Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
E. SHARPSTON
fremsat den 31. januar 2013 [1]

Sag C-663/11

Scandic Distilleries SA
mod
Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Curtea de Apel Oradea (Rumænien))

»Direktiv 92/12/EØF — punktafgift på varer til forbrug i en anden medlemsstat — afslag på at godtgøre punktafgift erlagt i den første medlemsstat — forenelighed med EU-retten«

1. Et rumænsk selskab markedsførte alkoholholdige varer i sin egen medlemsstat, der var bestemt til forbrug i Den Tjekkiske Republik. Den betalte derfor punktafgift af disse varer i Rumænien. Varerne blev efterfølgende transporteret til Den Tjekkiske Republik, hvor der på ny blev erlagt punktafgift. Selskabet anmodede herefter om godtgørelse af den punktafgift, som var erlagt i Rumænien. Anmodningen blev afvist med den begrundelse, at den skulle have været indgivet, før varerne blev afsendt. Selskabet har gjort gældende, at det ikke havde mulighed herfor, da den komplette anmodning skulle indeholde skriftligt bevis for, at varerne var ankommet i Den Tjekkiske Republik.

2. Curtea de Apel Oradea – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ şi Fiscal (appelretten i Oradea – anden civilafdeling for forvaltnings- og skatteretlige sager) ønsker nærmere bestemt oplyst, om de rumænske bestemmelser, som ligger til grund for afvisningen, er forenelige med EU-retten, navnlig med direktiv 92/12 [2].

Direktiv 92/12

3. Direktiv 92/12 er ikke det letteste direktiv at forstå. Det indeholder mange krydshenvisninger i en overordnet struktur, som gør det vanskeligt klart at sondre mellem ordningerne, navnlig de ordninger, der regulerer transport af punktafgiftspligtige varer mellem medlemsstaterne [3]. For at få en korrekt forståelse af de retlige spørgsmål, som er rejst i den foreliggende sag, er det nødvendigt at bevare en række bestemmelser i erindring, hvis indbyrdes forhold ikke altid fremgår klart af ordlyden.

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets direktiv af 25.2.1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76, s. 1), med senere ændringer. Direktiv 92/12 er nu ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2008/118/EF af 16.12.2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009 L 9, s. 12).

3 — Kommissionen anførte i sin rapport til Europa-Parlamentet, Rådet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg om anvendelsen af artikel 7 til 10 i direktiv 92/12/EØF (KOM(2004) 227 endelig), at »den nuværende formulering af direktivets artikel 7 til 10 [er] resultatet af lange og komplicerede drøftelser i Rådet.
Det må erkendes, at resultatet blev et direktiv, hvis opbygning langt fra er harmonisk. Der er således tre bestemmelser, der vedrører den samme situation, nemlig erhvervsmæssig oplægning i en anden medlemsstat, og som alle har det samme mål, nemlig at sikre, at punktafgiften betales i nævnte medlemsstat. Dertil kommer, at bestemmelsernes respektive anvendelsesområde ikke altid er klart defineret. Dette betyder, at visse varebevægelser kan være omfattet af flere forskellige bestemmelser, som gør det nødvendigt at overholde forskellige formaliteter«.

4. Artikel 4 indeholder følgende definitioner:

»a) godkendt oplagshaver: en fysisk eller juridisk person, der som led i udøvelsen af sit erhverv af de kompetente myndigheder i en medlemsstat har fået bevilling til i et afgiftsoplag at fremstille, forarbejde, oplægge, modtage og afsende punktafgiftspligtige varer, hvor punktafgifterne er suspenderet

b) afgiftsoplag: ethvert sted, hvor en godkendt oplagshaver som led i udøvelsen af sit erhverv under en ordning med suspension af punktafgifter fremstiller, forarbejder, oplægger, modtager eller afsender punktafgiftspligtige varer […]

c) suspensionsordning: en afgiftsordning, der anvendes på fremstilling, forarbejdning, oplægning og omsætning af varer, hvor punktafgifterne er suspenderet

d) registreret erhvervsdrivende: en fysisk eller juridisk person, der ikke er godkendt oplagshaver, men som af de kompetente myndigheder i en medlemsstat som led i udøvelsen af sit erhverv har fået bevilling til at modtage punktafgiftspligtige varer med oprindelse i en anden medlemsstat under suspension af punktafgifter; vedkommende må imidlertid hverken oplægge eller afsende varer under suspension af punktafgifter

e) ikke-registreret erhvervsdrivende: en fysisk eller juridisk person, der ikke er godkendt oplagshaver, men som i forbindelse med udøvelsen af sit erhverv er beføjet til lejlighedsvis at modtage punktafgiftspligtige varer med oprindelse i en anden medlemsstat under suspension af punktafgifter; vedkommende må hverken oplægge eller afsende varer under suspension af punktafgifter […]«

5. Artikel 6, stk. 1, fastsætter en generel regel om, at »[p]unktafgifterne forfalder ved overgangen til forbrug, eller hvis der konstateres en manko, som skal belægges med punktafgifter [...]«. Ved overgang til forbrug af punktafgiftspligtige varer forstås:

»a) ethvert tilfælde, herunder uretmæssig, hvor en vare forlader en suspensionsordning

b) enhver fremstilling, herunder uretmæssig, af de pågældende varer uden for en suspensionsordning

c) enhver indførsel, herunder uretmæssig, af de pågældende varer, såfremt varerne ikke er undergivet en suspensionsordning.«

6. Artikel 7, stk. 1-6, er affattet således:

»1. Såfremt punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat, opkræves punktafgifterne i den medlemsstat, hvori varerne oplægges.

2. Når varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat som defineret i artikel 6, i en anden medlemsstat leveres til, eller er beregnet på at blive leveret i en anden medlemsstat eller anvendes hos en erhvervsdrivende, der udøver selvstændig økonomisk virksomhed, eller et offentligretligt organ, forfalder punktafgiften i denne anden medlemsstat, jf. dog artikel 6.

3. Punktafgiften opkræves 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 offentligretlige organ.

4. De i stk. 1 omhandlede varer ledsages under transporten mellem de forskellige medlemsstater af et ledsagedokument, hvori er nævnt de vigtigste oplysninger fra det i artikel 18, stk. 1, omhandlede dokument. [...]

5. Den person, den erhvervsdrivende eller det organ, der er nævnt i stk. 3, skal overholde følgende regler: De skal:

a) forud for afsendelsen af varerne indgive en angivelse til skattemyndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten og stille sikkerheden for betaling af punktafgifterne

b) erlægge bestemmelsesmedlemsstatens punktafgifter efter de nærmere bestemmelser, der er fastsat af denne medlemsstat

c) lade sig underkaste enhver form for kontrol, således at bestemmelsesmedlemsstatens myndigheder kan sikre sig, at varerne virkelig er modtaget, og at de punktafgifter, der er pålagt dem, er betalt.

6. Punktafgifter, der er erlagt i den i stk. 1 nævnte første medlemsstat, godtgøres i henhold til bestemmelserne i artikel 22, stk. 3«[4].

7. Artikel 8 bestemmer:

»For så vidt angår varer, som privatpersoner anskaffer til eget brug, og som de selv medfører, gælder ifølge princippet for det indre marked, at punktafgifterne opkræves i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet.«

8. Artikel 9, stk. 1, er affattet således:

»Punktafgiften forfalder, når varer, der er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges med handel for øje i en anden medlemsstat, jf. dog. artikel 6, 7 og 8.

I dette tilfælde er punktafgiften skyldig i den medlemsstat, på hvis område varerne befinder sig, og den opkræves hos den person, hvor varerne befinder sig.«

9. Artikel 9, stk. 2, fastsætter, hvorledes det fastslås, om varerne er beregnet til erhvervsmæssige (og ikke private) formål.

10. Artikel 10 vedrører punktafgiftspligtige varer »som anskaffes af personer, der ikke er godkendt oplagshaver eller registreret eller ikke-registreret erhvervsdrivende, og som af sælgeren eller på hans vegne direkte eller indirekte forsendes eller transporteres« (med andre ord i det væsentlige fjernsalg). Hvis transporten foregår mellem forskellige medlemsstater, forfalder punktafgiften i bestemmelsesmedlemsstaten. Er varerne allerede overgået til forbrug i den første medlemsstat, skal den erlagte punktafgift godtgøres i overensstemmelse med artikel 22, stk. 4.

11. Afsnit III i direktiv 92/12 har overskriften »Omsætning« og består af artikel 15-21. Disse artikler indeholder bestemmelserne om omsætning af punktafgiftspligtige varer under en ordning med suspension af punktafgifter mellem afgiftsoplag eller fra et afgiftsoplag til en erhvervsdrivende, der er godkendt til at modtage sådanne varer under disse ordninger. De fastsætter navnlig kravene til

4 — Den resterende del af artikel 7 (stk. 7-9) vedrører forsendelse af punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til fri omsætning i en medlemsstat, til et bestemmelsessted i samme medlemsstat via en anden medlemsstat. Den foreliggende sag vedrører ikke denne situation.

sikkerhedsstillelse, kontrol og dokumentation samt ansvar og betalingspligt i tilfælde af uregelmæssigheder. Artikel 18, stk. 1, bestemmer bl.a.: »[…] 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.«

12. Artikel 22 bestemmer:

»1. Hvis en erhvervsdrivende under udøvelsen af sit erhverv anmoder derom, kan afgiften på punktafgiftspligtige varer, som er overgået til forbrug, godtgøres af skattemyndighederne i den medlemsstat, hvor overgangen til frit forbrug har fundet sted, såfremt de ikke er bestemt til forbrug i den pågældende medlemsstat.

Medlemsstaterne kan dog undlade at efterkomme denne anmodning om afgiftsgodtgørelse, hvis den ikke opfylder de kriterier for formel rigtighed [5], som de opstiller.

2. Med hensyn til anvendelsen af stk. 1 gælder følgende bestemmelser:

a) afsenderen skal forud for afsendelsen af varerne indgive anmodning om afgiftsgodtgørelse til de kompetente myndigheder i sin medlemsstat og bevise, at punktafgifterne er erlagt; de kompetente myndigheder kan dog ikke nægte at godtgøre afgiften blot med den begrundelse, at afsenderen ikke har fremlagt det dokument, som de selv har udstedt som bevis for den oprindelige betaling

b) de i litra a) omhandlede varer omsættes i henhold til bestemmelserne i afsnit III

c) afsenderen indsender til de kompetente myndigheder i sin medlemsstat det eksemplar af det i litra b) omhandlede dokument [6], som modtageren skal tilbagesende med sine behørigt påførte anmærkninger, og som skal ledsages af et dokument, der viser, at punktafgifterne vil blive betalt i den medlemsstat, hvor varerne forbruges, eller som er forsynet med oplysning om:

   — adressen på skattemyndighedernes kontor i bestemmelsesmedlemsstaten

   — datoen for dette kontors accept af angivelsen og angivelsens reference- eller registreringsnummer

d) for punktafgiftspligtige varer, der overgår til forbrug i en medlemsstat, og som i den forbindelse forsynes med et afgiftsmærke eller et godkendelsesmærke fra denne medlemsstat, kan den skyldige afgift til skattemyndighederne i den medlemsstat, der har udstedt disse afgifts- eller godkendelsesmærker, godtgøres, såfremt skattemyndighederne i den medlemsstat, der har udstedt dem, konstaterer, at mærkerne er ødelagt.

3. I de i artikel 7 nævnte tilfælde skal afgangsmedlemsstaten kun godtgøre den erlagte punktafgift, såfremt punktafgiften allerede er erlagt i bestemmelsesmedlemsstaten efter fremgangsmåden i artikel 7, stk. 5.

Medlemsstaterne kan dog undlade at efterkomme anmodningen om godtgørelse, når anmodningen ikke opfylder de kriterier for formel rigtighed, som de opstiller.

5 — Begrebet »correctness criteria« (»kriterier for formel rigtighed«), som anvendes i den engelske sprogversion, er lidt usædvanligt og er formentlig en oversættelse af det franske »critères de régularité«. Det er ikke defineret i direktivet.

6 — Den oprindelige ordlyd af artikel 22, stk. 2, litra b), var »de i litra a) omhandlede varer omsættes ved hjælp af det dokument, der er nævnt i artikel 18, stk. 1« (jf. punkt 11 ovenfor). Artikel 22, stk. 2, litra c), er tilsyneladende aldrig blevet ændret for at tage hensyn til den ændrede ordlyd af artikel 22, stk. 2, litra b).

4. I de i artikel 10 nævnte tilfælde skal afgangsmedlemsstaten efter anmodning fra sælgeren godtgøre den erlagte punktafgift, når sælgeren har fulgt fremgangsmåderne i artikel 10, stk. 3.

Medlemsstaterne kan dog undlade at efterkomme anmodningen om godtgørelse, når anmodningen ikke opfylder de kriterier for formel rigtighed, som de opstiller.

I de tilfælde hvor sælgeren er en godkendt oplagshaver, kan medlemsstaterne fastsætte, at proceduren for punktafgiftsgodtgørelse forenkles.

5. Skattemyndighederne i den enkelte medlemsstat fastlægger, hvilke procedurer og nærmere kontrolbestemmelser der skal gælde for godtgørelser på deres område. Medlemsstaterne påser, at punktafgiftsgodtgørelsen ikke overstiger det faktisk erlagte beløb.«

Relevante rumænske bestemmelser

13. Afsnit VII, artikel 192[6], stk. 1, i den rumænske skattelov (med overskriften »Godtgørelse af punktafgifter på varer, hvoraf der er betalt punktafgift«) i den version, som fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer:

»En erhvervsdrivende kan under udøvelsen af sin virksomhed anmode om godtgørelse af punktafgifter på punktafgiftspligtige varer, som er overgået til forbrug i Rumænien, men som er bestemt til forbrug i en anden medlemsstat, såfremt følgende betingelser er opfyldt:

a) Forud for afsendelsen af varerne skal den erhvervsdrivende, som afsender varerne, indgive anmodning om godtgørelse til de kompetente skattemyndigheder og bevise, at punktafgifterne er erlagt.

b) Leveringen af varerne til bestemmelsesmedlemsstaten sker i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 192[4] [7].

c) Den erhvervsdrivende, som afsender varerne, skal indsende et retureksemplar af det i artikel 192[5] [8] omhandlede dokument til de kompetente skattemyndigheder. Dette dokument skal være underskrevet af afsenderen og være ledsaget af et dokument, der beviser, at punktafgifterne er blevet erlagt i bestemmelsesmedlemsstaten. På tilsvarende måde skal den erhvervsdrivende, der afsender varerne, oplyse adressen på de kompetente skattemyndigheders kontor i bestemmelsesmedlemsstaten og datoen for de kompetente skattemyndigheders godkendelse af modtagerens angivelse samt angivelsens reference- eller registreringsnummer.«

14. Punkt 18[4] i gennemførelsesbestemmelserne vedrørende skattelovens artikel 192[6], stk. 1, var på det pågældende tidspunkt affattet således:

»1) Den erhvervsdrivende, som afsender varerne, og som ønsker at anmode om godtgørelse af de erlagte punktafgifter for de varer, som skal afsendes til og er bestemt til forbrug i en anden medlemsstat, skal forud for afsendelsen af varerne indgive en anmodning om godtgørelse efter modellen i bilag 11 til de lokale skattemyndigheder, hvor den erhvervsdrivende er registreret som afgiftspligtig person, og bevise, at punktafgifterne er blevet erlagt for de pågældende varer [9].

7 — Det betyder i det væsentlige, at de er underlagt visse kontroller og erklæringer og skal afsendes ledsaget af et forenklet ledsagedokument.

8 — Dokumentet nævnt ovenfor i fodnote 7.

9 — Dette er den version, som den forelæggende ret henviser til, og som angiveligt blev indført i 2008. Sagsøgeren i hovedsagen henviser til en lidt anden version, som angiveligt blev vedtaget i 2006: »Den erhvervsdrivende, som afsender varerne, skal inden varerne afsendes, informere de lokale afgiftsmyndigheder om, at denne agter at anmode om godtgørelse af punktafgifter for de varer, som skal afsendes til forbrug i en anden medlemsstat, og fremlægge bevis for, at punkafgift er erlagt for disse varer.«

2) Efter modtagerens modtagelse af varerne og betaling af punktafgifterne i bestemmelsesmedlemsstaten skal den erhvervsdrivende, som afsender varerne, indgive de i skattelovens artikel 192[6], stk. 1, litra c), omhandlede dokumenter til skattemyndighederne, hvor den erhvervsdrivende er registreret som afgiftspligtig person, med henblik på godtgørelse af punktafgifterne [10].

3) De punktafgifter, som skal godtgøres, opgøres på grundlag af den mængde, der er afsendt og faktisk modtaget.

4) Godtgørelse af punktafgifterne sker i henhold til bestemmelserne i loven om skatteprocedure.

[...]«

15. De oplysninger, som skal fremsendes efter modellen i bilag 11 som omhandlet i gennemførelsesbestemmelsernes punkt 18[4], stk. 1, omfatter dato for modtagelse af varerne, modtaget mængde, datoen, hvor punktafgiften er erlagt i bestemmelsesmedlemsstaten, og reference- eller registreringsnummeret på det dokument, der beviser, at betalingen er erlagt.

16. Den rumænske lov om skatteprocedure som omhandlet i gennemførelsesbestemmelsernes punkt 18[4], stk. 4, fastsætter i artikel 135 en generel regel om, at en skatteyders ret til at anmode om godtgørelse eller tilbagebetaling af punktafgifter først udløber fem år fra den 1. januar året efter det år, hvor retten til godtgørelse eller tilbagebetaling opstod.

De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de præjudicielle spørgsmål

17. SC Scandic Distilleries SA (herefter »Scandic«) er en rumænsk producent af destillerede alkoholholdige varer, som den markedsfører i Rumænien og andre medlemsstater. Selskabet markedsførte i månederne februar, marts, maj, juni og juli 2009 alkoholholdige varer i Rumænien, som var bestemt til forbrug i Den Tjekkiske Republik, og betalte punktafgifter på 203 060 RON (ca. 45 000 EUR) af disse varer i Rumænien. Efterfølgende, i perioden fra september 2009 til februar 2010, anmodede Scandic i henhold til artikel 22 i direktiv 92/12 og den rumænske skattelovs artikel 192[6] den rumænske stat om godtgørelse af disse afgifter, da varerne var blevet afsendt til Den Tjekkiske Republik, hvor der også blev erlagt punktafgifter.

18. I hvert enkelt tilfælde fremsendte Scandic de oplysninger, som var påkrævet i formularen. Selskabet fremsendte også de dokumenter, der attesterede rigtigheden af disse oplysninger.

19. Alle anmodningerne om godtgørelse blev indgivet, efter at varerne var blevet modtaget i Den Tjekkiske Republik. Scandic forklarede, at de oplysninger, som var påkrævet i henhold til formularen, omfattede dato for modtagelse af varerne samt den modtagne mængde. Det var ikke muligt at fremsende disse oplysninger eller de nødvendige ledsagedokumenter, før varerne var afsendt. Endvidere fremgik det af formularen, at anmodningen om godtgørelse skulle fremsendes månedligt, og ikke før de afgiftspligtige varer var bragt i omsætning i bestemmelsesmedlemsstaten. Scandic ønskede, på trods af risikoen for forsinkelse, at være sikker på at undgå, at anmodningerne om godtgørelse blev afvist med den begrundelse, at de ikke var ledsaget af alle de fornødne beviser.

20. Skattemyndigheden undlod at behandle de tre anmodninger om godtgørelse og besvarede heller ikke Scandics meddelelse af 7. maj 2010, som dannede grundlag for, at Scandic kunne anlægge søgsmål ved domstolene.

10 — Sagsøgeren i hovedsagen har også her henvist til en lidt anden version: »Den erhvervsdrivende, som afsender varerne, skal indgive anmodningen om godtgørelse til de lokale skattemyndigheder efter modellen i bilag 11. Anmodningen om godtgørelse skal være ledsaget af de i skatteloven anførte dokumenter.«

21. Scandic anlagde derfor sag og nedlagde påstand om, at skattemyndighederne skulle tilpligtes at godtgøre punktafgifter for et beløb svarende til 203 060 RON med tillæg af rente. I svarskriftet anførte skattemyndighederne, at Scandic ganske vist havde fremsendt alle de dokumenter, som var påkrævet i henhold til den rumænske skattelovs artikel 192[6], men at selskabet ikke havde anmodet om godtgørelse, inden varerne blev afsendt til en anden medlemsstat.

22. Da Scandic ikke fik medhold i sit søgsmål i første instans, iværksatte selskabet appel ved den forelæggende ret, som har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Udgør de rumænske skattemyndigheders afvisning af en anmodning om godtgørelse af punktafgifter en tilsidesættelse af EU-lovgivningen (såvel artikel 7 og 22 i direktiv 92/12/EØF som betragtningerne til direktivet), henset til:

a) at den erhvervsdrivende, som anmoder om godtgørelse af punktafgifterne, har bevist, at alle de i den rumænske lovgivning fastlagte tekniske betingelser for at efterkomme anmodningen om godtgørelse er opfyldt, og i særlig grad betingelserne vedrørende: i) bevis for betaling af punktafgifterne i Rumænien; ii) bevis for afsendelse af de varer, som var punktafgiftspligtige i en anden medlemsstat

b) at visse af de dokumenter, som i henhold til kravene i den rumænske skattelovgivning (artikel 192[6] i skatteloven, punkt 18[4] i gennemførelsesbestemmelserne i regeringsbeslutning nr. 44/2004 og bilag 11 til skattelovens afsnit VII) skulle ledsage anmodningen om godtgørelse, først kunne indsendes efter levering af de varer, som var punktafgiftspligtige i en anden medlemsstat

c) at den rumænske skattelovgivning (punkt 18[4], stk. 4, i gennemførelsesbestemmelserne, som henviser til artikel 135 i loven om skatteprocedure) fastsætter en generel frist på fem år for anmodninger om godtgørelse/tilbagebetaling?

2) Skal artikel 22, stk. [2], litra a),[11] i direktiv 92/12/EØF fortolkes således, at en erhvervsdrivende, som ikke indsender en anmodning om afgiftsgodtgørelse i den medlemsstat, hvor punktafgifterne er erlagt, inden levering af de punktafgiftspligtige varer til en anden medlemsstat, hvor varerne overgår til forbrug, fortaber sin ret til godtgørelse af de erlagte punktafgifter?

3) Hvis det andet spørgsmål besvares bekræftende, er en afgørelse, hvormed den erhvervsdrivende fortaber retten til godtgørelse af punktafgifter, og som indebærer en dobbeltbeskatning af de samme punktafgiftspligtige varer (henholdsvis i den medlemsstat, hvor de punktafgiftspligtige varer oprindeligt overgik til forbrug, og i den medlemsstat, hvor varerne er bestemt til forbrug), da i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet?

4) Hvis det andet spørgsmål besvares bekræftende, er den meget korte periode mellem datoen for betaling af punktafgifter for varer, der overgår til forbrug i en medlemsstat, og datoen for afsendelse af de punktafgiftspligtige varer til en anden medlemsstat, hvor de er bestemt til forbrug, da i overensstemmelse med ækvivalens- og effektivitetsprincippet? Har det i denne henseende nogen betydning, at den generelle frist for anmodning om godtgørelse/tilbagebetaling af en afgift, en skat eller et bidrag i den pågældende medlemsstat er betydeligt længere?«

23. Scandic, den polske, den portugisiske og den rumænske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Der er ikke blevet anmodet om afholdelse af et retsmøde, og intet retsmøde er blevet afholdt.

11 — I forelæggelsesafgørelsen henvises der til artikel 22, stk. 1, litra a), som ikke eksisterer. Det fremgår af konteksten, at der menes artikel 22, stk. 2, litra a).

Bedømmelse

24. Den rumænske regering har gjort gældende, at det første præjudicielle spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling, da det i det væsentlige vedrører problemet, om en skattemyndighed i henhold til direktiv 92/12 har lov til at afvise en anmodning om godtgørelse, hvis alle betingelserne for tilbagebetaling i den nationale ret er opfyldt. De retlige spørgsmål, som den forelæggende ret ønsker besvaret, er imidlertid indeholdt i de tre andre spørgsmål. Under disse omstændigheder mener jeg, at det er ufornødendt at tage stilling til, om det første spørgsmål kan antages til realitetsbehandling.

25. Jeg kan snarere tilslutte mig Kommissionen samt den polske og den portugisiske regering, som har anført, at de fire spørgsmål bør behandles sammen. Sagen drejer sig i det væsentlige om ét problem. Der er blevet erlagt punktafgift i en medlemsstat af varer, som efterfølgende er blevet sendt til en anden medlemsstat, hvor de var bestemt til forbrug, og hvor der på ny blev erlagt punktafgift. Afsenderen anmodede om godtgørelse af punktafgiften i den første medlemsstat, efter at varerne var ankommet og punktafgifterne erlagt i bestemmelsesmedlemsstaten. Anmodningen blev afvist med den begrundelse, at den skulle have været indgivet, før varerne blev afsendt. Er en sådan afvisning forenelig med artikel 7 og 22 i direktiv 92/12 – eventuelt sammenholdt med EU-principperne om afgiftsneutralitet og (navnlig når der som en generel regel foreskrives en meget længere frist for anmodning om godtgørelse af afgifter) ækvivalens- og effektivitetsprincipperne?

26. De tre medlemsstater foreslår, at dette spørgsmål besvares bekræftende, Scandic og Kommissionen foreslår, at det besvares benægtende. Deres detaljerede argumentation bygger på to vidt forskellige synspunkter. Den første tager udgangspunkt i målet om at forhindre svig, den anden i målet om at undgå dobbeltbeskatning (dvs. at sikre afgiftsneutralitet i den forstand, hvori ordet anvendes af den forelæggende ret).

27. Jeg skal fremhæve, at begge disse formål er grundlæggende for den korrekte gennemførelse af direktiv 92/12. Der er i princippet heller ingen konflikt mellem dem. Fælles for dem er målet om at sikre, at den enkelte afgiftspligtige betaler, og at den enkelte medlemsstats finansforvaltning modtager, den afgift, som skal erlægges på et fælles marked – hverken mere eller mindre. Det bør derfor ikke kun være muligt at fortolke direktivet (og enhver national lovgivning, som gennemfører det korrekt) på en sådan måde, at begge formål opnås. En sådan fortolkning skal efter min opfattelse altid lægges til grund, hvor det er muligt, frem for en fortolkning, hvor det ene formål tilgodeses på bekostning af det andet.

28. Hvad angår den specifikke ordlyd af direktiv 92/12 har de tre medlemsstater fremhævet de betingelser, som er fastsat i artikel 22, stk. 2, herunder navnlig kravet i litra a), første punktum, om at »afsenderen […] forud [for] afsendelsen af varerne [skal] indgive anmodning om afgiftsgodtgørelse til de kompetente myndigheder i sin medlemsstat og bevise, at punktafgifterne er erlagt«. De har i deres indlæg antaget (ligesom Scandic), at dette krav [som synes at være næsten ordret gennemført i den rumænske skattelovs artikel 192[6], stk. 1, litra a)], nødvendigvis finder anvendelse på de i hovedsagen omhandlede transaktioner.

29. Kommissionens indlæg bygger derimod på en anden analyse af artikel 22 i direktiv 92/12. Den har gjort gældende, at stk. 2 heri kun vedrører omsætning af *punktafgiftspligtige varer under en ordning med suspension af punktafgifter*. Ved transport af varer, *for hvilke der er erlagt punktafgift*, mellem medlemsstater, reguleres godtgørelse heraf af stk. 3. Kommissionen har anført, at de i hovedsagen omhandlede varer ikke blev transporteret under en suspensionsordning. Følgelig finder kravene i artikel 22, stk. 3, og artikel 7, stk. 5, anvendelse og ikke kravene i artikel 22, stk. 2.

30. Det skal indledningsvis medgives, at Kommissionens analyse ikke er den mest nærliggende set i lyset af strukturen og ordlyden af artikel 22 i direktiv 92/12. Stk. 1 vedrører efter sin ordlyd alle situationer, hvor afgiftspligtige varer er overgået til, men ikke bestemt til forbrug i, en medlemsstat, og hvor den afgift, som er erlagt i denne stat, derfor bør godtgøres. Stk. 2 indeholder bestemmelser, som

finder anvendelse »[m]ed hensyn til anvendelsen af stk. 1«. Stk. 3 og 4 synes ikke at indeholde nogen undtagelse til stk. 2 eller at omhandle situationer, som ikke er omfattet af stk. 1. De synes nærmere at tilføje yderligere betingelser til de to underkategorier af den i artikel 22, stk. 1, omhandlede hovedkategori, nemlig de tilfælde, som er omhandlet i henholdsvis artikel 7 og 10.

31. Efter en grundig gennemgang af direktivet mener jeg ikke desto mindre, at Kommissionens analyse er den eneste, der kan være korrekt, hvis direktivet skal fortolkes på en sammenhængende og effektiv måde.

32. Afgiftspligtige varer, også selv om de er til erhvervsmæssige formål, kan ikke altid transporteres mellem medlemsstater under en ordning med suspension af punktafgifter. Kun godkendte oplagshavere kan sende varer under en sådan ordning, og kun godkendte oplagshavere samt registrerede eller ikke-registrerede erhvervsdrivende kan modtage dem. Det kan meget vel tænkes, at varer, af hvilke der allerede er erlagt punktafgifter i en medlemsstat, af forretningsmæssige årsager vil skulle transporteres til en anden medlemsstat på et senere tidspunkt. Det er endvidere åbenbart, at godtgørelse af punktafgifter, som allerede er erlagt i afsendelsesmedlemsstaten, ikke er begrænset til varer under en ordning med suspension af punktafgifter. Det er dog et krav i henhold til artikel 22, stk. 2, at varerne transporteres i overensstemmelse med afsnit III og følgelig under en suspensionsordning. Godtgørelse i andre situationer, som f.eks. transport af varer, for hvilke der er erlagt punktafgift, kan derfor ikke være reguleret af artikel 22, stk. 2.

33. Artikel 22, stk. 3, i direktiv 92/12 vedrører godtgørelse i de i artikel 7 omhandlede tilfælde. Denne artikel omhandler ikke ordninger med suspension af punktafgifter (den vedrører varer, for hvilke der er erlagt punktafgift), og stk. 5 og 6 fastsætter en procedure, hvorefter en sådan godtgørelse er betinget af, at punktafgiften er blevet erlagt i bestemmelsesmedlemsstaten [12]. For at det skal være muligt, skal varerne således være transporteret, efter at der er erlagt punktafgift, og der må således – i modsætning til ordningen med suspension af punktafgifter – være en periode, uanset hvor kort den end måtte være, hvor der er blevet erlagt punktafgift i begge medlemsstater. Artikel 22, stk. 4, vedrører godtgørelse i de i artikel 10 omhandlede tilfælde, hvor modtageren hverken er en godkendt oplagshaver eller en registreret eller ikke-registreret erhvervsdrivende. Sådanne tilfælde kan derfor pr. definition ikke vedrøre en ordning med suspension af punktafgifter.

34. Derimod er artikel 22, stk. 1 og 5, generelle bestemmelser og indskrænker sig ikke til kun at vedrøre de i artikel 22, stk. 2, 3 og 4, omhandlede situationer.

35. Jeg er derfor af den opfattelse, at artikel 22 i direktiv 92/12 er opbygget som følger:

— Stk. 1 giver en indledning til hele artikel 22 og omhandler generelt alle tilfælde, hvor afgiftspligtige varer er overgået, men ikke bestemt til forbrug, i en medlemsstat, og hvor afgiften, som er erlagt i denne medlemsstat, derfor bør godtgøres [13].

— Stk. 2 vedrører, på trods af sin bogstavelige henvisning til stk. 1, kun de tilfælde, som omfatter omsætning af afgiftspligtige varer under en ordning med suspension af punktafgifter, eftersom det er et krav, at varerne transporteres i overensstemmelse med bestemmelserne i afsnit III.

— Stk. 3 vedrører specifikt de tilfælde, som er omfattet af stk. 1, og som er omhandlet i artikel 7, nemlig de tilfælde, som ikke omfatter omsætning under en suspensionsordning; stk. 3 vedrører derimod ikke de tilfælde, som er omhandlet i artikel 10.

12 — Jf. også dom af 23.11.2006, sag C-5/05, Joustra, Sml. I, s. 11075, navnlig præmis 52.

13 — Dvs. alle tilfælde, hvor en punktafgift efterfølgende erlægges i den medlemsstat, hvor varerne er bestemt til forbrug og i sidste ende overgår til forbrug – hvilket derfor udelukker de tilfælde, hvor varerne anskaffes af privatpersoner til eget brug, og som de selv medfører, da afgiften i så fald kun skal erlægges i erhvervelsesmedlemsstaten.

— Stk. 4 vedrører specifikt de tilfælde, som er omfattet af stk. 1, og som er omhandlet i artikel 10, nemlig afgiftspligtige varer, som anskaffes af personer, der hverken er godkendte oplagshavere eller registreret eller ikke-registreret erhvervsdrivende, og som af sælgeren eller på hans vegne direkte eller indirekte forsendes eller transporteres.

— Stk. 5 er atter en generel bestemmelse, som vedrører alle de situationer, der er omfattet af artikel 22 i sin helhed.

36. På baggrund af det ovenstående, og da den situation, som er beskrevet i forelæggelsesafgørelsen, ikke omfatter transport under en ordning med suspension af punktafgifter, finder betingelserne i artikel 22, stk. 2, i direktiv 92/12 ikke anvendelse på den i hovedsagen omhandlede anmodning om godtgørelse. Det tilkommer den nationale ret at efterprøve, om artikel 22, stk. 3 eller 4, finder anvendelse. Det fremgår af de dokumenter, som Scandic har fremlagt i forbindelse med sit indlæg, at modtageren i Den Tjekkiske Republik var erhvervsdrivende, og at sagen således ikke er omfattet af artikel 10, og dermed heller ikke af artikel 22, stk. 4. Det står således tilbage at undersøge artikel 22, stk. 3.

37. I henhold til artikel 22, stk. 3, i direktiv 92/12 skal den punktafgift, som er erlagt i afsendelsesmedlemsstaten, kun godtgøres, såfremt punktafgiften allerede er erlagt i bestemmelsesmedlemsstaten efter fremgangsmåden i artikel 7, stk. 5. Efter denne procedure skal den person, som skylder punktafgiften i sidstnævnte medlemsstat: a) forud for afsendelsen af varerne indgive en angivelse til skattemyndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten og stille sikkerhed for betaling af punktafgifterne, b) erlægge bestemmelsesmedlemsstatens punktafgifter efter de nærmere bestemmelser, der er fastsat af denne medlemsstat, og c) lade sig underkaste enhver form for kontrol, således at bestemmelsesmedlemsstatens myndigheder kan sikre sig, at varerne virkelig er modtaget, og at de punktafgifter, der er pålagt dem, er betalt. Der stilles ikke krav om, at den person, som har erlagt punktafgift i afsendelsesmedlemsstaten, skal anmode om godtgørelse af afgiften, før varerne blev afsendt. Tværtimod forekommer det umiddelbart mere logisk, hvis den erhvervsdrivende først indgiver sin anmodning om godtgørelse, når denne kan godtgøre over for de administrative myndigheder i afsendelsesmedlemsstaten, at den korrekte punktafgift er blevet erlagt i bestemmelsesmedlemsstaten.

38. Kan artikel 22, stk. 3, ikke desto mindre fortolkes således, at medlemsstaterne har mulighed for at kræve, at erhvervsdrivende skal anmode om godtgørelse, før varerne afsendes? Bestemmelsen medgiver, at de kan undlade at efterkomme en anmodning om godtgørelse, hvis den ikke opfylder »de kriterier for formel rigtighed, som de opstiller«. Endvidere bestemmer artikel 22, stk. 5, at medlemsstaterne »fastlægger, hvilke procedurer og nærmere kontrolbestemmelser der skal gælde for godtgørelser på deres område«.

39. Der er efter min opfattelse intet i artikel 7 eller artikel 22, stk. 3, i direktiv 92/12, der specifikt er til hinder for, at en medlemsstat i de tilfælde, hvor disse bestemmelser finder anvendelse, fastsætter en procedure, hvorefter den indledende anmodning om godtgørelse skal indgives, før varerne afsendes. Anmodningen må på dette trin dog nødvendigvis være af foreløbig eller provisorisk art. I de tilfælde, som er omhandlet i artikel 7 og artikel 22, stk. 3, kan godtgørelse ikke finde sted, før det er dokumenteret, at varerne er modtaget, og at punktafgifterne er blevet erlagt i bestemmelsesmedlemsstaten. Først når disse yderligere betingelser er opfyldt, kan anmodningen blive endelig, og først på det tidspunkt kan den behandles af afgiftsmyndigheden i afsendelsesmedlemsstaten. Det siger sig selv, at disse betingelser ikke kan opfyldes, før varerne er afsendt.

40. Det følger af den rumænske regerings indlæg i den foreliggende sag, at de rumænske myndigheder fortolker deres nationale lovgivning som en procedure, der består af to trin. Scandic har fortolket reglerne på en anden måde og mener, at det først var muligt at indgive en komplet anmodning om godtgørelse på det andet trin, og at en ufuldstændig anmodning indgivet før afsendelse af varerne

sandsynligvis ikke ville være blevet registreret af afgiftsmyndigheden [14]. Det tilkommer ikke Domstolen at tage stilling til, hvilken fortolkning der er korrekt, men ingen af dem er efter min opfattelse uforenelige med artikel 7 og 22 i direktiv 92/12, naturligvis under den forudsætning at i) anmodningen behandles som gyldig, når den er komplet, og ii) de pågældende bestemmelser er tilstrækkeligt klare til at sikre, at kravet om retssikkerhed er opfyldt, uanset hvilken procedure der anvendes.

41. Problemet i den foreliggende sag er dog ikke proceduren for indgivelse af en anmodning som sådan, men afvisningen af en anmodning, som, selv om den i det væsentlige er komplet i alle henseender, ikke formelt opfylder procedurekravene. Kan en sådan afvisning være begrundet i en manglende opfyldelse af »de kriterier for formel rigtighed«, som medlemsstaten har opstillet?

42. Jeg kan tilslutte mig Kommissionens opfattelse af, at et sådant udfald i den foreliggende sag ville være uforholdsmæssigt og uforeneligt med direktiv 92/12's bestemmelser som helhed. Uanset hvilke »kriterier for formel rigtighed« en medlemsstat fastsætter, skal de have til formål at sikre, at direktivets opbygning respekteres, navnlig med hensyn til at sikre afgiftsneutralitet samt at forhindre svig eller afgiftsunddragelse.

43. Den rumænske regering har i sit indlæg anført, at de pågældende »kriterier for formel rigtighed« omfatter alle bestemmelserne i skattelovens artikel 192[6] og gennemførelsesbestemmelsernes punkt 18[4].

44. Jeg er dog ikke enig i, at alle disse bestemmelser (som i overensstemmelse med direktivets artikel 22, stk. 5, fastsætter proceduren for anmodning om godtgørelse) udgør »kriterier for formel rigtighed« som omhandlet i artikel 22, stk. 3. Det er nødvendigt at sondre mellem manglende opfyldelse af procedureregler, som er indført af hensyn til forvaltningsteknisk effektivitet, og som uden tvivl kan medføre en forholdsmæssig sanktion, og manglende opfyldelse af »kriterier for formel rigtighed«, som kan medføre en afvisning af en anmodning om godtgørelse. En sådan afvisning, som udgør en undtagelse til medlemsstatens pligt til at godtgøre afgifter i henhold til artikel 7, stk. 6, og artikel 22, stk. 3, kan kun begrundes, hvis der er en sandsynlig risiko for, at afgiften i sidste ende ikke vil blive opkrævet korrekt. Der synes ikke at foreligge en sådan risiko, hvis afsenderen har opfyldt alle betingelserne i artikel 7, stk. 5, og artikel 22, stk. 3. Et krav om, at der skal indgives en foreløbig anmodning om godtgørelse, kan være begrundet i administrative hensyn, men manglende opfyldelse heraf kan ikke i sig selv begrunde en afvisning af en anmodning om godtgørelse.

45. Jeg skal tilføje, at både procedurereglerne og kriterierne for formel rigtighed skal formuleres med tilstrækkelig klarhed for at opfylde kravene om retssikkerhed. Hvis procedurereglerne er uklare eller tvetydige, er det ikke rimeligt at sanktionere en erhvervsdrivende, som materielretligt har opfyldt kriteriet om formel rigtighed, for manglende opfyldelse af procedurereglerne. Og en procedurefejl kan så meget desto mindre begrunde afvisning af en anmodning om godtgørelse.

46. Ovennævnte betragtninger er efter min opfattelse tilstrækkelige til at give en tilfredsstillende besvarelse af de forelagte spørgsmål. Den nationale ret har imidlertid også henvist til ækvivalens- og effektivitetsprincippet, hvorfor jeg vil behandle dette kort.

14 — Jf. punkt 19 ovenfor. Scandic har gjort gældende, at det fremgår klart af formularen, som skal anvendes ved anmodning om godtgørelse, at anmodningen ikke kan indgives, før de afgiftspligtige varer er blevet bragt i fri omsætning i bestemmelsesmedlemsstaten.

47. Domstolen har gentagne gange fastslået, at det i mangel af relevante EU-retlige bestemmelser tilkommer hver enkelt medlemsstat at fastsætte processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for borgerne, dog på betingelse af, at de ikke er mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må heller ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Unionens retsorden (effektivitetsprincippet) [15].

48. Hvad angår ækvivalensprincippet, har den rumænske regering anført i sit indlæg, at den generelle frist på fem år, som foreskrives i skatteprocedurelovens artikel 135, finder anvendelse på *fuldstændiggørelsen* (inklusive alle ledsagende dokumenter) af alle anmodninger, der måtte være udledt af såvel den nationale ret som af EU-retten, mens yderligere proceduremæssige tidsfrister, som gælder for de enkelte typer afgifter, kan finde anvendelse på *indgivelsen* af den indledende anmodning i begge kategorier. Scandic, som har gjort gældende, at selskabet ville have fået afslag på en senere fuldstændiggørelse af anmodningen, har påpeget, at succes i erhvervslivet ofte afhænger af muligheden for at færdiggøre en transaktion og afsende varerne hurtigt. Et krav om, at der skal indgives en anmodning om godtgørelse af punktafgifter, før varen afsendes, kan udgøre en hindring. Scandic har også gjort gældende, at der ikke findes et tilsvarende krav i forbindelse med godtgørelse af f.eks. moms – den afgift, der bedst kan sammenlignes med punktafgifter. Domstolen er ikke blevet forelagt nærmere oplysninger end disse. Det tilkommer derfor den nationale ret at fastslå, om reglerne vedrørende anmodning om godtgørelse af punktafgifter, navnlig for så vidt angår tidsfrister – en ret, som er afledt af EU-retten – reelt er mindre fordelagtige end de regler, som finder anvendelse på anmodninger om godtgørelse af rent nationale afgifter baseret udelukkende på den nationale ret. I bekræftende fald vil der foreligge en tilsidesættelse af ækvivalensprincippet.

49. Hvad angår effektivitetsprincippet, mener jeg ikke, at overholdelse af en to-trins-procedure, som er klart fastsat i den nationale lovgivning, i sig selv vil indebære uforholdsmæssige vanskeligheder, såfremt i) der kan fremsættes en indledende »proforma«-anmodning uden sådanne vanskeligheder inden for den eventuelt korte periode mellem modtagelse af en ordre på varer, der allerede er overgået til forbrug, og den efterfølgende afsendelse af disse varer til en anden medlemsstat, og at ii) den relevante dokumentation herfor kan fremsendes senere. Er disse betingelser opfyldt, også selv om tidsfristen for den første anmodning indebar, at retten til godtgørelse i henhold til EU-retten blev fortabt, ville proceduren ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve denne ret. Men hvis den pågældende procedure medfører, at anmodninger om godtgørelse systematisk afvises i tilfælde, hvor en anmodning ikke er indgivet, før varerne afsendes, og anmodningen ikke er ledsaget af dokumenter, som ikke kan fremskaffes, før varerne er ankommet til deres bestemmelsessted, eller hvis det er så tidskrævende at opfylde de nødvendige formaliteter i forbindelse med indgivelse af en indledende anmodning om godtgørelse, at den er til hinder for hurtig levering af de bestilte varer, vil det åbenbart være i praksis umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve retten til godtgørelse. Det tilkommer også i dette tilfælde den forelæggende ret at fortolke den nationale lovgivning.

Forslag til afgørelse

50. På baggrund af ovenstående betragtninger mener jeg, at Domstolen bør besvare de af Curtea de Apel Oradea – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal fremsatte præjudicielle spørgsmål som følger:»Under omstændigheder, hvor

i) der er erlagt punktafgift i en medlemsstat

ii) af varer, som efterfølgende sendes til en anden medlemsstat, hvor de er bestemt til forbrug

15 — Jf. senest dom af 18.10.2012, sag C-603/10, Pelati, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis.

iii) uden at være omfattet af en ordning om suspension af punktafgifter og

iv) under andre omstændigheder end de omstændigheder, som er omhandlet i artikel 10 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, når

v) punktafgifter også er erlagt i bestemmelsesmedlemsstaten, og

vi) kravene i direktivets artikel 7, stk. 4 og 5, er opfyldt,

er afgiftsmyndighederne i afsendelsesmedlemsstatens afvisning af anmodningen om godtgørelse af de punktafgifter, som er blevet erlagt i afsendelsesmedlemsstaten, alene af den grund, at anmodningen ikke blev indgivet, før varerne blev afsendt, uforenelig med dette direktiv, og navnlig med direktivets artikel 7 og 22.«