



Faktablad Punktafgifter

Forord

Punktafgifter er indirekte afgifter, der er baseret på forbrug eller anvendelse af visse produkter. I modsætning til merværdiafgift (moms), som er en generel værdiafgift, er punktafgifter specifikke afgifter både i den forstand, at de kun pålægges bestemte varer, dvs. alkoholholdige drikkevarer, forarbejdet tobak og energiprodukter, og at de ikke fastsættes på grundlag af værdien af disse varer, men på grundlag af mængden af forbrugte varer (liter alkohol eller brændstof, antal cigaretter osv.).

For at sikre et velfungerende indre marked og undgå konkurrenceforvridning i EU er punktafgifterne blevet harmoniseret på europæisk plan i overensstemmelse med artikel 113 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde.

I midten af 1990'erne blev der således vedtaget bestemmelser i afledt ret, som siden blev omarbejdet i slutningen af 2000'erne. I denne henseende harmoniserer særdirektiver afgiftsgrundlagene (definition af varegrupper, den måde, hvorpå punktafgifterne beregnes – f.eks. pr. hektoliter, pr. alkoholprocent, pr. antal stykker osv. – og eventuelle fritagelser) og de minimumssatser, der gælder for de forskellige berørte varer. Et generelt direktiv fastsætter den fælles ordning for fremstilling, oplægning og omsætning af disse varer.

Domstolen har flere gange haft lejlighed til at udtale sig om aspekter af punktafgiftsordningens funktionsmåde, hvad enten der er tale om de særlige regler for beskatning af de pågældende varer eller om den fælles ordning for oplægning og omsætning af disse varer.

Domstolen har således i ofte tekniske sager præciseret anvendelsesområdet for punktafgifterne med henblik på i de enkelte tilfælde at afgøre, om specifikke varer skal pålægges afgift eller ej. Domstolen har ligeledes ved flere lejligheder udtalt sig om disse afgifters struktur, især med hensyn til anvendelsen af de forskellige satser og fritagelser, der er fastsat i lovgivningen.

Reglerne for punktafgifters forfald og betaling har også været genstand for Domstolens praksis.

Ud over selve punktafgifterne har Domstolen desuden præciseret de betingelser, hvorunder medlemsstaterne har mulighed for at pålægge de punktafgiftspligtige varer andre indirekte skatter.

Fortegnelse over de retsakter, hvortil der henvises

Den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer

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)

Rådets **direktiv 92/108/EØF** af 14. december 1992 om ændring af direktiv 92/12/EØF om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed samt om ændring af direktiv 92/81/EØF (EFT 1992, L 390, s. 124)

Rådets **direktiv 96/99/EF** af 30. december 1996 om ændring af direktiv 92/12/EØF om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1997, L 8, s. 12)

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)

Kommissionens **forordning (EØF) nr. 3649/92** af 17. december 1992 om et forenklet ledsagedokument med henblik på omsætning inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer der er overgået til forbrug i afgangsmedlemsstaten (EFT 1992, L 369, s. 17)

Særlige ordninger for punktafgiftspligtige varer

Rådets **direktiv 95/59/EF** af 27. november 1995 om forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak bortset fra omsætningsafgift (EFT 1995, L 291, s. 40)

Rådets **direktiv 2011/64/EU** af 21. juni 2011 om punktafgiftsstrukturen og -satserne for forarbejdet tobak (EUT 2011, L 176, s. 24)

Rådets **direktiv 92/83/EØF** af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (EFT 1992, L 316, s. 21)

Rådets **direktiv 92/84/EØF** af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (EFT 1992, L 316, s. 29)

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

Rådets **direktiv 92/81/EØF** af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier (EFT 1992, L 316, s. 12)

Rådets **direktiv 92/82/EØF** af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for mineralolier (EFT 1992, L 316, s. 19)

Toldbestemmelser

Rådets **forordning (EØF) nr. 2913/92** af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT 1992, L 302, s. 1)

Kommissionens **forordning (EØF) nr. 2454/93** af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT 1993, L 253, s. 1)

Europa-Parlamentets og Rådets **forordning (EF) nr. 955/1999** af 13. april 1999 om ændring af Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 for så vidt angår ordningerne for ekstern forsendelse (EFT 1999, L 119, s. 1)

Kommissionens **forordning (EF) nr. 1662/1999** af 28. juli 1999 om ændring af forordning (EØF) nr. 2454/93 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT 1999, L 197, s. 25)

Rådets **forordning (EØF) nr. 2658/87** af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og Den Fælles Toldtarif (EFT 1987, L 256, s. 1)

Kommissionens **forordning (EØF) nr. 2587/91** af 26. juli 1991 om ændring af bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 om told- og statistiknomenklaturen og Den Fælles Toldtarif (EFT 1991, L 259, s. 1)

Det fælles merværdiafgiftssystem

Rådets **sjette direktiv 77/388/EØF** af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1)

Gensidig bistand ved inddrivelse af visse skattefordringer

Rådets **direktiv 76/308/EØF** af 15. marts 1976 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger (EFT 1976, L 73, s. 18)

Indholdsfortegnelse

FORORD	3
FORTEGNELSE OVER DE RETSAKTER, HVORTIL DER HENVISES	4
I. HARMONISERING AF AFGIFTSGRUNDLAGENE OG SATSERNE FOR PUNKTAFGIFTSPLIGTIGE VARER	7
1. Harmonisering af punktafgifterne på forarbejdet tobak	7
1.1. Anvendelsesområdet for punktafgifter på forarbejdet tobak	7
1.2. Punktafgiftsstrukturen for forarbejdet tobak	9
2. Harmonisering af punktafgifterne på alkoholholdige drikkevarer	11
2.1. Anvendelsesområdet for punktafgifter på alkoholholdige drikkevarer	11
2.2. Punktafgiftsstrukturen for alkoholholdige drikkevarer	17
3. Harmonisering af punktafgifter på energiprodukter	23
3.1. Anvendelsesområdet for punktafgifter på energiprodukter	23
3.2. Punktafgiftsstrukturen for energiprodukter	28
II. HARMONISERING AF REGLERNE OM PUNKTAFGIFTERS FORFALD OG BETALING	31
1. Punktafgifters forfald	31
1.1. Forfald, hvis den punktafgiftspligtige vare forlader en afgiftssuspensionsordning	32
1.2. Forfald, såfremt en privatperson køber afgiftspligtige varer	42
2. Betaling af punktafgifter	47
III. ANDEN INDIREKTE BESKATNING END PUNKTAFGIFTER PÅ PUNKTAFGIFTSPLIGTIGE VARER	53

I. Harmonisering af afgiftsgrundlagene og satserne for punktafgiftspligtige varer

1. Harmonisering af punktafgifterne på forarbejdet tobak

1.1. Anvendelsesområdet for punktafgifter på forarbejdet tobak

Dom af 6. april 2017, Eko-Tabak (C-638/15, [EU:C:2017:277](#))

»Præjudiciel forelæggelse – direktiv 2011/64/EU – artikel 2, stk. 1, litra c) – artikel 5, stk. 1, litra a) – begreberne »røgtobak«, »tobak, der er skåret, revet« og »industriel forarbejdning«

Toldkontoret i regionen Sydbøhmen (Den Tjekkiske Republik) havde truffet afgørelse om konfiskering af en række varer tilhørende Eko-Tabak med den begrundelse, at disse udgjorde røgtobak som omhandlet i den nationale punktafgiftslov og følgelig var punktafgiftspligtige.

Eko-Tabak anlagde sag til prøvelse af den nævnte afgørelse ved Krajský soud v Českých Budějovicích (den regionale ret i České Budějovice, Den Tjekkiske Republik), idet selskabet gjorde gældende, at definitionen af røgtobak i henhold til den nationale lov udvidede listen over forarbejdede tobaksvarer i direktiv 2011/64. Ifølge Eko-Tabak skal selskabets vare, dvs. tørrede, flade, uregelmæssige, delvist strippede tobaksblade, der har været udsat for primær tørring og efterfølgende kontrolleret dampning, hvori der findes forekomster af glycerin, forarbejdes yderligere for at kunne ryges (ved en simpel forarbejdning, som består i at knuse eller håndskære bladene). Det er således ikke røgtobak.

Efter at Eko-Tabaks søgsmål blev forkastet, iværksatte selskabet appel ved Nejvyšší správní soud (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Den Tjekkiske Republik). Denne ret var i tvivl om, hvorvidt varer som de i hovedsagen omhandlede udgjorde forarbejdet tobak, der er omfattet af direktiv 2011/64. Såfremt dette spørgsmål blev besvaret benægtende, ønskede retten oplyst, om direktivets artikel 2 og 5 er til hinder for, at en medlemsstat pålægger sådanne varer punktafgift.

Domstolen fastslog, at artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 5, stk. 1, i direktiv 2011/64 skal fortolkes således, at tørret, flad, uregelmæssig, delvist strippet tobak i blade, der har været udsat for primær tørring og efterfølgende kontrolleret dampning, hvori der findes forekomster af glycerin, og som kan ryges efter simpel forarbejdning ved, at den knuses eller håndskæres, er omfattet af begrebet »røgtobak« i disse bestemmelsers forstand.

Det fremgår således af ordlyden af direktivets artikel 5, stk. 1, litra a), at bestemmelsen indeholder et krav om opfyldelse af to kumulative betingelser, nemlig dels, at tobakken er skåret, revet, spundet eller udpresset i plader, dels at den kan ryges uden yderligere industriel forarbejdning.

I denne henseende skal der med henblik på fastlæggelsen af rækkevidden af udtrykkene »skåret« og »revet« – i mangel af en definition af udtrykkene i det nævnte direktiv – henvises til den sædvanlige og almindeligt anerkendte betydning af disse. Disse udtryk, hvis sædvanlige betydning er særligt bred, betegner for så vidt angår navnlig det første resultatet af den proces, der består i at fjerne en del eller et stykke af noget med et skærende instrument, og for så vidt angår det andet resultatet af den proces, som består i at adskille noget fra hinanden eller dele det i stykker.

For så vidt som de i hovedsagen omhandlede varer ifølge de oplysninger, der var fremlagt af den forelæggende ret, bestod af tobaksblade, som var delvist strippet, skulle disse varer følgelig anses for tobak, der er skåret eller revet som omhandlet i artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/64.

Hvad angår begrebet »industriel forarbejdning«, der anvendes i nævnte artikel 5, stk. 1, litra a), tager dette almindeligvis sigte på den sædvanligvis storstilede forarbejdning af råstoffer til materielle varer i henhold til en standardiseret proces.

Det fremgår i det væsentlige af Domstolens praksis, at »industriel forarbejdning« ikke omfatter simple behandlinger, med hvilke det tilsigtes at gøre det muligt at kunne ryge en ikke-færdig tobaksvarer, såsom behandling, der blot består i at skyde en tobaksrulle ind i et cigarethylster.

Under disse omstændigheder skal forarbejdet tobak, der er klar til rygning, eller som ved hjælp af ikke-industrielle midler let kan gøres klar til rygning, anses for at kunne ryges uden yderligere »industriel forarbejdning« som omhandlet i artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/64.

I det foreliggende tilfælde havde de i hovedsagen omhandlede varer, således som det fremgik af forelæggelsesafgørelsen, været udsat for primær tørring og efterfølgende kontrolleret dampning, de indeholdt glycerin, og de kunne ryges efter simpel forarbejdning, ved at de blev knust eller håndskåret. Med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse måtte det således fastslås, at disse varer ligeledes opfyldte betingelsen om at kunne ryges uden efterfølgende industriel behandling, og derfor var omfattet af begrebet »røgtobak« som defineret i artikel 5, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/64.

På denne baggrund måtte sådanne varer, idet de ikke udgjorde finskåren tobak til rulning af cigaretter som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 1, litra c), nr. i), således anses for at være omfattet af begrebet »anden røgtobak« som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 1, litra c), nr. ii).

1.2. Punktafgiftsstrukturen for forarbejdet tobak

Dom af 4. marts 2010, Kommissionen mod Frankrig (C-197/08, [EU:C:2010:111](#))

Dom af 4. marts 2010, Kommissionen mod Østrig (C-198/08, [EU:C:2010:112](#))

Dom af 4. marts 2010, Kommissionen mod Irland (C-221/08, [EU:C:2010:113](#))

»Traktatbrud – direktiv 95/59/EF – forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak bortset fra omsætningsafgift – artikel 9, stk. 1 – fabrikanter og importørers frie fastsættelse af maksimale detailsalgspriser for deres varer – national lovgivning, som foreskriver en minimumsdetailsalgspris for cigaretter – national lovgivning, som forbyder salg af tobaksvarer »til en tilbudspris, der er i strid med hensynet til den offentlige sundhed« – begrebet »nationale lovgivninger om kontrol med prisniveauet eller overholdelse af fastsatte priser« – begrundelse – beskyttelse af den offentlige sundhed – WHO-rammekonventionen om bekæmpelse af tobaksrygning«

»Traktatbrud – direktiv 95/59/EF – forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak bortset fra omsætningsafgift – artikel 9, stk. 1 – fabrikanter og importørers frie fastsættelse af maksimale detailsalgspriser for deres varer – national lovgivning, som foreskriver en minimumsdetailsalgspris for cigaretter og en minimumsdetailsalgspris for finskåren tobak – begrundelse – beskyttelse af den offentlige sundhed – WHO-rammekonventionen om bekæmpelse af tobaksrygning«

»Traktatbrud – direktiv 95/59/EF – forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak bortset fra omsætningsafgift – artikel 9, stk. 1 – fabrikanter og importørers frie fastsættelse af maksimale detailsalgspriser for deres varer – national lovgivning, som foreskriver en minimumsdetailsalgspris for cigaretter – begrundelse – beskyttelse af den offentlige sundhed – WHO-rammekonventionen om bekæmpelse af tobaksrygning«

I henhold til direktiv 95/59 skulle fabrikanter og importører af forarbejdet tobak frit fastsætte de maksimale detailsalgspriser for hver enkelt af deres varer. Ifølge Kommissionen gjorde de tre medlemsstaters bestemmelser, der foreskrev minimumspriser svarende til en vis procentdel af gennemsnitspriserne på de pågældende tobaksvarer (95% for Frankrigs vedkommende, 92,75% for cigaretter og 90% for finskåren tobak for Østrigs vedkommende og 97% for Irlands vedkommende), indgreb i producenternes og importørernes frihed til at fastsætte maksimale detailsalgspriser for deres varer og dermed i den frie konkurrence.

Kommissionen anlagde derfor sag ved Domstolen, idet den anså de pågældende nationale bestemmelser for at være i strid med direktiv 95/59.

Medlemsstaterne havde forsøgt at begrunde deres lovgivning med henvisning til Verdenssundhedsorganisationens (WHO) rammekonvention og bestemmelserne i artikel 30 EF for at begrunde en eventuel tilsidesættelse af artikel 9, stk. 1, i direktiv 95/59 under hensyn til beskyttelsen af menneskers sundhed og liv.

Domstolen fastslog på samme måde i sine tre domme, at en medlemsstat, som vedtager og opretholder retsforrifter, hvorefter staten fastsætter minimumsdetailsalgspriser for forarbejdet tobak, tilsidesætter sine forpligtelser i

henhold til artikel 9, stk. 1, i direktiv 95/59, som ændret ved direktiv 2002/10, eftersom det efter en sådan ordning under alle omstændigheder ikke kan udelukkes, at den foreskrevne minimumspris gør indgreb i den konkurrencemæssige fordel, der for visse producenter eller importører af tobaksvarer kan følge af en lavere kostpris. En sådan ordning, som desuden fastsætter minimumsprisen på grundlag af den faktiske gennemsnitspris på markedet, kan nemlig bevirke, at prisforskellene mellem konkurrerende varer udlignes, og at priserne går i retning af prisen på den dyreste vare. Den nævnte ordning gør derfor indgreb i den frihed til at fastsætte maksimale detailsalgspriser, som producenter og importører sikres ved artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 95/59.

Desuden kan WHO's rammekonvention om bekæmpelse af tobaksrygning ikke have nogen indflydelse på, om en sådan ordning er forenelig med artikel 9, stk. 1, i direktiv 95/59 eller ej, da WHO-rammekonventionen ikke pålægger de kontraherende parter nogen konkret forpligtelse med hensyn til deres prispolitik for tobaksvarer og kun beskriver en række handlemuligheder med henblik på hensyntagen til nationale mål på sundhedsområdet vedrørende bekæmpelse af tobaksrygning. I denne konventions artikel 6, stk. 2, er det således alene fastsat, at de kontraherende parter vedtager eller fastholder foranstaltninger, »som kan omfatte« gennemførelse af skattepolitik og, »når dette er relevant«, prispolitik for tobaksvarer.

Endelig kan medlemsstaterne ikke påberåbe sig hensynet til beskyttelsen af menneskers sundhed og liv i artikel 30 EF for at begrunde en tilsidesættelse af artikel 9, stk. 1, i direktiv 95/59. Artikel 30 EF kan nemlig ikke forstås således, at den tillader andre foranstaltninger end kvantitative restriktioner ved indførsel og udførsel og foranstaltninger med tilsvarende virkning som omhandlet i artikel 28 EF og 29 EF.

Det forholder sig ikke desto mindre således, at medlemsstaterne, uanset direktiv 95/59, fortsat kan bekæmpe tobaksrygning, hvilket indgår i hensynet til beskyttelse af den offentlige sundhed.

I denne henseende udgør skatte- og afgiftslovgivningen et vigtigt og effektivt instrument til at bekæmpe forbruget af tobaksvarer og følgelig til beskyttelse af den offentlige sundhed, idet hensynet til høje priser på tobaksvarer i tilstrækkeligt omfang kan tilgodeses ved en forhøjet beskatning af disse varer, idet forhøjelserne af punktafgifter før eller siden vil blive overvæltet på detailsalgspriserne, uden at princippet om en fri prisfastsættelse derved tilsidesættes.

2. Harmonisering af punktafgifterne på alkoholholdige drikkevarer

2.1. Anvendelsesområdet for punktafgifter på alkoholholdige drikkevarer

Dom af 13. marts 2019, B.S. (Malt i øl) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – punktafgifter på alkohol og alkoholholdige drikkevarer – direktiv 92/83/EØF – artikel 2 – begrebet »øl« – drikkevare fremstillet ud fra en urt, som er fremstillet af en blanding med et højere indhold af glukose end malt – kombineret nomenklatur – pos. 2203 (øl [fremstillet af malt]) eller 2206 (andre gærede drikkevarer)«

Sagsøgeren producerede en alkoholholdig drikkevare, som efter vedkommendes opfattelse var en blanding af øl og en ikke-alkoholholdig drikkevare. Hovedingrediensen i den urt, der dannede basis for mellemproduktet anvendt til fremstilling af denne drik, var glukosesirup og ikke malt (100 hektoliter urt var fremstillet af 134,9 liter maltekstrakt, 1 708,2 liter glukosesirup, 9 liter citronsyre, 2,4 liter ammoniumfosfat, næringsstoffer og vand).

For denne produktion indgav han en månedlig punktafgiftsangivelse til det kompetente toldsted og kvalificerede heri den drikkevare, som han fremstillede, som en »blanding af øl« henhørende under pos. 2203 i den kombinerede nomenklatur (herefter »KN«) og ikke-alkoholholdige drikkevarer og anvendte punktafgiftssatsen på øl.

Chefen for toldstedet underkendte disse angivelser og vurderede, at den fremstillede drikkevare skulle tariferes i pos. 2206 i KN som en drikkevare på basis af andre gærede drikkevarer end øl og ikke-alkoholholdige drikkevarer og således skulle pålægges en højere punktafgiftssats. Chefen for toldkontoret begrundede underkendelsen med, at hovedingrediensen, der anvendtes til fremstillingen af mellemproduktet, var glukosesirup og ikke malt, og at dette produkt derfor ikke kunne tariferes i pos. 2203 i KN, som omfatter »øl [fremstillet af malt]«.

I forbindelse med denne tvist blev sagsøgeren dømt for at have vildledt den polske skatte- og afgiftsmyndighed med hensyn til arten af den drikkevare, som han fremstillede, hvilket førte til et lavere punktafgiftstilsvar. Sagsøgeren iværksatte derefter appel af denne afgørelse ved den forelæggende ret.

Med henblik på at afgøre, om appellanten havde gjort sig skyldig i et strafbart forhold, var det ifølge den forelæggende ret af betydning, om den pågældende med rette havde kvalificeret den drikkevare, som han fremstillede, som en »blanding af øl« henhørende under pos. 2203 i KN og ikke-alkoholholdige drikkevarer, eller om der var tale om en drikkevare på basis af andre gærede drikkevarer end øl og ikke-alkoholholdige drikkevarer.

Under disse omstændigheder besluttede den forelæggende ret at udsætte sagen og anmode Domstolen om nærmere bestemt at oplyse, om artikel 2 i direktiv 92/83 skal fortolkes således, at et mellemprodukt, der skal blandes med ikke-alkoholholdige

drikkevarer, som er fremstillet af en urt, der indeholder færre maltede ingredienser end umaltede, og hvor glukosesirup tilsættes inden gæringsprocessen, kan kvalificeres som »øl [fremstillet af malt]«, der henhører under pos. 2203 i KN.

Domstolen bemærkede, at artikel 2 i direktiv 92/83 under kvalificeringen »øl« ikke alene omfatter enhver vare, der henhører under pos. 2203 i KN (»øl [fremstillet af malt]«), men ligeledes enhver vare, der indeholder en blanding af øl og ikke-alkoholholdige drikkevarer henhørende under pos. 2206 i KN (»Andre gærede drikkevarer (f.eks. æblecider, pærecider og mjød); blandinger af gærede drikkevarer samt blandinger af gærede drikkevarer med ikke-alkoholholdige drikkevarer, ikke andetsteds tariferet«), forudsat at denne vare, i begge tilfælde, har et virkeligt alkoholindhold på over 0,5% vol. Der er ingen tvivl om, at den omtvistede vare – en blanding af et alkoholholdigt mellemprodukt, som er fremstillet ved gæring, og ikke-alkoholholdige drikkevarer – ikke kan tariferes i pos. 2203 i KN. Den pågældende vare kan kun kvalificeres som »øl«, såfremt det alkoholholdige mellemprodukt selv kan kvalificeres som »øl [fremstillet af malt]« som omhandlet i pos. 2203 i KN, idet det synes ubestridt, at det færdige produkt har et virkeligt alkoholindhold på over 0,5% vol.

I denne henseende anvendte Domstolen sin faste praksis, hvorefter det afgørende kriterium for tarifiering af varer vil være disses objektive karakteristika og egenskaber som beskrevet i den enkelte position i KN og de forklarende bemærkninger, der for så vidt angår KN er udarbejdet af Kommissionen og for så vidt angår det harmoniserede system (HS) af Verdenstoldorganisationen. For at det pågældende mellemprodukt kan tariferes som »øl [fremstillet af malt]«, fastslog Domstolen, at der naturligvis skal indgå malt i varens sammensætning, men at hverken KN eller den forklarende bemærkning til HS fastsætter procentdelen. Endvidere fremgår det udtrykkeligt af den forklarende bemærkning, at der til fremstillingen af urten kan anvendes visse mængder umaltet korn, uden at det kræves, at andelen af disse umaltede ingredienser skal være lavere end andelen af maltede ingredienser, og for så vidt angår glukosesirup er det ikke forbudt at tilsætte dette. Desuden anerkender den forklarende note, idet sprogversionerne heraf er forskellige, udtrykkeligt muligheden for at tilsætte aromatiske stoffer til urten under gæringen, hvilket ikke automatisk udelukker, at det omtvistede produkt kan tariferes som »øl [fremstillet af malt]«. Det er endvidere nødvendigt, at produktets objektive kendetegn og egenskaber, navnlig de organoleptiske, svarer til kendetegnene og egenskaberne ved øl. Da der er tale om et faktisk spørgsmål, tilkommer det den nationale ret at afgøre, om det alkoholholdige mellemprodukt, der blandes med ikke-alkoholholdige drikkevarer for at opnå det færdige produkt, svarer til øl eller ej (navnlig på grund af den visuelle lighed eller den karakteristiske smag). Det er kun, hvis disse betingelser er opfyldt, at produktet kan henhøre under pos. 2203 i KN og punktafgiften på øl.

Dom af 9. december 2010 , Répertoire Culinaire (C-163/09, [EU:C:2010:752](#))

»Direktiv 92/83/EØF – harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer – artikel 20, første led, og artikel 27, stk. 1, litra e) og f) – vin, portvin og cognac til madlavning«

Répertoire Culinaire, en fødevarer grossist i London, importerede vin til madlavning, portvin til madlavning og cognac til madlavning fra Frankrig, som producenten havde tilsat salt og peber, således at de kun kunne bruges ved tilberedelse af madvarer og var uegnede til konsum som drikkevarer.

De britiske skattemyndigheder var dog af den opfattelse, at disse produkter skulle underlægges punktafgift på alkohol, og havde derfor tilbageholdt varerne ved deres indførsel.

Répertoire Culinaire og de britiske myndigheder var uenige om, hvorvidt varerne skulle udleveres.

Selv om Domstolen allerede i dom af 12. juni 2008, Gourmet Classic (C-458/06, EU:C:2008:338), havde fastslået, at vin til madlavning var punktafgiftspligtig, anmodede den forelæggende ret imidlertid med sit første spørgsmål Domstolen om at præcisere, om artikel 20, første led, i direktiv 92/83 skal fortolkes således, at bestemmelsens definition af »ethanol« finder anvendelse på vin til madlavning og portvin til madlavning, og om at tage sin retlige vurdering i denne sag op til overvejelse.

Det tredje spørgsmål drejede sig om at identificere retsgrundlaget for fritagelse af madlavningsspiritus.

Med sit fjerde spørgsmål ønskede den forelæggende ret oplyst, hvilke forpligtelser det medfører for importmedlemsstaten, at den pågældende madlavningsspiritus allerede er blevet fritaget for punktafgift i den medlemsstat, hvor den er fremstillet, inden den er overgået til forbrug i Unionen.

Endelig ønskedes med det andet spørgsmål oplyst, hvilke betingelser der gælder for anvendelsen af fritagelsen, når medlemsstaten har besluttet at anvende en model med tilbagebetaling af punktafgiften. Ifølge Det Forenede Kongeriges bestemmelser er denne tilbagebetaling således kun mulig under meget snævre betingelser.

Domstolen fastslog for det første, at artikel 20, første led, i direktiv 92/83 skal fortolkes således, at bestemmelsens definition af ethanol finder anvendelse på vin til madlavning og portvin til madlavning.

Den omstændighed, at vin til madlavning og portvin til madlavning som sådan anses for næringsmidler, der henhører under kapitel 21 i den kombinerede nomenklatur, der er indeholdt i bilaget til forordning nr. 2658/87, som ændret ved forordning nr. 2587/91, og at de er uegnede til konsum som drikkevarer, er uden betydning for, om denne bestemmelse finder anvendelse på den ethanol, som disse indeholder.

For det andet præciserede Domstolen, at fritagelsen for harmoniseret punktafgift af vin til madlavning, portvin til madlavning og cognac til madlavning, der anvendes til fremstilling af levnedsmidler, henhører under artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83.

Sådanne produkter kan kun henhøre under direktivets artikel 27, stk. 1, litra e), hvis de blev anvendt til at fremstille aromastoffer til fremstilling af levnedsmidler og ikke-alkoholholdige drikkevarer.

For det tredje indebærer den ensartede anvendelse af bestemmelserne i direktiv 92/83, at en medlemsstats valg vedrørende pålæggelse af punktafgift af en vare eller dens fritagelse af en vare i princippet skal anerkendes af de øvrige medlemsstater. En modsat fortolkning ville bringe virkeliggørelsen af det mål, der forfølges med nævnte direktiv, i fare og ville være til hinder for de frie varebevægelser.

Såfremt varer som vin til madlavning, portvin til madlavning og cognac til madlavning er blevet anset for ikke at have været pålagt punktafgift eller for at være fritaget herfor i henhold til direktiv 92/83, hvilke varer er overgået til forbrug i den medlemsstat, hvor de er blevet fremstillet, og er bestemt til markedsføring i en anden medlemsstat, skal sidstnævnte således behandle disse varer på samme måde på sit eget område, medmindre der findes konkrete, objektive og kontrollerbare forhold, der tyder på, at den første medlemsstat ikke har anvendt direktivets bestemmelser korrekt, eller medmindre en vedtagelse af foranstaltninger i henhold til direktivets artikel 27, stk. 1, er begrundet i hensynet til at undgå enhver form for svig, unddragelse eller misbrug, der kunne opstå i forbindelse med fritagelser, eller for at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af disse fritagelser.

Endelig fastslog Domstolen for det fjerde, at artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83 skal fortolkes således, at en indrømmelse af den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse ikke kan undergives betingelser som dem, der er fastsat i de nationale retsfor skrifter, dvs. en begrænsning af, hvilke personer der kan anmode om tilbagebetaling, en frist på fire måneder for indgivelse af en sådan anmodning og fastsættelsen af et mindstebeløb for tilbagebetaling, medmindre det fremgår af konkrete, objektive og kontrollerbare forhold, at disse betingelser er nødvendige for at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af nævnte fritagelse samt for at hindre svig, unddragelse eller misbrug. Det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, om dette er tilfældet for så vidt angår betingelserne ifølge disse retsfor skrifter.

På den ene side udgør fritagelsen for varer, der er omfattet af artikel 27, stk. 1, i direktiv 92/83, hovedreglen, og nægtelse af en sådan fritagelse udgør undtagelsen, og på den anden side kan den mulighed, der i denne bestemmelse gives medlemsstaterne for at fastsætte betingelser, der har til formål at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af sådanne fritagelser og at hindre svig, unddragelse eller misbrug, ikke indebære, at den fritagelsesforpligtelse, der opstilles i bestemmelsen, ikke er ubetinget.

Dom af 19. april 2007, Profisa (C-63/06, [EU:C:2007:233](#))

»Direktiv 92/83/EØF – harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer – artikel 27, stk. 1, litra f) – alkohol indeholdt i chokoladevarer – fritagelse for harmoniseret punktafgift«

UAB Profisa, importør af chokoladevarer, der indeholder ethanol, til Litauen, havde anmodet om fritagelse i henhold til direktiv 92/83.

De litauiske toldmyndigheder nægtede at give Profisa den nævnte fritagelse med den begrundelse, at den litauiske lov om punktafgifter ganske vist fritager alkohol, der er bestemt til fremstilling af chokoladevarer, men ikke tillader en sådan fritagelse for importerede færdige chokoladevarer.

Profisa anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Vilniaus apygardos administracinis teismas (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen), som ikke gav selskabet medhold. Profisa iværksatte herefter appel ved Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol), der på grund af usikkerhed som følge af forskellen mellem den litauiske sprogversion af artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83, som dannede grundlag for affattelsen af den litauiske lov, og de øvrige sprogversioner af denne bestemmelse, forelagde Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse.

Domstolen henviste til sin faste praksis, hvorefter nødvendigheden af en ensartet anvendelse og dermed fortolkning af fællesskabsretlige bestemmelser udelukker, at en bestemmelses ordlyd i tvivlstilfælde betragtes isoleret, men derimod kræver, at den fortolkes og anvendes på baggrund af versionerne på de andre officielle sprog.

Artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83 forpligter medlemsstaterne til at fritage alkohol og alkoholholdige drikkevarer, der direkte eller indirekte indgår i fremstillingen af levnedsmidler, fra den harmoniserede punktafgift, forudsat at de sidstnævnte, for så vidt angår chokolade, ikke indeholder mere end 8,5 liter ren alkohol pr. 100 kg produkt og mere end 5 liter ren alkohol pr. 100 kg produkt for så vidt angår alle andre produkter. Intet i denne bestemmelse, undtagen i den litauiske version, vedrører det sted, hvor ethanolen anvendes til fremstillingen af det pågældende produkt.

I tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige sprogversioner af en fællesskabsbestemmelse skal den pågældende bestemmelse fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er led i.

I det foreliggende tilfælde skulle artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83 fortolkes således, at denne bestemmelse pålægger medlemsstaterne at fritage ethanol, der importeres til Unionens toldområde, og som indeholdes i chokoladevarer, der er bestemt til direkte anvendelse, for den harmoniserede punktafgift, når alkoholindholdet i disse chokoladevarer ikke overstiger 8,5 liter pr. 100 kg vare.

Det sted, hvor ethanolen anvendes med henblik på denne fremstilling, er uden betydning i denne henseende.

Dom af 29. juni 2000 , Salumets m.fl. (C-455/98, [EU:C:2000:352](#))

»Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – sjettede direktiv – importafgift – indsmugling af ethylalkohol«

Hovedsagen vedrørte en tvist mellem de finske toldmyndigheder og fysiske personer, der var blevet strafforfulgt for indsmugling af ethylalkohol.

De sagsøgte gjorde gældende, at direktiverne om punktafgifter ikke fandt anvendelse, idet de henviste til retspraksis vedrørende indførsel af narkotiske stoffer, hvorefter der ikke kan opstå toldskyld eller indtræde omsætningsafgiftspligt ved ulovlig indførsel og levering af narkotiske stoffer ud over de produkter, der er omfattet af fællesskabsrettens anvendelsesområde, idet de er genstand for et lovligt og kontrolleret salg med henblik på en anvendelse til medicinske eller videnskabelige formål ¹.

Den finske regering og de medlemsstater, der havde afgivet indlæg, påberåbte sig derimod de domme, hvori Domstolen havde fastslået, at der normalt skal betales moms, når der opstår konkurrence mellem varer, der sælges ulovligt, og produkter, der forhandles lovligt, såsom forfalskede parfumeprodukter ², ulovlig afholdelse af hasardspil ³ eller ulovlig udførsel af computersystemer ⁴.

Den finske ret, som skulle træffe afgørelse i sagen, anmodede bl.a. Domstolen om at oplyse, om bestemmelserne i direktiv 92/12 og 92/83 fandt anvendelse på indsmugling af ethylalkohol fra tredjelande. Den var navnlig i tvivl om, hvorvidt indsmugling af ethylalkohol således skulle sidestilles med ulovlig levering af narkotiske stoffer og indførsel af falske penge.

Domstolen præciserede indledningsvis, at selv om ulovlig indførsel eller levering af varer, der på grund af selve deres art eller særlige karakteristika hverken er egnede til lovligt at blive bragt i omsætning eller til at indgå i det økonomiske kredsløb, såsom narkotiske stoffer eller falske penge, ikke pålægges told og afgifter, som normalt skal betales i medfør af fællesskabsbestemmelserne, er princippet om afgiftsneutralitet til hinder for en generel sondring mellem lovlige og ulovlige transaktioner, dog ikke i de tilfælde, hvor enhver konkurrence mellem en lovlig økonomisk sektor og en ulovlig sektor er udelukket.

¹ - De sagsøgte i hovedsagen henviste til dom af 5.2.1981, Horvath (50/80, [EU:C:1981:34](#)), af 26.10.1982, Wolf (221/81, [EU:C:1982:363](#)), af 28.2.1984, Einberger (294/82, [EU:C:1984:81](#)), af 5.7.1988, Mol (269/86, [EU:C:1988:359](#)), og af 5.7.1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, [EU:C:1988:360](#)). Denne retspraksis er blevet stadfæstet og udvidet i sager om indførsel af falske penge (dom af 6.12.1990, Witzemann, C-343/89, [EU:C:1990:445](#)).

² - Dom af 28.5.1998, Goodwin og Unstead (C-3/97, [EU:C:1998:263](#)).

³ - Dom af 11.6.1998, Fischer (C-283/95, [EU:C:1998:276](#)).

⁴ - Dom af 2.8.1993, Lange (C-111/92, [EU:C:1993:345](#)).

Når der er tale om ethylalkohol, der er indsmuglet fra et tredjeland, er det ikke forbudt at sælge denne vare på grund af selve dens art eller dens særlige kendetegn.

Ethylalkohol kan heller ikke anses for en vare, der er udelukket fra det økonomiske kredsløb, da der kan opstå konkurrence mellem det indsmuglede produkt og det produkt, der forhandles lovligt, for så vidt som der findes et lovligt marked for alkohol, som netop berøres af de indsmuglede produkter.

Direktiv 92/12 og 92/83 skal derfor fortolkes således, at bestemmelserne om afgiftsskyld og toldskyld også finder anvendelse på indsmugling af ethylalkohol fra tredjelande til Fællesskabets toldområde.

2.2. Punktafgiftsstrukturen for alkoholholdige drikkevarer

Dom af 17. juni 1999, Socridis (C-166/98, [EU:C:1999:316](#))

»Intern afgift – EF-traktatens artikel 95 (efter ændring nu artikel 90 EF) – direktiv 92/83/EØF og 92/84/EØF – forskellig afgift på vin og øl«

Société critouridienne de distribution (Socridis) anmodede om nedsættelse af de punktafgifter, som selskabet havde skullet betale i perioden mellem maj og december 1993 for mængder øl. Selskabet gjorde i denne forbindelse gældende, at direktiv 92/83 og 92/84 var i strid med EF-traktatens artikel 95 (nu, efter ændring, artikel 90 EF), idet der efter selskabets opfattelse ved direktiverne er indført et afgiftssystem, som tillader diskriminerende og konkurrencefordrejende adfærd, og som indirekte favoriserer produktionen af vin til skade for produktionen af øl.

Selskabet gjorde nærmere bestemt gældende, at afgiften på vin og øl i Frankrig før harmoniseringen af punktafgifterne ved direktiv 92/83 og 92/84 var baseret på et fælles grundlag (volumen) og efter lignende satser (19,50 franske francs (FRF) pr. hektoliter (ca. 3 EUR pr. hektoliter) for øl og 22 FRF pr. hektoliter (ca. 3,35 EUR pr. hektoliter) for vin). Ifølge selskabet var der i de nævnte direktiver fastsat en minimumsavgift på 1,87 EUR pr. hektoliter for øl, mens afgiften for vin udelukkende skulle baseres på volumen med en minimumssats på nul.

Da der i disse direktiver var fastsat en forskellig struktur og forskellige punktafgiftssatser for vin og øl, resulterede det således i en forskel i beskatningen på nationalt plan, som udgjorde en forskelsbehandling. Den harmonisering, der tilstræbes med disse direktiver, havde i den pågældende medlemsstat således dels ført til, at der var sket en ændring i beskatningen af øl i kraft af indførelsen af alkoholgraden som kriterium, dels at beskatningen af øl var betydeligt højere end beskatningen af vin.

Spørgsmålet var derfor, om en sådan forskelsbehandling, som var tilladt i henhold til direktiverne, var i strid med EF-traktatens artikel 95 (nu, efter ændring artikel 90 EF), og i bekræftende fald, om denne konstatering kunne påvirke direktivernes gyldighed. Den

forelæggende ret anmodede således Domstolen om at tage stilling til disse to direktivers gyldighed i forhold til EF-traktatens artikel 95 (nu, efter ændring, artikel 90 EF).

Domstolen fastslog, at direktiv 92/83 og 92/84 udelukkende pålægger medlemsstaterne en forpligtelse til at anvende en minimumspunktafgift på øl. Medlemsstaterne bevarer således en skønsmargen, som er tilstrækkelig til, at de kan beskatte vin i forhold til øl på en måde, som udelukker enhver beskyttelse af den indenlandske produktion i traktatens artikel 95's forstand (nu, efter ændring, artikel 90 EF).

Det af fællesskabslovgiver tilstræbte formål med udstedelsen af direktiv 92/83 og 92/84 var ikke en indbyrdes tilnærmelse af afgifterne på vin og øl. Rådet ønskede på grundlag af de beføjelser, som det udtrykkeligt har fået tildelt ved EF-traktatens artikel 99 (nu artikel 93 EF), og med henblik på etableringen og gennemførelsen af det indre marked at tilnærme dels de nationale lovgivninger vedrørende punktafgifter på vin, dels de nationale lovgivninger, som vedrører punktafgifter på øl. Endvidere står det fællesskabsinstitutionerne frit for kun gradvist at gennemføre harmoniseringen af et område eller i etaper at tilnærme de nationale lovgivninger. Rådets udstedelse af disse direktiver, der udelukkende pålægger medlemsstaterne en forpligtelse til at anvende en minimumspunktafgift på øl, er derfor ikke uforenelig med EF-traktatens artikel 99 (nu artikel 93 EF).

Dom af 2. april 2009 , Glückauf Brauerei (C-83/08, [EU:C:2009:228](#))

»Harmonisering af punktafgiftsstrukturen – direktiv 92/83/EØF – artikel 4, stk. 2 – lille bryggeri, som er juridisk og økonomisk uafhængig af andre bryggerier – kriterierne juridisk og økonomisk uafhængighed – mulighed for at være underlagt en indirekte indflydelse«

Glückauf er et selskab, der driver et bryggeri. Kapitalandelene i Glückauf ejes af Menz GmbH (med en selskabsdeltagelse på 3%) og af Innstadt (med 48%). Andelene i sidstnævnte selskab ejes af Menz GmbH med 30,7% og af selskabet Ottakringer med 49%. Ottakringer er datterselskab af selskabet Getränke Holding AG, hvis andele ejes af Wenckheim-familien med 65% og af Menz-familien med 16%.

Hauptzollamt (hovedtoldkontoret, Tyskland) fandt i første omgang, at Glückauf var et bryggeri, som var uafhængigt af Innstadt og af Ottakringer, og anvendte over for Glückauf en reduceret punktafgift på øl i overensstemmelse med den nationale lovgivning. Hauptzollamt (hovedtoldkontoret) fandt imidlertid efterfølgende, at Glückauf var økonomisk afhængig af Ottakringer, og tilsendte Glückauf en efteropkrævning på differencen mellem det beløb, som skyldtes i reduceret punktafgift, og det beløb, som var baseret på den normale afgiftssats.

Glückauf påklagede denne afgørelse uden resultat og anlagde herefter sag til anfægtelse af den nævnte efteropkrævning ved Thüringer Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i delstaten Thüringen, Tyskland), den forelæggende ret. Selskabet gjorde gældende, at kriteriet økonomisk uafhængighed for at blive klassificeret som et

»lille bryggeri« som omhandlet i artikel 4, stk. 2, i direktiv 92/83 skal fortolkes i lyset af formålet med dette direktiv og de omhandlede virksomheders adfærd på markedet. Der ville således kun være tale om økonomisk afhængighed i den foreliggende sag, dersom de virksomheder, som er forbundne via en fælles selskabsdeltagelse, som ejes af en tredjemand, optrådte og agerede på markedet som én virksomhed.

Den forelæggende ret besluttede at udsætte sagen med henblik på at anmode Domstolen om nærmere bestemt at oplyse, om betingelsen i artikel 4, stk. 2, i direktiv 92/83 – hvorefter et bryggeri skal være juridisk og økonomisk uafhængigt af andre bryggerier – med henblik på anvendelsen af den reducerede punktafgiftssats på øl skal fortolkes således, at kriteriet økonomisk uafhængighed mellem bryggerier, som er juridisk uafhængige, udelukkende vedrører bryggeriernes adfærd på markedet, eller om et sådant kriterium ikke længere er opfyldt, så snart en person reelt har mulighed for at udøve indflydelse på bryggeriernes forretningstransaktioner.

Domstolen svarede, at artikel 4, stk. 2, i direktiv 92/83 skal fortolkes således, at en situation, som er kendetegnet ved, at der mellem forskellige bryggerier findes strukturelle bånd i form af selskabsdeltagelse og stemmerettigheder, og som bevirker, at en og samme person, som varetager en ledelsesfunktion i flere af de omhandlede bryggerier, er i stand til, uafhængig af sin faktiske adfærd, at udøve en indflydelse på disse bryggeriers vedtagelse af kommercielle beslutninger, udelukker, at disse bryggerier kan anses for indbyrdes økonomisk uafhængige.

Direktiv 92/83 tilsigter således at undgå, at en reduktion af punktafgiften på øl indrømmes bryggerier, hvis størrelse og produktionskapacitet kan ligge til grund for fordrejninger på det indre marked. Under disse omstændigheder tilsigter kriterierne juridisk uafhængighed og økonomisk uafhængighed fastsat i dette direktivs artikel 4, stk. 2, at sikre, at enhver form for økonomisk eller juridisk afhængighed mellem bryggerier bevirker, at den skattefordel, som den reducerede punktafgiftssats på øl udgør, ikke kan anvendes.

I denne forbindelse indebærer begrebet »bryggeri, som er juridisk og økonomisk uafhængigt af andre bryggerier« som omhandlet i artikel 4, stk. 2, i direktiv 92/83, at det må undersøges, om der mellem de omhandlede bryggerier består et juridisk afhængighedsforhold, bl.a. hvad angår ledelsen af bryggerierne eller hvad angår ejerskabet af kapitalandele eller stemmerettigheder, eller om der består et økonomisk afhængighedsforhold, som kan påvirke de nævnte bryggeriers mulighed for at træffe kommercielle beslutninger på selvstændig vis.

Desuden er formålet med uafhængighedskriteriet at sikre, at denne reducerede punktafgift faktisk kommer bryggerier, hvis størrelse er et handicap, til gode, og ikke bryggerier, der tilhører en stor koncern. Under disse omstændigheder er der for ved anvendelsen af artikel 4, stk. 2, i direktiv 92/83 kun at tilgodese de bryggerier, der reelt er juridisk og økonomisk uafhængige, behov for at sikre sig, at uafhængighedsbetingelsen ikke omgås af rent formelle årsager, og navnlig ved juridiske

konstruktioner mellem forskellige små bryggerier, som angiveligt er uafhængige, men som i realiteten udgør en økonomisk koncern, hvis produktion overstiger de grænser, som er fastsat i artikel 4 i direktiv 92/83.

Hvad angår en eventuel betydning af de omhandlede bryggeriers adfærd på markedet med henblik på at fastlægge deres økonomiske uafhængighed bemærkes, at artikel 4, stk. 2, i direktiv 92/83 vedrører bryggeriernes juridiske og økonomiske struktur uden udtrykkeligt at henvise til bryggeriernes adfærd på markedet. Desuden er bryggeriernes tilstedeværelse på forskellige markeder med forskellige produktsortimenter ikke ensbetydende med, at de nævnte bryggerier er indbyrdes økonomisk uafhængige, idet dette forhold tværtimod kan være udtryk for en bevidst strategi, som er blevet truffet af koncernledelsen med henblik på at undgå eller mindske en intern konkurrence inden for koncernen.

Dom af 4. juni 2015 , Brasserie Bouquet (C-285/14, [EU:C:2015:353](#))

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – direktiv 92/83/EØF – punktafgift – øl – artikel 4 – små uafhængige bryggerier – reduceret punktafgiftssats – betingelser – ingen drift på licens – drift på grundlag af en fremstillingsproces tilhørende tredjemand og autoriseret af denne – autoriseret anvendelse af denne tredjemands varemærker«

En fransk virksomhed, Brasserie Bouquet, solgte øl af egen produktion. Virksomheden producerede øl på grundlag af en »aftale om medlemskab af »Cercle des 3 brasseurs«« indgået med ICO 3B SARI, der gav den tilladelse til at benytte dets varemærker og forretningskendetegn »Les 3 brasseurs« samt dets knowhow.

I forbindelse med en tvist vedrørende toldmyndighedernes afgørelse, hvorefter virksomheden ikke kunne anvende den reducerede punktafgiftssats for små uafhængige bryggerier, der er fastsat i den nationale lovgivning, blev Domstolen forelagt en anmodning om præjudiciel afgørelse med henblik på i det væsentlige at afgøre, om betingelsen i artikel 4, stk. 2, i direktiv 92/83 – hvorefter et bryggeri ikke må drives på licens – med henblik på anvendelsen af den reducerede punktafgiftssats på øl ikke er opfyldt, hvis det pågældende bryggeri fremstiller øl i overensstemmelse med en sådan aftale om medlemskab.

I sin besvarelse af dette spørgsmål bemærkede Domstolen, at betingelsen i artikel 4, stk. 2, i direktiv 92/83, hvorefter et bryggeri ikke må drives på licens – med henblik på anvendelsen af den reducerede punktafgiftssats på øl – ikke er opfyldt, hvis det pågældende bryggeri fremstiller øl i overensstemmelse med en aftale, i medfør af hvilken det har tilladelse til at benytte tredjemands varemærker og fremstillingsproces.

Direktiv 92/83 tilsigter således at undgå, at en reduktion af punktafgiften på øl indrømmes bryggerier, hvis størrelse og produktionskapacitet kan ligge til grund for fordrejninger på det indre marked.

Følgelig er det efter artikel 4, stk. 2, i direktiv 92/83 et krav, at små bryggerier, hvis årlige ølproduktion er under 200 000 hektoliter, reelt er uafhængige af andre bryggerier både hvad angår deres juridiske og økonomiske struktur og hvad angår deres produktionsstruktur, når de benytter lokaler, der er fysisk adskilt fra andre bryggeriers lokaler, og ikke drives på licens.

At der ikke må foreligge en drift på licens udgør således én af de betingelser, der har til formål at sikre, at det pågældende lille bryggeri reelt er uafhængigt i forhold til andre bryggerier. Det følger heraf, at begrebet drift »på licens« skal fortolkes således, at det omfatter fremstillingen af øl under enhver form for autorisation, hvorunder det fremgår, at det nævnte lille bryggeri ikke er fuldstændig uafhængigt af den tredjemand, som har givet bryggeriet denne autorisation. Dette er tilfældet for så vidt angår en tilladelse til at udnytte et patent, et varemærke eller en fremstillingsproces tilhørende denne tredjemand.

Dom af 10. april 2014, Kommissionen mod Ungarn (C-115/13, [EU:C:2014:253](#))

»Traktatbrud – punktafgifter på alkohol og alkoholholdige drikkevarer – direktiv 92/83/EØF – fastsættelse af punktafgifterne – en af nulsats omfattet fremstilling af ethanol i et destilleri – punktafgiftsfritagelse for privatpersoners fremstilling af ethanol«

EU-retten, dvs. direktiv 92/83, som ændret ved akten om Bulgariens og Rumæniens vilkår for tiltrædelse af Den Europæiske Union (EUT 2005, L 157, s. 203), og direktiv 92/84, kræver, at medlemsstaterne pålægger ethanol en minimumspunktafgift på 550 EUR pr. hektoliter ren alkohol for andre alkoholholdige drikkevarer end vin og øl. Ungarn har dog tilladelse til at anvende en reduceret punktafgiftssats på alkohol, der fremstilles af destillerier på grundlag af frugt, der leveres af frugtavlere, og som er beregnet til sidstnævntes eget forbrug. Præferencesatsen for punktafgifter må dog ikke ligge under 50% af den normale nationale punktafgiftssats for alkohol. Desuden er anvendelsen af denne sats begrænset til højst 50 liter alkohol om året pr. producerende frugtavler.

Den ungarske lovgivning fastsatte punktafgiften for brændevin fremstillet for en frugtavler i et destilleri (destillation på et fremmed anlæg) til nul ungarske forint (HUF) op til højst 50 liter pr. år, hvilket udgjorde en fuldstændig fritagelse. Desuden var brændevin fremstillet af en privatperson i eget destilleri fritaget for punktafgift op til en maksimal årlig mængde på 50 liter, når denne brændevin var til husstandens personlige forbrug.

Disse fordelagtige ordninger var hovedsageligt begrundet i den traditionelle karakter af fremstillingen af »pálinka« (brændevin fremstillet af frugt).

Da Kommissionen var af den opfattelse, at Ungarn ikke havde overholdt EU-reglerne om punktafgifter på alkoholholdige drikkevarer, anlagde den et traktatbrudssøgsmål ved Domstolen. Ifølge Kommissionen giver de EU-retlige bestemmelser ikke mulighed for en

fritagelsesordning for privat destillation og er til hinder for, at der fastsættes en nulsats for destillation på fremmede anlæg.

Domstolen bemærkede, at direktiv 92/83 om punktafgifter på alkoholholdige drikkevarer fastsætter de tilfælde, hvor disse drikkevarer kan fritages for punktafgift eller pålægges reducerede punktafgiftssatser. Direktivet tillader således ikke medlemsstaterne at indføre særligt gunstige regler med et anvendelsesområde, der går ud over det, som EU-lovgiver har tilladt. Domstolen fastslog dernæst, at den ungarske lovgivning, der fastsatte en fuldstændig fritagelse for brændevin fremstillet af frugter leveret af frugtavlere på op til 50 liter pr. år, oversteg den maksimale nedsættelse på 50%, som direktivet har fastsat for Ungarn. Tilsvarende er de nationale bestemmelser, der fritager brændevin fremstillet af private for punktafgift, i strid med direktivet, idet dette ikke fastsætter en sådan undtagelse fra den normale afgiftssats.

Domstolen besvarede desuden den sagsøgte regerings to argumenter om, at fremstilling af brændevin udgør en århundredgammel tradition, og at bevarelsen af en sådan tradition anses for at være den ungarske regerings grundlæggende formål, samt argumentet om, at den samme praksis med punktafgiftsfritagelse for små mængder brændevin også findes i andre medlemsstater. Hvad dette angår kan en national tradition ikke generelt accepteres som begrundelse for en skønsmæssig dispensation fra direktivets forpligtelser.

Domstolen fastslog således, at Ungarn ikke havde overholdt sine forpligtelser i henhold til EU-lovgivningen om punktafgifter på alkoholholdige drikkevarer.

Dom af 5. oktober 2004 (plenum), Kommissionen mod Grækenland (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))

»Traktatbrud – tilsidesættelse af artikel 90, stk. 1, EF – punktafgifter på alkohol og alkoholholdige drikkevarer – anvendelse af en lavere sats på ouzo end på andre alkoholholdige drikkevarer – satsens overensstemmelse med et direktiv, der ikke er anfægtet inden for fristen i artikel 230 EF«

Direktiv 92/83 indeholdt bestemmelser om en reduceret punktafgiftssats for bestemte typer varer, herunder ouzo (artikel 23, stk. 2). Den lov, der gennemførte direktivet i græsk lovgivning, fastsatte grundsatsen for punktafgiften til ca. 294 000 græske drakmer (GRD) (ca. 860 EUR) pr. 100 liter ren alkohol. For ouzo blev der anvendt en nedsættelse på 50% af grundsatsen (ca. 147 000 GRD (ca. 430 EUR) pr. 100 liter ren alkohol).

Kommissionen anså denne forskel for at være uforenelig med forbuddet i EF-traktatens artikel 90 mod at pålægge varer fra andre medlemsstater højere afgifter end dem, der anvendes på lignende indenlandske varer, og indledte en traktatbrudsprocedure.

I denne dom frifandt Domstolen Den Helleniske Republik. Domstolen bemærkede indledningsvis, at Grækenland havde lagt artikel 23, nr. 2), i direktiv 92/83 til grund for fastsættelsen af en lavere afgiftssats for ouzo, hvilket er i overensstemmelse med denne bestemmelse. Kommissionens sagsanlæg, der direkte havde til formål at anfægte den

punktafgiftssats, som det er tilladt Grækenland at anvende på ouzo på dette grundlag, svarede således indirekte til at bestride lovligheden af den pågældende bestemmelse. I denne forbindelse bemærkede Domstolen, at der for Fællesskabets institutioners retsakter i princippet gælder en formodning om lovlighed, og de afføder derfor retsvirkninger, så længe de ikke er blevet trukket tilbage, annulleret under et annulationsøgsmål eller erklæret ugyldige som følge af en præjudiciel forelæggelse eller en ulovlighedsindsigelse.

Som en undtagelse fra dette princip bør retsakter, der er behæftet med en mangel, hvis alvor er så åbenlys, at den ikke kan tolereres af Fællesskabets retsorden, anses for ikke at have affødt nogen som helst, end ikke foreløbig, retsvirkning, dvs. at de juridisk bør anses for nulliteter. Denne undtagelse skal sikre en ligevægt mellem to grundlæggende, men undertiden modstridende krav, som en retsorden skal opfylde, nemlig stabiliteten i retsforhold og overholdelsen af lovens bogstav.

De konsekvenser, som er forbundet med konstateringen af, at en retsakt fra Fællesskabets institutioner er en nullitet, er så alvorlige, at det af retssikkerhedsmæssige grunde må kræves, at denne konstatering forbeholdes fuldstændig ekstreme tilfælde.

Direktiv 92/83 kan imidlertid hverken i sin helhed eller for så vidt angår artikel 23, nr. 2), betragtes som en nullitet. Direktivet er heller ikke blevet trukket tilbage af Rådet, og dets artikel 23, nr. 2), er hverken annulleret eller erklæret ugyldig af Domstolen. Under disse omstændigheder afføder artikel 23, nr. 2), i direktiv 92/83 retsvirkninger, for hvilke der gælder en formodning om lovlighed.

Domstolen konkluderede, at en medlemsstat, der blot har opretholdt en national ordning, der er vedtaget på grundlag af artikel 23 i direktiv 92/83, som giver mulighed for at anvende reducerede punktafgiftssatser for bestemte typer varer, og er i overensstemmelse med denne artikel, ikke har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til fællesskabsretten.

3. Harmonisering af punktafgifter på energiprodukter

3.1. Anvendelsesområdet for punktafgifter på energiprodukter

Dom af 4. juni 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (C-5/14, [EU:C:2015:354](#))

»Præjudiciel forelæggelse – artikel 267 TEUF – procedure med henblik på kontrol af forfatningsmæssighed – undersøgelse af en national lovs overensstemmelse med såvel EU-retten som den pågældende medlemsstats forfatning – en national rets mulighed for at anmode Domstolen om en præjudiciel afgørelse – national lovgivning, der foreskriver opkrævning af en afgift på anvendelse af nukleart brændsel – direktiv 2003/96/EF og 2008/118/EF – artikel 107 TEUF – artikel 93 EA, 191 EA og 192 EA«

I 2010 vedtog Tyskland Kernbrennstoffsteuergesetz (lov om afgift på nukleart brændsel). Denne lov indførte for perioden fra den 1. januar 2011 til den 31. december 2016 en afgift på anvendelse af nukleart brændsel til erhvervsmæssig produktion af elektricitet, som skulle betales af operatører af kernekraftværker.

Kernkraftwerke Lippe-Ems, der driver kernekraftværket Emsland i Lingen (Tyskland), og som i juni 2011 anvendte brændselselementer i kraftværkets atomreaktor, skulle betale en afgift på over 154 mio. EUR.

Kernkraftwerke Lippe-Ems havde anfægtet opkrævningen af denne afgift ved Finanzgericht Hamburg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hamburg, Tyskland). Ifølge Kernkraftwerke Lippe-Ems var den tyske afgift på nukleart brændsel ikke forenelig med EU-retten.

Finanzgericht Hamburg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Hamburg) besluttede at forelægge Domstolen et spørgsmål om, hvorvidt direktiv 2003/96 om beskatning af energiprodukter og elektricitet og direktiv 2008/118 samt artikel 107 TEUF eller Euratomtraktatens bestemmelser er til hinder for, at en medlemsstat indfører en afgift på anvendelse af nukleart brændsel til erhvervsmæssig produktion af elektricitet.

Domstolen svarede, at denne afgift ikke er i strid med EU-retten. Hvad navnlig angår denne afgifts forenelighed med den europæiske ordning for punktafgifter bemærkede Domstolen, at artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 og artikel 1, stk. 1 og 2, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning, i medfør af hvilken der opkræves en afgift på anvendelse af nukleart brændsel til erhvervsmæssig produktion af elektricitet. Det nævnte direktivs artikel 14 indeholder en udtømmende opregning af de fritagelser, som er obligatoriske for medlemsstaterne inden for rammerne af beskatning af energiprodukter og elektricitet, og fastsætter klart, hvilke produkter der er omfattet af fritagelsen.

Hvad angår den første af disse bestemmelser definerer artikel 2, stk. 1, i direktiv 2003/96 begrebet »energiprodukter« dette direktiv ved at foretage en udtømmende opregning af de varer, som er omfattet af definitionen af dette begreb, under henvisning til koderne i den kombinerede nomenklatur. For så vidt som nukleart brændsel ikke optræder i denne opregning, udgør det ikke et energiprodukt som omhandlet i direktiv 2003/96 og er derfor ikke omfattet af den fritagelse, som er fastsat i dette direktivs artikel 14, stk. 1, litra a) (fritagelse for energiprodukter, der er pålagt den harmoniserede punktafgift, og som anvendes til produktion af elektricitet). Den omhandlede fritagelse kan heller ikke anvendes analogt. Desuden kan en national lovgivnings eventuelle manglende overensstemmelse med Unionens politik på området for reduktion af CO₂-emissioner ikke – idet rækkevidden af artikel 2, stk. 1, og artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96 i modsat fald ville blive radikalt ændret, i strid med EU-lovgivers klare hensigt – begrunde, at disse bestemmelser fortolkes således, at de finder anvendelse på andre produkter end energiprodukter og elektricitet som omhandlet i dette direktiv.

Domstolen accepterede således i det væsentlige, at der på samme tid kan opkræves en afgift på forbrug af elektricitet og en afgift på kilderne til fremstilling af denne elektricitet, der ikke er energiprodukter som omhandlet i direktiv 2003/96.

Hvad angår artikel 1, stk. 1 og 2, i direktiv 2008/118 kan den afgift, som er indført ved den nationale lov, som ikke direkte eller indirekte pålægges forbrug af elektricitet omfattet af direktiv 2003/96 eller forbrug af en anden punktafgiftspligtig vare, ikke henhøre under artikel 1, stk. 1, i direktiv 2008/118 eller artikel 1, stk. 2, heri og kan således ikke udgøre en punktafgift på elektricitet eller en yderligere indirekte afgift på dette produkt som omhandlet i direktivet.

Dette er tilfældet med en afgift, som for det første skal betales, når brændselselementer eller enkelte brændselsstave for første gang indføres i en kernereaktor, og der udløses en selvopretholdende kædereaktion med henblik på erhvervsmæssig produktion af elektricitet, og for det andet beregnes ud fra mængden af det anvendte nukleare brændsel, idet der er fastsat en fælles sats for alle typer af sådant brændsel, mens mængden af den elektricitet, der produceres af en reaktor i et kernekraftværk, ikke direkte beror på mængden af det anvendte nukleare brændsel, men kan variere alt efter det anvendte brændsels art og egenskaber og den pågældende reaktors ydelsesniveau, og nævnte afgift kunne opkræves på grund af, at der udløses en selvopretholdende kædereaktion, endog uden at der nødvendigvis produceres og dermed forbruges en mængde elektricitet.

Domstolen bemærkede således, at det ikke fremgår, at der er en umiddelbar og uadskillelig sammenhæng mellem anvendelsen af nukleart brændsel og forbruget af den elektricitet, som produceres i reaktoren i et kernekraftværk.

Dom af 20. september 2017 , Elecdey Carcelen m.fl. (C-215/16, C-216/16, C-220/16 og C-221/16, EU:C:2017:705)

»Præjudiciel forelæggelse – miljø – elektricitet fra vindkraft – direktiv 2009/28/EF – fremme af anvendelsen af energi fra vedvarende energikilder – artikel 2, stk. 2, litra k) – støtteordning – artikel 13, stk. 1, andet afsnit, litra e) – administrative omkostninger – direktiv 2008/118/EF – generelle ordning for punktafgifter – artikel 1, stk. 2 – yderligere indirekte afgifter til særlige formål – direktiv 2003/96/EF – beskatning af energiprodukter og elektricitet – artikel 4 – minimumsbeskatning af energi – afgift, der pålægges elektricitetsproducerende vindmøller«

Sagsøgerne var selskaber, som drev elektricitetsproducerende vindmøller i den selvstyrende region Castilla-La Mancha (Spanien). For skatteårene 2011 og 2012 betalte de en i national ret fastsat afgift, som bestod af en kvartalsvis fast sats, der afhang af størrelsen af vindmølleparken og af vindmøllens effekt, uanset mængden af elektricitet, der blev produceret af denne.

Da sagsøgerne var af den opfattelse, at denne afgift var forfatningsstridig og uforenelig med EU-retten, anmodede de de kompetente nationale myndigheder om berigtigelse af afgiftsangivelserne vedrørende denne afgift og om tilbagebetaling af de betalte beløb.

I denne forbindelse forelagde Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (den øverste regionale domstol i Castilla-La Mancha, Spanien) Domstolen et spørgsmål om den retlige ordning hvad angår den omhandlede afgift.

I denne dom fastslog Domstolen hvad angår anvendelsen af punktafgiftsordningen, at artikel 4 i direktiv 2003/96 skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, i medfør af hvilken der opkræves en afgift på elektricitetsproducerende vindmøller, eftersom denne afgift ikke beskatter energiprodukter eller elektricitet som omhandlet i direktivets artikel 1 og artikel 2, stk. 1 og 2, og dermed ikke henhører under anvendelsesområdet for dette direktiv.

Der foreligger således ikke nogen forbindelse mellem dels den begivenhed, som udløser den i hovedsagen omhandlede afgift, dels vindmøllernes faktiske produktion af elektricitet.

Henset til denne kvalificering skal artikel 1, stk. 2, i direktiv 2008/118 fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, i medfør af hvilken der opkræves en afgift på elektricitetsproducerende vindmøller, eftersom denne afgift ikke pålægges forbruget af energiprodukter eller elektricitet og dermed ikke henhører under dette direktivs anvendelsesområde.

Dom af 10. juni 1999 , Braathens (C-346/97, [EU:C:1999:291](#))

»Direktiv 92/81/EØF – harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier – mineralolier, der leveres til anvendelse som motorbrændstof til luftfartøjer, medmindre der er tale om ikke-forretningsmæssig privatflyvning – fritagelse for den harmoniserede punktafgift«

De svenske skattemyndigheder pålagde luftfartsselskabet Braathens at betale en miljøafgift, der var fastsat i den nationale lovgivning, på erhvervmæssig indenrigsluftfart, beregnet på grundlag af brændstofforbrug og emission af kulbrinter og kvælstofilte.

Efter at have indgivet en klage til skattemyndighederne, som blev afvist, anlagde Braathens sag ved den forelæggende ret. Den forelæggende ret anmodede for det første Domstolen om at oplyse, om den omtvistede afgift var i strid med artikel 8, stk. 1, litra b), i direktiv 92/81, for det andet, om denne bestemmelse kunne antages at have direkte virkning, og for det tredje, om det var muligt at opdele afgiften i en del, der var i overensstemmelse med fællesskabsretten, og en del, der ikke var det.

For det første fastslog Domstolen, at artikel 8, stk. 1, i direktiv 92/81 er til hinder for opkrævning af en miljøbeskyttelsesafgift, der pålægges erhvervmæssig indenrigsluftfart

og beregnes ud fra oplysninger om brændstofforbrug og emission af kulbrinter og kvælstofilte for den pågældende flytype på en gennemsnitligt beregnet flystrækning.

En sådan national afgift, der pålægges selve brændstofforbruget, idet der består en umiddelbar og uadskillelig sammenhæng mellem brændstofforbruget og de forurenende stoffer, som udledes ved forbruget, er uforenelig med den harmoniserede punktafgiftsordning, der er indført ved direktiv 92/12 og ved direktiv 92/81. Hvis man tillod medlemsstaterne at pålægge varer, der, som i det foreliggende tilfælde, skal fritages for den harmoniserede punktafgift i henhold til artikel 8, stk. 1, litra b), i direktiv 92/81, en anden indirekte beskatning, ville bestemmelsen fuldstændig miste sin effektive virkning.

For det andet fandt Domstolen, at forpligtelsen i henhold til artikel 8, stk. 1, litra b), i direktiv 92/81 til at fritage mineralolier, der leveres til anvendelse som motorbrændstof til luftfartøjer, medmindre der er tale om ikke-forretningsmæssig privatflyvning, fra den harmoniserede punktafgift er tilstrækkelig klar, præcis og ubetinget til, at den kan påberåbes af borgerne for de nationale domstole med henblik på at modsætte sig nationale bestemmelser, der er uforenelige med denne forpligtelse.

Dom af 13. juli 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla* (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))

»Præjudiciel forelæggelse – direktiv 2003/96/EF – beskatning af energiprodukter og elektricitet – artikel 14, stk. 1, litra c) – fritagelse for energiprodukter, der anvendes som motorbrændstof med henblik på sejlads i farvande i Den Europæiske Union og til at producere elektricitet om bord på et fartøj – motorbrændstof, der anvendes af et skib til at sejle fra det sted, hvor det blev bygget, til en havn i en anden medlemsstat med henblik på dér at blive lastet med dets første kommercielle last«

Vakarų Baltijos laivų statykla, et litauisk selskab, der bygger søgående skibe (herefter »det litauiske selskab«), indgik en aftale om bygning af et fragtskib for et estisk selskab. Dette omfattede bl.a. køb og direkte påfyldning af brændstof i brændstoftankene samt betaling af den punktafgift, der var knyttet til brændstoffet. Efter modtagelsen af skibet arrangerede klienten, at skibet uden last sejlede fra havnen i Klaipėda (Litauen) til havnen i Stralsund (Tyskland), hvor det blev lastet med sin første kommercielle last, som det efterfølgende mod vederlag transportererede til havnen i Santander (Spanien).

Det litauiske selskab anmodede Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (det nationale skatteinspektorat) om tilbagebetaling af den punktafgift, som det havde betalt for levering af motorbrændstof til den estiske klients skib. Det nationale skatteinspektorat afslog selskabets anmodning med den begrundelse, at det litauiske selskab på tidspunktet for leveringen af det omhandlede brændstof til klienten ikke havde opfyldt de formelle og materielle betingelser, der er fastsat i national ret, og ikke var i besiddelse af den nødvendige licens til at forsyne skibe med brændstof.

Afgørelsen om afslag på tilbagebetaling blev annulleret af Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Republikken Litauens skatteankenævn). Det nationale skatteinspektorat anlagde et annulationsøgsmål til prøvelse af denne afgørelse, som blev taget til følge af Vilniaus apygardos administracinis teismas (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Vilnius, Litauen). Det litauiske selskab iværksatte herefter kassationsanke ved Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens øverste forvaltningsdomstol), den forelæggende ret, som var i tvivl om, hvorledes artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96, skulle fortolkes, og om der kunne gives afslag på den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse af rent formelle grunde.

Domstolen fandt indledningsvis, at artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96 skal fortolkes således, at den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, finder anvendelse på brændstof, der anvendes til at sejle et skib uden last fra en havn i en medlemsstat, i det foreliggende tilfælde den medlemsstat, hvor det blev bygget, til en havn i en anden medlemsstat med henblik på dér at blive lastet med varer, der efterfølgende skal transporteres til en tredje medlemsstat.

Domstolen fortolkede herefter artikel 14, stk. 1, litra c), i direktiv 2003/96 således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning såsom den i hovedsagen omhandlede, der udelukker en anvendelse af den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse, hvis leveringen af energiprodukter til et skib er blevet foretaget, uden at den pågældende lovgivnings formelle krav er blevet overholdt, selv om leveringen er i overensstemmelse med alle de betingelser for anvendelse, der er fastsat i den pågældende bestemmelse.

3.2. Punktafgiftsstrukturen for energiprodukter

Dom af 2. juni 2016 , ROZ-ŚWIT (C-418/14, [EU:C:2016:400](#))

»Præjudiciel forelæggelse – punktafgifter – direktiv 2003/96/EF – forskellig punktafgiftssats for motorbrændstof og brændsel til opvarmning – betingelserne for anvendelse af satsen for brændsel til opvarmning – fremlæggelse af en månedlig oversigt over erklæringer, i henhold til hvilke de købte varer er bestemt til opvarmningsformål – anvendelse af punktafgiftssatsen for motorbrændstof i tilfælde af, at der ikke er fremlagt en sådan oversigt – proportionalitetsprincippet«

I perioden fra den 1. marts til den 31. december 2009 gennemførte ROZ-ŚWIT, et polsk selskab, en række salg af brændsel til opvarmning omfattende en mængde letolie. Det blev konstateret, at disse salg var blevet godkendt, og at der ikke var tvivl om, at køberne havde bekræftet, at den nævnte brændsel blev købt og anvendt til opvarmning. ROZ-ŚWIT havde imidlertid ikke inden for den fastsatte frist fremlagt den oversigt over købernes erklæringer, som kræves i medfør af den polske lovgivning om punktafgifter.

Da denne lovgivning bestemmer, at det i tilfælde af manglende fremlæggelse af en oversigt over købernes erklæringer inden for fristen, er punktafgiftssatsen for motorbrændstof, der finder anvendelse på en vare, der anvendes som brændsel til

opvarmning, blev denne afgiftssats pålagt de salg, som ROZ-ŚWIT havde gennemført, hvilket blev fastslået ved en afgiftsansættelse fra Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (leder af toldkontoret i Wrocław, Polen).

ROZ-ŚWIT klagede over denne efteropkrævning til Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu (direktøren for toldkontoret i Wrocław) og gjorde gældende, at den manglende fremlæggelse af oversigten over købernes erklæringer kun var en formel fejl, idet der ikke var tvivl om, at den omhandlede brændsel faktisk var blevet anvendt til opvarmning.

Da denne klage blev forkastet, anlagde ROZ-ŚWIT sag ved Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Wrocław, Polen).

Denne ret var nærmere bestemt i tvivl om, hvorvidt direktiv 2003/96 og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken sælgerne af brændsel til opvarmning for det første er forpligtede til inden for en fastsat frist at fremlægge en månedlig oversigt over købernes erklæringer om, at de købte varer er bestemt til opvarmningsformål, og det for det andet i tilfælde af manglende fremlæggelse af en sådan oversigt inden for den fastsatte frist er punktafgiftssatsen for motorbrændstof, som finder anvendelse på den solgte brændsel til opvarmning, skønt det er fastslået, at der ikke er tvivl om varernes bestemmelse til opvarmningsformål.

Domstolen fastslog, at direktiv 2003/96 og proportionalitetsprincippet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken sælgerne af brændsel til opvarmning er forpligtede til inden for en fastsat frist at fremlægge en månedlig oversigt over erklæringer, hvorefter de købte varer er bestemt til opvarmningsformål. Domstolen fastslog desuden, at det nævnte direktiv og proportionalitetsprincippet er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken det i tilfælde af manglende fremlæggelse af en sådan oversigt inden for den fastsatte frist er punktafgiftssatsen for motorbrændstof, som finder anvendelse på den solgte brændsel til opvarmning, skønt det er fastslået, at der ikke er tvivl om varernes bestemmelse til opvarmningsformål.

Henset på den ene side til den skønsmargen, som medlemsstaterne råder over for så vidt angår de mekanismer og foranstaltninger, der skal vedtages med henblik på at forhindre skatteunddragelser og -svig i forbindelse med salg af brændsel til opvarmning, og eftersom en forpligtelse til at fremlægge en oversigt over købernes erklæringer til de kompetente myndigheder ikke er åbenbart uforholdsmæssig, skal det fastslås, at en sådan forpligtelse udgør en egnet foranstaltning til at nå et sådant mål og ikke går videre end, hvad der er nødvendigt for at nå dette formål.

Derimod forholder det sig på den anden side således, at en bestemmelse i national ret, i henhold til hvilken punktafgiftssatsen for motorbrændstof automatisk finder anvendelse på brændsel til opvarmning, hvis der ikke fremlægges en oversigt over købernes

erklæringer inden for den fastsatte frist, selv hvis denne brændsel faktisk anvendes til opvarmning, er i strid med den generelle opbygning af og formålet med direktiv 2003/96, som bygger på princippet om, at energiprodukter skal afgiftspålægges i forhold til deres faktiske anvendelse. En sådan automatisk anvendelse af punktafgiftssatsen for motorbrændstof i tilfælde af manglende overholdelse af forpligtelsen til at fremlægge en sådan oversigt er i øvrigt i strid med proportionalitetsprincippet. Den omstændighed, at punktafgiftssatsen for motorbrændstof anvendes på brændsel til opvarmning som følge af en tilsidesættelse af denne forpligtelse, går – når der ikke var tvivl om disse varers bestemmelse til opvarmningsformål – videre end, hvad der er nødvendigt for at forhindre skatteunddragelser og -svig.

Dom af 27. november 2003 , Kommissionen mod Finland (C-185/00, [EU:C:2003:639](#))

»Traktatbrud – direktiv 92/81/EØF og 92/82/EØF – punktafgiftssatser for mineralolier – afgiftskontrol – anvendelse af gasolie som motorbrændstof«

I denne sag, der vedrørte et traktatbrudssøgsmaal mod Republikken Finland, havde Kommissionen nedlagt påstand om, at det blev fastslået, at Republikken Finland havde tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 8, stk. 2 og 3, i direktiv 92/81 og artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/82, idet den havde opretholdt sin nationale lovgivning, der gav mulighed for at anvende lempeligere afgiftspålagt gasolie (brændselsolie) som motorbrændstof.

Kommissionen gjorde for det første gældende, at selv om den finske lovgivning pålægger dieselsolie, der anvendes som motorbrændstof, en punktafgiftssats, der er højere end den minimumssats, der er fastsat i artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/82, kan den ikke anses for at være i overensstemmelse med denne bestemmelse, idet den ikke sikrer, at denne gasolie faktisk i alle tilfælde bliver pålagt den deri fastsatte sats.

Den finske ordning gjorde det således muligt at anvende lempeligere afgiftspålagt gasolie som brændstof og hviler på en forpligtelse for motorkøretøjernes ejere eller indehavere til forudgående at meddele afgiftsmyndighederne, at de har til hensigt at begynde at anvende brændselsolie som motorbrændstof mod betaling af en tillægsafgift og/eller en brændstofafgift, som ikke opkræves i forhold til mængden af den anvendte brændselsolie og derfor ikke udgør en punktafgift.

For det andet gjorde Kommissionen gældende, at Republikken Finland havde undladt at føre tilstrækkelig og effektiv kontrol med hensyn til distributionen og anvendelsen af gasolie til de i artikel 8, stk. 2 og 3, i direktiv 92/81 nævnte formål – såsom anvendelse i landbrugs- og skovbrugssektoren samt i offentlige arbejder – som krævet efter disse bestemmelser, med henblik på at sikre, at gasolien udelukkende tjener til den anvendelse, med hensyn til hvilken den er afgiftspålagt.

Domstolen fastslog i denne dom, at en national lovgivning, som med indførelsen af en tillægsafgift og/eller en brændstofafgift, der opkræves efter en forudgående angivelse,

og som ikke er punktafgifter, giver mulighed for at anvende lempeligere afgiftspålagt gasolie som brændstof, ikke kan anses for at være i overensstemmelse med artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/82, hvorefter gasolie, der anvendes som motorbrændstof, skal pålægges den deri fastsatte minimumspunktafgiftssats.

Mens medlemsstaterne efter artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/82 skal sikre, at mineralolier, der anvendes som motorbrændstof, afgiftspålægges med mindst den i denne bestemmelse fastsatte punktafgiftssats, er der i artikel 8, stk. 2 og 3, i direktiv 92/81 opregnet visse sektorer, hvori anvendelse af mineralolier som motorbrændstof kan være begrundet til fritagelse eller anvendelse af reducerede punktafgiftssatser, forudsat at anvendelsen er underlagt afgiftsmyndighedernes kontrol.

En medlemsstat, der opretholder en lovgivning om anvendelse af gasolie, som indfører en afgiftskontrolmekanisme, der ikke gør det muligt at opfylde det formål, der forfølges med de pågældende bestemmelser, tilsidesætter imidlertid de forpligtelser, der påhviler den i medfør af disse bestemmelser, eftersom denne mekanisme ikke effektivt kan hindre anvendelsen som motorbrændstof af mineralolie, der er bestemt til andre formål, og som derfor afgiftspålægges lempeligere, og således sikre, at gasolie, der anvendes som motorbrændstof, faktisk bliver pålagt den i disse bestemmelser fastsatte minimumspunktafgiftssats.

II. Harmonisering af reglerne om punktafgifters forfald og betaling

1. Punktafgifters forfald

Dom af 29. juni 2017, Kommissionen mod Portugal (C-126/15, [EU:C:2017:504](#))

»Traktatbrud – punktafgifter på cigaretter – direktiv 2008/118/EF – forfald – tid og sted for afgiftens forfald – afgiftsmærker – fri bevægelighed for punktafgiftspligtige varer – tidsbegrænsning for markedsføring og salg af cigaretpakninger – proportionalitetsprincippet«

I denne sag skulle Domstolen træffe afgørelse i et traktatbrudssøgsmål med påstand om, at det blev fastslået, at Den Portugisiske Republik havde tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 9, stk. 1, i direktiv 2008/118 og proportionalitetsprincippet, idet den havde undergivet tobaksvarer et forbud mod markedsføring og salg efter udgangen af den tredje måned i det år, der følger efter det år, som det påførte afgiftsmærke svarer til.

Domstolen bemærkede, at en medlemsstat tilsidesætter sine forpligtelser i henhold til artikel 9, stk. 1, i direktiv 2008/118 og proportionalitetsprincippet ved at give mulighed for, at cigaretpakninger, der er overgået til forbrug i et givet regnskabsår, ikke længere

kan markedsføres eller sælges til offentligheden efter udgangen af den tredje måned i det følgende år, når afgiften på disse varer ikke er forhøjet for det på det pågældende regnskabsår følgende år.

Bekæmpelsen af skattesvig, skatteunddragelse og eventuelt misbrug er således et mål, der forfølges med direktiv 2008/118, således som det fremgår af 31. betragtning hertil samt af direktivets artikel 11 og artikel 39, stk. 3, første afsnit. Overgange til forbrug af uforholdsmæssige mængder cigaretpakninger i forventning om en fremtidig forhøjelse af afgiftssatsen udgør imidlertid en form for misbrug, som medlemsstaterne har ret til at forhindre med passende foranstaltninger. For så vidt som artikel 9, stk. 1, i direktiv 2008/118 henviser til den nationale lovgivning, der var gældende på det tidspunkt, hvor punktafgiften forfalder, for at fastlægge betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen, indebærer en sådan ret, som medlemsstaterne er indrømmet, nødvendigvis, at de har mulighed for at træffe sådanne foranstaltninger.

Medlemsstaterne skal dog ved udøvelsen af de beføjelser, de er tillagt i henhold til EU-retten, overholde de almindelige retsprincipper, herunder bl.a. proportionalitetsprincippet. Herefter skal medlemsstaterne anvende midler, som, idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret, ikke må gå ud over, hvad der er nødvendigt, og som gør det mindste indgreb i de af den pågældende EU-lovgivning opstillede formål og principper. En national lovgivning, der har til formål at forhindre, at der overgår uforholdsmæssige mængder cigaretpakninger til forbrug ved udgangen af året i forventning om en forhøjelse af afgiftssatsen, er passende til at nå de legitime mål, som er bekæmpelse af skattesvig og skatteunddragelse samt beskyttelse af den offentlige sundhed. Den bidrager desuden til at sikre en sund konkurrence. For så vidt som en sådan foranstaltning finder anvendelse i alle tilfælde, herunder i tilfælde af, at afgiftssatsen nedsættes eller forbliver uændret, lader den ikke til at være nødvendig for at nå de tilsigtede formål. Disse kunne således nås på en mindre indgribende og stadig passende måde, hvis foranstaltningen kun finder anvendelse i tilfælde af punktafgiftsforhøjelse på cigaretter.

1.1. Forfald, hvis den punktafgiftspligtige vare forlader en afgiftssuspensionsordning

Dom af 2. juni 2016, Polihim-SS (C-355/14, [EU:C:2016:403](#))

»Præjudiciel forelæggelse – indirekte skatter – punktafgifter – direktiv 2008/118/EF – punktafgifternes forfald – artikel 7, stk. 2 – begrebet »punktafgiftspligtige varer forlader en afgiftssuspensionsordning« – beskatning af energiprodukter og elektricitet – direktiv 2003/96/EF – artikel 14, stk. 1, litra a) – anvendelse af energiprodukter til produktion af elektricitet – en mellemhandlers køb og videresalg af energiprodukter, der befinder sig i et afgiftsoplag – direkte levering af energiprodukterne til en erhvervsdrivende med henblik på produktion af elektricitet – angivelse i afgiftsdokumenterne af mellemhandleren som »modtager« af varerne – manglende opfyldelse af de i national ret fastsatte krav for punktafgiftsfritagelse – afslag på fritagelse – bevis

for anvendelse af varerne på vilkår, der giver mulighed for punktafgiftsfritagelse – proportionalitet«

Polihim er en godkendt oplagshaver, der bestyrer et afgiftsoplag i Lukovit (Bulgarien), hvor selskabet har tilladelse til at fremstille energiprodukter og til at oplægge dem under en afgiftssuspensionsordning.

På grundlag af en trepartskontrakt indgået mellem Polihim, Petros Oyl OOD og TETS Bobov dol EAD solgte Polihim svære brændselsolier til Petros Oyl, der videresolgte dem til TETS Bobov dol, som i bulgarsk lovgivnings forstand er endelig forbruger, der er fritaget for punktafgiften. Polihim leverede disse svære brændselsolier direkte til TETS Bobov dol fra sit afgiftsoplag. Sidstnævnte anvendte den svære brændselsolie til produktion af elektricitet som omhandlet i artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96.

I forbindelse med en skattekontrol, som Polihim var genstand for, konstaterede de bulgarske toldmyndigheder, at selskabet havde angivet, at det otte gange havde ladet svære brændselsolier henhørende under KN-kode 2710 19 64 overgå til forbrug til fordel for Petros Oyl, men anført, at selskabet ikke skyldte nogen punktafgift i denne henseende, idet disse varer var beregnet til at blive anvendt til produktion af elektrisk energi som omhandlet i den bulgarske punktafgiftslov.

De bulgarske toldmyndigheder vedtog en forvaltningsakt, hvorved det blev fastslået, at der var begået en administrativ forseelse, idet de fandt, at Petros Oyl, der af Polihim var blevet angivet som modtager af de i hovedsagen omhandlede varer, ikke havde egenskab af endelig forbruger, der er fritaget for punktafgiften som omhandlet i national ret, og idet udtagelsen af disse varer fra Polihims afgiftsoplag som følge heraf havde bevirket, at der var opstået en punktafgiftsskyld for sidstnævnte.

Polihim klagede skriftligt over denne forvaltningsakt, idet selskabet gjorde gældende, at det efter udtagelsen af de nævnte varer fra sit afgiftsoplag havde leveret disse direkte til TETS Bobov dol, et selskab, der producerer elektricitet, og som har egenskab af endelig forbruger, der er fritaget for punktafgiften.

Ved afgørelse af 27. maj 2013 afslog Nachalnik na Mitnitsa Svishtov (direktøren for toldkontoret i Svishtov, Bulgarien) denne klage og pålagde i henhold til den nationale punktafgiftslov Polihim bøder, der for hver overgang til forbrug svarede til det dobbelte af den ikke-erlagte punktafgift. Den punktafgiftssats, der blev taget i betragtning ved beregningen af disse bøder, var den, som fandt anvendelse på energiprodukter, der anvendes til andet end motorbrændstof eller brændsel til opvarmning.

Polihim anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Rajonen sad de Lukovit (kredsdomstolen i Lukovit, Bulgarien), som ændrede afgørelsen af 27. maj 2013, idet den nedbragte størrelsen på de pålagte bøder.

Polihim iværksatte kassationsanke til prøvelse af denne dom ved Administrativen sad Pleven (forvaltningsdomstolen i Pleven, Bulgarien), den forelæggende ret. Denne ret ønskede for det første navnlig oplyst, om artikel 7, stk. 2, i direktiv 2008/118 skal

fortolkes således, at salget af en punktafgiftspligtig vare i et afgiftsoplag, uden at denne vare fysisk har forladt afgiftsoplaget, udgør en overgang til forbrug af denne vare. For det andet ønskede den forelæggende ret oplyst, om artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96, sammenholdt med artikel 7 i direktiv 2008/118, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at de nationale myndigheder giver afslag på at punktafgiftsfritage energiprodukter, der efter at være blevet solgt af en godkendt oplagshaver til en mellemhandler videresælges af sidstnævnte til en endelig forbruger, som opfylder samtlige krav i national ret for at blive indrømmet en punktafgiftsfritagelse for disse varer, og til hvem den godkendte oplagshaver direkte har leveret varerne fra sit afgiftsoplag, alene med den begrundelse, at den mellemliggende køber, der af oplagshaveren er blevet angivet som modtager af varerne, ikke opfylder disse krav.

Domstolen svarede for det første, at artikel 7, stk. 2, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at salget af en punktafgiftspligtig vare, som en godkendt oplagshaver har oplagt i et afgiftsoplag, først indebærer en overgang til forbrug heraf på det tidspunkt, hvor varen fysisk forlader dette afgiftsoplag. Da punktafgiften, som det fremgår af niende betragtning til direktiv 2008/118, er en afgift, der pålægges forbruget, og ikke salget, bør forfaldstidspunktet således være så tæt som muligt på forbrugeren.

I denne henseende definerer den nævnte bestemmelses stk. 1 forfaldstidspunktet som det tidspunkt, hvor den punktafgiftspligtige vare overgår til forbrug. Det fremgår desuden af direktivets artikel 7, stk. 2, litra a), at der ved »overgang til forbrug« bl.a. skal forstås, »når punktafgiftspligtige varer forlader en afgiftssuspensionsordning, herunder uretmæssigt«. Punktafgiftspligtige varers frigivelse fra en afgiftssuspensionsordning henviser derfor til den fysiske udtagelse af disse varer fra afgiftsoplaget, og ikke salget af disse.

En sådan fortolkning svarer til de med direktivet forfulgte formål. Da punktafgiften er en afgift, der pålægges forbruget, og ikke salget, skal forfaldstidspunktet være så tæt som muligt på forbrugeren. Så længe de pågældende varer forbliver i afgiftsoplaget hos en godkendt oplagshaver, kan der derfor ikke være tale om forbrug, heller ikke selv om denne godkendte oplagshaver har solgt varerne.

Desuden kan henvisningen til bl.a. den situation, hvor en punktafgiftspligtig vare uretmæssigt forlader en afgiftssuspensionsordning, kun forstås således, at den vedrører den fysiske udtagelse af en vare fra en sådan ordning.

Endelig forholder det sig således, at for så vidt som punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning oplægges af en godkendt oplagshaver i et afgiftsoplag, forfalder punktafgiften ikke, så længe denne godkendte oplagshaver oplægger de pågældende varer i et sådant oplag.

For det andet præciserede Domstolen, at artikel 14, stk. 1, litra a), i direktiv 2003/96, sammenholdt med artikel 7 i direktiv 2008/118, skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for, at de nationale myndigheder giver afslag på at punktafgiftsfritage energiprodukter, der efter at være blevet solgt af en godkendt oplagshaver til en

melleghandler videresælges af sidstnævnte til en endelig forbruger, som opfylder samtlige krav i national ret for en punktafgiftsfritagelse, og til hvem den godkendte oplagshaver direkte har leveret varerne fra sit afgiftsoplæg, alene med den begrundelse, at melleghandleren, der af den godkendte oplagshaver er blevet angivet som modtager heraf, ikke har egenskab af endelig forbruger, som i henhold til national ret har tilladelse til at modtage punktafgiftsfritagne energiprodukter.

Selv om den omstændighed, at punktafgiftsfritagelsen er betinget af, at der i afgiftsdokumenterne angives en modtager, som opfylder de i national ret fastsatte vilkår for at modtage afgiftsfritagne energiprodukter, skal anses for at gøre det muligt at opfylde formålet om at gøre tilsynet med anvendelsen af punktafgiftsfritagelserne lettere, idet risikoen for en anvendelse af produkterne, der ikke giver ret til fritagelse, nedsættes, går et sådant afslag, der gives, uden at det er blevet efterprøvet, om de materielle betingelser for, at disse varer anvendes til punktafgiftsfritagende formål, er opfyldt på det tidspunkt, hvor de sidstnævnte forlader afgiftsoplaget, nemlig ud over, hvad der er nødvendigt for at sikre en korrekt og ligefrem anvendelse af disse fritagelser og for at forhindre enhver form for svig, unddragelse eller misbrug.

Dom af 24. februar 2021 , *Silcompa* (C-95/19, [EU:C:2021:128](#))

»Præjudiciel forelæggelse – direktiv 76/308/EØF – artikel 6 og 8 samt artikel 12, stk. 1-3 – gensidig bistand ved inddrivelse af visse fordringer – punktafgift, der skal betales i to medlemsstater for de samme transaktioner – direktiv 92/12/EØF – artikel 6 og 20 – varers overgang til forbrug – forfalskning af administrativt ledsagedokument – overtrædelse eller uregelmæssighed, der har fundet sted i forbindelse med omsætning af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning – tilfælde, hvor varer uretmæssigt forlader en suspensionsordning – »fordobling af afgiftskravet« for punktafgifter – prøvelse, der foretages af retterne i den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig – afslag på anmodning om bistand indgivet af de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat – betingelser«

Silcompa SpA, som er et italiensk etableret selskab, der fremstiller ethanol, solgte i perioden 1995-1996 ethanol, hvor punktafgifterne var suspenderet ⁵, til Grækenland.

Efter en kontrol blev det i 2000 fastslået, at de administrative ledsagedokumenter (herefter »ledsagedokumenterne«) for de partier alkohol, der var blevet afsendt af Silcompa, aldrig var blevet modtaget af de græske toldmyndigheder til udstedelse af de officielle attester, og at stemplerne fra toldkontoret på ledsagedokumenterne var falske. Agenzia delle Dogane (den italienske toldmyndighed, herefter »Agenzia«) udstedte følgelig tre betalingspåkrav med henblik på at inddrive ubetalte punktafgifter.

⁵ - I medfør af denne afgiftsordning er punktafgifter på punktafgiftspligtige varer endnu ikke forfaldne, selv om den afgiftsudløsende omstændighed allerede er indtruffet. Denne ordning indebærer således, at det tidspunkt, hvor punktafgiften forfalder til betaling, udsættes, indtil en af forfaldsbetingelserne er opfyldt.

I 2004 meddelte de græske toldmyndigheder Agenzia, at leveringer af varer, der var afsendt af Silcompa til en græsk virksomhed, skulle anses for at være uretmæssige. Der blev følgelig udstedt en efteropkrævning, som både omfattede de italienske afgiftskrav og en supplerende afgiftsansættelse. I den sag, der blev anlagt til prøvelse af denne efteropkrævning, blev der i 2017 indgået et forlig mellem Agenzia og Silcompa.

I 2005 udstedte de græske toldmyndigheder med hensyn til de samme udførselstransaktioner inden for EU to punktafgiftsansættelser på grund af den ulovlige overgang til forbrug på græsk område af ethanol, som Silcompa havde afsendt. Endvidere fremsatte de græske skatte- og afgiftsmyndigheder en anmodning til Agenzia om bistand til inddrivelse af kravene vedrørende de pågældende punktafgifter. I egenskab af den kompetente myndighed, der anmodes om bistand, forkyndte Agenzia således to betalingspåkrav for Silcompa med anmodning om betaling i mindelighed.

Efter at sagen anlagt af Silcompa til prøvelse af disse betalingspåkrav var blevet afvist, gav Commissione tributaria regionale del Lazio (appeldomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i regionen Lazio, Italien) selskabet medhold i dets appel. Ved behandlingen af kassationsappellen iværksat af Agenzia besluttede Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol, Italien) at forelægge Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse.

Domstolen fastslog i denne henseende, at når et søgsmål om indsigelse vedrører eksekutionsforanstaltninger, der er truffet i den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig, kan den kompetente instans i denne medlemsstat give afslag på en anmodning om inddrivelse af punktafgifter, som er fremsat af de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat, for så vidt angår varer, der uretmæssigt har forladt en suspensionsordning, når denne anmodning er baseret på forhold, der vedrører de samme udførselstransaktioner, som allerede er genstand for inddrivelse af punktafgifter i den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig⁶.

Domstolen bemærkede, at den ulovlige afsætning på det græske område af den ethanol, som Silcompa havde afsendt, kunne udgøre dels en overtrædelse eller uregelmæssighed i forbindelse med de pågældende varer, dels en konsekvens af den overtrædelse eller uregelmæssighed, der tidligere var begået i Italien. På grundlag af denne fastlæggelse, som det påhvilede den forelæggende ret at foretage, kunne der opstilles to hypoteser.

I den første hypotese, der vedrører den situation, hvor mere end én overtrædelse eller uregelmæssighed er blevet begået på flere medlemsstaters område, anser to eller endog flere medlemsstater sig for kompetente til at opkræve punktafgifter. I en situation, hvor varer uretmæssigt har forladt suspensionsordningen i en medlemsstat, efterfulgt af den reelle overgang til forbrug i en anden medlemsstat, kan sidstnævnte

⁶ - Artikel 6, stk. 2, og artikel 20 i direktiv 92/12.

medlemsstat således ikke også opkræve punktafgifter for så vidt angår de samme udførselstransaktioner. Denne overgang til forbrug kan nemlig kun have fundet sted en enkelt gang. Heraf følger, at selv om der kan være begået flere på hinanden følgende overtrædelser eller uregelmæssigheder i forskellige medlemsstater, er det kun den overtrædelse eller uregelmæssighed, der har medført, at varer, som er i omsætning, forlader suspensionsordningen for punktafgifter, som skal tages i betragtning med henblik på inddrivelsen af disse afgifter, for så vidt som denne overtrædelse eller uregelmæssighed bevirker, at varerne overgår til forbrug⁷.

Den anden hypotese omhandler den situation, hvor myndighederne i en medlemsstat baserer sig på en af de formodninger, der er fastsat for fastlæggelsen af det sted, hvor overtrædelsen eller uregelmæssigheden har fundet sted⁸, og hvor myndighederne i en anden medlemsstat konstaterer, at overtrædelsen eller uregelmæssigheden faktisk har fundet sted i denne medlemsstat⁹. Under denne hypotese anvender de sidstnævnte myndigheder den korrigerende mekanisme, der giver sidstnævnte medlemsstat mulighed for at inddrive punktafgiften inden for en frist på tre år efter datoen for ledsagedokumentets udarbejdelse¹⁰. Når først denne frist er udløbet, kan kun den medlemsstat, som baserede sig på en af disse formodninger, gyldigt inddrive punktafgiften.

Hvad angik reglerne for den gensidige bistand til inddrivelse af fordringer i forbindelse med punktafgifter fremhævede Domstolen indledningsvis, at der er en kompetencefordeling mellem myndighederne i den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der anmoder om bistand, befinder sig, der anvender deres nationale lovgivning på fordringen og på det dokument, der hjemler ret til eksekution, og myndighederne i den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig, der anvender deres nationale lovgivning på eksekutionsforanstaltningerne¹¹. I henhold til dette princip om gensidig tillid anerkendes det dokument, der hjemler ret til eksekution af fordringen, uden videre og behandles automatisk som et dokument, der hjemler ret til eksekution i den medlemsstat, hvori den myndighed, som anmodes om bistand, befinder sig. Det følger heraf, at denne sidstnævnte medlemsstat ikke kan ændre vurderingen foretaget af myndighederne i den medlemsstat, der anmoder om bistand, om det sted, hvor uregelmæssigheden eller overtrædelsen har fundet sted, idet denne vurdering henhører under denne medlemsstats kompetence alene. Dernæst konstaterede Domstolen, at det dokument, der hjemler ret til eksekution af fordringen, ikke kan fuldbyrdes i den

⁷ - Artikel 6 og 20 i direktiv 92/12.

⁸ - Artikel 20, stk. 2 og 3, i direktiv 92/12.

⁹ - I medfør af artikel 20, stk. 2 og 3, i direktiv 92/12 er disse formodninger fastsat i to tilfælde: Det første vedrører den situation, hvor det ikke er muligt at fastslå, hvor overtrædelsen eller uregelmæssigheden har fundet sted, og det andet den situation, hvor de punktafgiftspligtige varer ikke når frem til deres bestemmelsessted, og det ikke er muligt at fastslå, hvor overtrædelsen eller uregelmæssigheden har fundet sted.

¹⁰ - Artikel 18, stk. 1, og artikel 19, stk. 1, i direktiv 92/12.

¹¹ - Artikel 12, stk. 1 og 3, i direktiv 76/308.

medlemsstat, hvori den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig, hvis denne eksekution vil føre til en dobbeltopkrævning af punktafgifter, som påhviler de samme transaktioner vedrørende de samme varer. Det er følgelig nødvendigt at give den kompetente myndighed i samme medlemsstat mulighed for at afslå at fuldbyrde dette dokument for at undgå, at der sideløbende eksisterer to endelige afgørelser om beskatning af de samme varer, hvor den ene baserer sig på det tilfælde, hvor varer uretmæssigt har forladt suspensionsordningen, og den anden baserer sig på deres efterfølgende overgang til forbrug. Endelig konkluderede Domstolen, at denne fortolkning ikke kunne ændres af Domstolens praksis, hvorefter EU-lovgiver ikke har ophøjet hensynet til at undgå dobbeltbeskatning til et absolut princip¹², idet den hænger sammen med den særlige faktiske kontekst, som vedrørte et tilfælde, hvor varer, der var blevet påført afgiftsmærker i »afgangsmedlemsstaten«, ulovligt forlod en suspensionsordning, idet de blev stjålet, og hvor afgiftsmærkerne har en iboende værdi, der adskiller dem fra papirer, der blot attesterer betaling af et bestemt pengebeløb til afgiftsmyndighederne i den medlemsstat, hvor mærkerne er udstedt.

Dom af 29. april 2010 , Dansk Transport og Logistik (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))

»Fællesskabets toldkodeks – artikel 202, artikel 215, stk. 1 og 3, artikel 217, stk. 1, og artikel 233, stk. 1, litra d) – begrebet varer, der »beslaglægges og samtidig eller senere konfiskeres« – gennemførelsesforordningen til toldkodeksen – artikel 867a – direktiv 92/12/EØF – artikel 5, stk. 1 og 2, artikel 6, artikel 7, stk. 1, artikel 8 og 9 – sjette momsdirektiv – artikel 7, artikel 10, stk. 3, og artikel 16, stk. 1 – ikke-forskriftsmæssig indførsel af varer – godstransport på grundlag af et TIR-carnet – beslaglæggelse og destruktion – fastlæggelse af den medlemsstat, hvori toldskylden samt fordringerne på punktafgift og moms opstår – ophør af told- og afgiftsskyld«

En dansk domstol forelagde Domstolen et præjudicielt spørgsmål i en tvist om opkrævning af told, punktafgifter og moms på cigaretter, der var indsmuglet under en transport på grundlag af et TIR-carnet. Cigaretterne blev straks taget i bevaring og destrueret. Spørgsmålet var således nærmere bestemt, hvorvidt krav på told og afgifter vedrørende de indsmuglede varer består og kan opkræves, selv om varerne tages i bevaring, beslaglægges eller destrueres.

Domstolen fastslog, at artikel 5, stk. 1, tredje afsnit, og artikel 6, stk. 1, i direktiv 92/12, som ændret ved direktiv 96/99, skal fortolkes således, at varer, som beslaglægges af de lokale told- og skattemyndigheder ved deres indførsel til Unionens område og samtidig eller senere destrueres af myndighederne, uden at de har været ude af deres besiddelse, skal anses for ikke at være blevet indført til Unionen, således at punktafgiftspligten ikke er indtrådt for disse varers vedkommende. Varer, som beslaglægges efter deres ikke-forskriftsmæssige indførsel til dette område, dvs. efter at varerne har forladt den zone, hvor det første toldsted inden for Unionens toldområde er

¹² - Domstolens dom af 13.12.2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#), præmis 55).

beliggende, og som samtidig eller senere destrueres af myndighederne, uden at de har været ude af deres besiddelse, skal ikke anses for at være under »en ordning med suspension af punktafgifter«, jf. nævnte direktivs artikel 5, stk. 2, første afsnit, og artikel 6, stk. 1, litra c), samt artikel 84, stk. 1, litra a), og artikel 98 i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 955/1999, og artikel 867a i forordning nr. 2454/93, som ændret ved forordning nr. 1662/1999, og derfor er punktafgiftspligten indtrådt for disse varer og punktafgiften forfalden til betaling.

Domstolen præciserede desuden, at artikel 6, stk. 1, og artikel 7, stk. 1, i direktiv 92/12, som ændret ved direktiv 96/99, skal fortolkes således, at det er myndighederne i den medlemsstat, hvor de varer, som er blevet ikke-forskriftsmæssigt indført i Unionen, blev opdaget og beslaglagt, der er kompetente til at opkræve punktafgift, forudsat at varerne er oplagt til erhvervsmæssige formål. Det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, om denne betingelse er opfyldt i den tvist, den skal påkende.

Dom af 28. januar 2016 , BP Europa (C-64/15, [EU:C:2016:62](#))

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

BP Europa flyttede i løbet af januar 2011 med fragtskib 2,4 mio. liter dieselolie fra et afgiftsoplag i Nederlandene til et afgiftsoplag i Tyskland. Transporten fandt sted inden for rammerne af en bevægelse af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning. Efter at dieselolien var leveret, konstaterede ejeren af afgiftsoplaget i Tyskland, at der manglede 4 854 liter diesel af den oprindelige mængde, og informerede toldmyndighederne herom. De tyske skattemyndigheder opkrævede derefter energiafgift for den manglende mængde dieselolie. BP Europa anfægtede denne afgørelse.

Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), som var blevet forelagt sagen, anmodede nærmere bestemt Domstolen om at oplyse, hvilke regler om afgifternes forfald der i henhold til direktiv 2008/118 finder anvendelse på de varer, der bevæges under en suspensionsordning, når der ved leveringen heraf er konstateret en manko på varemængden i forhold til den varemængde, der var på afgangsstedet. Den ønskede navnlig oplyst, om konstateringen af, at der mangler varer ved leveringen af varen, i en situation som den i hovedsagen omhandlede i henhold til artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/118 bringer den suspensionsordning, der er fastsat for de punktafgiftspligtige varer, til ophør. Den tyske ret anmodede endvidere Domstolen om at oplyse, om bestemmelserne i direktiv 2008/118 er til hinder for en national gennemførelsesbestemmelse, der ikke udtrykkeligt nævner, at den uregelmæssighed, som artikel 10, stk. 2, i direktiv 2008/118 regulerer, skal have medført, at de pågældende varer er overgået til forbrug.

Domstolen fastslog, at artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at bevægelser af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning ophører i denne bestemmelses forstand på det tidspunkt, hvor modtageren af disse varer efter en endeligt afsluttet losning af det transportmiddel, der indeholdt de pågældende varer, har konstateret en manko på varemængden i forhold til den varemængde, der skulle have været leveret.

Ordlyden af artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/118 henviser således til selve varerne, men ikke på nogen måde til de midler, hvormed de befordres. Det er således modtagerens faktiske modtagelse af varerne som sådan, der skal tages i betragtning med henblik på at fastslå tidspunktet for deres levering, og ikke blot befordringen af vareindholdet til modtageren, uanset hvad dette måtte være.

Direktivets artikel 20 henhører under dets kapitel IV, som har overskriften »Punktafgiftspligtige varers bevægelser under punktafgiftssuspension«. Blandt bestemmelserne i dette kapitel findes direktivets artikel 19, stk. 2, litra c), hvorefter en modtager skal acceptere enhver kontrolforanstaltning, der gør det muligt for de kompetente myndigheder i bestemmelsesmedlemsstaten at sikre sig, at de pågældende varer faktisk er modtaget. EU-lovgiver har således haft til hensigt, at den faktiske modtagelse af varerne skal være det afgørende element med hensyn til de betingelser, i forhold til hvilke bevægelsen af disse varer, der bevæges under en afgiftssuspensionsordning, skal vurderes ved deres levering. Der er ingen af de øvrige bestemmelser i kapitlet, der leder til en anden fortolkning.

Endvidere tilsigter bestemmelserne i artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/118 ved at fastsætte, hvornår bevægelser af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning ophører, at definere tidspunktet for, hvornår sådanne varer anses for at være overgået til forbrug, og følgelig at fastsætte tidspunktet for, hvornår afgiften på varerne forfalder.

Eftersom punktafgiften, som det fremgår af niende betragtning til direktiv 2008/118, udgør en afgift på forbruget af visse varer, der er fastsat på baggrund af mængden af de varer, der udbydes til forbrug, skal tidspunktet for denne afgifts forfald fastsættes således, at mængden af de pågældende varer kan afmåles nøjagtigt.

Domstolen tilføjede, at artikel 7, stk. 2, litra a), sammenholdt med artikel 10, stk. 2, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at de situationer, som disse bestemmelser regulerer, ikke omfatter situationen i direktivets artikel 7, stk. 4, og at den omstændighed, at en national bestemmelse til gennemførelse af artikel 10, stk. 2, i direktiv 2008/118 ikke udtrykkeligt nævner, at den uregelmæssighed, som denne bestemmelse i direktivet regulerer, skal have medført, at de pågældende varer er overgået til forbrug, ikke kan være til hinder for, at denne nationale bestemmelse kan finde anvendelse ved konstateringen af en manko, som nødvendigvis indebærer en sådan overgang til forbrug.

Artikel 10, stk. 2, og artikel 7, stk. 2, litra a), i direktiv 2008/118 omhandler således det tilfælde, hvor en uregelmæssighed, der er konstateret under en bevægelse af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning, har medført, at varerne er overgået til forbrug ved at forlade denne ordning. En national bestemmelse, der gennemfører artikel 10, stk. 2, i direktiv 2008/118, skal derfor i princippet kun fastsætte, at en sådan uregelmæssighed anses for at være opstået i den medlemsstat og på det tidspunkt, hvor den er konstateret, uden at underlægge denne antagelse en betingelse om, at denne uregelmæssighed har medført, at de pågældende varer er overgået til forbrug.

En konstatering af en manko i forbindelse med leveringen af varer under en afgiftssuspensionsordning afdækker en situation, der nødvendigvis må være afsluttet, og hvori de manglende varer ikke var genstand for leveringen, og hvor bevægelsen derfor ikke var ophørt i overensstemmelse med artikel 20, stk. 2, i direktiv 2008/118. Denne situation udgør følgelig en uregelmæssighed som omhandlet i direktivets artikel 10, stk. 6. En sådan uregelmæssighed medfører nødvendigvis, at varerne forlader afgiftssuspensionsordningen og følgelig overgår til forbrug, således som det forudsættes i overensstemmelse med direktivets artikel 7, stk. 2, litra a).

Endvidere omhandler den uregelmæssighed, som er reguleret i artikel 10, stk. 2, i direktiv 2008/118, en situation, som ikke er identisk med den, der er nævnt i direktivets artikel 7, stk. 4, dvs. en situation, hvor der ikke er tale om »[t]otal ødelæggelse eller uigenkaldeligt tab af punktafgiftspligtige varer«. Såfremt det bevises, at de punktafgiftspligtige varer, der er placeret under en afgiftssuspensionsordning, er totalt ødelagte eller gået uigenkaldeligt tabt, kan der derfor ikke i en sådan situation være tale om overgang til forbrug som omhandlet i artikel 7, stk. 2, litra a), i direktiv 2008/118 og følgelig heller ikke om anvendelse af direktivets artikel 10, stk. 2. De situationer, der henhører under disse bestemmelser, omfatter ikke den situation, der er nævnt i direktivets artikel 7, stk. 4.

Endelig præciserede Domstolen, at artikel 10, stk. 4, i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke alene finder anvendelse, når den samlede mængde af varer, der bevæges under en afgiftssuspensionsordning, ikke er nået frem til deres bestemmelsessted, men ligeledes i tilfælde, hvor kun en del af disse varer ikke er nået frem til bestemmelsesstedet.

Selve ordlyden af artikel 10, stk. 4, i direktiv 2008/118 forbeholder således på ingen måde anvendelsen af denne bestemmelse alene til tilfælde, hvor den samlede mængde af varer, der bevæges under en afgiftssuspensionsordning, ikke er nået frem til deres bestemmelsessted. Artikel 10, stk. 4, i direktiv 2008/118 indgår i en sammenhæng, hvori EU-lovgiver har haft til hensigt at dække samtlige situationer, hvori der opstår en uregelmæssighed, herunder således også dem, der kun vedrører en del af bevægelsen.

1.2. Forfald, såfremt en privatperson køber afgiftspligtige varer

Dom af 2. april 1998 (plenum), EMU Tabac m.fl. (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))

»Rådets direktiv 92/12/EØF om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed – den medlemsstat, i hvilken der skal betales punktafgift – køb gennem en mellemand«

EMU Tabac, der er detailhandler af tobaksvarer i Luxembourg, og The Man in Black Ltd er datterselskaber af selskabet Enlightened Tobacco Company. Disse selskaber havde oprettet og benyttede en ordning, som gjorde det muligt for en statsborger i Det Forenede Kongerige »uden at behøve at rejse sig fra sin bekvemme lænestol« at få leveret tobak i sit eget land, som den pågældende havde købt hos EMU i Luxembourg.

Med denne ordning søgte køberen at undgå at skulle betale de punktafgifter, der gælder i Det Forenede Kongerige, og som er betydeligt højere end punktafgifterne i Luxembourg. Kunderne, der handler gennem virksomheden The Man in Black, bestiller højst 800 cigaretter pr. ordre. Denne mellemand varetager transporten af varerne fra Luxembourg til Det Forenede Kongerige og er ligeledes ansvarlig for at betale detailhandleren EMU Tabac og transportvirksomheden det aftalte beløb mod betaling af en provision.

I løbet af 1995 tilbageholdt Commissioners of Customs and Excise (de britiske told- og afgiftsmyndigheder) i Dover nogle mængder tobaksvarer under indførsel, således som de i henhold til britisk lovgivning havde hjemmel til i tilfælde, hvor der skal betales punktafgifter dér.

I en sag anlagt til prøvelse af de pågældende myndigheders afgørelse gjorde de to selskaber gældende, at eftersom der var tale om import af varer til brug for privatpersoner, for hvilke der var betalt punktafgifter i Storhertugdømmet Luxembourg, var de pågældende varer fritaget for disse afgifter i Storbritannien, og at told- og afgiftsmyndighedernes tilbageholdelse derfor var ulovlig.

Court of Appeal (appeldomstol, Det Forenede Kongerige) forelagde Domstolen spørgsmål om fortolkningen af fællesskabsdirektivet om ordningen for punktafgiftspligtige varer.

Domstolen svarede, at direktiv 92/12 skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for, at der i en medlemsstat A opkræves punktafgifter af varer, som er overgået til forbrug i en medlemsstat B, hvor varerne er blevet anskaffet hos et selskab X til brug for privatpersoner med bopæl i medlemsstat A, nærmere bestemt gennem et selskab Y, der mod vederlag har optrådt som mellemand for privatpersonerne, hvorved det forudsættes, at transporten af varerne fra medlemsstat B til medlemsstat A ligeledes er blevet arrangeret af selskab Y på privatpersonernes vegne og er blevet gennemført af en professionel transportvirksomhed mod betaling.

For at nå frem til denne konklusion fremhævede Domstolen først og fremmest direktivets sondring mellem på den ene side varer, der besiddes med handel for øje, og på den anden side varer, som besiddes til privat brug. I henhold til direktivet skal de punktafgiftspligtige varer, for at det kan dokumenteres, at opbevaringen af disse som omhandlet i artikel 8 er af streng personlig karakter, være anskaffet af en privatperson, anskaffelsen skal være sket til eget brug, og transporten af varerne skal være blevet gennemført af den pågældende privatperson. Domstolen fandt desuden, at fællesskabslovgiver i tilfælde, hvor der i forbindelse med direktivet regnes med andre som repræsentanter, udtrykkeligt har reguleret disse. I det foreliggende tilfælde omtaler ingen af sprogversionerne imidlertid udtrykkeligt en sådan mulighed.

I denne henseende præciserede Domstolen, at nødvendigheden af en ensartet fortolkning af retsakter vedtaget af fællesskabsinstitutionerne udelukker, at en bestemmelses ordlyd i tvivlstilfælde betragtes isoleret, idet det nævnte hensyn tværtimod kræver, at ordlyden fortolkes og anvendes på baggrund af versionerne på de andre officielle sprog. Samtlige sprogversioner bør principielt tillægges den samme værdi, som ikke kan afhænge af størrelsen af den befolkning i medlemsstaterne, der benytter sig af det pågældende sprog.

Domstolen fastslog, at artikel 8 i direktiv 92/12, der bestemmer, at for så vidt angår varer, som privatpersoner anskaffer til eget brug, og som de selv medfører, opkræves punktafgifterne i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet, ikke kan finde anvendelse i tilfælde, hvor det er en mellemmand, der har købt og/eller transporteret de punktafgiftspligtige varer. I et tilfælde, hvor varer fra én medlemsstat transporteres til en anden medlemsstat, således at transporten arrangeres mod vederlag af en erhvervsdrivende, der forinden har hvervet kunderne i denne anden medlemsstat, og som har tilrettelagt importen af varerne, er punktafgift således forfaldet i sidstnævnte medlemsstat.

Endelig bemærkede Domstolen, at direktivet udtrykkeligt bestemmer, at punktafgifter, der er betalt i den medlemsstat, hvor varerne er købt, under sådanne omstændigheder godtgøres for at undgå dobbeltbeskatning.

Dom af 23. november 2006 , Joustra (C-5/05, [EU:C:2006:733](#))

»Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – direktiv 92/12/EØF – punktafgifter – vin – artikel 7-10 – fastlæggelse af den medlemsstat, hvori afgiften forfalder – privatpersons anskaffelse til eget brug og til andre privatpersoners brug – transport til en anden medlemsstat ved en transportvirksomhed – ordning, der finder anvendelse i bestemmelsesmedlemsstaten«

B.F. Joustra bestilte en gang om året vin i Frankrig til eget brug og til de andre medlemmer af en gruppe, som han var med i. Den vin, som B.F. Joustra havde bestilt, var overgået til forbrug i Frankrig, og der var betalt punktafgift i denne medlemsstat. På hans foranledning blev vinen afhentet i Frankrig af et nederlandsk transportfirma, der

transporterede vinen til Nederlandene og leverede den på B.F. Joustras bopæl, hvor vinen blev opbevaret nogle dage, før den blev leveret til de andre medlemmer af gruppen. B.F. Joustra betalte for vinen og transporten, hvorefter hvert enkelt medlem af gruppen godtgjorde ham de omkostninger, der svarede til den mængde vin, der blev leveret til vedkommende, og en del af transportudgifterne, der var beregnet i forhold til disse mængder. De mængder, der blev leveret til hvert medlem af gruppen, oversteg ikke de maksimumsmængder, der er fastsat i direktiv 92/12, som ændret ved direktiv 92/108, for at kunne fastslå, om varerne er beregnet til erhvervsmæssige formål, dvs. 90 liter vin, heraf højst 60 liter mousserende vin. B.F. Joustra udøvede ikke denne virksomhed erhvervsmæssigt eller med økonomisk vinding for øje.

De nederlandske skattemyndigheder pålagde vinen en punktafgift på 906,20 EUR.

B.F. Joustra bestred, at han var betalingspligtig for denne punktafgift. Direktiv 92/12 fritager varer, som privatpersoner anskaffer til eget brug, og som de selv medfører, for punktafgift i indførselsmedlemsstaten. Udtrykket »som de selv medfører« i direktivet var efter B.F. Joustras opfattelse ikke til hinder for, at dette fortolkes således, at en opkrævning i bestemmelsesmedlemsstaten er udelukket, når en privatperson selv køber punktafgiftspligtige varer i en anden medlemsstat og lader dem transportere af tredjemand på den pågældendes foranledning og vegne til bestemmelsesmedlemsstaten.

Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol), for hvilken sagen var indbragt, anmodede Domstolen om at fortolke dette udtryk.

Domstolen fastslog, at direktiv 92/12 skal fortolkes således, at direktivets artikel 7, og ikke dets artikel 8, finder anvendelse, når en privatperson, der ikke optræder erhvervsmæssigt og ikke handler med økonomisk vinding for øje, i en første medlemsstat til eget brug og til andre privatpersoners brug erhverver punktafgiftspligtige varer, der er overgået til forbrug i denne medlemsstat, og på egne vegne lader dem transportere til en anden medlemsstat af en transportvirksomhed, der er etableret i denne anden stat, således at punktafgifterne også opkræves i denne stat.

Varer, der ikke opbevares til privat brug, og som således ikke henhører under artikel 8 i direktiv 92/12, skal således med henblik på anvendelsen af direktivet nødvendigvis anses for at være opbevaret til erhvervsmæssige formål og henhører derfor under direktivets artikel 7. Anvendelsen af artikel 8 forudsætter, at de pågældende varer er blevet medført af den privatperson, der har anskaffet dem, personligt. I henhold til direktivets artikel 7, stk. 6, godtgøres punktafgifter, der er erlagt i den første stat, i et sådant tilfælde i henhold til direktivets artikel 22, stk. 3.

Dom af 14. marts 2013 , Kommissionen mod Frankrig (C-216/11, [EU:C:2013:162](#))

»Traktatbrud – direktiv 92/12/EØF – punktafgifter – tobaksvarer, som er købt i en medlemsstat og transporteret til en anden medlemsstat – udelukkende kvantitative bedømmelseskriterier – artikel 34 TEUF – kvantitative indførselsrestriktioner«

Domstolen blev forelagt et traktatbrudssøgsmål mod Frankrig med påstand om, at det blev fastslået, at anvendelsen af et kriterium, der udelukkende er kvantitativt, ved bedømmelsen af den erhvervsmæssige karakter for så vidt angår privatpersoners besiddelse af forarbejdet tobak, som hidrører fra en anden medlemsstat, idet dette kriterium anvendes pr. individuelle køretøj, og ikke pr. person, og samlet for alle tobaksvarer (dvs. 2 kg pr. individuelle køretøj), var i strid med direktiv 92/12 og artikel 34 TEUF.

Domstolen fastslog indledningsvis, at en medlemsstat, der anvender et sådant kriterium samlet for alle tobaksvarer, tilsidesætter sine forpligtelser i henhold til direktiv 92/12, navnlig dets artikel 8 og 9.

Med henblik på at kunne fastslå, at varer besiddes med handel for øje, opregner direktivets artikel 9, stk. 2, således et bestemt antal kriterier. Særligt skal medlemsstaterne, således som det fremgår af selve ordlyden af artikel 9, stk. 2, første afsnit, for at kunne fastslå, at varer er beregnet til erhvervsmæssige formål, bl.a. tage hensyn til flere forhold, idet mængden af varer, der besiddes, kun er et blandt andre nævnte forhold. Hvad desuden angår dette forhold bestemmer artikel 9, stk. 2, andet afsnit, at medlemsstaterne, men kun for at bevise ovennævnte forhold, kan opstille vejledende mængder. Det følger heraf, at denne artikel 9, stk. 2, ikke tillader medlemsstaterne at fastslå, at varer besiddes med handel for øje, alene ved at basere sig på en udelukkende kvantitativ tærskel for så vidt angår de varer, der besiddes.

Domstolen fastslog endvidere, at direktiv 92/12 ved udtrykkeligt at fastsætte minimumstærskler for flere særskilte kategorier af tobaksvarer kun tillader medlemsstaterne at opstille tærskler i forhold til vægten af tobaksvarer, der besiddes, under ét under den betingelse, at hver af disse minimumstærskler overholdes.

Endelig bemærkede Domstolen, at eftersom formålet med artikel 9, stk. 2, i direktiv 92/12 er at præcisere de betingelser, hvorunder punktafgiften kan opkræves hos den person, hvor varerne befinder sig som omhandlet i artikel 9, stk. 1, andet afsnit, skal de vejledende minimumstærskler, der er fastsat i direktivets artikel 9, stk. 2, andet afsnit, anses for at omhandle nævnte person, og dermed for at finde anvendelse pr. person.

Dom af 18. juli 2013, Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))

»Punktafgift – direktiv 92/12/EØF – artikel 7-9 – direktiv 2008/118/EF – artikel 32-34 – omsætning inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer – forordning (EØF) nr. 3649/92 – artikel 1 og 4 – forenklet ledsagedokument – eksemplar 1 – »cash & carry«-virksomhed – varer, der er overgået til forbrug i en medlemsstat og oplægges til erhvervmæssige formål i en anden medlemsstat, eller varer, som privatpersoner anskaffer til eget brug og selv transporterer – spiritus – ikke pligt for leverandøren til at foretage en prøvelse«

En dansk virksomhed, Metro, har engrosforretninger, der er forbeholdt erhvervsdrivende, og som drives efter det såkaldte »cash and carry«-system. Ifølge denne distributionsmetode forsyner de kunder, der er indehavere af et kort, på et salgssted sig med varer, som de betaler kontant, og de varetager selv transporten af varerne.

Twisten i hovedsagen vedrørte punktafgifter på spiritus, som er meget højere i Sverige end i Danmark. Dette bevirker, at der er et økonomisk incitament til at indkøbe spiritus, hvoraf der er betalt dansk punktafgift, og indføre den i Sverige. Spiritus pålægges ikke svensk punktafgift, hvis privatpersoner anskaffer den i Danmark til eget brug og selv transporterer den. Anskaffes den til erhvervmæssig brug, skal der derimod betales svensk punktafgift.

Efter at svenske erhvervsdrivende, der købte drikkevarer i Danmark, var blevet pålagt afgift, havde de svenske skattemyndigheder krævet, at Metro sikrede sig af sine svenske kunder at få udleveret det forenkledede ledsagedokument, der gælder for punktafgiftspligtige varer, der bevæger sig mellem stater.

Metro anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Østre Landsret, som frifandt sagsøgte. Metro ankede derefter denne dom til Højesteret, den forelæggende ret, som bl.a. forelagde Domstolen spørgsmålet om, hvorvidt artikel 7-9 i direktiv 92/12 og artikel 1 og 4 i forordning nr. 3649/92 skal fortolkes således, at disse bestemmelser pålægger en erhvervsdrivende at foretage en prøvelse af, om købere fra andre medlemsstater har til hensigt at indføre punktafgiftspligtige varer til en anden medlemsstat, og om en sådan indførsel i givet fald sker til private eller erhvervmæssige formål.

Domstolen svarede, at artikel 7-9 i direktiv 92/12, som ændret ved direktiv 92/108, samt artikel 1 og 4 i forordning nr. 3649/92 skal fortolkes således, at de ikke pålægger en erhvervsdrivende at foretage en prøvelse af, om købere fra andre medlemsstater har til hensigt at indføre punktafgiftspligtige varer til en anden medlemsstat, og om en sådan indførsel i givet fald sker til private eller erhvervmæssige formål.

Artikel 1 i forordning nr. 3649/92 bestemmer således, at hvis punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, er bestemt til anvendelse i en anden medlemsstat til de formål, der er nævnt i artikel 7 i direktiv 92/12, udarbejder den person, der er ansvarlig for transporten inden for Fællesskabet, et forenklet ledsagedokument. Der er imidlertid intet i disse bestemmelser, der giver grundlag for at

antage, at en leverandør, for så vidt som den pågældende ikke er »den person, der er ansvarlig for transporten inden for Fællesskabet«, jf. artikel 1 i forordning nr. 3649/92, skal kontrollere, om betingelserne for, at den ansvarlige person udfærdiger nævnte ledsagedokument og udleverer det til leverandøren med henblik på, at denne kan opbevare dette dokument, er opfyldt.

I henhold til artikel 7, stk. 3, i direktiv 92/12 opkræves punktafgiften i øvrigt alt efter tilfældet hos den person, der foretager leveringen, hos den, der er i besiddelse af varer, der er beregnet på at blive leveret, eller hos den, der modtager varerne til anvendelse i en anden medlemsstat end den, hvor varerne allerede er overgået til forbrug, eller hos den erhvervsdrivende eller det offentligtretlige organ. Heraf følger indledningsvis, at en erhvervsdrivende, der er leverandør, men ikke sørger for leveringen af de solgte varer, ikke kan anses for »den person, der foretager leveringen« som omhandlet i artikel 7, stk. 3. En sådan erhvervsdrivende vil ikke kunne anses for den person, »der er i besiddelse af varer, der er beregnet på at blive leveret« som omhandlet i nævnte artikel 7, stk. 3, for så vidt som denne erhvervsdrivendes selvbetjenings-engrosvirksomhed hverken gør det muligt for denne at sikre, at de varer, der sælges til kunder i en anden medlemsstat, anvendes erhvervsmæssigt, eller at disse varer faktisk leveres i denne anden medlemsstat.

Domstolen præciserede desuden, at artikel 32-34 i direktiv 2008/118 skal fortolkes således, at de ikke medfører væsentlige ændringer af artikel 7-9 i direktiv 92/12, som ændret ved direktiv 92/108, men gengiver og præciserer indholdet af disse artikler.

Endelig fastslog Domstolen, at artikel 8 i direktiv 92/12, som ændret ved direktiv 92/108, skal fortolkes således, at denne bestemmelse kan omfatte indkøb af punktafgiftspligtige varer, når privatpersoner anskaffer disse varer til eget brug og selv transporterer dem, hvilket det tilkommer de kompetente nationale myndigheder at efterprøve i det enkelte konkrete tilfælde.

2. Betaling af punktafgifter

Dom af 15. juni 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, [EU:C:2006:407](#))

»Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – direktiv 92/12/EØF – punktafgift – toldbanderoler – sjette momsdirektiv – artikel 2 og 27 – forsvundne afgiftsmærker«

Landewijck driver engroshandel med tobaksvarer i Luxembourg og har i denne forbindelse tilladelse til at anvende et afgiftsoplag. Med henvisning til den nederlandske punktafgiftslovgivning indgav selskabet to ansøgninger til Belastingdienst/Douane te Amsterdam (told- og skattemyndigheden i Amsterdam, Nederlandene) om tildeling af afgiftsmærker for tobaksvarer og gav selskabet Securicor Omega i opdrag at levere disse mærker til sig. I forbindelse med leveringen forsvandt mærkerne.

Landewijck meddelte inspecteur van de Belastingdienst (afgiftsmyndigheden, Nederlandene, herefter »inspecteur«), at afgiftsmærkerne ikke var kommet selskabet i hænde, at de derfor ikke kunne anvendes, og at Securicor Omega fraskrev sig ansvaret for deres forsvinden. Inspecteur afviste ethvert krav om godtgørelse eller modregning af det skyldige eller erlagte beløb for de forsvundne afgiftsmærker. Den klage, der blev indgivet over denne afgørelse, blev ligeledes afvist af inspecteur. Endelig blev det søgsmål, der blev anlagt ved Gerechtshof te Amsterdam (appeldomstolen i Amsterdam, Nederlandene), forkastet. Sagen blev indbragt for Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol), den forelæggende ret, i form af en kassationsappel.

Denne ret forelagde Domstolen en række præjudicielle spørgsmål, hvorved den navnlig ønskede oplyst, om en medlemsstat uden at tilsidesætte direktiv 92/12 kan udelukke godtgørelse af punktafgiftsbeløbet erlagt af det sagsøgende selskab ved erhvervelse af afgiftsmærker, når de omhandlede afgiftsmærker er forsvundet, inden de kunne anbringes på tobaksvarer, der er bestemt til forbrug på det nationale område, selv om det ikke er udelukket, at tredjemand har anvendt eller kan anvende mærkerne ved at anbringe dem på tobaksvarer, der ulovligt er bragt på markedet.

Domstolen bemærkede, at hverken direktiv 92/12 eller proportionalitetsprincippet er til hinder for, at de medlemsstater, som har gjort brug af muligheden for at fastsætte, at de produkter, som er bestemt til at blive bragt i omsætning på deres område, skal være forsynet med afgiftsmærker, vedtager bestemmelser, hvorefter der ikke er adgang til godtgørelse af det erlagte punktafgiftsbeløb, når afgiftsmærkerne er forsvundet, inden de er blevet påført tobaksvarer, hvis mærkernes forsvinden ikke skyldes force majeure eller en ulykke, og det ikke er godtgjort, at mærkerne er blevet ødelagt eller blevet gjort definitivt uanvendelige, hvorved det økonomiske ansvar for afgiftsmærkernes forsvinden således påhviler den, som har erhvervet dem.

Nationale bestemmelser, som gør det muligt for den, der har erhvervet afgiftsmærker, at få godtgørelse herfor blot ved at hævde, at de er forsvundet, indebærer nemlig en risiko for at fremme misbrug og svig. Forebyggelse af sådant misbrug og svig er netop et af formålene med fællesskabslovgivningen. Følgelig bidrager nationale bestemmelser, hvorefter det økonomiske ansvar i tilfælde af, at afgiftsmærker forsvinder, hviler på den, som har erhvervet dem, til formålet om at forebygge misbrug af disse mærker.

Dom af 13. december 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#))

»Præjudiciel forelæggelse – fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – direktiv 92/12/EF – punktafgiftspligtige varer – afgiftsmærker – varer, der uretmæssigt forlader en suspensionsordning – tyveri – overgang til forbrug i den medlemsstat, hvori tyveriet er begået – ikke godtgørelse for afgiftsmærker fra en anden medlemsstat, der allerede var anbragt på de stjalne varer«

Virksomheden Tuxedo GmbH modtog afgiftsmærker fra Hauptzollamt (hovedtoldkontor, Tyskland, herefter »Hauptzollamt«) til brug for cigaretter fremstillet i Irland af P.J. Carroll & Co (herefter »Carroll«), som var bestemt til det tyske marked. Tuxedo sendte disse mærker til Carroll, som anbragte dem på hver enkelt cigaretpakke. Pakkerne blev herefter sendt til en forretningspartner i Nederlandene som led i Fællesskabets interne suspensionsordning. Alle cigaretterne blev stjålet på havnen i Dublin (Irland).

Eftersom cigaretterne havde forladt suspensionsordningen i Irland, betalte Carroll punktafgifterne til de irske afgiftsmyndigheder i overensstemmelse med EU-lovgivningen.

Tuxedo anmodede derefter Hauptzollamt om godtgørelse af beløbet betalt for afgiftsmærkerne. Denne anmodning blev afslået og afslaget senere stadfæstet af Hauptzollamt. Der blev derfor anlagt sag ved Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf, Tyskland), den forelæggende ret.

Spørgsmålet drejede sig om, hvorvidt direktiv 92/12 er til hinder for en medlemsstats bestemmelser, som udelukker godtgørelse af det beløb, der er erlagt for erhvervelsen af afgiftsmærker i denne medlemsstat, når disse mærker er blevet anbragt på punktafgiftspligtige varer inden deres overgang til forbrug i nævnte medlemsstat, varerne herefter er blevet stjålet i en anden medlemsstat, hvilket indebærer, at der skal betales punktafgift i denne anden medlemsstat, og det ikke godtgøres, at de stjalne varer ikke er blevet afsat i den medlemsstat, hvor afgiftsmærkerne er udstedt.

Domstolen fremhævede indledningsvis, at tyveri af tobaksvarer, som forsendes inden for rammerne af en punktafgiftssuspensionsordning, indebærer, at varerne uretmæssigt forlader en suspensionsordning i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 6, stk. 1, litra a), i direktiv 92/12, således at punktafgiften forfalder i den medlemsstat, hvor tyveriet er foregået, i overensstemmelse med direktivets artikel 20, stk. 1.

Den fastslog derefter, at direktiv 92/12, som ændret ved forordning nr. 807/2003¹³, ikke er til hinder for en medlemsstats bestemmelser, som udelukker godtgørelse af det beløb, der er erlagt for erhvervelsen af afgiftsmærker i denne medlemsstat, når disse mærker er blevet anbragt på punktafgiftspligtige varer, inden deres overgang til forbrug i nævnte medlemsstat, varerne herefter er blevet stjålet i en anden medlemsstat, hvilket indebærer, at der skal betales punktafgift i denne anden medlemsstat, og det ikke godtgøres, at de stjalne varer ikke er blevet afsat i den medlemsstat, hvor afgiftsmærkerne er udstedt.

Ifølge Domstolen ville muligheden for at få godtgørelse for afgiftsmærker blot ved at hævde, at de varer, hvorpå de er blevet anbragt, er forsvundet, indebære en risiko for, at misbrug og svig fremmes. I den situation, der er omhandlet i den pågældende

¹³ - Rådets forordning (EF) nr. 807/2003 af 14.4.2003 om tilpasning til afgørelse 1999/468/EF af bestemmelserne vedrørende de udvalg, der bistår Kommissionen i forbindelse med udøvelsen af de gennemførelsesbeføjelser, der er fastsat i retsakter vedtaget af Rådet efter høringsproceduren (enstemmighed) (EUT 2003, L 122, s. 36).

lovgivning, består der nemlig en ikke ubetydelig risiko for, at de stjålne varer bliver afsat i den medlemsstat, der har udstedt afgiftsmærkerne. Da varerne er forsynet med afgiftsmærker fra denne stat, kan de uden problemer indføres på det lovlige marked for tobaksvarer i staten og derved berøve denne medlemsstat de afgiftsmæssige indtægter, som den har ret til. Den omstændighed – selv hvis der ses bort fra enhver svig, der kan udøves af den erhvervsdrivende, der råder over varerne – at punktafgiften er blevet betalt i en anden medlemsstat, er uden betydning for denne risiko.

Ifølge ordlyden af artikel 22, stk. 1 og 2, i direktiv 92/12 er det for punktafgiftspligtige varer, der er overgået til forbrug i en medlemsstat, og som i den forbindelse er forsynet med et afgiftsmærke fra denne medlemsstat, men som er bestemt til forbrug i en anden medlemsstat og transporteres hertil, nødvendigt, at skattemyndighederne i den medlemsstat, der har udstedt dem, konstaterer, at mærkerne er ødelagt. Med denne bestemmelse har fællesskabslovgiver lagt vægt på forebyggelsen af misbrug og svig på bekostning af princippet om beskatning i en enkelt medlemsstat. Det ville være paradoksalt, hvis der blev givet tilladelse til godtgørelse af afgiftsmærker, der er anbragt på punktafgiftspligtige varer, i det i den pågældende lovgivning omhandlede tilfælde, hvor det ikke er muligt at foretage nogen kontrol af de stjålne varers bestemmelse, når artikel 22, stk. 2, litra d), i direktiv 92/12 i tilfælde, hvor risikoen for misbrug og svig er mindre, undergiver godtgørelse af punktafgift den betingelse, at det skal konstateres, at de afgiftsmærker, der beviser betalingen af afgiften, er blevet ødelagt.

Dom af 2. juni 2016 , Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, [EU:C:2016:398](#))

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – den generelle ordning for punktafgifter – direktiv 92/12/EØF – forarbejdede tobaksvarer, som forsendes under en ordning med suspension af punktafgifter – den godkendte oplagshavers hæftelse – mulighed for medlemsstaterne for at lade den godkendte oplagshaver hæfte solidarisk for betaling af bøder idømt gerningsmændene bag et smugleri – proportionalitetsprincippet og retssikkerhedsprincippet«

Karelia, et græsk selskab, der producerer tobaksvarer, skulle eksportere cigaretter, som var henført under en suspensionsordning, til Bulgarien (før sidstnævnte lands tiltrædelse af EU). Cigaretterne nåede imidlertid aldrig frem til deres bestemmelsessted, og der opstod tvivl om, hvorvidt det selskab, som havde købt dem, overhovedet eksisterede. Da der ikke kunne fremlægges bevis for udførelsen af lasten, blev den garanti, som Karelia havde stillet for betaling af punktafgifter, tilbageholdt. Desuden udstedte toldmyndighederne et betalingspålæg vedrørende smugleriet og fastsatte som følge heraf yderligere afgifter, der skulle betales, samt forhøjede punktafgiftsbeløbet.

Karelia blev erklæret civilretligt og solidarisk hæftende for betalingen af disse beløb. Ifølge dette selskab var der imidlertid ikke nogen juridisk tilknytning mellem dette og gerningsmændene bag smugleriet. I henhold til græsk lov er enhver, som på nogen måde har medvirket til en toldovertrædelse, ansvarlig, og den omstændighed, at de civilt

medansvarlige ikke havde kendskab til, at de, der anses for hovedgerningsmænd, havde til hensigt at begå en overtrædelse, fritager ikke de førstnævnte for ansvar.

Den forelæggende rets spørgsmål vedrørte omfanget af oplagshaverens ansvar i henhold til direktiv 92/12, som ændret ved direktiv 92/108, dvs. om denne erhvervsdrivende, som kan anses for at hæfte for punktafgiften, også kan anses for at hæfte for andre økonomiske konsekvenser af smugleriet, særligt de bøder, som pålægges gerningsmændene bag smugleriet, selv om den pågældende ikke er ejer af de omtvistede varer og ikke har noget kontraktforhold i form af en fuldmagt med gerningsmændene.

Domstolen fastslog indledningsvis, at det fremgår af opbygningen af direktiv 92/12, som ændret ved direktiv 92/108, og særligt 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 med forsendelse af punktafgiftspligtige varer under suspensionsordning.

Direktiv 92/12 indfører en ordning, hvorefter den godkendte oplagshaver hæfter for alle de risici, der er forbundet med omsætningen af punktafgiftspligtige varer under suspensionsordning, og denne oplagshaver er følgelig udpeget som den, der skal betale punktafgifterne, hvis der har fundet uregelmæssigheder eller overtrædelser sted i forbindelse med omsætningen, som medfører deres forfald. Der er således tale om objektiv hæftelse, som ikke beror på oplagshaverens godtgjorte eller formodede culpøse adfærd, men på dennes deltagelse i en økonomisk virksomhed.

Det følger imidlertid ikke af artikel 20, stk. 3, i direktiv 92/12, som overlader det til medlemsstaterne at træffe de nødvendige foranstaltninger med henblik på at imødegå overtrædelser og uregelmæssigheder og at pålægge effektive sanktioner, at medlemsstaterne er forpligtede til at fastsætte et supplerende straffeansvar for den godkendte oplagshaver for alle uregelmæssigheder begået under omsætningen af punktafgiftspligtige varer.

Denne bestemmelse præciserer således for det første hverken de passende sanktioner eller de personkategorier, som skal hæfte herfor.

Den ordning om hæftelse for risiko, som er fastsat i direktiv 92/12, ophører for det andet ved ansvaret for betalingen af disse afgifter. Dette direktiv opstiller følgelig ikke en ordning, som gør den godkendte oplagshaver til solidarisk hæftende for betalingen af bøder, som gerningsmændene bag et smugleri idømmes.

Dernæst præciserede Domstolen, at direktiv 92/12, som ændret ved direktiv 92/108, sammenholdt med EU-rettens almindelige principper, navnlig retssikkerhedsprincippet og proportionalitetsprincippet, skal fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning – som gør det muligt at erklære bl.a. ejerne af varer, som forsendes under en ordning med suspension af punktafgifter, solidarisk hæftende for betalingen af bøder pålagt i tilfælde af en overtrædelse begået i løbet af omsætningen af disse varer, når

disse ejere er knyttet til gerningsmændene for overtrædelsen ved et kontraktforhold, som gør disse til ejernes repræsentanter – i henhold til hvilken den godkendte oplagshaver erklæres solidarisk hæftende for betalingen af de pågældende beløb, uden at den pågældende kan undgå denne hæftelse ved at godtgøre, at vedkommende er helt uden indflydelse på overtrædelsens bagmænds handlinger, selv om denne oplagshaver i henhold til national ret hverken var ejer af disse varer på tidspunktet for overtrædelsen eller knyttet til overtrædelsens gerningsmænd ved et kontraktforhold, som gjorde disse til oplagshaverens repræsentanter.

Når den skærpede hæftelse for en godkendt oplagshaver, som ikke har bevaret ejendomsretten til de varer, som er genstand for overtrædelsen, og som ikke er knyttet til gerningsmændene bag denne overtrædelse ved et kontraktforhold, som gør disse til oplagshaverens repræsentanter, hverken er udtrykkeligt fastsat ved direktiv 92/12 eller bestemmelserne i national ret, forekommer de sanktioner, som kan anvendes over for en sådan godkendt oplagshaver, ikke tilstrækkelig sikre og forudsigelige for de berørte til, at det kan fastslås, at de opfylder kravene til retssikkerheden, hvilket det imidlertid påhviler den forelæggende ret at efterprøve.

Hvad i øvrigt angår de foranstaltninger, som tilsigter at forhindre afgiftssvig, har Domstolen på momsområdet allerede fastslået, at en risikofordeling som følge af svig begået af tredjemand ikke er forenelig med proportionalitetsprincippet, når en afgiftsordning lægger hele ansvaret for betaling på leverandøren, uanset om denne er involveret i den af køberen begåede svig.

Nationale bestemmelser, der reelt indebærer et system med solidarisk ansvar uden skyld, går desuden ud over, hvad der er nødvendigt for at beskytte statskassens rettigheder. Den omstændighed, at ansvaret for betaling af moms placeres på en anden person end den, der har pligt til at betale momsen, selv om denne anden person er en godkendt afgiftsoplagshaver, der er pålagt specifikke forpligtelser i direktiv 92/12, uden at give denne oplagshaver mulighed for at undgå dette ansvar ved at bevise, at den pågældende er helt uden indflydelse på denne betalingspligtiges handlinger, skal anses for uforenelig med proportionalitetsprincippet. Det er nemlig klart uforholdsmæssigt at lade den nævnte person være ubetinget ansvarlig for manglende afgiftsindtægter på grund af en afgiftspligtig tredjemands handlinger, som den nævnte person ikke har indflydelse på.

Overholdelsen af samme forpligtelser gør sig gældende for så vidt angår en foranstaltning som det at lade oplagshaveren hæfte for bøder for smugleri.

III. Anden indirekte beskatning end punktafgifter på punktafgiftspligtige varer

Dom af 24. februar 2000 , Kommissionen mod Frankrig (C-434/97, [EU:C:2000:98](#))

»Traktatbrudssøgsmål – direktiv 92/12/EØF – særlige afgifter på stærk alkohol«

Der var i fransk lovgivning indført en afgift på tobak og alkoholholdige drikkevarer som følge af de sundhedsmæssige risici, der er forbundet med en overdreven brug af disse varer, benævnt »socialsikringsafgiften«. Den fandt bl.a. anvendelse på drikkevarer med et alkoholindhold på over 25% vol. Den særlige afgift var for alkoholholdige drikkevarers vedkommende fastsat til 1 fransk franc (FRF) (ca. 0,15 EUR) pr. deciliter eller brøkdel af en deciliter. Kommissionen iværksatte et traktatbrudssøgsmål mod Den Franske Republik, idet den var af den opfattelse, at anvendelsesområdet og afgiftsgrundlaget for »socialsikringsafgiften« ikke var forenelige med punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer som fastlagt i direktiv 92/12.

Ifølge Kommissionen vedrørte »socialsikringsafgiften« for det første drikkevarer med et alkoholindhold på over 25% vol. I artikel 20 i direktiv 92/83 defineres »ethanol« imidlertid således, at det bl.a. omfatter alle alkoholholdige drikkevarer, som henhører under KN-kode 2204 (vin), 2205 (vermouth) og 2206 (andre gærede drikkevarer) med et virkeligt alkoholindhold på over 22% vol. For det andet er afgiftsgrundlaget for punktafgiften på ethanol i henhold til artikel 21 i direktivet om afgiftsstrukturen antallet af hektoliter ren alkohol, mens »socialsikringsafgiften« beregnes i forhold til mængden af den pågældende drikkevare.

Domstolen fastslog, at artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12, der har til formål at gøre det muligt for medlemsstaterne – ud over den minimumspunktafgift, der er fastsat i direktiv 92/83 – at fastsætte andre indirekte afgifter i særligt øjemed, dvs. med et andet formål end et budgetmæssigt, ikke kræver, at medlemsstaterne skal iagttage alle de regler, der gælder for punktafgifter eller for moms med hensyn til bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen. Det er tilstrækkeligt, at afgiften på disse områder er i overensstemmelse med den almindelige opbygning af en af disse former for beskatning, således som de er fastsat i EU-lovgivningen.

Dom af 9. marts 2000 , EKW og Wein & Co (C-437/97, [EU:C:2000:110](#))

»Indirekte beskatning – kommunal afgift på drikkevarer – sjette momsdirektiv – direktiv 92/12/EØF«

Evangelischer Krankenhausverein Wien (herefter »EKW«) driver et cafeteria på et hospital. Den 6. december 1996 opkrævede Abgabenbehörde Wien (myndighed i Wien,

der har kompetence til at opkræve afgifter) i medfør af Wiener Getränkesteuerverordnung (Wiens bekendtgørelse om afgift på drikkevarer) et beløb på 309 995 østrigske schilling (ATS) (ca. 22 500 EUR) i afgifter på drikkevarer solgt i perioden fra januar 1992 til oktober 1996. EKW anlagde sag ved de østrigske domstole til prøvelse af denne opkrævning.

Wein & Co. er et selskab med hjemsted i Leonding i Oberösterreich, der handler med vin, og som af de kommunale myndigheder i medfør af Oberösterreichisches Gemeinde-Getränkesteuergesetz (Oberösterreichs lov om kommunal afgift på drikkevarer) blev afkrævet et beløb på 417 628 ATS (ca. 30 350 EUR) i afgifter på drikkevarer for perioden fra den 1. december 1994 til den 31. marts 1995. Wein & Co. anlagde ligeledes sag ved de østrigske domstole.

Verwaltungsgerichtshof (forvaltningsdomstol, Østrig) anmodede Domstolen om at oplyse, om sådanne kommunale bestemmelser om afgifter på drikkevarer var forenelige med fællesskabsretten, navnlig med sjette direktiv 77/388 og direktiv 92/12.

Domstolen svarede for det første, at afgiften på alkoholfrie drikkevarer og konsumis er forenelig med sjette direktiv 77/388 og med direktiv 92/12, og for det andet, at direktiv 92/12 er til hinder for at opretholde den østrigske afgift på alkoholholdige drikkevarer.

For at nå frem til denne konklusion fastslog Domstolen for det første, at selv om artikel 33 i sjette direktiv 77/388 er til hinder for, at der opretholdes eller indføres registreringsafgifter eller andre former for skatter og afgifter, når disse har momsens væsentlige kendetegn, er bestemmelsen ikke til hinder for, at der opretholdes eller indføres en afgift, som ikke har disse kendetegn. Den nævnte bestemmelse er derfor ikke til hinder for, at der i en medlemsstats lovgivning opretholdes en afgift, som pålægges levering mod vederlag af konsumis, forarbejdet med eller tilsat frugter, og af drikkevarer, i begge tilfælde inklusive medfølgende emballage og tilbehør. Da denne afgift kun finder anvendelse på en nærmere afgrænset kategori af varer, er den ikke en generel skat, da den ikke har til formål at ramme samtlige økonomiske transaktioner i den pågældende medlemsstat.

For det andet er artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 – hvorefter de varer, som er nævnt i bestemmelsens stk. 1, kan pålægges andre former for indirekte beskatning end punktafgiften, hvis de dels pålægges i særligt øjemed i denne bestemmelses forstand, og der dels ved den pågældende beskatning iagttages de regler for afgiftspålæggelse, der gælder for punktafgifter og moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen – til hinder for, at der i en medlemsstats lovgivning opretholdes en afgift, som pålægges levering mod vederlag af alkoholholdige drikkevarer, der dels kun forfølger et rent budgetmæssigt formål, dels hverken er i overensstemmelse med den almindelige opbygning af reglerne om punktafgifter på alkoholholdige drikkevarer, idet afgiftens størrelse fastsættes i forhold til varens værdi og ikke på grundlag af varens vægt, mængden af varen eller dens

alkoholindhold, eller med de regler, som gælder for beregning og forfald af merværdiafgift.

I det foreliggende tilfælde fandt Domstolen, at sikringen af kommunernes selvstyre ved at give dem en beføjelse til at opkræve skatter var et rent budgetmæssigt formål. Ifølge Domstolen var der heller ikke nogen forbindelse med turistinfrastrukturen eller udviklingen af turismen, da afgiften, som blev pålagt drikkevarerne, uanset hvor de blev indtaget, også blev opkrævet på steder, som ikke er turiststeder. Endelig er direkte salg af vin i Østrig fritaget for afgiften på drikkevarer, og det var derfor tvivlsomt, om afgiften havde til formål at afholde folk fra at indtage alkoholholdige drikkevarer og forfulgte det formål at beskytte folkesundheden

Da den omhandlede afgift på alkoholholdige drikkevarer ikke blev pålagt i særligt øjemed, og den desuden ikke var i overensstemmelse med den almindelige opbygning af reglerne om punktafgifter på alkoholholdige drikkevarer samt momsreglerne, blev den erklæret uforenelig med EU-retten.

Dom af 10. marts 2005 , Hermann (C-491/03, [EU:C:2005:157](#))

»Indirekte beskatning – direktiv 92/12/EØF – kommunal afgift af salg af alkoholholdige drikkevarer med henblik på umiddelbar indtagelse på stedet«

Virksomheden Volkswirst Weinschänken GmbH drev en restaurant i byen Frankfurt am Main (Tyskland), hvor den bl.a. solgte drikkevarer med henblik på umiddelbar indtagelse på stedet. Da *Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main* (vedtægt om opkrævning af en afgift på drikkevarer på byen Frankfurt am Mains område) bestemmer, at byen opkræver en afgift på drikkevarer, modtog restauranten en afgørelse om afgiftspåleggelse, som den anfægtede ved *Verwaltungsgericht Frankfurt am Main* (forvaltningsdomstolen i Frankfurt am Main), der annullerede afgørelsen. Der blev iværksat appel til prøvelse af denne afgørelse ved *Hessischer Verwaltungsgerichtshof* (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Hessen, Tyskland), den forelæggende ret.

Det var således et spørgsmål om kvalificering af den virksomhed, som afgiftspåleggelsen vedrørte, dvs. levering mod vederlag inden for rammerne af en restaurationsvirksomhed af alkoholholdige drikkevarer med henblik på umiddelbar indtagelse på stedet som omhandlet i direktiv 92/12. Det præjudicielle spørgsmål drejede sig netop om, hvorvidt denne virksomhed udgør »andre former for indirekte beskatning af punktafgiftspligtige varer« som omhandlet i artikel 3, stk. 1 og 2, i direktiv 92/12 eller afgifter på tjenesteydelser i forbindelse med punktafgiftspligtige varer som omhandlet i samme direktivs artikel 3, stk. 3, andet afsnit.

Såfremt spørgsmålet skulle besvares bekræftende for så vidt angik det andet alternativ, ønskedes oplyst, om afgifter på tjenesteydelser i forbindelse med punktafgiftspligtige varer både skal opfylde betingelsen om ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne at

give anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage (artikel 3, stk. 3, første afsnit, i direktiv 92/12) og betingelsen om »i særligt øjemed« (direktivets artikel 3, stk. 2).

Domstolen bemærkede, at en afgift, der påhviler levering mod vederlag inden for rammerne af en restaurationsvirksomhed af alkoholholdige drikkevarer med henblik på umiddelbar indtagelse på stedet, skal anses for en afgift på tjenesteydelser i forbindelse med punktafgiftspligtige varer, der ikke har karakter af en omsætningsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 3, stk. 3, andet afsnit, i direktiv 92/12.

Ved afgørelsen af, om en afgift påhviler punktafgiftspligtige varer i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12, eller derimod tjenesteydelser i forbindelse med sådanne varer i artikel 3, stk. 3, andet afsnits forstand, skal der tages hensyn til, hvad der er den væsentligste omstændighed i den transaktion, som afgiften påhviler. Levering af alkoholholdige drikkevarer inden for rammerne af en restaurationsvirksomhed er karakteriseret ved en række omstændigheder og handlinger, af hvilke levering af varen i sig selv kun udgør ét led, og hvoraf tjenesteydelserne er de væsentligste.

Domstolen præciserede i øvrigt, at en afgift på tjenesteydelser i forbindelse med punktafgiftspligtige varer som omhandlet i dette direktivs artikel 3, stk. 3, andet afsnit, skal opfylde den ene betingelse, der er fastsat i samme stykkes første afsnit, dvs. betingelsen om, at »sådan beskatning ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter i forbindelse med grænsepassage«. Direktivet stiller således ikke krav om, at de pågældende afgifter opfylder betingelsen i samme artikels stk. 2, dvs. at afgifterne pålægges i særligt øjemed.

Dom af 27. februar 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, [EU:C:2014:108](#))

»Indirekte skatter – punktafgifter – direktiv 92/12/EØF – artikel 3, stk. 2 – mineralolier – detailsalgsafgift – begrebet »særligt øjemed« – overførsel af beføjelser til selvstyrende regioner – finansiering – et bestemt formål, der er fastlagt på forhånd – sundheds- og miljøudgifter«

Spanien havde indført en afgift på detailsalg af visse mineralolier (herefter »IVMDH«). Formålet med afgiften var at finansiere de nye beføjelser, der var blevet overført til de spanske selvstyrende regioner på sundhedsområdet, og i givet fald miljøudgifter. IVMDH var i kraft i Spanien fra den 1. januar 2002 til den 1. januar 2013, hvor afgiften blev en del af den harmoniserede punktafgift på mineralolier. Transportes Jordi Besora SL, en transportvirksomhed etableret i Generalitat de Catalunya (den selvstyrende region Catalonien), betalte som endelig forbruger et beløb på 45 632,38 EUR i skyldig IVMDH for regnskabsårene 2005-2008. Da virksomheden var af den opfattelse, at denne afgift var uforenelig med direktiv 92/12, krævede den tilbagebetaling af dette beløb.

På denne baggrund anmodede Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (øverste regionale domstol i den selvstyrende region Catalonien, Spanien) Domstolen om at

oplyse, om en særlig indirekte afgift på detailsalg af visse mineralolier, som pålægges forbruget af disse produkter, er forenelig med artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12.

Domstolen fastslog, at artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 skal fortolkes således, at den er til hinder for en national bestemmelse, som indfører en afgift på detailsalg af mineralolier, idet en sådan afgift ikke kan anses for at forfølge et særligt øjemed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i denne bestemmelse, når denne afgift, der har til formål at finansiere udøvelsen af de omhandlede regionale myndigheders beføjelser på sundheds- og miljøområdet, ikke i sig selv sigter på at sikre beskyttelsen af sundheden og miljøet.

Et særligt øjemed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12, er således et andet formål end et rent budgetmæssigt. Desuden har Domstolen allerede fastslået, at det at sikre kommunernes selvstyre ved at give dem en beføjelse til at opkræve skatter er et rent budgetmæssigt formål, som ikke i sig selv kan udgøre et særligt øjemed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12.

Eftersom enhver afgift nødvendigvis forfølger et budgetmæssigt formål, er den blotte omstændighed, at en afgift, såsom IVMDH, er et budgetmæssigt formål, dog ikke i sig selv – uden at gøre artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 indholdsløs – tilstrækkelig til at udelukke, at denne afgift kunne anses for ligeledes at have et særligt øjemed som omhandlet i denne bestemmelse. I denne henseende kan den omstændighed, at der på forhånd er fastlagt et formål med provenuet af denne afgift til finansiering for de regionale myndigheder af beføjelser, som er blevet overført til sidstnævnte af staten på sundheds- og miljøområdet, udgøre et element, der skal tages i betragtning i forhold til at identificere, om der findes et særligt øjemed. Et sådant formål, som dog blot er en intern organisation af budgettet i en medlemsstat, kan ikke i sig selv stilles som en tilstrækkelig betingelse i denne forbindelse, idet enhver medlemsstat, uanset det forfulgte formål, kan vælge at foreskrive formålet med provenuet af en afgift til finansiering af fastlagte udgifter.

For at blive anset for at forfølge et særligt øjemed som omhandlet i artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12, er det derimod vigtigt, at en afgift i sig selv har til formål at sikre beskyttelsen af sundheden og miljøet. Dette ville navnlig være tilfældet, hvis provenuet af denne afgift skulle anvendes på at nedbringe de sociale og miljømæssige udgifter, der er særligt forårsaget af forbruget af mineralolier, som er pålagt nævnte afgift på en sådan måde, at der er en forbindelse mellem anvendelsen af afgiftsprovenuet og den pågældende afgifts øjemed.

Dom af 25. juli 2018, Messer France (C-103/17, [EU:C:2018:587](#))

»Præjudiciel forelæggelse – harmonisering af afgiftslovgivningerne – direktiv 92/12/EØF – artikel 3, stk. 2 – direktiv 2003/96/EF – artikel 3 og 18 – beskatning af energiprodukter og elektricitet – punktafgifter – anden indirekte afgift – betingelser – national lovgivning, hvori der er fastsat et bidrag til den offentlige elforsyning – begrebet »særligt øjemed« – overholdelsen af en minimumssats for beskatning«

I årene 2005-2009 betalte selskabet Messer France, tidligere Praxair, bidraget til den offentlige elforsyning (herefter »CSPE-bidraget«).

CSPE-bidraget, som blev anvendt i Frankrig i perioden fra 2003 til 2010, var en afgift, der blev opkrævet af elforsyningsvirksomhederne og betalt af de endelige forbrugere over deres fakturaer, og hvis beløb blev allokeret til at kompensere for de meromkostninger, som elforsyningsvirksomhederne var lovligt forpligtede til at afholde, og som havde forskellige formål, der spændte fra tilskyndelse til produktion af elektricitet fra vedvarende energikilder og compensation for de forhøjede udgifter, der er forbundet med elproduktion uden for fransk europæisk område, til sociale formål såsom den særlige takstfastsættelse for denne energi, der anses for et grundlæggende forbrugsgode, samt hjælp til personer, der lever i fattigdom.

Da selskabet var af den opfattelse, at denne beskatning var i strid med artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12, idet den ikke forfulgte et særligt øjemål som omhandlet i denne bestemmelse, indgav det en anmodning om tilbagebetaling af CSPE-bidraget til det kompetente ministerium, som stiltiende afviste anmodningen. Tribunal administratif de Paris (forvaltningsdomstolen i Paris, Frankrig) frifandt sagsøgte, og cour administrative de Paris (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Paris, Frankrig) forkastede appellen iværksat til prøvelse af denne dom.

Selskabet iværksatte kassationsanke ved Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig), idet det påberåbte sig flere anbringender vedrørende CSPE-bidragets overensstemmelse med EU-retten, navnlig direktiv 92/12. Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) forelagde Domstolen en række spørgsmål om fortolkningen af artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 og artikel 3 og 18 i direktiv 2003/96. Den forelæggende ret ønskede nærmere bestemt for det første oplyst, om artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 skal fortolkes således, at opretholdelsen af en anden indirekte beskatning forudsætter, at der er indført en harmoniseret punktafgift, og dernæst, om en afgift som den i hovedsagen omhandlede kan anses for en sådan punktafgift, eller om dens forenelighed med direktiv 92/12 og 2003/96 i givet fald skal vurderes på grundlag af de i artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 opstillede krav om anden indirekte beskatning i særligt øjemed. Den forelæggende ret var for det andet i tvivl om, hvorvidt en sådan afgift kan kvalificeres som »anden indirekte beskatning« som omhandlet i artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12, og ønskede endelig oplyst, hvilke regler der gælder for tilbagebetaling af en sådan afgift, såfremt kun nogle af de formål, der

forfølges med den omhandlede afgift, kan betegnes som særlige som omhandlet i samme bestemmelse.

Domstolen svarede indledningsvis, at artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 skal fortolkes således, at indførelsen af en anden indirekte beskatning af elektricitet ikke forudsætter, at der er indført en harmoniseret punktafgift, og at en afgift som den i hovedsagen omhandlede, der ikke udgør en sådan punktafgift, med hensyn til dens forenelighed med direktiv 92/12 og 2003/96 skal vurderes på grundlag af de i artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 opstillede krav om anden indirekte beskatning i særligt øjemed.

Endvidere skal artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12 fortolkes således, at en afgift som den i hovedsagen omhandlede kan kvalificeres som »anden indirekte beskatning« som følge af sit miljømæssige formål, der har til hensigt at finansiere meromkostningerne knyttet til forpligtelsen til at købe grøn energi, med undtagelse af målsætningerne for den territoriale og sociale samhørighed, såsom den geografiske takstudligning og nedsættelsen af elpriserne for fattige husstande, og rent administrative formål, herunder finansiering af udgifterne til den administrative drift af offentlige myndigheder eller institutioner såsom Médiateur national de l'énergie (den nationale energiombudsmand) og Caisse des dépôts et consignations (den offentlige depotkasse til forvaltning af CSPE-bidraget), med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse af, at de regler for afgiftspålæggelse, der gælder for punktafgifter, er overholdt.

For at nå frem til denne konklusion bemærkede Domstolen, at mineralolier, ifølge artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12, kan pålægges andre former for indirekte beskatning end den afgift, der indføres med dette direktiv, hvis denne beskatning forfølger et eller flere særlige øjemed, og hvis den iagttager de regler for afgiftspålæggelse, der gælder for punktafgifter og moms, for så vidt angår bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen.

Domstolen bemærkede ligeledes, at bestemmelsen ikke kræver, at medlemsstaterne skal iagttage alle de regler, der gælder for punktafgifter eller for moms med hensyn til bestemmelse af afgiftsgrundlaget, afgiftsberegning, afgiftens forfald og kontrol med beskatningen. Det er således tilstrækkeligt, at en indirekte beskatning i særligt øjemed på disse punkter er i overensstemmelse med den almindelige opbygning af en af disse former for beskatning, således som de er fastsat i EU-lovgivningen.

For så vidt angår den første af disse betingelser bemærkede Domstolen i øvrigt i lyset af sin praksis, at et særligt øjemed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/12, er et andet formål end et rent budgetmæssigt.

Endelig fastslog Domstolen, at EU-retten skal fortolkes således, at de afgiftspligtige kan kræve delvis tilbagebetaling af en afgift som den i hovedsagen omhandlede for den del af afgiftsprovenuet, som er blevet allokeret til ikke-særlige formål, forudsat at de afgiftspligtige ikke har overvæltet denne afgift på deres egne kunder, hvilket det påhviler den forelæggende ret at efterprøve.



DEN EUROPÆISKE UNIONS
DOMSTOL

Direktoratet for Forskning og Dokumentation

Maj 2024