FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JEAN MISCHO

fremsat den 21. marts 2002 [1]

Indledning

1. Tribunale di Trento (Italien) har forelagt Domstolen præjudicielle spørgsmål vedrørende alkoholiske varer, der har været omsat under ordningen om suspension af punktafgifter.

De relevante fællesskabsretlige bestemmelser

2. I overensstemmelse med artikel 3, stk. 1, i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed [2] (herefter »direktivet«) finder dette anvendelse på alkohol og alkoholholdige drikkevarer.

3. I henhold til direktivets artikel 4, litra a), forstås ved »godkendt oplagshaver«, en fysisk eller juridisk person, der som led i udøvelsen af sit erhverv af de kompetente myndigheder i en medlemsstat har fået bevilling til i et afgiftsoplag at fremstille, forarbejde, oplægge, modtage og afsende punktafgiftspligtige varer, hvor punktafgifterne er suspenderet. I henhold til artikel 4, litra c), forstås ved »suspensionsordning« en afgiftsordning, der anvendes på fremstilling, forarbejdning, oplægning og omsætning af varer, hvor punktafgifterne er suspenderet.

4. Direktivets artikel 15, stk. 3, har følgende ordlyd:

»De risici, der er forbundet med omsætning inden for Fællesskabet, dækkes af den sikkerhedsstillelse som omhandlet i artikel 13, som den godkendte oplagshaver, der afsender varerne, stiller, eller eventuelt af en sikkerhed, som stilles solidarisk af afsenderen og transportvirksomheden. I givet fald kan medlemsstaterne kræve sikkerhedsstillelse af modtageren. Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for sikkerhedsstillelsen. Sikkerhedsstillelsen skal være gyldig i hele Fællesskabet.«

1 — Originalsprog: fransk.
2 — EFT L 76, s. 1.

5. I direktivets artikel 18, stk. 1, er det fastsat, at uanset om der anvendes edb, skal enhver punktafgiftspligtig vare, der omsættes under en ordning med suspension af punktafgifter mellem de enkelte medlemsstater, være ledsaget af et dokument udarbejdet af afsenderen. Dette dokument kan enten være et administrativt dokument eller et handelsdokument. Dokumentets form og indhold fastlægges efter fremgangsmåden i direktivets artikel 24.

6. Direktivets artikel 19, stk. 4, bestemmer, at »[n]år punktafgiftspligtige varer, der omsættes under suspensionsordningen som defineret i artikel 4, litra c), udføres, afsluttes ordningen ved, at det af Fællesskabets udgangstoldsted attesteres, at varerne faktisk har forladt Fællesskabet. Dette toldsted skal til afsenderen tilbagesende det attesterede eksemplar af ledsagedokumentet.« Af samme bestemmelses stk. 5, fremgår det, at »[h]vis ordningen ikke er afsluttet, skal afsenderen underrette sin medlemsstats skattemyndigheder inden for en frist, som fastsættes af disse skattemyndigheder. Denne frist kan dog ikke være på mere end tre måneder efter datoen for varernes afsendelse«.

7. Direktivets artikel 20 har følgende ordlyd:

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

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

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

3. Når punktafgiftspligtige varer ikke når frem til deres bestemmelsessted, og det ikke er muligt at fastslå, hvor overtrædelsen eller uregelmæssigheden har fundet sted, anses denne overtrædelse eller uregelmæssighed for at have fundet sted i afgangsmedlemsstaten, som inddriver punktafgifterne til den sats, der gælder på datoen for varernes afsendelse, medmindre det inden for en frist på fire måneder fra datoen for varernes afsendelse og til de kompetente myndigheders tilfredshed godtgøres, at

omsætningen er foregået forskriftsmæssigt, eller det påvises, hvor overtrædelserne eller uregelmæssighederne faktisk har fundet sted, jf. dog artikel 6, stk. 2.

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

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8. Selskabet Distillerie Fratelli Cipriani SpA (herefter »Cipriani«) har i flere år drevet virksomhed med destillation af alkohol. I sin egenskab af godkendt oplagshaver som omhandlet i direktivets artikel 15, stk. 3, foretog Cipriani mellem december 1996 og november 1997 forskellige aktiviteter, der omfattede omsætning af alkoholholdige varer under suspensionsordningen, der var beregnet til udførsel til tredjelande via én eller flere medlemsstater. Det administrative ledsagedokument (herefter »ALD«), der er omhandlet i direktivets artikel 18, stk. 1, var vedlagt varerne.

9. De italienske skatte- og afgiftsmyndigheder anmodede de tyske skatte- og afgiftsmyndigheder om at foretage en undersøgelse af et bestemt antal ALD inden for rammerne af det administrative samarbejde i afgiftssektoren. Efter den foretagne kontrol viste det sig, at det stempelmærke, der var påført disse ALD for at attestere, at varerne havde forladt Fællesskabets område, var blevet forfalsket. Da dette forhold udgør en uregelmæssighed i de relevante nationale bestemmelsers forstand, krævede Ufficio Tecnico di Finanza di Trento, at Cipriani betalte 6 448 573 296 ITL i punktafgift (til den sats der var gældende på tidspunktet for varernes afsendelse), der svarede til afgiften af 20 forsendelser af neutral alkohol fremstillet af melasse, der blev omsat under suspensionsordningen. Den 6. april 1998 blev der over for Cipriani fremsat to yderligere krav om betaling af henholdsvis 19 044 116 432 og 947 034 352 ITL, der svarede til punktafgifter for yderligere 62 forsendelser af neutral melassealkohol, der ligeledes var blevet omsat under suspensionsordningen.

10. Det fremgår af sagens akter, at Cipriani først fik kendskab til, at eksemplaret af ALD var forfalsket, efter at virksomheden fik meddelelse fra den italienske skatte- og afgiftsmyndighed om kravet på betaling af punktafgift. Denne meddelelse blev fremsendt efter udløbet af den præklusive frist på fire måneder at regne fra datoen for varernes afsendelse, der er fastsat i direktivets artikel 20, stk. 3.

11. Cipriani anlagde herefter sag ved den forelæggende ret og gjorde for det første

gældende, at afgiftskravet ikke var forfaldet til betaling, da der ikke var bevis for, at varerne var overgået til forbrug på medlemsstatens område, for det andet, at den nationale bestemmelse, hvorved direktivets artikel 20 er gennemført, ikke finder anvendelse, idet afgiften kun kan opkræves, når uregelmæssigheden eller overtrædelsen kan tilregnes virksomheden, og for det tredje, at de italienske myndigheder ikke havde kompetence til at opkræve beløbet, eftersom de ikke har fremlagt bevis for, at de forgæves har forsøgt at finde frem til varernes faktiske bestemmelsessted. Cipriani anfægtede ligeledes med samme begrundelse de to betalingspålæg, der var meddelt i april 1998.

12. Ministero delle Finanze har gjort gældende, at forfalskningen af ALD må ligestilles med varernes overgang til forbrug på medlemsstatens område. Der er således tale om en uretmæssig afslutning af suspensionsordningen, der medfører, at punktafgifterne forfalder. Ministeriet har desuden gjort gældende, at forpligtelsen til at betale punktafgifterne påhvilede Cipriani i virksomhedens egenskab af sikkerhedsstiller, og at Den Italienske Republik havde kompetence til at opkræve afgifterne. Ministero delle Finanze har endvidere anført, at det er afsenderen, der har bevisbyrden for, at omsætningen er foregået forskriftsmæssig eller hvor varen er overgået til forbrug, hvilket udgør grundlaget for de italienske myndigheders kompetence til at inddrive punktafgifterne i deres egenskab af afsendelsesmedlemsstat og i deres egenskab af at være den stat, hvor uregelmæssigheden eller overtrædelsen er konstateret ved udløbet af firemånedersfristen. Når fristen er udløbet, kan afsenderen ikke længere føre det omhandlede bevis med henblik på at anfægte den berørte medlemsstats kompetence til at inddrive afgiften.

13. Da Tribunale di Trento er af den opfattelse, at en fortolkning af direktivet er nødvendig for at kunne afgøre sagen, har retten besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 20, stk. 3, i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 — når der foreligger omsætning af varer under suspensionsordningen efter betydningen i direktivets artikel 4, litra c), der er bestemt til udførsel via én eller flere medlemsstater, men ikke er nået frem til bestemmelsesstedet, og når det ikke er muligt at fastslå, hvor uregelmæssigheden eller overtrædelsen har fundet sted — fortolkes således, at afsendelsesmedlemsstaten alene kan skride til opkrævning af punktafgifterne, såfremt den, der har stillet sikkerhed for betalingen, rettidigt er blevet sat i stand til at blive bekendt med, at suspensionsordningen ikke er blevet afsluttet, således at vedkommende inden udløbet fristen på fire måneder at regne fra datoen for afsendelsen af varerne kan fremlægge tilfredsstillende bevis for, enten at omsætningen har været forskriftsmæssig, eller for, hvor uregelmæssigheden eller overtrædelsen faktisk har fundet sted?

2) Såfremt der svares bekræftende på spørgsmålet under 1), spørges: Gælder den samme fortolkning under de samme omstændigheder også, når afsendelsesmedlemsstaten er den samme som den stat, der har konstateret overtrædelsen eller uregelmæssigheden, eller kommer i et sådant tilfælde under de samme omstændigheder formodningen i direktivets artikel 20,

stk. 2, til anvendelse? Såfremt det sidstnævnte måtte være tilfældet, spørges, om der kan gives adgang til bevisførelse vedrørende spørgsmålet, enten om omsætningen har været forskriftsmæssig, eller vedrørende spørgsmålet, hvor uregelmæssigheden eller overtrædelsen faktisk har fundet sted, ligesom der spørges, om dette bevis er undergivet fristbetingelsen i stk. 3?

3) Såfremt der svares benægtende på spørgsmålet under 1), spørges: Skal artikel 20, stk. 3, i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 under de samme omstændigheder fortolkes således, at den, der har stillet sikkerhed for betalingen af punktafgifterne, og som ikke rettidigt er blevet sat i stand til at blive bekendt med, at suspensionsordningen ikke er blevet afsluttet, kan føre bevis for, enten om omsætningen har været forskriftsmæssig, eller vedrørende spørgsmålet, hvor uregelmæssigheden eller overtrædelsen faktisk har fundet sted, også når fristen på fire måneder fra datoen fra varernes afsendelse er udløbet?«

Vurdering

Første spørgsmål

14. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den myndighed, der har kompetence til at opkræve punktafgifterne, når omsætningen ikke er blevet gennemført forskriftsmæssigt, har pligt til forinden at underrette afsenderen om, at suspensionsordningen ikke er blevet afsluttet, med henblik på at denne, inden for den frist, der er fastsat i direktivets artikel 20, stk. 3, kan fremlægge beviser for, at omsætningen har været forskriftsmæssig, eller påvise, hvor uregelmæssigheden eller overtrædelsen faktisk har fundet sted.

15. Cipriani er af den opfattelse, at en sådan underretning skal sendes til afsenderen og har i den forbindelse henvist til Lensing & Brockhausen-dommen [3], hvori Domstolen fortolkede de bestemmelser, der finder anvendelse ved fællesskabsforsendelser, når varerne ikke er blevet frembudt på bestemmelsestoldstedet. Cipriani og Kommissionen har gjort gældende, at proceduren for fællesskabsforsendelse finder analog anvendelse på omsætningen af varer under ordningen med suspension af punktafgifter.

16. I denne dom fastslog Domstolen, at de gældende bestemmelser for fællesskabsforsendelse skal fortolkes således, at den medlemsstat, som afgangstoldstedet henhører under, kun kan opkræve importafgifterne, såfremt den har meddelt den hovedforpligtede, at denne har en frist på

3 — Dom af 21.10.1999, sag C-233/98, Sml. I, s. 7349. Se artikel 11a i Kommissionens forordning (EØF) nr. 1429/90 af 29.5.1990 om ændring af forordning (EØF) nr. 1062/87 om gennemførelsesbestemmelser til og forenkling af proceduren for fællesskabsforsendelse (EFT L 137, s. 21).

tre måneder til at føre bevis for, at forsendelsen er gennemført forskriftsmæssigt, eller til at påvise, hvor overtrædelsen eller uregelmæssigheden faktisk er begået.

17. Såvel Cipriani som Kommissionen har gjort gældende, at dette princip skal overføres på suspensionsordningen, som følge af den lighed, der er mellem denne ordning og proceduren for fællesskabsforsendelse.

18. Det må imidlertid fremhæves, at sidstnævnte procedure udviser to markante forskelle i forhold til punktafgiftsdirektivet.

19. For det første følger det af proceduren for fællesskabsforsendelse, at når en forsendelse ikke er blevet frembudt på bestemmelsestoldstedet, underretter dette toldsted afgangstoldstedet herom. Det påhviler herefter sidstnævnte toldsted at oplyse den hovedforpligtede om dette forhold.

20. I direktivets artikel 19, stk. 4, er det derimod fastsat, at Fællesskabets udgangstoldsted skal tilbagesende det attesterede eksemplar af ledsagedokumentet direkte til afsenderen og ikke til det kompetente toldsted i afsendelsesmedlemsstaten.

21. Denne tilbagesendelse skal ske senest femten dage efter den måned, hvor udgangstoldstedet har modtaget ALD. Hvis tilbagesendelsen ikke finder sted inden for den nævnte frist — hvilket er ensbetydende med, at ordningen ikke er blevet afsluttet — er det afsenderen, der skal underrette sin medlemsstats skattemyndigheder inden for en frist, der fastsættes af disse skattemyndigheder. I følge artikel 19, stk. 5, kan denne frist ikke være på mere end tre måneder efter datoen for varernes afsendelse.

22. Afsenderen er således den første, der underrettes om den manglende afslutning af suspensionsordningen, og det er ham, der skal afgive disse oplysninger til de kompetente skattemyndigheder i sin medlemsstat. Det følger således af ordningens opbygning, at det ikke er nødvendigt, at den kompetente skattemyndighed underretter den erhvervsdrivende.

23. For det andet er det i den relevante bestemmelse inden for rammerne af proceduren for fællesskabsforsendelse, nemlig artikel 11a i Kommissionens forordning nr. 1062/87 fastsat, at når afgangstoldstedet underretter den hovedforpligtede om, at forsendelsen ikke er blevet frembudt ved bestemmelsestoldstedet og om, at stedet for overtrædelsen eller uregelmæssigheden ikke kan fastslås, skal afgangstoldstedet ved samme lejlighed anføre den frist, inden for hvilken der over for dette toldsted kan føres bevis for, at forsendelsen er gennemført forskriftsmæssigt, eller inden for hvilken det kan påvises, hvor overtrædelsen eller uregelmæssigheden faktisk har fundet sted.

24. Da der ikke er fastsat en sådan frist i den ordning, der er indført ved direktivet, og en frist ikke harmonerer med opbygningen af denne ordning, der etablerer en direkte forbindelse mellem udgangstoldstedet og afsenderen, skal den kompetente skattemyndighed i afgangsmedlemsstaten hverken underrette afsenderen eller indrømme denne en frist, der begynder at løbe fra underretningen.

25. Men finder denne regel også anvendelse i en situation som den, der ligger til grund for rettens første spørgsmål, dvs. når den fastsatte procedure ikke er forløbet korrekt, fordi det eksemplar af ALD, der skal tilbagesendes til afsenderen, var blevet forfalsket, og afsenderen ikke havde mulighed for at få kendskab hertil? Dette fører mig til det tredje spørgsmål, der i den grad er knyttet til det første spørgsmål, at jeg foretrækker at behandle dette før det andet spørgsmål og besvare første og tredje spørgsmål under ét.

Tredje spørgsmål

26. Med dette spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den frist på fire måneder, inden for hvilken en erhvervsdrivende skal have fremlagt bevis for, at omsætningen har været forskriftsmæssig eller have påvist, hvor uregelmæssigheden eller overtrædelsen faktisk har fundet sted, kan gøres gældende over for en erhvervsdrivende, der ikke rettidigt er blevet gjort bekendt med, at suspensionsordningen ikke er blevet behørigt afsluttet.

27. Indledningsvis henledes opmærksomheden endnu en gang på, at afsenderen normalt vil få kendskab til, at uregelmæssigheden eller overtrædelsen har fundet sted, når det eksemplar af ALD, der er beregnet til afsenderen, ikke tilbagesendes fra udgangstoldstedet.

28. Hvis han ikke modtager dokumentet, må han nødvendigvis konkludere, at varerne ikke er nået frem til bestemmelsesstedet, og han bør straks bestræbe sig på at afklare situationen. Da han i denne situation inden for fristen på fire måneder fra afsendelsesdagen underrettes om, at der sandsynligvis har været tale om en overtrædelse, bestemmes det i direktivet, at han også inden for denne frist skal fremlægge bevis for, at omsætningen har været forskriftsmæssig eller påvise, hvor uregelmæssigheden eller overtrædelsen faktisk har fundet sted.

29. Det forholder sig imidlertid ganske anderledes i den foreliggende sag. Den berørte erhvervsdrivende modtog nemlig et ALD, der var forsynet med de stempler og de underskrifter, der normalt skal være på et sådant. Han har således kunnet gå ud fra, at alt var i orden, og at han ikke skulle foretage sig noget i den anledning.

30. I forelæggelseskendelsen fremhæves det i denne forbindelse, at Cipriani ikke havde grund til at tvivle på dokumentets ægthed. Retten har således lagt til grund, at det ikke var objektivt muligt for virksomheden at blive klar over, at der var tale om en uregelmæssighed, nemlig den, der består i, at stemplerne på ALD var forfalskede.

31. Det følger heraf, at den erhvervsdrivende i den foreliggende sag ikke har noget ansvar for, at det først var efter udløbet af fristen på de fire måneder, at han opdagede, at der havde været tale om en uregelmæssighed, nemlig på det tidspunkt hvor han modtog en opkrævning fra den kompetente nationale myndighed, hvilket skete efter fristens udløb.

32. Her kunne man ganske vist indvende, at det i medfør af retspraksis inden for toldområdet [4] er den erhvervsdrivende og ikke det offentlige, der må bære konsekvenserne af sine medkontrahenters eventuelle tilsidesættelse af reglerne. Det samme gælder desuden, når den erhvervsdrivende er blevet vildledt med falske certifikater.

33. Denne praksis vedrørte imidlertid et andet spørgsmål, nemlig spørgsmålet om, hvorvidt det var muligt for den erhvervsdrivende at unddrage sig betalingen af told i en situation som ovenfor beskrevet.

34. Det, der er omtvistet i denne sag, er imidlertid, om den erhvervsdrivende i en tilsvarende situation bevarer sine grundlæggende processuelle rettigheder. Spørgsmålet om, hvorvidt han er forpligtet til at betale eller ej, kommer i anden række. Denne retspraksis skal følgelig ikke lægges til grund for afgørelsen af den foreliggende sag. Den omstændighed, at den erhvervsdrivende ifølge disse domme fortsat bærer den finansielle risiko, der er forbundet med de omhandlede transaktioner, har ingen betydning for disse processuelle rettigheder.

35. Jeg har derfor samme holdning som Kommissionen, den portugisiske regering og Cipriani, der alle har gjort gældende, at en frist, der allerede er udløbet på det tidspunkt, hvor den erhvervsdrivende — hvis påpasselighed og gode tro ikke er draget i tvivl — gøres bekendt med, at der har fundet en uregelmæssighed eller en overtrædelse sted, kun vanskeligt kan anses for at være rimelig.

36. Det fremgår nemlig af fast retspraksis, at det grundlæggende princip om ret til kontradiktion indebærer, at selv om der ikke er fastsat specifikke processuelle regler herom, skal en person, der skal træffes en foranstaltning overfor, have haft lejlighed til at gøre sine synspunkter gældende på en hensigtsmæssig måde [5].

37. Som Kommissionen med rette har anført, er dette ligeledes tilfældet, når den omhandlede foranstaltning træffes af en national myndighed, der inden for rammerne af sin kompetence udøver fællesskabsretten.

4 — Jf. eksempelvis dom af 13.11.1984, forenede sager 98/83 og 230/83, Van Gend & Loos, Sml. s. 3763, og af 18.1.1996, sag C-446/93, SEIM, Sml. I, s. 73.

5 — Dom af 21.9.2000, sag C-462/98 P, Mediocurso mod Kommissionen, Sml. I, s. 7183.

38. Det følger heraf, at i en situation, hvor det er objektivt umuligt for den erhvervsdrivende, der har stillet sikkerhed for betalingen af punktafgifterne, i tide at få kendskab til, at der har fundet en uregelmæssighed eller en formodet overtrædelse sted, kan den frist, der er fastsat i direktivets artikel 20, stk. 3, ikke gøres gældende over for denne erhvervsdrivende.

39. En sådan erhvervsdrivende må følgelig kunne råde over en ny frist, der begynder at løbe fra det tidspunkt, hvor skattemyndigheden formelt har meddelt den pågældende, at afslutningen af suspensionsordningen ikke har været forskriftsmæssig.

40. I denne forbindelse vil jeg sammen med Kommissionen understrege, at det ikke er selve eksistensen af en frist, der udgør et problem. Såvel effektiviteten af lovgivningen inden for told- og skatteområdet som hensynet til retssikkerheden nødvendiggør, at en erhvervsdrivende, der ikke inden for en rimelig frist har ført det i lovgivningen omhandlede bevis, fortaber retten til at modsætte sig kravet på betaling af punktafgifterne. I modsat fald bliver opkrævningen af dem illusorisk.

41. Det er i øvrigt heller ikke fristens længde, der ligger til grund for vanskelighederne. Som der er redegjort for ovenfor, og som Kommissionen i øvrigt har anført, er det at råde over fire måneder til at fremlægge det fornødne bevis nemlig under andre omstændigheder ikke urimeligt, selv om det i denne forbindelse skal pointeres, at de erhvervsdrivende i praksis råder over en kortere periode, da de må afvente varernes transport til modtageren og tage hensyn til, at direktivet indrømmer modtageren en vis frist til at tilbagesende ALD.

42. Det følger heraf, at det egentlige problem med direktivets artikel 20, stk. 3, er udgangspunktet for beregningen af fristen på fire måneder.

43. Kommissionen finder, at problemet kan løses ved hjælp af en fortolkning af direktivet. Det er med andre ord ikke nødvendigt at anse dette for at være ugyldigt, men kun for på sin vis at være ufuldstændigt, og det kan således fortolkes på en måde, der er i overensstemmelse med det grundlæggende princip om ret til kontradiktion.

44. Kommissionen har i denne forbindelse fremført to argumenter.

45. Kommissionen har for det første påpeget, at en bogstavelig anvendelse af direktivet medfører, at der gælder en frist, der — henset til realiteterne inden for forretningsverdenen — i de fleste tilfælde vil være udløbet, før den erhvervsdrivende har haft mulighed for at reagere. En sådan fortolkning kompromitterer den effektive virkning af direktivets artikel 20, stk. 3.

46. I henhold til fast retspraksis består en af de fællesskabsretlige fortolkningsregler i at fortolke en bestemmelse, at dennes effektive virkning sikres. Den her omhandlede bestemmelse skal således undergives en fortolkning, der kan sikre dens effektive virkning.

47. Kommissionen har dernæst tilføjet, at det ligeledes fremgår af retspraksis, at en bestemmelse i den afledte fællesskabsret skal fortolkes på en sådan måde, at den bringes i overensstemmelse med traktaten og følgelig så meget desto mere med de grundlæggende fællesskabsretlige principper, såsom retten til kontradiktion.

48. Disse argumenter, hvor tiltalende de end måtte være, er imidlertid kun overbevisende ud fra en umiddelbar betragtning. De angiver klart det resultat, der er ønskeligt, men ikke nødvendigvis det, der er muligt at opnå.

49. Det fremgår nemlig af den retspraksis [6], som Kommissionen har henvist til, at en bestemmelse skal undergives en fortolkning, der sikrer dens effektive virkning, og som er i overensstemmelse med de grundlæggende rettigheder, når dette er muligt.

6 — Dom af 5.5.1982, sag 15/81, Schul, Sml. s. 1409, og af 29.6.1995, sag C-135/93, Spanien mod Kommissionen, Sml. I, s. 1651.

50. Det fremgår til gengæld ikke af denne retspraksis — der vedrørte sager, hvor den omtvistede bestemmelse ikke var så entydig, som den her omhandlede — hvornår dette er tilfældet.

51. Imidlertid skaber Kommissionens egen argumentation en vis tvivl i denne forbindelse.

52. Kommissionen modsiger nemlig sig selv, når den gør gældende, at der normalt ikke er noget, der er til hinder for en bogstavelig anvendelse af direktivets artikel 20, stk. 3, samtidig med, at den i sammenhæng med sit argument om den effektive virkning har anført, at en sådan fortolkning indebærer, at bestemmelsen i en lang række tilfælde vil være virkningsløs (»lettre morte«).

53. Den omstændighed, at regelsættet kan anvendes i et vist antal tilfælde, forekommer under alle omstændigheder ikke relevant, uanset hvor mange tilfælde der er tale om. Spørgsmålet om, hvorvidt regelsættets uforenelighed med de grundlæggende rettigheder blot skyldes regelsættets ufuldstændige karakter, eller der er en anden årsag hertil, kan nemlig ikke bevirke, at uforeneligheden forsvinder eller, at denne bliver mindre alvorlig. Omfanget af denne uforenelighed er uafhængig af spørgsmålet om, hvorvidt tilsidesættelsen af de grundlæggende rettigheder er et resultat af det, der står i lovteksten eller af det, der ikke står der.

54. En tilsidesættelse af de grundlæggende rettigheder kan således vel være resultatet af den omstændighed, at lovgiver simpelt hen har undladt at fastsætte regler for et sjældent forekommende tilfælde. Domstolen har således allerede fastslået, at en bestemmelse var retsstridig — ikke fordi en bestemt del af bestemmelsen var det — men fordi bestemmelsen undlod at nævne noget [7].

55. Det skal desuden påpeges, at den løsning, som Kommissionen har foreslået, på baggrund af de argumenter, der er gennemgået ovenfor, langt fra er hævet over enhver kritik med hensyn til overholdelsen af de grundlæggende rettigheder. Kommissionen har nemlig foreslået, at den normale regel anvendes, dvs. at der gælder en frist på fire måneder fra varernes afsendelse, når den erhvervsdrivende på den ene eller den anden måde er blevet underrettet om overtrædelsen eller uregelmæssigheden før fristens udløb. Er den erhvervsdrivende derimod først blevet underrettet herom efter fristens udløb, bør han ifølge Kommissionen indrømmes en frist på fire måneder, der begynder at løbe på det tidspunkt, hvor han faktisk fik kendskab til overtrædelsen eller uregelmæssigheden.

56. Denne løsning synes umiddelbart at indebære en betydelig forskelsbehandling mellem de erhvervsdrivende alt efter, hvornår de får kendskab til uregelmæssigheden eller overtrædelsen. Jeg kan imidlertid ikke se nogen begrundelse for en sådan forskelsbehandling.

57. En erhvervsdrivende, der underrettes en uge før udløbet af fristen på fire måneder regnet fra varernes afsendelse, har således alt i alt en uge til at forsøge at fremskaffe de fornødne beviser. En erhvervsdrivende, der får besked en uge lige efter fristens udløb, har derimod fire måneder til at fremskaffe de samme beviser.

58. Kommissionen har ikke fremført noget argument for, at en sådan forskelsbehandling skulle være berettiget, og det ville også være svært at finde et sådant argument.

59. Vil det sige, at fortolkningsvejen i den foreliggende sag er udelukket, og at Domstolen blot må fastslå, at direktivets artikel 20, stk. 3, er ugyldig? Ja, det mener jeg.

60. Det må nemlig konstateres, at den fremgangsmåde, som Kommissionen har foreslået, svarer til, at der føjes et ekstra stykke til bestemmelsen, der som en undtagelse fra hovedregelen regulerer den situation, der er genstand for den foreliggende sag.

61. En sådan fremgangsmåde synes imidlertid at gå langt ud over det, der forstås

7 — Dom af 19.10.1977, forenede sager 117/76 og 16/77, Ruckdeschel, Sml. s. 1753.

ved begrebet fortolkning. Det må her erindres om, at den omtvistede bestemmelse er fuldstændig klar. Bestemmelsens ordlyd giver ikke anledning til nogen tvivl. Lovgiver har ikke indført den sondring, som Kommissionen foreslår, og der foreligger ingen oplysninger om, at lovgiver har til hensigt at gøre det.

62. Situationen havde været en anden, såfremt lovgiver havde fastsat en sondring, som skulle defineres nærmere i retspraksis. I et sådant tilfælde ville vi utvivlsomt befinde os inden for fortolkningsområdet. Det tilkommer derimod ikke dommeren under påskud af at ville fortolke en bestemmelse at sætte sig i lovgivers sted og indføre sondringer i den omtvistede bestemmelse, som lovgiver ikke har fastsat.

63. Den gamle romerske læresætning »Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus« har ikke mistet sin relevans.

64. Det er derfor min vurdering, at Kommissionens forsøg på at »fortolke« denne bestemmelse frem for at fastslå, at den er ugyldig, er dømt til at mislykkes.

65. Det er korrekt, at den forelæggende ret kun har anmodet om en fortolkning af bestemmelsen, idet den ikke har anfægtet dens gyldighed. Det fremgår imidlertid af Domstolens praksis, at Domstolen kan omformulere et spørgsmål med henblik på at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar til at afgøre tvisten. I den foreliggende sag kan et sådant svar kun gives efter en analyse af den pågældende bestemmelse, selv om den forelæggende ret kun har refereret til dens fortolkning.

66. Da det tilkommer Domstolen at udlede de nødvendige fællesskabsretlige elementer med henblik på at kunne give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar, kan den i den forbindelse ikke være bundet af, at den forelæggende ret har valgt at formulere et fortolkningsspørgsmål frem for at rejse tvivl om bestemmelsens gyldighed [8].

67. Det følger af det foregående, at den forelæggende ret må undlade at anvende direktivets artikel 20, stk. 3, idet bestemmelsen er i strid med det grundlæggende princip om ret til kontradiktion, og en fortolkning af bestemmelsen som foreslået af Kommissionen ikke kan ændre herpå.

68. Da denne uforenelighed ikke skyldes fristen som sådan, men valget af det tidspunkt, som fristen løber fra, skal den

8 — Jf. i denne retning dom af 1.12.1965, sag 16/65, Schwarze, Sml. 1965-1968, s. 131, org.ref.: Rec. s. 1081, og af 15.10.1980, sag 145/79, Roquette, Sml. s. 2917.

forelæggende ret følgelig lade den frist, som den erhvervsdrivende i direktivet er blevet tillagt med henblik på at føre det fornødne bevis, løbe fra den dato, hvor han af skattemyndigheden får meddelelse — f.eks. i form af en skatteopkrævning — om, at suspensionsordningen ikke er blevet afsluttet forskriftsmæssigt.

69. Man må i øvrigt notere sig, at det — med henblik på at undgå problemet i fremtiden — i givet fald er fællesskabslovgiver, der må drage konsekvenserne af Domstolens dom.

70. Henset til ovenstående vil jeg foreslå, at det første og det tredje præjudicielle spørgsmål besvares således:

Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed skal fortolkes således, at en erhvervsdrivende, der har stillet sikkerhed for betaling af punktafgifterne, men som ikke inden for fristen på fire måneder fra datoen for varernes afsendelse har fået kendskab til, at suspensionsordningen ikke er blevet afsluttet forskriftsmæssigt, formelt skal underrettes herom af den kompetente myndighed, og fristen på fire måneder til at godtgøre, at omsætningen er foregået forskriftsmæssigt, eller påvise, hvor overtrædelserne eller uregelmæssighederne faktisk har fundet sted, først må begynde at løbe fra tidspunktet for denne underretning. Artikel 20, stk. 3, er ugyldig, for så vidt som bestemmelsen ikke indeholder en mulighed for, at en sådan erhvervsdrivende fører dette bevis.

Andet spørgsmål

71. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt at få oplyst, om den erhvervsdrivendes mulighed for i henhold til direktivets artikel 20, stk. 3, at godtgøre, at omsætningen er foregået forskriftsmæssigt, eller for at påvise, hvor overtrædelserne eller uregelmæssighederne faktisk har fundet sted, også gælder i tilfælde, hvor bestemmelsens stk. 2 finder anvendelse.

72. Med andre ord er der på sin vis tale om en kumulativ anvendelse af artikel 20's stk. 2 og 3.

73. I den anledning skal der foretages en systematisk gennemgang af direktivets artikel 20.

74. Formålet med bestemmelsen er at undgå kompetencekonflikter mellem de

medlemsstater, som kunne tænkes at opkræve punktafgifter af varer, der har været genstand for en overtrædelse. Der udpeges derfor en kompetent medlemsstat i hver af de i bestemmelsen omhandlede situationer.

75. Stk. 2 indeholder således en generel regel, der anvendes i tilfælde, hvor en overtrædelse eller en uregelmæssighed er blevet konstateret, uden at det har været muligt at fastslå, hvor de er blevet begået, og som udpeger den stat, på hvis område de er blevet konstateret, som den kompetente stat.

76. Stk. 3 finder derimod kun anvendelse, når en anden betingelse er opfyldt, nemlig at de omhandlede varer ikke er nået frem til deres bestemmelsessted. I disse tilfælde er det afgangsmedlemsstaten, der udpeges som kompetent.

77. Som Kommissionen har påpeget, ville man udpege to medlemsstater, der er kompetente til at afgiftsberigtige varerne, hvis begge bestemmelser skulle anvendes på samme sag. Der ville følgelig opstå en kompetencekonflikt, hvis den medlemsstat, hvor overtrædelsen er konstateret, ikke er den samme som afgangsmedlemsstaten, selv om de to kompetenceregler, der er fastsat i artikel 20, stk. 2 og 3 netop har til formål at forebygge og i alle tilfælde at løse sådanne konflikter.

78. Den omstændighed, at de to bestemmelser i den foreliggende sag ville udpege den samme medlemsstat, nemlig Italien, indebærer ikke, at det er muligt at anvende dem kumulativt ved at se bort fra deres ordlyd og direktivets opbygning.

79. Det må således afgøres, hvilken af de to bestemmelser der alene skal anvendes på den sag, der verserer for den nationale ret.

80. Den nationale ret har i sin forelæggelseskendelse imidlertid præciseret, at de omhandlede varer ikke er nået frem til bestemmelsesstedet i artikel 20, stk. 3's forstand. Betingelsen for at anvende denne bestemmelse er således opfyldt, og stk. 2 finder følgelig ikke anvendelse i den foreliggende sag.

81. Det er således kun for fuldstændighedens skyld, at jeg skal knytte følgende bemærkninger til spørgsmålet.

82. Både bestemmelsens stk. 1 og 2 omhandler en situation, hvor en overtrædelse eller en uregelmæssighed er blevet begået i forbindelse med omsætningen. I denne sammenhæng vedrører stk. 1 den situation, hvor den nævnte overtrædelse eller uregelmæssighed er kendt, hvorimod

stk. 2 vedrører den situation, hvor den ikke er det.

83. Opbygningen af disse stykker udelukker således muligheden for at påvise, at omsætningen er foregået forskriftsmæssigt, og dermed udelukkes også anvendelsen af stk. 3 vedrørende beviset herfor. Hovedbetingelsen for at anvende disse to stykker er nemlig, at der foreligger en uregelmæssighed eller en overtrædelse.

84. Det følger af det ovenstående, at det andet spørgsmål skal besvares på følgende måde:

»Når de omhandlede varer ikke er nået frem til deres bestemmelsessted, finder direktivets artikel 20, stk. 2, ikke anvendelse.«

Forslag til afgørelse

85. Henset til ovenstående bemærkninger foreslår jeg, at Tribunale di Trentos spørgsmål besvares således:

Første og tredje spørgsmål

»Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed skal fortolkes således, at en erhvervsdrivende, der har stillet sikkerhed for betaling af punktafgifterne, men som ikke inden for fristen på fire måneder fra datoen for varernes afsendelse har fået kendskab til, at suspensionsordningen ikke er blevet afsluttet forskriftsmæssigt, formelt skal underrettes herom af den kompetente myndighed, og fristen på fire måneder til at godtgøre, at omsætnin-

gen er foregået forskriftsmæssigt, eller påvise, hvor overtrædelserne eller uregelmæssighederne faktisk har fundet sted, først må begynde at løbe fra tidspunktet for denne underretning. Artikel 20, stk. 3, er ugyldig, for så vidt som bestemmelsen ikke indeholder en mulighed for, at en sådan erhvervsdrivende fører dette bevis.«

Andet spørgsmål

»Når de omhandlede varer ikke er nået frem til deres bestemmelsessted, finder direktivets artikel 20, stk. 2, ikke anvendelse.«