Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ELEANOR SHARPSTON
föredraget den 31 januari 2013 [1]

Mål C-663/11

Scandic Distilleries SA
mot
Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

(begäran om förhandsavgörande från Curtea de Apel Oradea (Rumänien))

”Direktiv 92/12/EEG — Punktskatt på varor för konsumtion i en annan medlemsstat — Vägran att återbetala punktskatt som betalats i den första medlemsstaten — Förenlighet med unionsrätten”

1. Ett rumänskt bolag frisläppte för konsumtion i sin medlemsstat alkoholdrycker avsedda för konsumtion i Tjeckien. Bolaget betalade därför punktskatt på dessa varor i Rumänien. Varorna transporterades därefter till Tjeckien, där punktskatt betalades på nytt. Bolaget begärde sedan återbetalning av den punktskatt som betalats i Rumänien. Begäran avslogs på den grunden att den skulle ha gjorts innan varorna avsändes. Bolaget invänder att det inte hade kunnat framställa sin begäran tidigare eftersom det var nödvändigt att bifoga skriftliga bevis för att varorna mottagits i Tjeckien.

2. Curtea de Apel Oradea – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ şi Fiscal (appellationsdomstol i Oradea, andra civila avdelningen för förvaltnings- och skattefrågor) har huvudsakligen sökt utröna om tillämpning av de rumänska regler på vilka avslaget grundas är förenliga med den europeiska unionsrätten (EU-rätten), och i synnerhet med direktiv 92/12. [2]

Direktiv 92/12

3. Direktiv 92/12 är inte det lättaste direktivet att tolka. Det kännetecknas av ofta förekommande korshänvisningar i en övergripande struktur inom vilken det är svårt att skilja mellan olika regelsystem för i synnerhet transport av punktskattepliktiga varor mellan medlemsstaterna. [3] Det är, för en korrekt förståelse av de frågor som aktualiseras i förevarande mål, nödvändigt att hålla i minnet en rad bestämmelser, vilkas inbördes sammanhang inte alltid framgår av lydelsen.

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57), i ändrad lydelse. Direktiv 92/12 har nu upphävts och ersatts av rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, s. 12).

3 — Kommissionen har, i sin rapport till Europaparlamentet, rådet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén om tillämpningen av artiklarna 7–10 i direktiv 92/12/EEG (KOM(2004) 227 slutlig), uttalat att ”den nuvarande formuleringen av artiklarna 7–10 [är] resultatet av långa och komplicerade diskussioner i rådet.
Det måste erkännas att den resulterande lagtexten inte är särskilt enhetlig. För en och samma situation, dvs. innehav för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat, tillämpas tre olika bestämmelser med samma syfte, nämligen att punktskatt skall betalas i denna medlemsstat. Dessutom är deras respektive tillämpningsområde inte alltid tydligt fastställt. Följden är att vissa slag av flyttningar kan täckas av flera olika bestämmelser, som kräver att olika formaliteter fullgörs.”

4. I artikel 4 ges följande definitioner:

”a) *godkänd lagerhavare*: fysisk eller juridisk person som av en medlemsstats behöriga myndigheter fått tillstånd att tillverka, bearbeta, förvara, ta emot och avsända punktskattebelagda varor inom ramen för sin affärsverksamhet, varvid punktskatten är vilande enligt uppskovsreglerna för skatteupplag.

b) *skatteupplag*: en plats där varor som är belagda med punktskatt tillverkas, bearbetas, förvaras, mottas eller avsänds enligt uppskovsreglerna av en godkänd lagerhavare inom ramen för hans affärsverksamhet …

c) *uppskovsregler*: en skatteordning som tillämpas på tillverkning, bearbetning, förvaring och flyttning av varor, varvid punktskatten är vilande.

d) *näringsidkare med punktskatteregistrering*: fysisk eller juridisk person utan ställning som godkänd lagerhavare, som av behöriga myndigheter i en medlemsstat fått tillstånd att, inom ramen för sin affärsverksamhet, ta emot punktskattebelagda varor från en annan medlemsstat enligt uppskovsreglerna. Denna typ av näringsidkare får varken inneha eller avsända sådana varor enligt uppskovsreglerna.

e) *näringsidkare utan punktskatteregistrering*: fysisk eller juridisk person utan ställning som godkänd lagerhavare, som har rätt att inom ramen för sin affärsverksamhet tillfälligtvis ta emot punktskattebelagda varor från en annan medlemsstat enligt uppskovsreglerna. Denna typ av näringsidkare får varken förvara eller avsända sådana varor enligt uppskovsreglerna. ...”

5. I artikel 6.1 anges den allmänna regeln att ”[s]kattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion eller när sådana lagerbrister har registrerats som … måste beläggas med punktskatt. Frisläppande av punktskattebelagda varor för konsumtion skall utgöras av

a) varje avvikelse, inklusive otillåten avvikelse, från uppskovsreglerna,

b) all tillverkning, inklusive otillåten tillverkning, av sådana varor utom ramen för uppskovsreglerna,

c) all införsel, inklusive otillåten införsel, av sådana varor om de inte omfattas av uppskovsregler.”

6. Enligt artikel 7.1–7.6 gäller följande:

”1. Då punktskattebelagda varor som redan släppts för konsumtion i en medlemsstat förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat, skall punktskatten tas ut i den medlemsstat där varorna förvaras.

2. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 6 skall därför, då varor som redan släppts för konsumtion enligt definitionen i artikel 6 i en medlemsstat antingen levereras till, eller är avsedda att levereras till en annan medlemsstat eller används i en annan medlemsstat av en näringsidkare som bedriver självständig verksamhet eller ett offentligrättsligt reglerat organ, punktskatten tas ut i denna andra medlemsstat.

3. Beroende på omständigheterna skall skatten betalas av den som utför leveransen eller innehar de varor som är avsedda för leverans, av den som tar emot varorna för användning i en annan medlemsstat än den där de redan har blivit släppta för konsumtion eller av näringsidkaren eller det offentligrättsliga organet.

4. De varor som avses i punkt 1 som flyttas mellan olika medlemsstaters territorier skall åtföljas av ett ledsagardokument som upptar de väsentliga uppgifterna från den handling som avses i artikel 18.1. …

5. För den person, den näringsidkare eller det organ som avses i punkt 3 gäller följande:

a) Han skall innan varorna avsänds göra en deklaration till skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten och garantera betalningen av punktskatten.

b) Han skall betala punktskatten i destinationsmedlemsstaten i enlighet med det förfarande som fastställts av denna medlemsstat.

c) Han skall samtycka till varje kontroll som gör det möjligt för destinationsmedlemsstatens myndigheter att förvissa sig om att varorna faktiskt har mottagits och att utgående punktskatt har erlagts.

6. Den punktskatt som erlagts i den första medlemsstat som avses i punkt 1 skall återbetalas i enlighet med artikel 22.3.” [4]

7. I artikel 8 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Vad beträffar varor som förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk och transporterats av dem själva följer av principen för den inre marknaden att punktskatt skall tas ut i den medlemsstat där de har förvärvats.”

8. I artikel 9.1 föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 6, 7 och 8, inträder skattskyldighet för punktskatt då varor för konsumtion i en medlemsstat förvaras i en annan medlemsstat för kommersiella ändamål.

I detta fall skall skatten förfalla till betalning i den medlemsstat där varorna finns och påföras innehavaren.”

9. I artikel 9.2 ges anvisningar för prövningen av huruvida varor är avsedda för kommersiella (och inte privata) ändamål.

10. Artikel 10 rör punktskattebelagda varor ”inköpta av personer som varken är godkända lagerhavare eller näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering och som avsänds eller transporteras direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning” (med andra ord, huvudsakligen, distansköp). När transporten sker mellan olika medlemsstater ska punktskatt endast utgå i destinationsmedlemsstaten. När varorna redan har frisläppts för konsumtion i den första medlemsstaten ska återbetalning ske i enlighet med artikel 22.4.

11. Avdelning III i direktiv 92/12 har rubriken ”Varuförflyttningar” och består av artiklarna 15 till 21. I dessa artiklar anges bestämmelser om förflyttning av varor under uppskjuten punktbeskattning, mellan skatteupplag eller från ett skatteupplag till en handlare som godkänts som mottagare av sådana varor inom ramen för uppskjuten punktskatt. I bestämmelserna anges föreskrifter om garantier, kontroll och dokumentation, samt för ansvar och betalningsskyldighet i fall av regelöverträdelser. I artikel 18.1 anges bl.a. att ”alla punktskattebelagda varor som flyttas mellan medlemsstater under skatteuppskov [ska] åtföljas av ett dokument som upprättas av avsändaren”.

4 — Övriga delar av artikel 7 (punkterna 7–9) rör varor som frisläppts för konsumtion i en medlemsstat och transporteras till en annan destination i samma medlemsstat via en annan medlemsstats territorium. Förevarande mål rör inte den situationen.

12. I artikel 22 föreskrivs följande:

”1. På begäran av en näringsidkare inom ramen för dennes affärsverksamhet kan i tillämpliga fall punktskattebelagda varor som har släppts för konsumtion komma i fråga för återbetalning av punktskatt från skattemyndigheterna i den medlemsstat där de släpptes för konsumtion, då de inte är avsedda att förbrukas i den medlemsstaten.

Medlemsstater får dock avslå en begäran om återbetalning om den inte uppfyller de krav på korrekthet[5] som de lägger fast.

2. Vid tillämpningen av punkt 1 skall följande bestämmelser tillämpas:

a) Innan varorna avsänds måste avsändaren anhålla om återbetalning från de behöriga myndigheterna i sin medlemsstat och förete bevis på att punktskatten har erlagts. De behöriga myndigheterna får dock inte vägra återbetalning enbart på den grunden att det dokument som har utfärdats av samma myndigheter och som intygar att den ursprungliga betalningen blivit gjord inte företetts.

b) Sådana varuflyttningar som avses i punkt a ska ske i överensstämmelse med bestämmelserna i avdelning III.

c) Avsändaren skall till de behöriga myndigheterna i sin medlemsstat lämna returexemplaret av det dokument som avses i punkt b,[6] vederbörligen påtecknat av mottagaren. Detta måste antingen åtföljas av en handling som intygar att punktskatten kommer att betalas i konsumtionsmedlemsstaten eller förses med följande uppgifter:

   — adressen till det berörda skattekontoret hos skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten,

   — datum för detta skattekontors godkännande av deklarationen tillsammans med hänvisnings- eller registreringsnumret på denna deklaration.

d) Punktskattebelagda varor som släppts för konsumtion i en medlemsstat och således bär den statens skattemärke eller identifieringsmärke kan komma i fråga för återbetalning av punktskatt från de skattemyndigheter som utfärdat skattemärkena eller identifieringsmärkena, förutsatt att dessa skattemyndigheter har konstaterat att märkena har makulerats.

3. I de fall som avses i artikel 7 är avsändarmedlemsstaten skyldig att återbetala den erlagda punktskatten endast om punktskatten tidigare har erlagts i destinationsmedlemsstaten i enlighet med det förfarande som fastställs i artikel 7.5.

Medlemsstater får dock avslå en begäran om återbetalning om den inte uppfyller de krav på korrekthet som de lägger fast.

4. I de fall som avses i artikel 10 måste avsändarmedlemsstaten på säljarens begäran återbetala den punktskatt som erlagts om säljaren har följt de förfaranden som fastställs i artikel 10.3.

Medlemsstater får dock avslå en begäran om återbetalning om den inte uppfyller de krav på korrekthet som de lägger fast.

5 — [Fotnot rörande originalspråkets version av detta förslag till avgörande:] Uttrycket *correctness criteria*, som är en smula ovanligt på engelska, förefaller vara en översättning av franskans *critères de régularité*. Det definieras inte i direktivet.

6 — I den ursprungliga lydelsen av artikel 22.2 b angavs att ”[s]ådana varuflyttningar som avses i punkt a skall ske tillsammans med det dokument som anges i artikel 18.1” (se punkt 10 ovan). Artikel 22.2 c förefaller inte ha ändrats för att beakta den ändrade lydelsen av artikel 22.2 b.

Då säljaren är godkänd upplagshavare får medlemsstaterna föreskriva ett förenklat återbetalningsförfarande.

5. Skattemyndigheterna i varje medlemsstat skall bestämma de metoder och övervakningsförfaranden som gäller återbetalningar på deras territorium. Medlemsstaterna skall se till att återbetalningen av punktskatt inte överstiger det belopp som verkligen har erlagts.”

Tillämplig rumänsk lagstiftning

13. I avdelning VII i den rumänska skattelagen (nedan kallad skattelagen) föreskrevs i artikel 192[6].1 (med rubriken ”Återbetalning av punktskatt för varor för vilka punktskatt har erlagts”), i den lydelse som gällde vid den i målet vid den nationella domstolen relevanta tidpunkten, följande:

”En näringsidkare kan inom ramen för sin verksamhet begära återbetalning av punktskatt på punktskattepliktiga varor som har släppts för konsumtion i Rumänien men är avsedda att konsumeras i en annan medlemsstat om följande villkor är uppfyllda:

a) Den näringsidkare som ombesörjer avsändandet av varorna ska innan varorna avsänds inkomma med begäran om återbetalning till den behöriga skattemyndigheten och kunna förete bevis på att punktskatten har erlagts.

b) Varorna levereras till destinationsmedlemsstaten enligt föreskrifterna i artikel 192[4].[7]

c) Den näringsidkare som ombesörjer avsändandet ska inkomma med ett returexemplar av det dokument som avses i artikel 192[5][8] till den behöriga skattemyndigheten. Returexemplaret ska vara undertecknat av mottagaren och åtföljas av ett dokument som styrker att punktskatten har erlagts i destinationsmedlemsstaten. Likaså ska den näringsidkare som ombesörjer avsändandet uppge adressen till den behöriga skattemyndighetens kontor i destinationsmedlemsstaten och datumet då den behöriga skattemyndigheten i destinationsmedlemsstaten tar emot mottagarens deklaration tillsammans med deklarationens registreringsnummer.”

14. I punkt 18[4] i genomförandebestämmelserna för artikel 192[6].1 i skattelagen föreskrevs vid den relevanta tidpunkten följande:

”1) Den näringsidkare som har för avsikt att begära återbetalning av den punktskatt som har betalats för varor som ska avsändas och är avsedda för konsumtion i en annan medlemsstat måste innan varorna avsänds ge in en begäran om återbetalning till den lokala skattemyndighet hos vilken vederbörande är inskriven i egenskap av skattskyldig person. Begäran ska göras med den blankett som återges i bilaga 11, och bevis ska företes på att punktskatten på dessa varor har erlagts.[9]

2) När mottagaren har mottagit varorna och punktskatten har erlagts i destinationsmedlemsstaten ska den näringsidkare som ombesörjer avsändandet inkomma med de dokument som föreskrivs enligt artikel 192[6].1 c i skattelagen till den lokala skattemyndighet hos vilken vederbörande är inskriven i egenskap av skattskyldig person för att punktskatten ska återbetalas.[10]

7 — I huvudsak innebär det att de är föremål för vissa kontroller och deklarationer samt måste avsändas tillsammans med ett förenklat ledsagardokument.

8 — Den i fotnot 7 ovan nämnda handlingen.

9 — Detta är den lydelse som återgivits av den hänskjutande domstolen. Den förefaller ha införts år 2008. Sökanden i målet vid den nationella domstolen har återgivit en något annorlunda lydelse, som förefaller härröra från år 2006: ”Den avsändande näringsidkaren måste innan varorna avsänds informera den behöriga skattemyndigheten om sin avsikt att begära återbetalning av punktskatten för de varor som ska avsändas för konsumtion i en annan medlemsstat, och ge in bevis för att sådan skatt har betalats för dessa varor.”

10 — Återigen har sökanden i målet vid den nationella domstolen återgivit en något annorlunda lydelse: ”… den överlåtande näringsidkaren måste ge in en ansökan om återbetalning till den lokala skattemyndigheten (blankett för detta ändamål återfinns i bilaga 11). Ansökan måste åtföljas av de handlingar som anges i skattelagen.”

3) Den punktskatt som ska återbetalas beräknas utifrån de kvantiteter som har avsänts och faktiskt mottagits.

4) Återbetalningen av punktskatten sker enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen.

…”

15. Den information som ska anges i den blankett som återges i bilaga 11, till vilken det hänvisas i punkt 18^4.1 i genomförandebestämmelserna, innefattar datum för mottagande av varorna, mottagen kvantitet, datum när punktskatten betalades i destinationsmedlemsstaten och numret på den handling som visar att den betalningen skett.

16. I den skatteförfarandelag till vilken det hänvisas i punkt 18^4.4 i genomförandebestämmelserna anges i artikel 135 den allmänna regeln att skattebetalares rätt att begära kompensation eller återbetalning av skatt prekluderas efter fem år från den 1 januari det år som följer på det år när rätten till kompensation eller återbetalning uppstod.

Omständigheter, förfarande och tolkningsfrågorna

17. SC Scandic Distilleries SA (nedan kallat Scandic) är en rumänsk tillverkare av destillerade alkoholvaror, vilka företaget säljer i Rumänien och andra medlemsstater. I februari, mars, maj, juni och juli 2009 frisläppte bolaget i Rumänien alkoholvaror avsedda för konsumtion i Tjeckien och betalade punktskatt med 203 060 RON (ungefär 45 000 euro) på dessa varor i Rumänien. Mellan september 2009 och februari 2010 begärde Scandic återbetalning hos den behöriga rumänska skattemyndigheten, i enlighet med artikel 22 i direktiv 92/12 och artikel 192^6 i den rumänska skattelagen, av den punktskatten och anförde att varorna transporterats till Tjeckien där punktskatt betalats.

18. Scandic tillhandahöll i vart och ett av dessa fall den information som angavs på blanketten. Bolaget gav också in handlingar som visade att den informationen var korrekt.

19. Samtliga ansökningar om återbetalning gjordes efter det att varorna mottagits i Tjeckien. Scandic förklarade att den information som skulle anges på blanketten innefattade datum för mottagande av varorna och mottagen kvantitet. Bolaget kunde inte tillhandahålla den informationen eller de nödvändiga handlingarna som ska styrka den informationen innan varorna avsändes. Det framgick vidare klart av blanketten att ansökan om återbetalning skulle göras månadsvis och inte innan de punktskattepliktiga varorna förflyttades till destinationsmedlemsstaten. Scandic avsåg, trots risken för dröjsmål, att undvika risken för nekad återbetalning till följd av att bolaget inte kunde lägga fram tillräcklig bevisning.

20. Skattemyndigheten vidtog inga åtgärder i anledning av vare sig de tre ansökningarna om återbetalning eller den påminnelse som Scandic sände den 7 maj 2010. Detta var en nödvändig förutsättning för att talan skulle kunna väckas vid domstol.

21. Scandic väckte därför talan med yrkande om att skattemyndigheten skulle förpliktas återbetala punktskatt med 203 060 RON jämte ränta. Skattemyndigheten svarade att även om Scandic hade gett in alla handlingar som krävs enligt artikel 192^6 i skattelagen hade bolaget inte begärt återbetalning innan varorna transporterades till en annan medlemsstat.

22. Scandics talan ogillades i första instans. Domen överklagades till den hänskjutande domstolen, som ställt följande tolkningsfrågor:

”1) Strider den rumänska skattemyndighetens avslag på en begäran om återbetalning av punktskatt mot unionsrätten (såväl artiklarna 7 och 22 i direktiv 92/12/EEG som skälen i direktivet) om:

a) den näringsidkare som begär återbetalning av punktskatten har styrkt att alla de tekniska villkor för att bevilja begäran om återbetalning som föreskrivs enligt den rumänska lagstiftningen är uppfyllda och i synnerhet de som gäller: i) bevis på att punktskatten har betalats i Rumänien; ii) bevis på att de i en annan medlemsstat punktskattepliktiga varorna har avsänts,

b) vissa dokument som enligt kraven i den rumänska skattelagstiftningen (artikel 192^{6} i skattelagen, punkt 18^{4} i tillämpningsföreskrifterna i regeringsbeslut nr 44/2004 samt i bilaga 11 till avdelning VII i skattelagen) ska åtfölja begäran om återbetalning kan lämnas in först när de i en annan medlemsstat punktskattepliktiga varorna har levererats,

c) det enligt den rumänska skattelagstiftningen (artikel $18^{4}.4$ i tillämpningsföreskrifterna med hänvisning till artikel 135 i skatteprocesslagen) föreskrivs en allmän period på fem år för begäran om återbetalning/ersättning?

2) Ska artikel [22.2 a[11]] i direktiv 92/12/EEG tolkas så, att om en näringsidkare innan punktskattepliktiga varor levereras till en annan medlemsstat där de är avsedda för konsumtion inte ger in någon begäran om återbetalning av punktskatten i den medlemsstat där punktskatten har betalats, så får det till följd att näringsidkaren förlorar rätten till återbetalning av den erlagda punktskatten?

3) Om den andra frågan besvaras jakande, är då det beslut enligt vilket näringsidkaren förlorar rätten till återbetalning av punktskatten – vilket medför en dubbelbeskattning av samma punktskattepliktiga varor (i den medlemsstat i vilken de punktskattepliktiga varorna först släpps för konsumtion och i den medlemsstat för vilken varorna är avsedda för konsumtion) – förenligt med principen om skatteneutralitet?

4) Om den andra frågan besvaras jakande, ska då den extremt korta perioden mellan det datum då punktskatten erläggs för varor som frisläpps för konsumtion i en medlemsstat och datumet för avsändande av de punktskattepliktiga varorna till en annan medlemsstat i vilken de är avsedda för konsumtion förenlig med likvärdighets- och effektivitetsprinciperna? Har det i detta hänseende någon betydelse om den allmänna period under vilken det går att begära återbetalning/ersättning av en skatt, avgift eller bidrag i medlemsstaten i fråga är avsevärt längre?”

23. Skriftliga yttranden har inkommit från Scandic, den polska, den portugisiska och den rumänska regeringen samt från Europeiska kommissionen. Någon muntlig förhandling har inte begärts och inte heller hållits.

11 — I begäran om förhandsavgörande anges artikel 22.1 a, som inte finns. Det framgår klart av sammanhanget att det är artikel 22.2 a som avses.

Bedömning

24. Rumäniens regering har gjort gällande att den första frågan inte kan prövas i sak, eftersom den rör frågan om det enligt direktiv 92/12 är tillåtet för en skattemyndighet att avslå en ansökan om återbetalning när samtliga villkor för återbetalning i den nationella lagstiftningen är uppfyllda. De rättsfrågor som den hänskjutande domstolen önskar få besvarade omfattas emellertid, enligt samma regering, av de tre övriga frågorna. Mot den bakgrunden är det enligt min mening inte nödvändigt att pröva frågan om upptagande till sakprövning.

25. Jag instämmer snarare i vad kommissionen samt den polska och den portugisiska regeringen har anfört om att de fyra frågorna bör bedömas tillsammans. Det rör sig huvudsakligen om en enda frågeställning. Punktskatt har betalats i en medlemsstat på varor som senare avsänds till en annan medlemsstat, i vilken de är avsedda att konsumeras och där punktskatt också betalas. Avsändaren ansöker i den första medlemsstaten om återbetalning av punktskatt efter att varorna anlänt till och punktskatt betalats i destinationsmedlemsstaten. Ansökan avslås på den grunden att den inte gjorts innan varorna avsändes. Är ett sådant avslagsbeslut förenligt med artiklarna 7 och 22 i direktiv 92/12 – tolkade, om så behövs, mot bakgrund av de EU-rättsliga principerna om skatteneutralitet (i synnerhet när en betydligt längre period föreskrivs som en allmän regel för att ansöka om återbetalning av punktskatt), om likvärdighet och om effektivitet?

26. De tre medlemsstaterna har föreslagit att frågan besvaras jakande. Scandic och kommissionen har föreslagit att frågan besvaras nekande. Till grund för skillnaderna i vad de har anfört mer i detalj ligger två olika synsätt. Den första skillnaden rör möjligheterna att förhindra bedrägerier, medan den andra rör undvikande av dubbelbeskattning (det vill säga att säkerställa skatteneutralitet i den mening som det uttrycket använts av den hänskjutande domstolen).

27. Jag ska understryka att båda dessa synsätt är grundläggande för det korrekta genomförandet av direktiv 92/12. Det finns heller inte något principiellt motsatsförhållande mellan dem. Deras gemensamma nämnare är syftet att varje skattebetalare betalar och varje medlemsstat uppbär precis vad som ska utgå på en enda marknad, varken mer eller mindre. Det bör inte bara vara möjlighet att tolka direktivet (och den nationella lagstiftning genom vilken det korrekt genomförs) på ett sådant sätt att båda synsätten tillgodoses. En sådan tolkning bör dessutom, enligt min mening, ges företräde framför varje annan möjlig tolkning som skulle gynna ett av syftena på bekostnad av det andra.

28. När det mer specifikt gäller lydelsen av direktiv 92/12 har de tre medlemsstaterna framhävt de villkor som anges i artikel 22.2, och i synnerhet det villkor som anges i första meningen i led a att ”[i]nnan varorna avsänds måste avsändaren anhålla om återbetalning från de behöriga myndigheterna i sin medlemsstat och förete bevis på att punktskatten har erlagts”. De har i sina yttranden antagit (liksom Scandic) att detta villkor (som förefaller närmast ordagrant ha överförts till artikel 192[6].1 a i den rumänska skattelagen) med nödvändighet ska tillämpas på de transaktioner som målet vid den nationella domstolen rör.

29. Kommissionen har emellertid grundat sitt ställningstagande på en annan bedömning av artikel 22 i direktiv 92/12. Punkt 2 i den artikeln rör enligt kommissionen enbart *skattepliktiga varor som är föremål för uppskjuten punktbeskattning*. När *varor för vilka punktskatt betalats* transporteras mellan medlemsstaterna regleras återbetalning i punkt 3. Kommissionen framhåller att det förefaller stå klart att varorna i målet vid den nationella domstolen inte har transporterats inom ramen för uppskjuten punktbeskattning. Följaktligen återfinns de tillämpliga villkoren i artiklarna 22.3 och 7.5, och inte i artikel 22.2.

30. Det måste erkännas att kommissionens bedömning vid en första anblick inte ter sig som den mest uppenbara utifrån uppbyggnaden och lydelsen av artikel 22 i direktiv 92/12. Punkt 1 förefaller utifrån sin lydelse omfatta alla situationer i vilka skattepliktiga varor frisläpps för konsumtion i en medlemsstat men inte är avsedda för konsumtion där, och där den punktskatt som betalats i den

staten bör återbetalas. I punkt 2 anges därefter bestämmelser som gäller ”[v]id tillämpningen av punkt 1”. Punkterna 3 och 4 förefaller inte innebära någon avvikelse från punkt 2 eller handla om någon situation som inte omfattas av punkt 1. Snarare förefaller det i de punkterna anges ytterligare villkor för två underkategorier till de situationer som omfattas av artikel 22.1, nämligen sådana situationer som avses i artiklarna 7 respektive 10.

31. Icke desto mindre visar enligt min mening en noggrann genomgång av lydelsen att kommissionens bedömning är den enda som kan vara korrekt om direktivet ska tolkas på ett följdriktigt och hanterbart sätt.

32. Skattepliktiga varor kan, även när de innehas i kommersiellt syfte, inte alltid transporteras mellan medlemsstaterna inom ramen för uppskjuten punktbeskattning. Det är bara godkända lagerhavare som får avsända varor inom ramen för en sådan ordning, medan näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering får ta emot dem. Affärslivets behov kan sannolikt medföra att varor för vilka punktskatt betalats i en medlemsstat senare måste, i kommersiellt syfte, transporteras till en annan medlemsstat. Det står vidare klart att rätten till återbetalning av punktskatt som redan betalats i den medlemsstat från vilken avsändandet sker inte är begränsad till situationer med uppskjuten punktbeskattning. Det är emellertid ett villkor i artikel 22.2 att varorna transporteras i enlighet med avdelning III och, följaktligen, inom ramen för uppskjuten punktbeskattning. Återbetalning i andra situationer – såsom vid transport av varor för vilka punktskatt betalats – omfattas därför inte av den bestämmelsen.

33. Artikel 22.3 i direktiv 92/12 rör återbetalning i sådana situationer som avses i artikel 7. I den artikeln nämns inte uppskjuten punktbeskattning (den rör varor för vilka punktskatt har betalats). I punkterna 5 och 6 i artikeln anges ett förfarande med tillämpning av vilket sådan återbetalning kan ske först när punktskatt har betalats i destinationsmedlemsstaten. [12] För att det ska vara möjligt måste varorna således ha transporterats med punktskatten betald, och det föreligger alltså – utan att det förekommer någon uppskjuten punktbeskattning – med nödvändighet en viss period då, oavsett periodens längd, punktskatt betalats i båda medlemsstaterna. Artikel 22.4 rör återbetalning i de fall som avses i artikel 10, då mottagaren varken är godkänd lagerhavare eller näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering. I sådana fall rör det sig per definition inte om någon uppskjuten punktbeskattning.

34. Däremot är artikel 22.1 och 22.5 allmänna och rör inte specifikt enbart någon av de situationer som behandlas i artikel 22.2, 22.3 och 22.4.

35. Enligt min mening är således artikel 22 i direktiv 92/12 uppbyggd på följande sätt:

— I punkt 1 ges en inledning till hela artikel 22 och hänvisas allmänt till alla situationer där punktskattepliktiga varor frisläppts för konsumtion i en medlemsstat men inte är avsedda för konsumtion där, och den punktskatt som betalats i den medlemsstaten bör återbetalas. [13]

— I punkt 2 behandlas, trots att dess lydelse hänvisar tillbaka till punkt 1, faktiskt bara den situationen när varor förflyttas inom ramen för uppskjuten punktbeskattning, eftersom det i denna punkt krävs att varorna transporteras i enlighet med bestämmelserna i avdelning III.

— Punkt 3 rör specifikt de fall som omfattas av punkt 1 som det hänvisas till i artikel 7, nämligen sådana fall där det inte sker förflyttning inom ramen för uppskjuten punktbeskattning och som heller inte omfattas av artikel 10.

12 — Se även dom av den 23 november 2006 i mål C-5/05, Joustra (REG 2006, s. I-11075), i synnerhet punkt 52.

13 — Det vill säga i samtliga fall då punktskatt senare betalas i den medlemsstat som varorna är avsedda för och där de slutligen frisläpps för konsumtion – vilket därför utesluter fall där varor förvärvats av enskilda för eget bruk och transporteras av dem själva, där punktskatt endast betalas i den medlemsstat där varorna förvärvas.

— Punkt 4 rör specifikt de fall som omfattas av punkt 1 som det hänvisas till i artikel 10, nämligen punktskattepliktiga varor som köpts av personer som varken är godkända lagerhavare eller näringsidkare med eller utan punktskatteregistrering och som transporteras direkt eller indirekt av säljaren eller för säljarens räkning.

— Punkt 5 är åter en allmän bestämmelse avseende alla situationer som omfattas av artikel 22 i dess helhet.

36. Med denna utgångspunkt och mot bakgrund av att den situation som beskrivits i begäran om förhandsavgörande inte är sådan att varor transporterats inom ramen för uppskjuten punktbeskattning ska villkoren i artikel 22.2 i direktiv 92/12 inte tillämpas på det krav på återbetalning som målet vid den nationella domstolen rör. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva om artikel 22.3 eller 22.4 ska tillämpas. Det förefaller av de handlingar som Scandic gett in med sitt yttrande vara så, att mottagaren i Tjeckien var en näringsidkare. Det är därför inte sannolikt att situationen omfattas av artikel 10 och därmed av artikel 22.4. Då återstår enbart artikel 22.3.

37. I artikel 22.3 i direktiv 92/12 föreskrivs att återbetalning av punktskatt som betalats i den medlemsstat från vilken varorna avsänts ska ske först när punktskatten har betalats i destinationsmedlemsstaten i enlighet med det förfarande som föreskrivs i artikel 7.5. Enligt det förfarandet ska den person som är punktskatteskyldig i den senare medlemsstaten a) innan varorna avsänds göra en deklaration till skattemyndigheterna i destinationsmedlemsstaten och garantera betalningen av punktskatten, b) betala punktskatten i destinationsmedlemsstaten i enlighet med det förfarande som fastställts av denna medlemsstat och c) samtycka till varje kontroll som gör det möjligt för destinationsmedlemsstatens myndigheter att förvissa sig om att varorna faktiskt har mottagits och att utgående punktskatt har erlagts. Det krävs inte av den person som betalt punktskatt i den medlemsstat från vilken varorna avsänts att han eller hon ska begära återbetalning av den punktskatten innan varorna avsänds. Tvärtom förefaller det vid en första anblick vara mer logiskt att näringsidkaren väntar med att ansöka om återbetalning tills det kan bevisas för förvaltningsmyndigheterna i den medlemsstaten att korrekt punktskatt faktiskt har betalats i destinationsmedlemsstaten.

38. Kan artikel 22.3 ändå tolkas så, att medlemsstaterna ges möjligheten att kräva att näringsidkare ska ansöka om återbetalning innan varorna avsänds? Den bestämmelsen medger att de avslår ansökningar som inte uppfyller ”de krav på korrekthet som de lägger fast”. Dessutom föreskrivs i artikel 22.5 att medlemsstaterna ska ”bestämma de metoder och övervakningsförfaranden som gäller återbetalningar på deras territorium”.

39. Enligt min mening finns det inget i artikel 7 eller artikel 22.3 i direktiv 92/12 som specifikt förhindrar en medlemsstat från att, för de situationer som dessa bestämmelser rör, föreskriva ett förfarande där den ursprungliga ansökan om återbetalning ska ske innan varorna avsänds. På detta stadium måste det emellertid med nödvändighet röra sig om en provisorisk eller preliminär ansökan. I de fall som avses i artiklarna 7 och 22.3 kan återbetalning inte ske förrän det har visats att varorna mottagits och att punktskatt har betalats i destinationsmedlemsstaten. Först när dessa ytterligare villkor är uppfyllda kan ansökan göras slutligt, och först då kan den hanteras av skattemyndigheterna i den medlemsstat från vilken varorna avsänts. Det säger sig självt att dessa villkor inte kan vara uppfyllda förrän varorna har avsänts.

40. Av den rumänska regeringens yttrande i förevarande mål förefaller det som att rumänska myndigheter tolkar den nationella lagstiftningen som ett tvåstegsförfarande. Scandic förefaller ha tolkat reglerna på ett annat sätt, och ansett att en fullständig ansökan inte kunde göras förrän i det senare skedet och att en ofullständig ansökan gjord innan varorna avsändes troligen inte skulle ha

registrerats av skattemyndigheterna.[14] Det ankommer förstås inte på denna domstol att avgöra vilken tolkning som är den riktiga, men det förefaller mig som att ingen av dem skulle vara oförenlig med artiklarna 7 och 22 i direktiv 92/12 – givetvis under förutsättning att i) ansökan behandlas som giltig när den blivit fullständig och ii) de relevanta bestämmelserna är tillräckligt tydliga för att säkerställa att kraven på rättssäkerhet uppfylls, oavsett vilket förfarande som tillämpas.

41. Problemet i förevarande mål ligger emellertid inte i förfarandet för att lämna in en ansökan i sig utan i avslaget av en ansökan som, även om den i sak är fullständig på alla sätt, inte formellt skett i enlighet med det förfarandet. Kan ett sådant avslagsbeslut motiveras på den grunden att de ”krav på korrekthet” som fastställts av medlemsstaten inte uppfyllts?

42. Jag delar kommissionens uppfattning att en sådan bedömning skulle vara oproportionerlig och oförenlig med bestämmelserna i direktiv 92/12 sedda tillsammans. Oavsett vilka ”krav på korrekthet” en medlemsstat ställer upp måste dessa syfta till att säkerställa att det system som upprättas genom direktivet iakttas, i synnerhet med avseende på såväl säkerställande av skatteneutralitet som bekämpandet av bedrägerier eller skatteflykt.

43. Den rumänska regeringen har anfört att de relevanta ”kraven på korrekthet” omfattar samtliga bestämmelser i artikel 192[6] i skattelagen och punkt 18[4] i genomförandebestämmelserna.

44. Jag kan emellertid inte dela uppfattningen att alla dessa bestämmelser (där, i enlighet med artikel 22.5 i direktivet, förfarandet för ansökan om återbetalning anges) utgör ”krav på korrekthet” i den mening som avses i artikel 22.3. Åtskillnad måste göras mellan underlåtenhet att iaktta förfarandebestämmelser som antagits för att säkerställa administrativ effektivitet, vilket utan tvekan lagligen kan leda till proportionerliga sanktioner, och underlåtenhet att iaktta ”krav på korrekthet” som kan leda till att ansökan om återbetalning avslås. Ett sådant avslag kan, mot bakgrund av att det innebär ett avsteg från medlemsstaternas skyldighet att återbetala skatten i enlighet med artiklarna 7.6 och 22.3, motiveras bara när det är sannolikt att punktskatt annars slutligen inte uppbärs på ett korrekt sätt. Det föreligger inte någon sådan sannolikhet när överlåtaren har uppfyllt alla villkoren i artiklarna 7.5 och 22.3. Det kan av administrativa skäl vara motiverat att ställa krav på att en preliminär ansökan ska ges in, men en underlåtenhet att uppfylla det kravet kan inte i sig motivera nekad återbetalning.

45. Jag ska tillägga att såväl förfaranderegler som kraven på korrekthet måste utformas med tillräcklig tydlighet för att rättssäkerhetskravet ska tillgodoses. Om förfaranderegler är svårgenomträngliga eller tvetydiga är det inte rimligt att bestraffa en näringsidkare som uppfyllt de materiella kraven på korrekthet för hans underlåtenhet att uppfylla förfarandereglerna. I än mindre utsträckning kan ett sådant misstag i förfarandehänseende motivera en vägrad återbetalning.

46. Vad som anförts ovan är enligt min mening tillräckligt för att på ett tillfredsställande sätt besvara tolkningsfrågorna. Den hänskjutande domstolen har emellertid även hänvisat till likvärdighets- och effektivitetsprinciperna. Jag ska kort beröra även dessa.

47. Enligt domstolens fasta praxis ankommer det, i avsaknad av relevanta EU-rättsliga bestämmelser, på varje medlemsstat att föreskriva detaljerade förfaranderegler för att säkerställa rättigheter som enskilda har enligt EU-rätten, under förutsättning att dessa inte är mindre förmånliga än de regler som gäller för motsvarande anspråk när de grundas på nationell rätt (likvärdighetsprincipen) och inte gör det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten (effektivitetsprincipen).[15]

14 — Se punkt 18 ovan: Scandic har gjort gällande att det klart framgår av blanketten för ansökningar om återbetalning att ansökningar inte kan ges in förrän de punktskattepliktiga varorna har frisläppts för konsumtion i destinationsmedlemsstaten.

15 — Se, senast, dom av den 18 oktober 2012 i mål C-603/10, Pelati, punkt 23 och där angiven rättspraxis.

48. När det gäller likvärdighetsprincipen har den rumänska regeringen anfört att den femåriga preklusionsfrist som föreskrivs i artikel 135 i skatteförfarandelagen gäller för *fullständigandet* av alla anspråk, oavsett om dessa grundas på nationell rätt eller unionsrätten, men att ytterligare processuella begränsningar, som är specifika för varje typ av skatt eller avgift, kan gälla för *ingivandet* av den ursprungliga ansökan i varje kategori. Scandic – som förefaller anse att bolaget saknade rätt att fullständiga sin ansökan på ett senare stadium – påpekar att framgång i affärslivet ofta är beroende av förmågan att snabbt kunna fullfölja en transaktion och leverera varor. Ett krav på ansökan om återbetalning av punktskatt innan varorna levereras kan utgöra ett hinder mot sådan snabbhet. Scandic anmärker att det inte finns något motsvarande krav när det gäller, till exempel, mervärdesskatt, som är den närmast jämförbara skatten. Någon ytterligare information i detta avseende har inte lämnats domstolen. Det ankommer därför på den nationella domstolen att avgöra huruvida, i synnerhet vad avser tidsgränser, reglerna kring ansökningar om återbetalning av punktskatt, en rätt som följer av unionsrätten, faktiskt är mindre förmånliga än vad som gäller för ansökningar om återbetalning av rent nationella skatter som helt grundas på nationell rätt. Om så skulle vara fallet har likvärdighetsprincipen åsidosatts.

49. Vad gäller effektivitetsprincipen förefaller det mig som att en efterlevnad av ett tvåstegsförfarande föreskrivet i nationell rätt inte i sig kan antas ge upphov till orimliga svårigheter, under förutsättning att i) en initial ”pro forma-ansökan” kan göras utan sådan svårighet inom den möjligen korta perioden från mottagandet av en beställning av varor som redan frisläppts för konsumtion och ett senare avsändande av dessa varor till en annan medlemsstat, och ii) att alla handlingar till stöd för ansökan kan ges in senare. Under förutsättning att dessa villkor är uppfyllda skulle, även om en underlåtenhet att efterkomma den tidsgräns som gäller för den initiala ansökan skulle medföra att den rätt till återbetalning som grundas på unionsrätten upphörde, förfarandet inte förefalla vara sådant att det skulle vara orimligt svårt att utöva den rätten. Om emellertid det förfarandet skulle medföra en systematisk vägran att återbetala när en ansökan inte görs innan varorna avsänds och en sådan ansökan inte åtföljs av handlingar som inte kan erhållas förrän efter det att varorna levererats eller om den tid som krävs för att uppfylla de nödvändiga kraven för att göra en sådan preliminär ansökan om återbetalning skulle vara så lång att den utgör ett hinder mot en snabb leverans av beställda varor skulle det helt klart vara i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rätten till återbetalning. Det ankommer även i detta fall på den nationella domstolen att avgöra vad som är den korrekta tolkningen av nationell rätt.

Förslag till avgörande

50. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen ska besvara de tolkningsfrågor som ställts av Curtea de Apel Oradea – Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ şi Fiscal – på följande sätt:

I en situation då

i) punktskatt betalats i en medlemsstat

ii) för varor som sedan avsänds till en annan medlemsstat, där varorna är avsedda för konsumtion,

iii) utan att uppskjuten punktbeskattning föreligger, och

iv) under andra förhållanden än dem som anges i artikel 10 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, när

v) punktskatt även betalas i destinationsmedlemsstaten, och när

vi) villkoren i artikel 7.4 och 7.5 i direktivet är uppfyllda,

är det inte förenligt med det direktivet, och i synnerhet inte med artiklarna 7 och 22 i direktivet, att skattemyndigheten i den medlemsstat från vilken varorna avsänts avslår en ansökan om återbetalning av punktskatt som betalats i den medlemsstaten enbart på den grunden att ansökan inte gjordes innan varorna avsändes.