



# Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

7. september 2023 \*

»Præjudiciel forelæggelse – frie varebevægelser – punktafgifter – direktiv 92/12/EØF – artikel 6, stk. 1, litra a) – punktafgifternes forfald – tilfælde, hvor varer uretmæssigt har forladt suspensionsordningen – ulovlig handling, der udelukkende kan tilregnes tredjemand – forfalskning af det administrative ledsagedokument – artikel 14, stk. 1 – punktafgiftsfritagelse for tab sket under suspensionsordningen – hændelige begivenheder eller force majeure – den godkendte oplagshavers ansvar«

I sag C-323/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol, Italien) ved afgørelse af 6. maj 2022, indgået til Domstolen den 13. maj 2022, i sagen

**KRI SpA**, der er indtrådt i rettighederne efter SI.LO.NE. – Sistema logistico nord-est Srl,

mod

**Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, D. Gratsias, 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:

- KRI SpA ved avvocati M. Logozzo og F.C. Palermo,
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato A. Collabolletta,

\* Processprog: italiensk.

– Europa-Kommissionen ved M. Björkland og F. Moro, 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 14, stk. 1, 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 2004/106/EF af 16. november 2004 (EUT 2004, L 359, s. 30, herefter »direktiv 92/12«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem KRI SpA, der er indtrådt i rettighederne efter SI.LO.NE. – Sistema logistico nord-est Srl, og Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (told- og monopolmyndigheden, Italien) vedrørende inddrivelse af punktafgifter, der skyldes af dette selskab som følge af dets angivelige tilsidesættelse af suspensionsordningen i forbindelse med omsætningen af mineralolier.

### Retsforskrifter

#### *EU-retten*

- 3 Første, fjerde og femte betragtning til direktiv 92/12 havde følgende ordlyd:

»Det indre markeds etablering og funktion indebærer fri bevægelighed for varer, herunder punktafgiftspligtige varer.

[...]

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

[I] forbindelse med varer, der leveres til, er beregnet på at blive leveret til eller anvendes hos en erhvervsdrivende, der udøver selvstændig økonomisk virksomhed, eller et offentligretligt organ i en anden medlemsstat end den, hvor varerne overgår til forbrug, forfalder afgiften i denne anden medlemsstat.«

- 4 Dette direktivs artikel 1, stk. 1, fastsatte:

»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].«

- 5 I overensstemmelse med direktivets artikel 3, stk. 1, fandt det anvendelse på EU-plan på bl.a. mineralolier.

6 Samme direktivs artikel 4 bestemte:

»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

[...]«

7 Artikel 5, stk. 1, første afsnit, i direktiv 92/12 fastsatte:

»De varer, der er nævnt i artikel 3, stk. 1, er punktafgiftspligtige ved fremstilling på Fællesskabets område som defineret i artikel 2 eller ved indførsel til dette område.«

8 Direktivets artikel 6, stk. 1, litra a), bestemte:

»1. Punktafgifterne 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.«

9 Det nævnte direktivs artikel 13 fastsatte:

»Den godkendte oplagshaver skal:

- a) eventuelt stille sikkerhed i forbindelse med fremstilling, forarbejdning og oplægning samt obligatorisk stille sikkerhed i forbindelse med forsendelse, jf. dog artikel 15, stk. 3, på de betingelser, der fastsættes af de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor afgiftsoplaget er godkendt
- b) opfylde de forpligtelser, som er fastsat af den medlemsstat, på hvis område afgiftsoplaget er beliggende

- c) føre en fortegnelse over lagerbeholdningen og varernes bevægelser for hvert enkelt afgiftsoplag
- d) på forlangende forevise varerne
- e) acceptere enhver kontrolforanstaltning eller optælling.

Ved disse forpligtelser skal princippet om ikke-forskelsbehandling af transaktioner i den enkelte medlemsstat og transaktioner inden for Fællesskabet overholdes.«

10 Direktivets artikel 14 var sålydende:

»1. Den godkendte oplagshaver fritages for punktafgift på de tab, der er sket under en suspensionsordning som følge af hændelige begivenheder eller force majeure, og som er konstateret af myndighederne i den enkelte medlemsstat. Under en suspensionsordning fritages oplagshaveren ligeledes for punktafgift på de tab, der som følge af varernes art sker under fremstillings- og forarbejdningsprocessen, opbevaring på lager og transport. Den enkelte medlemsstat fastsætter betingelserne for at indrømme afgiftsfritagelse. Disse afgiftsfritagelser indrømmes tillige erhvervsdrivende, der er omhandlet i artikel 16, ved transport af varer under en ordning med suspension af punktafgifter.

2. De tab, der er omhandlet i stk. 1, og som sker under transport inden for Fællesskabet af varer under en ordning med suspension af punktafgifter, skal konstateres i overensstemmelse med reglerne i bestemmelsesmedlemsstaten.

3. Såfremt der er tale om en anden form for manko end det i stk. 1 omhandlede tab, eller om et tab, for hvilket der ikke er indrømmet den i stk. 1 omhandlede fritagelse, opkræves afgifterne efter de satser, der er gældende i den pågældende medlemsstat på det tidspunkt, hvor et tab, der er konstateret af de kompetente myndigheder, sker, eller i påkommende tilfælde på det tidspunkt, hvor mankoen konstateres, jf. dog artikel 20.

[...]«

11 Artikel 15 i direktiv 92/12 bestemte:

»1. Forsendelsen af punktafgiftspligtige varer under en suspensionsordning skal finde sted mellem afgiftsoplag, jf. dog artikel 5, stk. 2, artikel 16, artikel 19, stk. 4, og artikel 23, stk. 1a.

[...]

2. Oplagshavere, der er godkendt af en medlemsstats kompetente myndigheder i henhold til artikel 13, anses for godkendte til omsætning af varer på nationalt plan og EF-plan.

3. De risici, der er forbundet med forsendelse inden for Fællesskabet, 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.

Forsendes punktafgiftspligtige mineralolier inden for Fællesskabet ad søvejen eller gennem rørledninger, kan medlemsstaterne fritage de godkendte oplagshavere, der afsender varerne, for pligten til at stille den i første afsnit nævnte sikkerhed.

Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for sikkerhedsstillelsen. Sikkerhedsstillelsen skal være gyldig i hele Fællesskabet.

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 Dette direktivs artikel 18 fastsatte:

»1. Uanset om der anvendes edb, skal enhver punktafgiftspligtig vare, der transporteres under en ordning med suspension af punktafgifter mellem de enkelte medlemsstater, herunder varer, der transporteres ad sø- eller luftvejen direkte fra én fællesskabshavn eller -lufthavn til en anden, være ledsaget af et dokument udarbejdet af afsenderen. Dette dokument kan enten være et administrativt dokument eller et handelsdokument. Dokumentets form og indhold samt den fremgangsmåde, der skal følges, hvis det objektivt set ikke er relevant at anvende det, fastlægges efter fremgangsmåden i artikel 24.

[...]

3. [...]

Ovennævnte dokument skal indeholde:

- adressen på det kompetente kontor under bestemmelseslandets skattemyndigheder
- dato og reference for betalingen eller for det pågældende kontors modtagelse af sikkerhedsstillelsen for betalingen.

[...]«

13 Det nævnte direktivs artikel 19, stk. 1, fastsatte følgende:

»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.

[...]«

14 Direktivets artikel 20, stk. 1-3, var affattet som følger:

»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 overtrædelsen 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.«

15 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 på grundlag af direktiv 92/12.

### *Italiensk ret*

16 Decreto legislativo n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (lovdekret nr. 504 om godkendelse af lovteksten vedrørende produktions- og forbrugsafgifter og de hertil svarende strafferetlige og administrative sanktioner) af 26. oktober 1995 (GURI nr. 279 af 29.11.1995, s. 5), som ændret ved legge n. 342 – Misure in materia fiscale (lov nr. 342 om foranstaltninger på skatte- og afgiftsområdet) af 21. november 2000 (GURI nr. 194 af 25.11.2000, s. 5) (herefter »lovdekret nr. 504/1995«) bestemmer i artikel 2, stk. 1, 2 og 4:

»1. For punktafgiftspligtige varer opstår afgiftspligten på fremstillings- eller indførselstidspunktet.

2. Punktafgiften forfalder, når varen overgår til forbrug på statens område. Følgende betragtes ligeledes som overgang til forbrug:

- a) tilfælde, hvor en manko overstiger de tilladte mængder, eller tilfælde, hvor betingelserne for indrømmelse af den i artikel 4 omhandlede fritagelse ikke er opfyldt
- b) ethvert tilfælde, herunder uretmæssig, hvor en vare forlader en suspensionsordning
- c) fremstilling eller indførsel, herunder uretmæssige, der har fundet sted uden for en suspensionsordning.

[...]

4. Indehaveren af det afgiftsoplag, hvorfra overgangen til forbrug har fundet sted, og solidarisk den person, der står som garant for denne betaling, eller den person, der opfylder betingelserne for afgiftens forfald, er pligtige at betale punktafgiften. Når der er tale om importerede varer, skal den afgiftspligtige person fastlægges på grundlag af toldlovgivningen.

[...]«

17 Artikel 4 i lovdekret nr. 504/1995 med overskriften »Fritagelse for tab og svind« er sålydende:

»1. I tilfælde af tab eller ødelæggelse af varer under en suspensionsordning indrømmes afgiftsfritagelse, hvis den afgiftspligtige person godtgør, at tabet eller ødelæggelsen af varerne skyldes hændelige begivenheder eller force majeure. Med hændelige begivenheder eller force majeure sidestilles tredjemands handlinger, som ikke kan tilregnes den afgiftspligtige person ved forsæt eller grov uagtsomhed, og handlinger, som kan tilregnes den afgiftspligtige som følge af uagtsomhed i mindre grad. Hvis der indledes en straffesag som følge af, at tredjemand har begået en lovovertrædelse, suspenderes punktafgiftsproceduren, indtil der er afsagt en kendelse om påtaleopgivelse eller en afgørelse, der ikke kan påklages, i overensstemmelse med strafferetsplejelovens artikel 648. I så fald suspenderes også proceduren for opkrævning af merværdiafgift af selve punktafgifterne. Hvis det ikke er godtgjort, at den afgiftspligtige person har været involveret i de faktiske omstændigheder, og de reelt ansvarlige personer er blevet identificeret, eller hvis disse personer er ukendte, indrømmes den afgiftspligtige person punktafgiftsfritagelse, og enhver inddrivelse foretages hos den person, der reelt er ansvarlig.

2. For tab af varer under en suspensionsordning, der opstår under den fremstillings- eller forarbejdningsproces, som de er undergivet, indrømmes der, såfremt afgiftsskylden allerede er opstået, fritagelse inden for de teknisk tilladte grænser for svind, som fastsættes af finansministeren ved dekret, der skal vedtages i overensstemmelse med artikel 17, stk. 3, i lov nr. 400 af 23. august 1988.

3. Ved naturligt og teknisk svind finder bestemmelserne i toldlovgivningen anvendelse.

4. Bestemmelserne om transportsvind finder også anvendelse på transport af varer under en ordning med suspension af punktafgifter fra Den Europæiske Unions medlemsstater.«

18 Lovdekretets artikel 7 med overskriften »Uregelmæssigheder i omsætningen af punktafgiftspligtige varer« bestemmer:

»1. I tilfælde af uregelmæssigheder eller overtrædelser, for hvilke der ikke er fastsat fritagelse for punktafgifter i medfør af artikel 4, og som er begået, mens varerne befandt sig under en suspensionsordning, finder følgende bestemmelser anvendelse, uden at dette berører de bestemmelser, der regulerer strafforfølgning, hvis de foreholdte gerninger udgør en lovovertrædelse:

- a) punktafgiften betales af den fysiske eller juridiske person, der står som garant for transporten
- b) punktafgiften opkræves i Italien, hvis uregelmæssigheden eller overtrædelsen har fundet sted på statens område
- c) hvis uregelmæssigheden eller lovovertrædelsen konstateres på statens område, og det ikke er muligt at fastslå, hvor den faktisk er begået, formodes den at være begået på statens område.
- d) når varer, der forsendes fra medlemsstatens område, ikke når frem til deres bestemmelsessted i en anden medlemsstat, og det ikke er muligt at fastslå, hvor de er overgået til forbrug, anses uregelmæssigheden eller overtrædelsen for at være begået på statens område, og punktafgiften opkræves efter den sats, der gælder på datoen for varernes afsendelse, medmindre der inden for en frist på fire måneder fra afsendelsesdatoen føres bevis for, at transaktionen er foregået forskriftsmæssigt, eller der føres bevis for, at uregelmæssigheden eller overtrædelsen faktisk er begået uden for statens område.

[...]

### **Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

- 19 Det italienske selskab SI.LO.NE. drev virksomhed med oplagring og transport af olieprodukter. Selskabet var genstand for en fusion ved overtagelse, der blev gennemført af Shell Italia SpA, som blev til KRI.
- 20 Mellem den 22. august 2005 og den 30. juni 2006 foretog SI.LO.NE. i sin egenskab af godkendt oplagshaver 196 forsendelser af mineralolier (dieselolie og benzin) fra sit afgiftsoplag i Italien under en ordning med suspension af punktafgifter til BMB Projekt d.o.o., der er et selskab med hjemsted i Slovenien, som havde bevilling til at modtage sådanne varer som registreret erhvervsdrivende. Det punktafgiftsbeløb, der svarede til disse forsendelser, beløb sig til 2 816 426,10 EUR.
- 21 Med henblik på omsætning under ordningen med suspension af punktafgifter udfærdigede SI.LO.NE. for hver forsendelse et administrativt ledsagedokument i fire eksemplarer. Eksemplar nr. 1 skulle opbevares af afsenderen, eksemplar nr. 2 skulle ledsage varerne og opbevares af modtageren, eksemplar nr. 3 skulle ledsage varerne og returneres af modtageren til afsenderen sammen med modtagelsesbeviset for varerne, og eksemplar nr. 4 skulle ledsage varerne og skulle sendes af modtageren til den kompetente afgiftsmyndighed på bestemmelsesstedet.



- 22 Eksemplar nr. 3 af det administrative ledsagedokument for hver af disse forsendelser blev returneret til SI.LO.NE. af den slovenske erhvervsdrivende, forsynet med en attest for modtagelse af varerne og en påtegning, der tilsyneladende var påført af den slovenske toldmyndighed.
- 23 Den 10. juli 2008 konstaterede de italienske toldmyndigheder efter en anmodning om oplysninger, som disse myndigheder havde rettet til de slovenske toldmyndigheder inden for rammerne af en procedure om administrativ bistand i skattesager, at angivelserne på bagsiden af eksemplar nr. 3 af de administrative ledsagedokumenter var urigtige for så vidt angik 161 af disse forsendelser, idet kun 35 af de nævnte forsendelser faktisk var blevet indført på slovensk område.
- 24 På grundlag af de konstaterede forfalskninger fandt de italienske toldmyndigheder, at det ikke var godtgjort, at de pågældende varer var overgået til forbrug uden for italiensk område. De fandt derfor, at de af SI.LO.NE. foretagne afregninger for de 161 omhandlede forsendelser var uregelmæssige. Da disse myndigheder ikke var i stand til at fastlægge det sted, hvor de omhandlede varer uretmæssigt var overgået til forbrug, fandt de ligeledes, at disse uregelmæssigheder var blevet begået på italiensk område.
- 25 Under disse omstændigheder besluttede myndighederne, at det tilkom den italienske stat at inddrive den skyldige punktafgift af de omhandlede varer.
- 26 Den 13. oktober 2008 blev der indledt en straffesag mod SI.LO.NE.'s retlige repræsentanter for forfalskning af tolldokumenter til transport. Den stedligt kompetente judicielle myndighed besluttede at henlægge denne procedure, eftersom det ikke havde været muligt at godtgøre selskabets retlige repræsentanters deltagelse i de handlinger, der havde til formål at omgå punktafgiften, idet dokumentforfalskningerne udelukkende kunne knyttes til tredjemands ulovlige handling.
- 27 Den 15. juli 2009 udstedte told- og monopolmyndigheden et betalingspåkrav over for SI.LO.NE. med henblik på inddrivelse af punktafgifter af de olieprodukter, der havde været genstand for de 161 forsendelser, der var behæftet med uregelmæssigheder, for et samlet beløb på 2 668 179 EUR.
- 28 SI.LO.NE. anlagde sag til prøvelse af dette betalingspåkrav ved Commissione tributaria provinciale di Udine (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Udine, Italien), idet selskabet påberåbte sig artikel 4 i lovdekret nr. 504/1995, der fastsætter en afgiftsfritagelse i tilfælde af tab eller ødelæggelse af varer som følge af hændelige begivenheder eller force majeure.
- 29 Denne ret gav SI.LO.NE. medhold ved dom af 19. januar 2011. Told- og monopolmyndigheden iværksatte herefter appel til prøvelse af denne dom ved Commissione tributaria regionale per il Friuli-Venezia Giulia (appeldomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i regionen Friuli-Venezia Giulia, Italien).
- 30 Ved dom af 6. juli 2012 ændrede denne ret den nævnte dom og tog den af told- og monopolmyndigheden iværksatte appel til følge.
- 31 Appeldomstolen anførte, at artikel 4 i lovdekret nr. 504/1995 kun fastsatte en afgiftsfritagelse i tilfælde af tab eller ødelæggelse af punktafgiftspligtige varer og ikke i tilfælde som i den foreliggende sag, hvor der var sket unddragelse, eller hvor suspensionsordningen uretmæssigt var blevet forladt. Den fandt derfor, at SI.LO.NE. var forpligtet til at betale den punktafgift, som de

omhandlede varer var pålagt, fordi de uretmæssigt havde forladt suspensionsordningen, i henhold til den nationale lovgivning om unddragelse eller om tilfælde, hvor suspensionsordningen uretmæssigt forlades.

- 32 Appeldomstolen tilsluttede sig i det væsentlige told- og monopolmyndighedens synspunkt vedrørende SI.LO.NE.'s ansvar for betaling af afgiften, idet den bemærkede, at for så vidt angår den uretmæssige overgang til omsætning af olieprodukter under en suspensionsordning er oplagshaveren nødvendigvis ansvarlig for betalingen af den unddragne punktafgift, og at en tredjemands ulovlige adfærd er uden betydning for ophøret af denne forpligtelse, idet oplagshaverens ansvar er objektivt.
- 33 Shell Italia har iværksat appel til prøvelse af denne dom ved Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol, Italien), som er den forelæggende ret, idet selskabet har gjort gældende, at den nationale lovgivning om afgiftsfritagelse derimod finder anvendelse i det foreliggende tilfælde.
- 34 Henset til Domstolens praksis og dens egen praksis har den forelæggende ret udtrykt tvivl om rækkevidden af artikel 14 i direktiv 92/12, og navnlig om anvendelsesområdet for begreberne »hændelige begivenheder« og »force majeure« i tilfælde af tredjemands ulovlige handling, der kan skabe en berettiget forventning hos den godkendte oplagshaver, når denne ikke selv har handlet culpøst.
- 35 Den forelæggende ret har således anført, at på den ene side synes en første tendens i retspraksis i medfør af en ordning med objektivt ansvar at gå i retning af et argument om, at tredjemands forsætlige ulovlige handling ikke fritager den afgiftspligtige person for dennes afgiftspligt. På den anden side har den forelæggende ret anført, at der findes en anden tendens i praksis, hvori det omvendt hævdes, at tredjemands forsætlige ulovlige handling kan fritage den afgiftspligtige person for afgiftsplikten, når det i tilfælde af svig i form af forfalskning af tolddokumenter fastslås, at den oplagshaver, der har stillet sikkerhed, var fuldstændig uvidende om svigen og derfor ikke havde nogen grund til at tro, at varen ikke blev omsat forskriftsmæssigt under suspensionsordningen.
- 36 Ifølge den forelæggende ret gør dom af 24. marts 2022, TanQuid Polska (C-711/20, EU:C:2022:215), det ikke muligt at fjerne tvivlen om fortolkningen af artikel 14 i direktiv 92/12 med den begrundelse, at modtageren af de mineralolier, der blev omsat under afgiftssuspensionsordningen, i den sag, der gav anledning til denne dom, havde nægtet at have modtaget disse, mens modtageren af varerne i den foreliggende sag returnerede eksemplar nr. 3 af hvert af de administrative ledsagedokumenter, hvorved oplagshaveren således fik den opfattelse, at de omhandlede varer var nået frem til det fastsatte bestemmelsessted.
- 37 På denne baggrund har Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 14, [stk. 1,] første punktum, i [direktiv 92/12] fortolkes således, at såfremt en punktafgiftspligtig vare uretmæssigt har forladt suspensionsordningen, bærer oplagshaveren, som har stillet sikkerhed for betalingen af afgifterne, en objektiv hæftelse, uden nogen som helst mulighed for at fritages fra pligten til at betale afgifterne og de respektive bøder, også såfremt varen har forladt suspensionsordningen ved en ulovlig adfærd, som – udelukkende – tilregnes tredjemænd, eller kan denne artikel fortolkes således, at oplagshaveren/sikkerhedsstilleren skal fritages for afgifterne og de respektive bøder – som i tilfælde af hændelige begivenheder eller

force majeure – hvis det viser sig, at denne ikke alene er helt uden indflydelse på tredjemændenes ulovlige adfærd, men også har en berettiget og ikke culpøs forventning om, at omsætningen af varen under afgiftssuspensionsordningen er foregået forskriftsmæssigt?»

### Om det præjudicielle spørgsmål

- 38 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 14, stk. 1, første punktum, i direktiv 92/12 skal fortolkes således, at den afgiftsfritagelse, som denne bestemmelse fastsætter for tab, der er sket under en suspensionsordning som følge af hændelige omstændigheder eller force majeure, finder anvendelse på den oplagshaver, der er ansvarlig for betalingen af afgifterne, i tilfælde af, at varerne forlader suspensionsordningen som følge af en ulovlig handling, når oplagshaveren ikke har noget at gøre med denne ulovlige handling, der udelukkende kan tilregnes tredjemand, og oplagshaveren har en berettiget forventning om, at varen omsættes forskriftsmæssigt under afgiftssuspensionsordningen.
- 39 Indledningsvis 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 (jf. bl.a. 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, første punktum, fremstilling på Unionens område af punktafgiftspligtige varer eller indførsel af sådanne varer til dette område.
- 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 det nævnte direktivs artikel 4, litra c).
- 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 24.3.2022, *TanQuid Polska*, C-711/20, EU:C:2022:215, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).
- 43 En sådan betingelse for afgiftens forfald er opfyldt i det tilfælde, hvor de omhandlede varer har forladt suspensionsordningen, selv på uretmæssig vis, idet denne omstændighed ifølge artikel 6, stk. 1, litra a), i direktiv 92/12 skal anses for overgang til forbrug.
- 44 Der skal derfor foretages en undersøgelse af de betingelser, som indrømmelsen af en fritagelse er underlagt i medfør af dette direktivs artikel 14, stk. 1, med henblik på at undersøge, om disse betingelser kan være opfyldt i en situation som den i hovedsagen omhandlede.

- 45 Artikel 14, stk. 1, første punktum, i direktiv 92/12 bestemmer, at den godkendte oplagshaver fritages for punktafgift på de tab, der er sket under en suspensionsordning som følge af hændelige begivenheder eller force majeure, og som er konstateret af myndighederne i den enkelte medlemsstat.
- 46 Ifølge fast retspraksis skal en EU-retlig bestemmelse, som efter sin ordlyd ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret med henblik på at fastlægge dens betydning og rækkevidde, normalt undergives en selvstændig og ensartet fortolkning i hele EU, som skal ske efter ordlydens normale mening i sædvanlig sprogbrug under hensyntagen til ikke alene den sammenhæng, hvori den indgår, men ligeledes til det med den pågældende lovgivning forfulgte mål (jf. i denne retning dom af 10.6.2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Uskyldig medhjælper), C-279/19, EU:C:2021:473, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).
- 47 Det følger af ordlyden af artikel 14, stk. 1, første punktum, i direktiv 92/12, at oplagshaveren er fritaget, når to betingelser er opfyldt. Denne skal nemlig for det første godtgøre, at der foreligger et »tab«, der er sket under suspensionsordningen, og for det andet, at dette »tab« skyldes hændelige begivenheder eller force majeure.
- 48 I overensstemmelse med den sædvanlige betydning af udtrykket »tab« i almindelig sprogbrug henviser det tab, som den godkendte oplagshaver har lidt, til, at oplagshaveren helt eller delvis er blevet frataget en genstand, som vedkommende havde til rådighed eller var i besiddelse af. Heraf følger, at en vares forsvinden under fremstillingen, forarbejdningen, oplægningen eller omsætningen udgør et »tab« som omhandlet i artikel 14, stk. 1, første punktum.
- 49 Eftersom den fritagelse, der er fastsat i artikel 14, stk. 1, andet punktum, i direktiv 92/12, er forskellig fra den, der er fastsat i det nævnte stykkes første punktum, kan den første fritagelse ikke fortolkes udvidende (jf. i denne retning dom af 18.12.2007, Société Pipeline Méditerranée og Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, præmis 43). Den i artikel 14, stk. 1, første punktum, i direktiv 92/12 fastsatte fritagelse for tab, der er sket som følge af hændelige begivenheder eller force majeure, udgør desuden en undtagelse fra hovedreglen, som derfor skal fortolkes strengt (jf. i denne retning dom af 18.12.2007, Société Pipeline Méditerranée og Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, præmis 30).
- 50 For en vare, der befinder sig under en suspensionsordning, kan varens »forsvinden« således kun betyde, at det er fysisk umuligt for denne vare at overgå til forbrug eller at blive optaget i Unionens handelskredsløb.
- 51 En vare, der under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede uretmæssigt forlader suspensionsordningen, forbliver imidlertid i Unionens handelskredsløb.
- 52 Den omstændighed, at en punktafgiftspligtig vare således på uretmæssig vis forlader suspensionsordningen, kan følgelig ikke opfylde den første af de to kumulative betingelser, der er nævnt i nærværende doms præmis 47, for, at den godkendte oplagshaver indrømmes fritagelse for betaling af afgiften.
- 53 Hvis der ikke foreligger et »tab«, kan den godkendte oplagshaver derfor ikke indrømmes afgiftsfritagelse i henhold til artikel 14, stk. 1, første punktum, i direktiv 92/12 i tilfælde af, at varerne uretmæssigt forlader suspensionsordningen, selv hvis varerne har forladt den som følge

af en ulovlig handling, der udelukkende kan tilregnes tredjemand, og denne oplagshaver har en berettiget forventning om, at varen omsættes forskriftsmæssigt under afgiftssuspensionsordningen.

- 54 Fortolkningen af denne bestemmelse understøttes både af den sammenhæng, hvori den indgår, og af de formål, der forfølges med direktiv 92/12.
- 55 Det fremgår navnlig af opbygningen af direktiv 92/12 og særligt af artikel 13, artikel 15, stk. 3 og 4, samt artikel 20, stk. 1, heri, at lovgiver har givet den godkendte oplagshaver en central rolle i forbindelse med proceduren for omsætning af punktafgiftspligtige varer under en suspensionsordning (dom af 2.6.2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, præmis 31).
- 56 Denne oplagshaver er følgelig i sin egenskab af fysisk eller juridisk person, der af de kompetente myndigheder i en medlemsstat har fået bevilling til at fremstille, forarbejde, oplægge, modtage og afsende punktafgiftspligtige varer under en suspensionsordning som led i udøvelsen af sit erhverv, udpeget som betalingspligtig for punktafgifterne, hvis der i forbindelse med omsætningen af disse varer har fundet uregelmæssigheder eller overtrædelser sted, som medfører afgiftens 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).
- 57 Som det fremgår af første og fjerde betragtning til direktiv 92/12, er et af de formål, der forfølges med direktivet, i øvrigt at sikre, at reglerne om afgiftens forfald er identiske i alle medlemsstater med henblik på det indre markeds funktion, hvilket indebærer fri bevægelighed for varer, herunder punktafgiftspligtige varer. Blandt disse formål findes desuden ligeledes bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og muligt misbrug (jf. i denne retning dom af 10.6.2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Uskyldig medhjælper), C-279/19, EU:C:2021:473, præmis 31).
- 58 En fortolkning af begrebet »tab« som omhandlet i dette direktivs artikel 14, stk. 1, første punktum, hvorefter dette begreb omfatter, at en punktafgiftspligtig vare uretmæssigt forlader suspensionsordningen, ville imidlertid ikke være i overensstemmelse med de formål, der er nævnt i nærværende doms foregående præmis. Dels ville en sådan fortolkning nemlig svække den objektive karakter af det ansvar, som direktivet tillægger oplagshaveren inden for rammerne af suspensionsordningen, og dermed sidstnævntes centrale rolle med henblik på at sikre punktafgifternes forfald og i sidste ende den frie bevægelighed for punktafgiftspligtige varer. Dels ville en sådan svækkelse ligeledes bringe formålet om bekæmpelse af svig, afgiftsunddragelse og misbrug i fare ved i praksis at gøre det vanskeligere at inddrive punktafgifter hos en sådan oplagshaver i tilfælde af uregelmæssigheder eller overtrædelser (jf. i denne retning dom af 10.6.2021, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Uskyldig medhjælper), C-279/19, EU:C:2021:473, præmis 34).
- 59 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 14, stk. 1, første punktum, i direktiv 92/12 skal fortolkes således, at den afgiftsfritagelse, som denne bestemmelse fastsætter, ikke finder anvendelse på den oplagshaver, der er ansvarlig for betalingen af afgifterne, i tilfælde af, at varerne forlader suspensionsordningen som følge af en

ulovlig handling, selv hvis oplagshaveren ikke har noget at gøre med denne ulovlige handling, der udelukkende kan tilregnes tredjemand, og oplagshaveren har en berettiget forventning om, at varen omsættes forskriftsmæssigt under afgiftssuspensionsordningen.

### **Sagsomkostninger**

- 60 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 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 (Tiende Afdeling) for ret:

**Artikel 14, stk. 1, første punktum, 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**

**skal fortolkes således, at**

**den afgiftsfritagelse, som denne bestemmelse fastsætter, ikke finder anvendelse på den oplagshaver, der er ansvarlig for betalingen af afgifterne, i tilfælde af, at varerne forlader suspensionsordningen som følge af en ulovlig handling, selv hvis oplagshaveren ikke har noget at gøre med denne ulovlige handling, der udelukkende kan tilregnes tredjemand, og oplagshaveren har en berettiget forventning om, at varen omsættes forskriftsmæssigt under afgiftssuspensionsordningen.**

Underskrifter