

**Mål C-711/20****Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

31 december 2020

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Nejvyšší správní soud (Republiken Tjeckien)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

16 december 2020

**Klagande:**

TanQuid Polska Sp. z o. o.

**Motpart:**

Generální ředitelství cel (generaldirektoratet för tull)

**Saken i målet vid den nationella domstolen**

Målet vid den nationella domstolen rör ett överklagande från Generální ředitelství cel (generaldirektoratet för tull, nedan kallat motparten) av den dom som meddelats av Krajský soud v Českých Budějovicích (Distriktsdomstolen i České Budějovice, nedan kallad distriktsdomstolen) av den 12 september 2018 (nedan kallad distriktsdomstolens dom). Genom den domen upphävdes motpartens beslut (nedan kallade de omtvistade besluten), i vilka motparten slog fast att bolaget TanQuid Polska, Sp. z o. o. (nedan kallat klaganden), i egenskap av skatteupplagshavare, hade åsidosatt förfarandet för punktskatteuppskov (nedan kallat det omtvistade förfarandet) samt påförde svaranden punktskatt.

**Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande**

1. Ska punktskattepliktiga varor anses flyttas under ett förfarande för punktskatteuppskov i den mening som avses i artikel 4 c i rådets direktiv 92/12/EEG när ett tullkontor i en medlemsstat har samtyckt till flyttning av varor inom ramen för ett förfarande för punktskatteuppskov från ett skatteupplag till en

*registrerad näringsidkare med säte i en annan medlemsstat, även om villkoren för flyttning av varorna inom ramen för förfarandet för punktskatteuppskov objektivt sett inte har uppfyllts på grund av att det senare har fastställts att den registrerade näringsidkaren inte hade kännedom om flyttningen av varorna med anledning av en tredje parts bedrägeri?*

*2. Utgör ställande av en säkerhet i den mening som avses i artikel 15.3 i rådets direktiv 92/12/EEG, som ställts för ett annat ändamål än flyttning av varor inom ramen för ett förfarande för skatteuppskov mellan ett skatteupplag och en registrerad näringsidkare som har säte i en annan medlemsstat, hinder för att en verklig överföring av varor under ett uppskovsförfarande inleds, när ställandet av säkerheten angavs i de handlingar som åtföljde vid flyttningen av varorna under förfarandet för punktskatteuppskov till en näringsidkare som är registrerad samt bekräftades av tullmyndigheten i medlemsstaten?*

### **Anförda unionsbestämmelser**

Artiklarna 4 c, 6.1 a, 13 a, 15.3, 15.4 och 20.1 i rådets direktiv 92/12/EEG om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (nedan kallat direktivet).

### **De relevanta bestämmelserna i nationell rätt**

Enligt 25, 26 och 28 §§ i zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (lag nr 353/2003 om punktskatter) (nedan kallad punktskattelagen), kan de utvalda varorna endast flyttas mellan medlemsstaterna inom ramen för det aktuella förfarandet med ledsagardokumentet. Åsidosättande av dessa regler sker bland annat när varorna inte levereras till den legitima mottagaren inom den föreskrivna fristen.

### **Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet**

- 1 Klagandebolaget är ett polskt bolag som driver ett skatteupplag i Polen, vars punktskattepliktiga mineraloljor sändes i december 2009 och januari 2010 till den legitima mottagaren, det tjeckiska bolaget EKOL GAS PB, s.r.o. (nedan kallat EKOL GAS).
- 2 Såsom framgår av bevisningen har EKOL GAS emellertid aldrig haft något affärsförhållande med sökanden och har förnekat att det haft någon kontakt med sökanden. I egenskap av registrerad näringsidkare kände EKOL GAS således inte till att produkterna skulle levereras till det bolaget inom ramen för det aktuella förfarandet.

- 3 Det behöriga tjeckiska tullkontoret konstaterade att uppgifterna i ledsagardokumenterna av den 5 januari 2010 var felaktiga och att 38 ledsagardokument som hade översänts av det polska tullkontoret, vilka utgjorde grunden för försändelsen av mineraloljor från klagandens skatteupplag, inte hade underställts det tjeckiska tullkontoret, vilket stred mot rättsregler. Det tjeckiska tullkontorets stämpelavtryck, som bekräftade 35 ledsagardokument, hade förfalskats. De stämpelavtryck som användes för transporten motsvarade inte EKOL GAS stämpelavtryck.
- 4 De mineraloljor som avsänts från klagandens skatteupplag mottogs inte inom den föreskrivna fristen och på en plats som bolaget EKOL GAS hade bestämt i egenskap av legitim mottagare, utan levererades till en okänd person i Tjeckien till följd av ett bedrägeri från en tredje man som utgav sig för att företräda EKOL GAS utan detta bolags vetskap.
- 5 Enligt det behöriga tjeckiska tullkontoret åsidosatte klaganden förfarandet i fråga, eftersom de utvalda produkterna levererades till Republiken Tjeckien och inte mottogs i vederbörlig ordning av den legitime mottagaren, som därefter deklarerade och betalade punktskatten. Med anledning av detta påfördes bolaget en skatt på totalt 10 207 850 CZK genom beslutet av den 3 mars 2016 om fastställande av skattebeloppet.
- 6 Klaganden begärde omprövning av dessa beskattningsbeslut, vilken avlogs av motparten i de omtvistade besluten. Dessa beslut upphävdes emellertid genom en dom från distriktsdomstolen och målet återförvisades för förnyad prövning. Motparten överklagade denna dom till den hänskjutande domstolen.

### **Distriktsdomstolens dom**

- 7 Enligt distriktsdomstolen är det väsentliga villkoret avseende överföring av mineraloljor inom ramen för det aktuella förfarandet, nämligen att överlåtelsen ska ske mellan enheter som definieras i lag, inte uppfyllt. I bolaget EKOL GAS namn uppträdde, utan bolagets vetskap, tredje parter som inte var rättsliga mottagare, vilket motsvarar fallet när mottagaren av de utvalda produkterna, som anges i ledsagardokumenterna, inte har det bemyndigande som krävs. Den situation som är i fråga i förevarande mål skiljer sig från en situation där villkoren har åsidosatts vid en formellt och materiellt korrekt inledd överföring av mineraloljor inom ramen för det aktuella förfarandet (till exempel när den föreskrivna fristen för överföring av utvalda produkter inte har iakttagits). Den situation som är i fråga i förevarande mål ska därför anses utgöra övergång till fri omsättning i den mening som avses i lagen.
- 8 Distriktsdomstolen hänvisade till liknande slutsatser från den polska tullmyndigheten, som i sitt beslut av den 26 oktober 2015 angående leverans av mineralolja krävde att punktskatten, i sökandens ställe, skulle betalas av bolaget BM Reflex, Sp. z o. (nedan kallat BM Reflex), i egenskap av ägare av de överförda produkterna. Enligt den polska tullmyndigheten var villkoren för

flyttning inte uppfyllda inom ramen för det aktuella förfarandet, eftersom i) ledsagardokumentet inte hade dokumenterat det faktiska genomförandet av transaktionen och (ii) försäkringsgarantin, vilken hade ställts av bolaget J&S ENERGY S.A (nedan kallat J&S ENERGY) som en garanti för punktskatten, endast avsåg flyttningen mellan skatteupplagen och att dessa transaktioner inte omfattades av garantin. Enligt den polska tullmyndigheten är det således inte klaganden utan BM Reflex som är skyldig att betala skatt.

### **Parternas huvudargument**

- 9 Klaganden anser att de formella villkoren för att genomföra överföringen inom ramen för det aktuella förfarandet inte har uppfyllts, eftersom det inte kan anses att de utvalda produkterna var avsedda för den mottagare som angetts i handlingarna, vilka inte bara måste vara formellt korrekta utan även överensstämna med de faktiska omständigheterna. Så var inte fallet i förevarande mål, eftersom den andra parten, det vill säga den berättigade mottagaren, objektivt sett inte existerade. Såsom mottagare uppträdde oärliga fysiska personer som inte hade fått tillstånd att ta emot de utvalda produkterna och som redan från början agerade för att anbringa dessa handlingar med förfalskade stämplat. Det har inte heller lämnats någon punktskattegaranti, vilket är ett formellt villkor för att det ska vara möjligt att inleda en flyttning enligt det aktuella förfarandet. Denna situation ska således anses utgöra en flyttning av utvalda varor som övergått till fri omsättning i en annan medlemsstat.
- 10 Motparten har bestritt slutsatsen att de utvalda produkterna hade skickats och levererats till Tjeckien i fri omsättning. Inledandet av flyttningen av utvalda produkter inom ramen för det aktuella förfarandet kräver varken godkännande eller bekräftelse från den behörige mottagaren. Samtycke i form av en stämpel och underskrift från en befullmäktigad person krävs endast för att korrekt avsluta förflyttningen inom ramen för det aktuella förfarandet, vilket även utgör ett objektivt ansvarskriterium för avsändaren av de utvalda varorna för överträdelse av detta förfarande.
- 11 Tullmyndigheterna ska inte undersöka riktigheten utan endast kontrollera att samtliga rubriker i ledsagardokumentet har fyllts i och att avsändarens punktskatteupplag och den godkända mottagaren har ett giltigt tillstånd. Om så är fallet och en säkerhet har ställts i enlighet med lagen, ska tullmyndigheterna utfärda sitt medgivande att inleda en sådan flyttning. När en mottagare är innehavare av ett giltigt tillstånd inleds överföringen oberoende av om avsändaren av misstag eller avsiktligt har utsett detta företag eller om mottagaren har kännedom om denna flyttning eller inte.
- 12 Om varorna inte omfattas av den aktuella ordningen i enlighet med artikel 15.4 i direktivet ska, även om intyget i efterhand visar sig omfattas av ett bedrägeri, följderna av åsidosättandet av det aktuella förfarandet bäras av avsändaren, som är skyldig att innan flytten påbörjas ställa säkerhet i en sådan situation, eftersom

avsändaren under hela transporten ansvarar för leveransen av de utvalda varorna till dess att de mottas av den godkända mottagaren som anges i ledsagardokumentet.

### Bedömning av frågorna

- 13 Den hänskjutande domstolen har rent allmänt erinrat om direktivets syfte, nämligen att undvika dubbelbeskattning och att inte hindra den fria rörligheten inom unionen, och hänvisat till unionens rättspraxis, enligt vilken en vara ska beskattas på den plats där varan slutligt konsumeras, varvid punktskatteplikens inträde ska vara identiskt i alla medlemsstater för att säkerställa att den inre marknaden upprättas och fungerar<sup>1</sup>.
- 14 Om villkoren för att inleda flyttningen inom ramen för det aktuella förfarandet inte var uppfyllda i förevarande fall, skulle varorna ha övergått till nationell konsumtion vid den faktiska flyttningen från upplaget<sup>2</sup>, och de skulle således ha beskattats i Polen. Om dessa villkor inte var uppfyllda skulle förfarandet för flyttning mellan medlemsstaterna inledas och den godkända upplagshavaren beskattas i Republiken Tjeckien för det fall åsidosättandet av detta förfarande senare fastställdes.
- 15 I den mån det i samband med flyttning av varorna inom ramen för det aktuella förfarandet finns en ökad risk att någon undandrar sig skattemyndighetens tillsyn, krävs enligt ovannämnda förfarande att tre villkor är uppfyllda: i) överföringen ska ske mellan godkända näringsidkare (godkänd lagerhavare och registrerad ekonomisk aktör), ii) varorna ska överföras tillsammans med ledsagardokumentet (se skälen till direktivet) och iii) en säkerhet ska ställas i enlighet med artikel 13 a i direktivet.
- 16 I förevarande fall hade den godkända upplagshavaren ett tillstånd att driva ett skatteupplag och fastställde själv villkoren för flyttningen genom att ange bolaget EKOL GAS som mottagare, det vill säga en registrerad ekonomisk aktör. Enligt den hänskjutande domstolen inleds flyttningen av den godkända upplagshavaren, eftersom det är denne som fyller i del A i ledsagardokumentet.
- 17 I enlighet med domstolens dom av den 2 juli 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, ska den godkända upplagshavaren objektivt sett hållas ansvarig för alla överträdelse som begåtts vid flyttning inom ramen för det aktuella förfarandet på den plats där överträdelsen av förfarandet eller oegentligheten ägde rum. Detta ansvar upphör först när det dokumenterats att varorna har mottagits av en registrerad näringsidkare (artikel 15.4 i direktivet).

<sup>1</sup> Domstolens dom av den 30 maj 2013, Scandic Distilleries, C-663/11, EU:C:2013:347, punkterna 22 och 23, och dom av den 18 december 2007, Pipeline Méditerranée and Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, punkt 22.

<sup>2</sup> Se artikel 6.1 a, jämförd med artikel 4 c, i direktivet.

Därefter fyller denne i del C i det ledsagardokument i vilket underskrift och stämpel krävs. Mottagaren ansluter sig således till transaktionen först i slutet av transaktionen, vilket även bekräftas av artikel 19.2 i direktivet. Inledandet av flyttningen kräver således inte att mottagaren medverkar.

- 18 Tullmyndigheterna ska kontrollera att förflyttningen äger rum mellan de godkända aktörerna och att punktskattegarantier har uppvisats, det vill säga de undersöker endast om det finns formella villkor och ålägger den godkända upplagshavaren ansvaret att kontrollera om den registrerade aktören (mottagaren) faktiskt har tagit emot varorna<sup>3</sup>. De godkänner därefter att överföringen påbörjas. Det ifrågasatt förfarandet gör det således möjligt att övervaka importen av de skattepliktiga produkterna, utan att för den skull skapa hinder genom att tullmyndigheterna kontrollerar handlingarna i sak, vilket är förenligt med direktivets syfte.
- 19 Att tullmyndigheterna endast i formellt hänseende kontrollerar att uppgifterna är riktiga framgår även av den senaste unionslagstiftningen<sup>4</sup> och av polsk rätt<sup>5</sup>. Inledandet av en flyttning inom ramen för ett förfarande för punktskatteuppskov påverkas inte av det senare konstaterandet att tredje man felaktigt uppträdde som en registrerad näringsidkare. Nationellt frisläppande för konsumtion kan således endast ske om villkoren för att inleda en flyttning, till vilka den registrerade aktörens godkännande inte kan räknas, inte är uppfyllda.
- 20 I EU-domstolens praxis har i detta avseende ännu inte tagits upp bedrägeri i det aktuella förfarandet. Det finns en viss likhet med det mål som avgjordes genom domen av den 12 december 2002, Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751. I det målet var tullmyndigheternas stämplor, genom vilka det bekräftades att varorna hade lämnat unionens territorium redan från det att transporten påbörjades, förfalskade. I klagandens fall hade emellertid endast den registrerade näringsidkarens stämplor förfalskats och det var först när förflyttningen av varorna skulle avslutas. I det målet fanns det inte heller någon specifik registrerad näringsidkare eller godkänd upplagshavare i en annan medlemsstat till vilken varorna skulle levereras. Det rörde sig endast om transport av varor som skulle exporteras till länder utanför unionen genom en eller flera medlemsstater. Huvudfrågan i tvisten, nämligen rätten till försvar, var också en annan.

<sup>3</sup> Domstolen har slagit fast att det kan krävas av den beskattningsbara personen att den säkerställer att den transaktion i vilken vederbörande deltar inte leder till skatteundandragande (dom av den 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punkt 24) och har tillämpat denna slutsats, vad gäller punktskatter och direktivet, även i ovannämnda dom C-81/15.

<sup>4</sup> Se artikel 20 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 november 2008.

<sup>5</sup> Artikel 41 och 41a i lagen om punktskatter av den 6 december 2008, Dz.U. 2009 nr 3, position 11.

- 21 Den andra fråga som har ställts av den hänskjutande domstolen rör arten av och syftet med den garanti<sup>6</sup> som ställts för betalningen av punktskatten. Säkerheten ställdes av det polska bolaget J&S ENERGY. Det framgår av handlingarna i målet att denna säkerhet har ställts för att säkra flyttningen av varorna inom ramen för det aktuella förfarandet från ett skatteupplag som drivs av klaganden till bolaget EKOL GAS. Klaganden bestred emellertid ett sådant syfte med garantin och gjorde gällande att det inte hade ställts någon säkerhet för flyttningen av varorna inom ramen för förfarandet i fråga, i enlighet med artikel 15.3 i direktivet, eftersom den ställda säkerheten endast täcker transporten mellan olika skatteupplag och inte även en transport till en registrerad näringsidkare.
- 22 Garantin för betalning av skatten ska gälla i alla medlemsstater i unionen där produkterna transporteras (se artikel 15.3 i direktivet). Enligt den hänskjutande domstolen kan tullmyndigheterna i en annan medlemsstat därför inte undersöka ursprunget till säkerheten eller äktheten av uppgifterna i ledsagardokumentet.
- 23 De polska tullmyndigheterna tillät, på grundval av uppgifterna i de ledsagar- och garantidokument som mottagits i förevarande fall, att varorna inom ramen för det aktuella förfarandet överfördes till en registrerad näringsidkare, genom att förklara att samtliga ovannämnda villkor för förfarandet var uppfyllda. På denna punkt grundade sig klaganden och de tjeckiska tullmyndigheterna på övertygelsen att säkerheten hade ställts och att villkoren för det aktuella förfarandet var uppfyllda. I ett senare skede av förfarandet (efter en domstolsprövning av polska förvaltningsdomstolar), avslutade de polska tullmyndigheterna emellertid skatteförfarandet avseende beräkningen av punktskatten, eftersom de ansåg att villkoren för det aktuella förfarandet inte var uppfyllda, bland annat på grund av att det inte ställts någon säkerhet för transporten av varorna till en registrerad näringsidkare.
- 24 Vid den tidpunkt då varorna befann sig på Republiken Tjeckiens territorium hade säkerheten emellertid redan betalats och de nationella tullmyndigheterna förutsatte, i enlighet med rättssäkerhetsprincipen och förtroendet för att förfarandet vid de polska tullmyndigheterna fortlöpte, att säkerheten var korrekt. De polska tullmyndigheterna har således skapat en situation som varken föreskrivs i direktivet eller i lagen. Enligt den hänskjutande domstolen skulle det strida mot rättsstatsprincipen att godta ett sådant förfarande från de polska tullmyndigheternas sida och belasta parterna i det nationella målet med konsekvenserna. Om de tjeckiska tullmyndigheterna inom ramen för det aktuella förfarandet inte erkänner att förfarandet har inletts på ett korrekt sätt på grund av en felaktig säkerhet skulle detta strida mot direktivets syften och mot de unionsrättsliga principerna om lojalt samarbete och rättssäkerhet.
- 25 De två frågor som ställts uppfyller således inte de villkor som uppställs i unionens rättspraxis för att inte begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen.

<sup>6</sup> Se punkt 19 i skälen till det ovannämnda direktivet 2008/118.