarlig for alle overtrædelser eller uregelmæssigheder, der har fundet sted under omsætningen, betale punktafgifterne på det sted, hvor overtrædelser eller uregelmæssigheder er blevet begået, idet modtageren først er involveret i transaktionen ved dennes afslutning. Modtagerens deltagelse er derfor ikke påkrævet for at anse omsætningen for påbegyndt.
- 33 Spørgsmålet om, hvorvidt modtageren af varerne har kendskab til transaktionen eller ej, er således irrelevant med hensyn til påbegyndelsen af omsætningen af varer under en ordning med suspension af punktafgifter. Tilsvarende har det ingen betydning, at det efterfølgende konstateres, at tredjeparter ulovligt har udgivet sig for at være personer, der handler for en registreret erhvervsdrivende. I denne sammenhæng er toldmyndighederne alene forpligtet til at undersøge, om omsætningen foretages mellem godkendte erhvervsdrivende, og om der er blevet stillet sikkerhed for punktafgifterne.
- 34 For det andet er den forelæggende ret i tvivl med hensyn til karakteren af og formålet med den sikkerhed, der skal stilles for at sikre betalingen af punktafgifterne i forbindelse med omsætningen af varer, hvor disse afgifter er suspenderet. Den nævnte ret hælder til den opfattelse, at toldmyndighederne i en anden medlemsstat – forudsat at sikkerhedsstillelsen er blevet angivet på ledsagedokumenterne med henblik på forsendelsen af varer under en ordning med suspension af punktafgifter til en godkendt modtager, der er angivet ved navns nævnelse – hverken kan kontrollere grunden til sikkerhedsstillelsen eller foretage en materiel undersøgelse af rigtigheden af de oplysninger, som er indeholdt i ledsagedokumenterne.
- 35 I det foreliggende tilfælde var udgangen fra oplaget af punktafgiftspligtige varer, hvor punktafgifterne er suspenderet, i den sikkerhed, som formelt blev stillet med henblik på forsendelse mellem afgiftsoplag, angivet som den type af afgiftsforpligtelser, som den dækkede. Desuden blev denne sikkerhed stillet for at sikre forsendelsen af produkter, der var reguleret af en ordning med suspension af punktafgifter, fra TanQuids afgiftsoplag til EKOL GAS, som er en registreret erhvervsdrivende.
- 36 På denne baggrund har Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Transporteres punktafgiftspligtige varer under en suspensionsordning som omhandlet i artikel 4, litra c), i direktiv [92/12], når en medlemsstats toldmyndigheder har accepteret at omlægge varerne under suspensionsordningen fra et afgiftsoplag til en registreret erhvervsdrivende med hjemsted i en anden medlemsstat, selv om betingelserne for transporten af varerne under en suspensionsordning ikke var objektivt opfyldt, idet det senere under proceduren blev fastslået, at den registrerede erhvervsdrivende ikke havde kendskab til transporten af varerne på grund af svig begået af tredjemand?
 - 2) Er en sikkerhedsstillelse for punktafgifter som omhandlet i artikel 15, stk. 3, i [direktiv 92/12], der er udstedt til andre formål end transport af varer under suspensionsordningen mellem et afgiftsoplag og en registreret erhvervsdrivende med hjemsted i en anden medlemsstat, til hinder for, at transporten er blevet forskriftsmæssigt indledt under suspensionsordningen,

når det er angivet på ledsagedokumenterne og bekræftet af toldmyndighederne, at der er stillet sikkerhed for transporten af varerne under suspensionsordningen til den registrerede erhvervsdrivende?»

Om de præjudicielle spørgsmål

- 37 Med sine to spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktiv 92/12 skal fortolkes således, at en godkendt oplagshavers forsendelse af punktafgiftspligtige varer, der ledsages af et ledsagedokument og en obligatorisk sikkerhedsstilling, udgør omsætning af varer, hvor punktafgifterne er suspenderet som omhandlet i dette direktivs artikel 4, litra c), i en situation, hvor den modtager, der er angivet i ledsagedokumentet og sikkerhedsstillingen, på grund af svigagtig adfærd fra tredjemand ikke har kendskab til, at disse varer er blevet sendt til den pågældende.
- 38 I øvrigt ønsker den nævnte ret ligeledes oplyst, om den obligatoriske sikkerhed, som den godkendte oplagshaver har stillet med henblik på denne forsendelse, indeholder en angivelse af den godkendte modtagers navn, men ikke af dennes egenskab af registreret erhvervsdrivende i henhold til artikel 15 eller 16 i direktiv 92/12, har en indvirkning på, om en sådan omsætning er forskriftsmæssig.
- 39 Indledningsvis skal det bemærkes, at direktiv 92/12 tilsigter at fastlægge en række regler vedrørende oplægning og omsætning af samt kontrol med punktafgiftspligtige varer – såsom de i direktivets artikel 3, stk. 1, omhandlede mineralolier – navnlig med henblik på, således som det fremgår af fjerde betragtning hertil, at sikre, at reglerne om punktafgiftens forfald er identiske i alle medlemsstater. Denne harmonisering gør det principielt muligt at ophæve dobbeltbeskatning i forbindelserne mellem medlemsstaterne (dom af 24.2.2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).
- 40 Den afgiftsudløsende handling som omhandlet i direktiv 92/12 er i henhold til direktivets artikel 5, stk. 1, fremstilling på EU's område af punktafgiftspligtige varer eller indførsel af sådanne varer til dette område (dom af 24.2.2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).
- 41 Derimod forfalder punktafgiften i medfør af artikel 6, stk. 1, i direktiv 92/12 bl.a. ved punktafgiftspligtige varers overgang til forbrug. I henhold til dette direktivs artikel 6, stk. 1, andet afsnit, litra a), omfatter dette begreb ligeledes ethvert tilfælde, herunder uretmæssigt, hvor en vare forlader en suspensionsordning som defineret i nævnte direktivs artikel 4, litra c) (dom af 24.2.2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).
- 42 En sådan ordning 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. Denne ordning indebærer således, at det tidspunkt, hvor punktafgiften for afgiftspligtige varer forfalder til betaling, udsættes, indtil en af forfaldsbetingelserne, såsom den, der er beskrevet i den foregående præmis, er opfyldt (dom af 24.2.2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).
- 43 Henset til den centrale rolle, som EU-lovgiver har givet oplagshaveren inden for rammerne af suspensionsordningen i overensstemmelse med direktiv 92/12, hæfter den pågældende principielt for alle de risici, der er forbundet med denne ordning, bl.a. hvis der i forbindelse med

omsætningen af disse varer har fundet uregelmæssigheder eller overtrædelser sted, som medfører disse punktafgifters forfald. Der er desuden tale om objektiv hæftelse, som ikke beror på oplagshaverens godtgjorte eller formodede culpøse adfærd, men på dennes deltagelse i en økonomisk virksomhed (jf. i denne retning dom af 24.2.2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).

- 44 Følgelig kan ansvaret for den godkendte oplagshaver, der afsender varerne, i henhold til ordningen i direktiv 92/12 ikke eventuelt erstattes med et ansvar for ejeren af de punktafgiftspligtige varer.
- 45 Hvad nærmere bestemt angår punktafgiftspligtige varers omsætning under en suspensionsordning fastsætter direktiv 92/12 flere betingelser, som forsendelsen af disse varer skal opfylde, således at den godkendte oplagshaver, der afsender varerne, fortsat kan være omfattet af denne ordning i forbindelse med forsendelsen.
- 46 For det første skal forsendelsen af punktafgiftspligtige varer under en suspensionsordning i medfør af artikel 15, stk. 1, i direktiv 92/12 principielt finde sted mellem afgiftsoplag som defineret i dette direktivs artikel 4, litra b), der drives af godkendte oplagshavere som omhandlet i direktivets artikel 4, litra a).
- 47 I overensstemmelse med det nævnte direktivs artikel 16, stk. 1 og 2, er det undtagelsesvist ligeledes muligt at foretage en sådan forsendelse til en registreret erhvervsdrivende, hvilken i direktivets artikel 4, litra d), er defineret som en fysisk eller juridisk person, der ikke er godkendt oplagshaver, men som af de kompetente myndigheder i en medlemsstat som led i udøvelsen af sit erhverv har fået bevilling til at modtage punktafgiftspligtige varer med oprindelse i en anden medlemsstat under suspension af punktafgifter.
- 48 Hvis der i forbindelse med omsætningen af punktafgiftspligtige varer har fundet uregelmæssigheder eller overtrædelser sted, som medfører afgiftens forfald, herunder i tilfælde af svig, skal den godkendte oplagshaver fortsat betale punktafgifterne (jf. i denne retning dom af 24.2.2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).
- 49 I henhold til artikel 15, stk. 4, i direktiv 92/12 kan det ansvar, der påhviler den godkendte oplagshaver, der afsender varerne, nemlig først bortfalde, når der forelægges dokumentation for, at varerne er overgået til modtageren, f.eks. ved hjælp af det i direktivets artikel 18 omhandlede ledsagedokument og på de betingelser, der er fastsat i direktivets artikel 19.
- 50 Når svig begået af tredjemand, ligesom det synes at være tilfældet i den foreliggende sag, er hovedårsagen til den godkendte oplagshavers forsendelse af punktafgiftspligtige varer, kan det tidspunkt, hvor omsætningen under suspensionsordningen påbegyndes, falde sammen med det tidspunkt, hvor der begås en uregelmæssighed eller en overtrædelse, som medfører, at disse varer overgår til forbrug, og at punktafgiften forfalder.
- 51 I tilfælde, hvor der i forbindelse med omsætning af varer har fundet uregelmæssigheder eller overtrædelser sted, som medfører punktafgiftens forfald, udpeger artikel 20, stk. 1, i direktiv 92/12 først og fremmest den medlemsstat, hvor uregelmæssigheden eller overtrædelsen er blevet begået, som det sted, hvor punktafgiften skal erlægges.

- 52 Såfremt det ikke er muligt at fastslå det sted, hvor denne overtrædelse eller uregelmæssighed er blevet begået, kan den medlemsstat, hvor denne er konstateret, imidlertid i medfør af artikel 20, stk. 2, i direktiv 92/12 blive kompetent til at inddrive punktafgiften, selv om den nævnte overtrædelse eller uregelmæssighed ikke er blevet begået i denne medlemsstat.
- 53 Følgelig kan en godkendt oplagshavers forsendelse af punktafgiftspligtige varer – uanset den omstændighed, at den formodede modtager på grund af tredjemands svigagtige adfærd ikke har kendskab til, at disse varer er blevet sendt til den pågældende – udgøre en omsætning af varer, hvor punktafgifterne er suspenderet som omhandlet i artikel 4, litra c), i direktiv 92/12, så længe denne omstændighed eller en anden uregelmæssighed eller overtrædelse ikke er blevet konstateret af de kompetente myndigheder i den pågældende medlemsstat.
- 54 For det andet fremgår det af artikel 15, stk. 3, første afsnit, i direktiv 92/12, at de risici, der er forbundet med forsendelse inden for Unionen, normalt dækkes af den obligatoriske sikkerhed, der er omhandlet i artikel 13, og som den godkendte oplagshaver, der afsender varerne, stiller, eller eventuelt af en sikkerhed, som stilles solidarisk af afsenderen og transportvirksomheden. Det fremgår af direktivets artikel 13, litra a), sammenholdt med direktivets artikel 15, stk. 3, tredje afsnit, at de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor afgiftsoplaget er godkendt, fastsætter betingelserne og de nærmere bestemmelser for denne sikkerhedsstillelse, og at sikkerhedsstillelsen skal være gyldig i hele Unionen.
- 55 Den nævnte sikkerhedsstillelse skal desuden dække perioden mellem det tidspunkt, hvor varerne forlader afgiftsoplaget, og tidspunktet for afslutningen af ordningen, idet sikkerhedsstillelsen i henhold til direktivets artikel 19, stk. 2, først kan frigives på det tidspunkt, hvor afsenderen modtager det eksemplar af det administrative ledsagedokument eller den kopi af det behørigt påtegnete handelsdokument, som modtageren har tilbagesendt med henblik på afslutning af ordningen.
- 56 Artikel 15, stk. 3, første afsnit, i direktiv 92/12 bestemmer, at medlemsstaternes kompetente myndigheder kan tillade, at transportvirksomheden eller varernes ejer stiller sikkerhed i stedet for den godkendte oplagshaver, der afsender varerne, og at medlemsstaterne eventuelt kan kræve en sikkerhedsstillelse fra modtageren.
- 57 Det fremgår i øvrigt af den model til det administrative ledsagedokument, der vises i bilag I til forordning nr. 2719/92, at dette dokument rubrik 10, som har overskriften »Sikkerhedsstillelse«, skal indeholde en angivelse af »den part eller de parter, der er ansvarlig for at ordne garantien«, idet betegnelsen »afsender«, »transportør« eller »modtager« herved skal anføres alt efter det tilfælde, der er omhandlet i artikel 15, stk. 3, i direktiv 92/12. Der kræves ikke andre, mere detaljerede oplysninger.
- 58 Det fremgår derimod ikke af direktiv 92/12, at de kompetente myndigheder i afgangsmedlemsstaten skal kontrollere sikkerhedsstillelsens indhold, inden omsætningen af varer, hvor punktafgifterne er suspenderet, påbegyndes, eller at de i denne sammenhæng skal godkende denne omsætning, idet sådanne skridt i væsentlig grad kan hindre den frie bevægelighed for punktafgiftspligtige varer inden for Unionen.
- 59 Det følger heraf, at den kontrol, som det tilkommer de kompetente myndigheder i afgangsmedlemsstaten at foretage, skal være begrænset til en kontrol af, om en sådan sikkerhedsstillelse foreligger formelt.

- 60 Manglende opfyldelse af betingelser eller nærmere bestemmelser, der er fastsat af medlemsstaterne eller deres kompetente myndigheder, kan ganske vist udgøre en uregelmæssighed eller en overtrædelse som omhandlet i artikel 20 i direktiv 92/12.
- 61 Det skal imidlertid bemærkes, at bortset fra de i nærværende doms præmis 54 og 55 nævnte betingelser vedrørende sikkerhedsstillelsens dækning af de risici, der er uløseligt forbundet med omsætning inden for Unionen, og vedrørende en vis territorial og tidsmæssig rækkevidde for denne sikkerhedsstillelse er der med hensyn til sidstnævnte ikke fastsat andre krav, for at en vare gyldigt kan forsendes under den i direktiv 92/12 fastsatte punktafgiftssuspensionsordning.
- 62 Eventuelle unøjagtigheder i sikkerhedsstillelsen – såsom den omstændighed, at navnet på modtageren, en registreret erhvervsdrivende, er blevet korrekt angivet, men at klausulerne i denne sikkerhedsstillelse kun henviser til forsendelsen mellem afgiftsoplæg som omhandlet i artikel 15 i direktiv 92/12 – kan således ikke have nogen indvirkning på, om der foreligger en forsendelse mellem en godkendt oplagshaver og en registreret erhvervsdrivende som omhandlet i direktivets artikel 16.
- 63 For det tredje fastsætter artikel 18, stk. 1, i direktiv 92/12, at enhver punktafgiftspligtig vare, der transporteres under en ordning med suspension af punktafgifter mellem de enkelte medlemsstater, skal være ledsaget af et dokument udarbejdet af afsenderen, og at dette dokument enten kan være et administrativt dokument eller et handelsdokument, hvis form og indhold er fastlagt i forordning nr. 2719/92.
- 64 Hvad angår artikel 19, stk. 1, første afsnit, i direktiv 92/12 fremgår det af denne bestemmelse, at medlemsstaternes skattemyndigheder underrettes af de erhvervsdrivende om de vareleverancer, der afsendes og modtages, ved hjælp af dette dokument eller en henvisning hertil, og bestemmelsen præciserer, at det nævnte dokument udfærdiges i fire eksemplarer, nemlig et eksemplar, som afsenderen opbevarer, et eksemplar til modtageren, et eksemplar, som tilbagesendes til afsenderen med henblik på afslutning af ordningen, og et eksemplar til de kompetente myndigheder i bestemmelsesmedlemsstaten.
- 65 For så vidt angår det nævnte direktivs artikel 19, stk. 2, fremgår det af denne bestemmelse, at hvis de punktafgiftspligtige varer omsættes under en ordning med suspension af punktafgifter til en godkendt oplagshaver, en registreret eller ikke-registreret erhvervsdrivende, tilbagesender modtageren senest 15 dage efter den måned, hvor denne har modtaget varerne, et eksemplar af det administrative ledsagedokument eller en kopi af det behørigt påtegnede handelsdokument til afsenderen med henblik på afslutning af ordningen.
- 66 I denne sammenhæng kan bestemmelsesmedlemsstaten i overensstemmelse med direktivets artikel 19, stk. 1, fjerde afsnit, fastsætte, at det eksemplar, der tilbagesendes til afsenderen med henblik på afslutning af ordningen, skal attesteres eller påtegnes af dens egne myndigheder, hvilken beføjelse Den Tjekkiske Republik synes at have benyttet sig af, således som det fremgår af nærværende doms præmis 24.
- 67 Det må konstateres, at direktiv 92/12 for påbegyndelsen af omsætning af varer, hvor punktafgifterne er suspenderet, ikke opstiller et krav om opfyldelse af en sådan formalitet fra de kompetente myndigheder i afgangsmedlemsstaten. Således som det fremgår af tiende og trettende betragtning til direktivet, er formålet med ledsagedokumentet nemlig kun at gøre det

muligt at kende de punktafgiftspligtige varers bevægelser og let at identificere enhver forsendelse med henblik på umiddelbart at kunne fastslå forbindelsen mellem forsendelsen og den skyldige afgift, som den giver anledning til.

- 68 I denne henseende har de kompetente myndigheder i afsendelsesmedlemsstaten i overensstemmelse med det nævnte direktivs artikel 19, stk. 1, andet afsnit, kun beføjelse, ikke pligt, til at foreskrive, at der udfærdiges endnu et eksemplar til brug for de kompetente myndigheder i afgangsmedlemsstaten.
- 69 Selv i det tilfælde, hvor afgangsmedlemsstatens kompetente myndigheder – i givet fald i medfør af national ret – opstiller et krav om opfyldelse af den i nærværende doms præmis 66 omhandlede formalitet, kan dette krav derfor højst tjene til at forhindre eller konstatere eventuelle uregelmæssigheder eller overtrædelser på et tidligt trin af proceduren med omsætning af punktafgiftspligtige varer under en suspensionsordning. Den omstændighed, at afgangsmedlemsstatens kompetente myndigheder på dette trin undlader at konstatere en uregelmæssighed eller en overtrædelse, har derimod ingen indvirkning på ansvaret for den godkendte oplagshaver, der afsender varerne – således som dette ansvar er beskrevet i nærværende doms præmis 43 og 48 – selv hvis der efterfølgende viser sig at være unøjagtigheder i det af disse myndigheder attesterede eller påtegnede ledsagedokument.
- 70 Under alle omstændigheder ville det være i strid med et af formålene med direktiv 92/12 – nemlig at bidrage til punktafgiftspligtige varers frie bevægelighed – på dette trin at kræve en mere grundig kontrol, med hvilken det tilsigtes at undersøge rigtigheden af de i ledsagedokumentet anførte angivelser, idet denne grundige kontrol kan hindre en sådan bevægelighed.
- 71 Følgelig er det, for at der kan være tale om omsætning som omhandlet i dette direktiv, principielt tilstrækkeligt, at den godkendte oplagshaver, der afsender varerne, har opfyldt de nødvendige formaliteter med hensyn til udfærdigelsen af et ledsagedokument og har stillet den obligatoriske sikkerhed, samt at de punktafgiftspligtige varer, om end kun formelt, er blevet sendt fra afgiftsoplaget til en godkendt person som omhandlet i direktivets artikel 15 og 16.
- 72 På denne baggrund skal de forelagte spørgsmål besvares med, at direktiv 92/12 skal fortolkes således, at en godkendt oplagshavers forsendelse af punktafgiftspligtige varer, der ledsages af et ledsagedokument og en obligatorisk sikkerhedsstilling – uanset den omstændighed, at den modtager, der er angivet i ledsagedokumentet og sikkerhedsstillingen, på grund af tredjemands svigagtige adfærd ikke har kendskab til, at disse varer er blevet sendt til den pågældende – udgør omsætning af varer, hvor punktafgifterne er suspenderet som omhandlet i dette direktivs artikel 4, litra c), så længe denne omstændighed eller en anden uregelmæssighed eller overtrædelse ikke er blevet konstateret af de kompetente myndigheder i den pågældende medlemsstat. Den omstændighed, at den obligatoriske sikkerhed, som den godkendte oplagshaver har stillet med henblik på denne forsendelse, indeholder en angivelse af den godkendte modtagers navn, men ikke af dennes egenskab af registreret erhvervsdrivende, har ingen indvirkning på, om en sådan omsætning er forskriftsmæssig.

Sagsomkostninger

- 73 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 sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

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, som ændret ved Rådets direktiv 94/74/EF af 22. december 1994, skal fortolkes således, at en godkendt oplagshavers forsendelse af punktafgiftspligtige varer, der ledsages af et ledsagedokument og en obligatorisk sikkerhedsstillelse – uanset den omstændighed, at den modtager, der er angivet i ledsagedokumentet og sikkerhedsstillelsen, på grund af tredjemands svigagtige adfærd ikke har kendskab til, at disse varer er blevet sendt til den pågældende – udgør omsætning af varer, hvor punktafgifterne er suspenderet som omhandlet i dette direktivs artikel 4, litra c), så længe denne omstændighed eller en anden uregelmæssighed eller overtrædelse ikke er blevet konstateret af de kompetente myndigheder i den pågældende medlemsstat.

Den omstændighed, at den obligatoriske sikkerhed, som den godkendte oplagshaver har stillet med henblik på denne forsendelse, indeholder en angivelse af den godkendte modtagers navn, men ikke af dennes egenskab af registreret erhvervsdrivende, har ingen indvirkning på, om en sådan omsætning er forskriftsmæssig.

Underskrifter