

Sag C-711/20**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

31. december 2020

Forelæggende ret:

Nejvyšší správní soud (Den Tjekkiske Republik)

Afgørelse af:

16. december 2020

Sagsøger:

TanQuid Polska Sp. z o.o.

Sagsøgt:

Generální ředitelství cel

Hovedsagens genstand

Hovedsagen vedrører en kassationsappel iværksat af Generální ředitelství cel (generaldirektoratet for told, herefter »sagsøgte«) til prøvelse af dommen afsagt af Krajský soud v Českých Budějovicích (den regionale ret i České Budějovice, Den Tjekkiske Republik) den 12. september 2018 (herefter »dommen fra den regionale ret«), hvorved retten annullerede sagsøgtes afgørelser (herefter »de anfægtede afgørelser«), hvori denne fastslog, at selskabet TanQuid Polska, Sp. z o.o. (herefter »sagsøger«) i sin egenskab af forvalter af et afgiftsoplæg havde tilsidesat suspensionsordningen (herefter »den omhandlede ordning«), og pålagde det en punktafgift.

Præjudicielle spørgsmål

1. Transporteres punktafgiftspligtige varer under en suspensionsordning som omhandlet i artikel 4, litra c), i direktiv 92/12/EØF, når en medlemsstats toldmyndigheder har accepteret at omlægge varerne under suspensionsordningen fra et afgiftsoplæg 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 Rådets direktiv 92/12/EØF, 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?

Relevante EU-retlige forskrifter

Artikel 4, litra c), artikel 6, stk. 1, litra a), artikel 13, litra a), artikel 15, stk. 3 og 4, og artikel 20, stk. 1, i Rådets direktiv 92/12/EØF om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (herefter »direktivet«).

De relevante nationale bestemmelser

I henhold til §§ 25, 26 og 28 i zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (lov nr. 353/2003 om punktafgifter, herefter »lov om punktafgifter) kan de udtagne varer under den pågældende ordning kun transporteres mellem medlemsstaterne med et ledsagedokument, idet det udgør en tilsidesættelse af denne ordning, bl.a. hvis varerne ikke transporteres til rette modtager inden for den fastsatte frist.

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 Sagsøgeren er et polsk handelsselskab, der driver et afgiftsoplag i Polen, hvorfra punktafgiftspligtige mineralolier (udtagne varer) blev afsendt i december 2009 og januar 2010 til en godkendt modtager, det tjekkiske selskab EKOL GAS PB, s.r.o. (herefter »EKOL GAS«).
- 2 EKOL GAS har imidlertid, som det fremgår af undersøgelsen, aldrig handlet med sagsøgeren og har benægtet enhver kontakt med denne. EKOL GAS var som registreret erhvervsdrivende overhovedet ikke bekendt med, at der skulle transporteres varer under den pågældende ordning til selskabet.
- 3 Det kompetente tjekkiske toldsted konstaterede, at angivelserne i ledsagedokumenterne af 5. januar 2010 var falske, og at de 38 ledsagedokumenter, der var udstedt af de polske toldmyndigheder, og på grundlag af hvilke

mineralolie blev afsendt fra sagsøgerens afgiftsoplag, ikke var blevet frembudt for det tjekkiske toldsted, hvilket var i strid med loven. Det tjekkiske toldsteds stempelaftryk, hvormed de 35 ledsagedokumenter blev bekræftede, var forfalskede. Aftrykkene fra de stempler, der blev anvendt til transporten, svarede ikke til EKOL GAS' stempler.

- 4 De mineralolier, der blev afsendt fra sagsøgerens afgiftsoplag, blev ikke modtaget inden for den fastsatte frist og på det af EKOL GAS som rette modtager angivne sted, men blev transporteret til en ukendt person på tjekkisk område som følge af svig begået af tredjemænd, som udgav sig for at være repræsentanter for EKOL GAS uden sidstnævntes vidende.
- 5 Ifølge det kompetente tjekkiske toldsted tilsidesatte sagsøgeren den omhandlede ordning, idet de udtagne varer blev transporteret til Den Tjekkiske Republik, men ikke blev behørigt modtaget af den rette modtager, som efterfølgende skulle have anmeldt og betalt punktafgifterne på disse varer, hvorefter sagsøgeren ved afgiftsansættelser af 3. marts 2016 blev pålagt afgift på i alt 10 207 850 CZK.
- 6 Sagsøgeren indgav klager over disse afgørelser, som sagsøgte afviste ved de anfægtede afgørelser. Disse afgørelser blev imidlertid annulleret ved dom afsagt af den regionale ret, og sagen blev hjemvist til videre behandling. Sagsøgte har iværksat kassationsappel til prøvelse af denne dom ved den forelæggende ret.

Den regionale rets dom

- 7 Ifølge den regionale ret var den afgørende betingelse for transport af mineralolier inden for den omhandlede ordning, hvorefter transporten skal finde sted mellem de i loven fastsatte enheder, ikke opfyldt. EKOL GAS var uden selskabets vidende repræsenteret af tredjemænd, som ikke selv var rette modtagere, hvilket svarer til den situation, hvor modtageren af de udtagne varer, der er angivet i ledsagedokumenterne, ikke er i besiddelse af den hertil svarende tilladelse. Situationen i den foreliggende sag adskiller sig fra den situation, hvor betingelserne er blevet tilsidesat i forbindelse med en transport af mineralolier under den pågældende ordning, der formelt og materielt er blevet indledt forskriftsmæssigt (f.eks. ved manglende overholdelse af den fastsatte frist for transporten af de udtagne varer). Den i den foreliggende sag omhandlede situation skal derfor anses for overgang til fri omsætning i lovens forstand.
- 8 Krajský soud (regional ret) henviste til, at de polske toldmyndigheder var nået til en lignende konklusion, idet de ved afgørelse af 26. oktober 2015 i forbindelse med levering af mineralolie pålagde selskabet BM Reflex, Sp. z o.o. (herefter »BM Reflex«), som ejer af de transporterede varer, afgiftspligten i stedet for sagsøgeren. Ifølge de polske toldmyndigheder var transportbetingelserne under den omhandlede ordning ikke opfyldt, eftersom i) ledsagedokumenterne ikke angav den reelle afvikling af transaktionen, og ii) den forsikringsgaranti, som selskabet J&S ENERGY S.A. (herefter »J&S ENERGY«) havde stillet for punktafgifterne, udelukkende omfattede transport mellem afgiftsoplag, og derfor

var leveringerne ikke omfattet af garantien for punktafgifter. Ifølge denne myndighed er den afgiftspligtige således ikke sagsøgeren, men selskabet BM Reflex.

Parternes væsentlige argumenter

- 9 Sagsøgeren har gjort gældende, at de materielle betingelser for at indlede transporten under den pågældende ordning ikke var opfyldt, idet det ikke er muligt at konkludere, at de udtagne varer var bestemt for den angivne modtager i dokumenter, som ikke blot formelt skal være korrekte, men også skal svare til virkeligheden. Dette var ikke tilfældet i den foreliggende sag, da den anden part, dvs. den rette modtager, objektivt set ikke fandtes. Fysiske personer, som ikke var beføjet til at modtage de udtagne varer, optrådte svigagtigt som modtagere og havde begyndelsen af hele transporten til hensigt svigagtigt at stemple de pågældende dokumenter. Der blev heller ikke stillet sikkerhed for punktafgiften, som er en formel betingelse for at indlede transporten under en given ordning. Den pågældende situation må derfor sidestilles med transport af udtagne varer, der er bragt i fri omsætning i en anden medlemsstat.
- 10 Sagsøgte har bestridt, at de udtagne varer er blevet afsendt og transporteret til Den Tjekkiske Republik under ordningen om fri omsætning. Der kræves ikke samtykke eller godkendelse fra rette modtager at indlede transporten af de udtagne varer under den pågældende ordning. Samtykke i form af et stempel og modtagerens underskrift kræves kun med henblik på en forskriftsmæssig afslutning af transporten under den pågældende ordning, hvorfor afsenderen af de udtagne varer objektivt er ansvarlig for tilsidesættelsen af denne ordning.
- 11 Toldmyndighederne prøver ikke rigtigheden, men kontrollerer kun, at alle rubrikkerne i ledsagedokumentet er udfyldt, og at det afgiftsoplag, der afsender varerne, og den rette modtager er i besiddelse af de gældende tilladelser. Hvis dette er tilfældet, og der samtidig er stillet en lovbestemt sikkerhed for afgiften, giver toldmyndighederne samtykke til at indlede transporten. Når den enhed, der er i besiddelse af en gyldig tilladelse, angives som modtager, indledes transporten, uanset om denne enhed fejlagtigt eller forsætligt er angivet som afsender, eller om modtageren af denne transport har kendskab til denne transport eller ej.
- 12 Når udtagelsen af varerne fra den omhandlede ordning i henhold til direktivets artikel 15, stk. 4, sker, selv om det offentligretlige dokument efterfølgende er blevet bekræftet på svigagtig vis, bæres følgerne af den konstaterede udtagelse fra den pågældende forsendelsesprocedure af det afgiftsoplag, der i disse tilfælde skal stille sikkerhed, inden transporten indledes, eftersom det under hele transporttiden er ansvarlig for leveringen af de udtagne varer, indtil de er blevet forskriftsmæssigt modtaget af rette modtager som angivet i ledsagedokumenterne.

Bedømmelse af de præjudicielle spørgsmål

- 13 Den forelæggende ret har generelt henvist til formålet med direktivet – undgåelse af dobbeltbeskatning og tilsidesættelse af den frie bevægelighed inden for Unionen – og til Unionens retspraksis, hvorefter varerne skal afgiftsbelægges på det sted, hvor de endeligt forbruges, og punktafgiftens forfald skal være den samme i alle medlemsstater for at sikre det indre markeds oprettelse og funktion ¹.
- 14 Hvis betingelserne for at indlede transporten under den omhandlede ordning ikke havde været opfyldt i det foreliggende tilfælde, ville varerne faktisk være overgået til forbrug ² og skulle derfor have været beskattet i Polen. Hvis disse betingelser havde været opfyldt, ville der blive indledt en ordning for transport mellem medlemsstaterne, og den godkendte oplagshaver ville først være blevet afgiftspligtig i Den Tjekkiske Republik, efter at det var blevet fastslået, at denne ordning var blevet tilsidesat.
- 15 Da der under transporten af de udtagne varer er større mulighed for, at disse varer unddrages toldmyndighedernes opsyn, skal den nævnte ordning opfylde tre betingelser: (i) transporten skal finde sted mellem godkendte personer (godkendte oplagshavere og registrerede erhvervsdrivende), ii) varerne skal transporteres med et ledsagedokument (jf. betragtningerne til direktivet), og iii) det er nødvendigt at stille sikkerhed i overensstemmelse med direktivets artikel 13, litra a).
- 16 I det foreliggende tilfælde havde den godkendte oplagshaver en bevilling til drift af et afgiftsoplag og definerede selv transportbetingelserne, da det udpegede EKOL GAS, der er en registreret erhvervsdrivende, som modtager. Ifølge den forelæggende ret indledes transporten den godkendte oplagshaver, eftersom det er denne, der udfylder del A i ledsagedokumentet.
- 17 Ifølge Domstolens dom af 2. juli 2016, Kapnoviomichania Karelia, C-81/15, EU:C:2016:398, er den godkendte oplagshaver objektivt ansvarlig for enhver overtrædelse af transporten under den pågældende ordning der, hvor overtrædelsen af ordningen eller uregelmæssigheden fandt sted. Dette ansvar bortfalder først, når der forelægges dokumentation for, at varerne er overgået til den registrerede erhvervsdrivende (direktivets artikel 15, stk. 4). Denne udfylder derefter del C i ledsagedokumentet, hvor der kræves underskrift og stempel. Modtageren indtræder således først ved afslutningen af selve operationen, hvilket også fremgår af direktivets artikel 19, stk. 2. Dennes medvirken er således ikke påkrævet for at indlede transporten.
- 18 Toldmyndighederne konstaterer, at transporten finder sted mellem godkendte enheder, og at der er stillet sikkerhed for afgiften, dvs. udelukkende, at de formelle betingelser er opfyldt, hvorved den godkendte oplagshaver pålægges

¹- Domstolens dom af 30.5.2013, Scandic Distilleries, C-663/11, EU:C:2013:347, præmis 22 og 23, og af 18.12.2007, Pipeline Méditerranée and Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, præmis 22.

²- Jf. direktivets artikel 6, stk. 1, litra a), sammenholdt med artikel 4, litra c).

ansvaret for at kontrollere, at den registrerede erhvervsdrivende (modtageren) faktisk overtager varerne³. De giver herefter samtykke til, at transporten indledes. Den pågældende ordning gør det således muligt at kontrollere indførslen af de afgiftsbelagte varer, men er ikke til hinder for toldmyndighedernes effektive kontrol af dokumenterne, hvilket svarer til direktivets formål og formål.

- 19 Den omstændighed, at toldmyndighederne kun har kontrolleret oplysningernes rigtighed på et formelt plan, fremgår ligeledes af den seneste EU-lovgivning⁴ og af polsk ret⁵. Den omstændighed, at transporten under ordningen med betinget fritagelse indledes, påvirkes ikke af den senere konstatering af, at tredjemænd ulovligt har udgivet sig for at handle på vegne af en registreret erhvervsdrivende. Overgang til forbrug kan således kun finde sted, hvis betingelserne for at indlede transporten ikke er opfyldt, hvilket ikke omfatter den godkendte erhvervsdrivendes samtykke.
- 20 I Domstolens praksis er der endnu ikke taget stilling til svigagtige handlinger i forbindelse med den pågældende ordning. Der er visse ligheder mellem den sag, der gav anledning til dommen af 12. december 2002, Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751. I denne sag blev toldmyndighedernes stempler, der bekræftede, at varerne allerede ved transportens begyndelse havde forladt Unionens område, forfalskede. I sagsøgerens tilfælde var det imidlertid kun den registrerede erhvervsdrivendes stempler, der var forfalskede, og dette på det tidspunkt, hvor transporten af varerne skulle afsluttes. Endvidere fandtes der i den nævnte sag ikke en registreret erhvervsdrivende eller godkendt oplagshaver i en anden medlemsstat, som varen skulle leveres til. Der var kun tale om en transport gennem en eller flere medlemsstater af varer, som skulle eksporteres til lande uden for EU. Desuden var tvistens kerne, nemlig retten til forsvar, en anden.
- 21 Et andet spørgsmål, som den forelæggende ret skal tage stilling til, er arten af og formålet med den sikkerhed⁶, der er stillet for at sikre punktafgiften. Sikkerheden blev stillet af det polske selskab J&S ENERGY. Det fremgår af sagen, at denne sikkerhed var blevet stillet for at sikre transporten af de udtagne varer under den pågældende ordning fra sagsøgerens afgiftsoplag til selskabet EKOL GAS. Dette formål med garantien blev imidlertid bestridt af sagsøgeren, idet selskabet gjorde gældende, at sikkerheden for transporten af de udtagne varer under den omhandlede ordning ikke var blevet stillet i henhold til direktivets artikel 15,

³- Domstolen har fastslået, at det lovligt kan kræves af en afgiftspligtig person, at vedkommende sikrer sig, at den transaktion, som den pågældende deltager i, ikke fører til deltagelse i momssvig (dom af 21.2.2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 24), og denne konklusion fandt for så vidt angår punktafgifter og direktivet ligeledes anvendelse i dom C-81/15.

⁴- Jf. artikel 20 i Rådets direktiv 2008/118 EF af 16.12.2008.

⁵- Artikel 41 og 41a i lov om punktafgifter af 6.12.2008, Dz.U. 2009, nr. 3 pos. 11.

⁶- Jf. 19. Betragtning til ovennævnte direktiv 2008/118.

stk. 3, for så vidt som sikkerheden kun var stillet for transporten mellem afgiftsoplag og ikke også for transporten til en registreret erhvervsdrivende.

- 22 Sikkerheden for afgifterne er gyldig i alle EU-medlemsstater, som varerne transporteres til (jf. direktivets artikel 15, stk. 3). Ifølge den forelæggende ret kan toldmyndighederne i en anden medlemsstat derfor ikke prøve grunden til sikkerhedsstillelsen og ægtheden af de angivelser, der fremgår af ledsagedokumenterne.
- 23 På grundlag af de oplysninger, der fremgik af ledsagedokumenterne, og den sikkerhed, der var stillet i den foreliggende sag, gav de polske toldmyndigheder tilladelse til transporten af varerne under den omhandlede procedure til den registrerede erhvervsdrivende, hvorved de erklærede, at samtlige ovennævnte betingelser i den omhandlede ordning var opfyldt. Derved bestyrkede de sagsøgerens og de tjekkiske toldmyndigheders opfattelse af, at der var stillet behørig sikkerhed, og at betingelserne i den omhandlede ordning var opfyldt. Senere i sagsforløbet (efter de polske administrative domstoles prøvelse) indstillede de polske toldmyndigheder imidlertid proceduren for pålæggelse af punktafgifter på sagsøgeren, eftersom betingelserne for den omhandlede ordning ifølge disse myndigheder ikke var opfyldt, bl.a. fordi der ikke var stillet sikkerhed for transporten af varerne til den registrerede erhvervsdrivende.
- 24 På det tidspunkt, hvor varerne ankom til Den Tjekkiske Republik, var der blevet stillet sikker, og de nationale myndigheder lagde i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet og princippet om god tro til grund, at de polske toldmyndigheders havde fulgt en korrekt fremgangsmåde. De polske toldmyndigheder har således skabt en situation, som hverken er omhandlet i direktivet eller i loven. Ifølge den forelæggende ret ville det være i strid med retsstatsprincipperne, hvis de polske toldmyndigheders fremgangsmåde blev accepteret, og byrden blev pålagt parterne i hovedsagen. Hvis de tjekkiske toldmyndigheder ikke skulle kunne anse transporten under den omhandlede procedure for at være blevet forskriftsmæssigt indledt i forhold til en med urette stillet sikkerhed, ville det stride imod direktivets formål samt EU-principperne om loyalt samarbejde og om retssikkerhed.
- 25 De betingelser, der er fastsat i EU-retspraksis for ikke at forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål, er således ikke opfyldt for så vidt angår de to forelagte spørgsmål.