DOMSTOLENS DOM

12. december 2002 *

I sag C-395/00,

angående en anmodning, som Tribunale di Trento (Italien) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Distillerie Fratelli Cipriani SpA

mod

Ministero delle Finanze,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 20, stk. 2 og 3, 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 (EFT L 76, s. 1),

* Processprog: italiensk.

har

DOMSTOLEN

sammensat af formanden for Sjette Afdeling, J.-P. Puissochet, som fungerende præsident, afdelingsformændene M. Wathelet, R. Schintgen og C.W.A. Timmermans samt dommerne C. Gulmann, D.A.O. Edward, A. La Pergola, P. Jann, V. Skouris, F. Macken (refererende dommer) og N. Colneric,

generaladvokat: J. Mischo

justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Distillerie Fratelli Cipriani SpA ved avvocati N. Tonolli, W. Valentini og W. Wielander

— den portugisiske regering ved L. Fernandes og C. Pimentel Coelho, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 29. januar 2002 er afgivet mundtlige indlæg af Distillerie Fratelli Cipriani SpA og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 21. marts 2002,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 20. oktober 2000, indgået til Domstolen den 26. oktober 2000, har Tribunale di Trento i medfør af artikel 234 EF forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 20, stk. 2 og 3, 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 (EFT L 76, s. 1, herefter »direktivet«).

2 Disse spørgsmål er blevet rejst inden for rammerne af en retssag, der føres mellem Distillerie Fratelli Cipriani SpA (herefter »Cipriani«) og Ministero delle Finanze (Finansministeriet), vedrørende flere krav om betaling af punktafgifter i forbindelse med visse forsendelser af alkohol, der befandt sig under suspensionsordningen.

De relevante retsregler

3 I henhold til direktivets artikel 3, stk. 1, finder direktivet bl.a. anvendelse på alkohol og alkoholholdige drikkevarer.

4 I direktivets artikel 4, litra a), defineres en »godkendt oplagshaver« som 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.

5 I direktivets artikel 4, litra c), defineres »suspensionsordning« som en afgiftsordning, der anvendes på fremstilling, forarbejdning, oplægning og omsætning af varer, hvor punktafgifterne er suspenderet.

6 I medfør af direktivets artikel 5, stk. 1, er de varer, der er nævnt i artikel 3, stk. 1, punktafgiftspligtige ved fremstilling på Fællesskabets område eller ved indførsel til dette område.

7 Direktivets artikel 6 bestemmer:

»1. Punktafgifterne forfalder ved overgangen til forbrug, eller hvis der konstateres en manko, som skal belægges med punktafgifter i overensstemmelse med artikel 14, stk. 3.

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.

2. Betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen er dem, der gælder på forfaldsdatoen i den medlemsstat, hvor overgangen til forbrug sker, eller hvor der konstateres en manko. Punktafgiften opkræves og inddrives i henhold til bestemmelserne i de enkelte medlemsstater, idet medlemsstaterne anvender de samme procedurer for opkrævning og inddrivelse af punktafgiften på indenlandske varer og varer fra andre medlemsstater.«

8 Direktivets artikel 13, litra a), bestemmer, at den godkendte oplagshaver eventuelt skal stille sikkerhed i forbindelse med fremstilling, forarbejdning og oplægning samt obligatorisk stille sikkerhed i forbindelse med omsætning på de betingelser, der fastsættes af skattemyndighederne i den medlemsstat, hvor afgiftsoplaget er godkendt.

9 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.«

10 Direktivets artikel 18, stk. 1, bestemmer, 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.

11 I direktivets artikel 19, stk. 4, er det fastsat, at når punktafgiftspligtige varer, der omsættes under suspensionsordning 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.

12 I henhold til samme artikels stk. 5 skal afsenderen, hvis ordningen ikke er afsluttet, 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.

13 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.«

14 Direktivet er blevet gennemført i italiensk ret ved lovdekret nr. 504 om produktions- og forbrugsafgifter og strafferetlige og administrative sanktioner, der blev vedtaget den 26. oktober 1995 (GURI nr. 279 af 29.11.1995, almindeligt tillæg nr. 143, s. 5), og hvis artikel 7 svarer til direktivets artikel 20.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 Cipriani har i en længere årrække drevet virksomhed med destillation af alkohol.

16 I sin egenskab af godkendt oplagshaver i den forstand, hvori udtrykket er anvendt 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.

17 Det administrative ledsagedokument (herefter »ALD«), der er omhandlet i direktivets artikel 18, stk. 1, var vedlagt varerne.

18 De italienske skatte- og afgiftsmyndigheder anmodede de tyske skatte- og afgiftsmyndigheder om at foretage en kontrol af et bestemt antal ALD inden for rammerne af det administrative samarbejde i afgiftssektoren. Ved denne kontrol viste det sig, at stempelmærket på de ALD, som var anvendt for at attestere, at varerne havde forladt Fællesskabets område, var blevet forfalsket.

19 Da dette forhold udgør en uregelmæssighed i direktivets og i de relevante nationale bestemmelsers forstand, fremsatte Ufficio Tecnico di Finanza di Trento ved anbefalet skrivelse af 16. marts 1998 over for Cipriani — der i sin egenskab af godkendt oplagshaver havde pligt til at stille sikkerhed for betaling af punktafgifterne i tilfælde af, at der konstateredes uregelmæssigheder — et krav på betaling af 6 448 573 296 ITL, der svarede til afgiften på 20 forsendelser af neutral alkohol fremstillet af melasse, der blev omsat under suspensionsordningen.

20 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 blev omsat under suspensionsordningen.

21 Disse krav blev fremsat efter udløbet af den frist på fire måneder at regne fra datoen for varernes afsendelse, der er fastsat i direktivets artikel 20, stk. 3.

22 Det fremgår af hovedsagens akter, at Cipriani først fik eller kunne have fået kendskab til, at stempelmærket på ALD var forfalsket, på det tidspunkt virksomheden fik meddelelse fra den italienske skatte- og afgiftsmyndighed om kravet på betaling af punktafgift.

23 Ved stævning forkyndt for Ministero delle Finanze den 30. marts 1998 anlagde Cipriani sag ved den forelæggende ret og gjorde for det første gældende, at der ikke bestod noget afgiftskrav, da der ikke var bevis for, at varerne var overgået til forbrug i Italien, for det andet at den nationale bestemmelse, hvorved direktivets artikel 20 er gennemført, ikke finder anvendelse, idet afgift kun kan opkræves, når overtrædelsen eller uregelmæssigheden kan tilregnes virksomheden og endelig, 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.

24 Cipriani har ligeledes — med samme begrundelse — anfægtet de to betalingskrav, der blev fremsat den 6. april 1998.

25 Ministero delle Finanze har gjort gældende, at forfalskningen af ALD må sidestilles med varernes overgang til forbrug i Italien, således at der er tale om en uretmæssig afslutning af suspensionsordningen, hvilket bevirker, at punktafgifterne forfalder.

26 Ministero delle Finanze har endvidere gjort gældende, at forpligtelsen til at betale disse punktafgifter påhviler Cipriani i virksomhedens egenskab af godkendt oplagshaver, der afsender varerne, og at afgangsmedlemsstaten, i det foreliggende tilfælde Den Italienske Republik, har kompetence til at opkræve disse afgifter.

27 Ministero delle Finanze har desuden anført, at det er afsenderen, der har bevisbyrden for, at omsætningen er forskriftsmæssig, eller for at udpege stedet, hvor varen er overgået til forbrug, hvilket udgør grundlaget for Den Italienske Republiks kompetence til at inddrive punktafgifterne i sin egenskab af afsendelsesstat og i sin egenskab af at være den stat, hvor uregelmæssigheden eller overtrædelsen er konstateret ved udløbet af den frist på fire måneder, der gælder efter direktivets artikel 20, stk. 3. Når fristen er udløbet, kan afsenderen ikke længere føre det omhandlede bevis med henblik på at anfægte den berørte medlemsstats kompetence til at inddrive disse afgifter.

28 Da Tribunale di Trento er af den opfattelse, at en fortolkning af direktivets artikel 20, stk. 2 og 3, 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 af 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?«

Første og tredje spørgsmål

29 Med det første og det tredje spørgsmål, som det er hensigtsmæssigt at behandle samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om direktivets artikel 20, stk. 3, skal fortolkes således, at den frist på fire måneder, der i bestemmelsen er fastsat til at godtgøre, at omsætningen er foregået forskriftsmæssigt, eller til at påvise, hvor uregelmæssighederne eller overtrædelserne faktisk har fundet sted, kan gøres gældende over for en erhvervsdrivende, der har stillet sikkerhed for betaling af punktafgifterne, men som ikke rettidigt er blevet gjort bekendt med, at suspensionsordningen ikke er blevet afsluttet.

Indlæg til Domstolen

30 Cipriani har gjort gældende, at den frist på fire måneder, der er fastsat i direktivets artikel 20, stk. 3, først kan begynde at løbe fra det tidspunkt, hvor den pågældende fik eller kunne have fået kendskab til overtrædelsen eller uregelmæssigheden, og den skal således ikke regnes fra afsendelsen af de varer, der er belagt med punktafgifter. I modsat fald vil den pågældende blive berøvet sin adgang til kontradiktion, når eventuelle uregelmæssigheder opdages, efter at fristen er udløbet.

31 Ifølge Cipriani må det enten lægges til grund, at den frist, inden for hvilken virksomheden kan fremføre argumenter til sit forsvar, fortsat løber, eller også må det konstateres, at den akt, hvorved virksomheden er blevet pålagt at betale, er behæftet med en fejl, for så vidt fristen ikke omtales deri.

32 Den portugisiske regering har gjort gældende, at direktivets ordning med omsætning inden for Fællesskabet under en suspensionsordning indebærer, at de risici, der er forbundet med denne omsætning, dækkes af den sikkerhed, som stilles af den godkendte oplagshaver, der afsender varerne, eller i givet fald af en sikkerhed, der stilles solidarisk af afsenderen og transportvirksomheden. Det fremgår af direktivets artikel 15, stk. 4, at disse sidstnævnte først kan frigøres fra deres ansvar, når der forelægges dokumentation for, at varerne er overgået til modtageren, f.eks. ved hjælp af ALD på de betingelser, der er fastsat i direktivets artikel 19.

33 Den portugisiske regering har imidlertid anerkendt, at det ville have været vanskeligt for Cipriani at overholde den frist på fire måneder, der er fastsat i direktivets artikel 20, stk. 3, idet det først efter fristens udløb var muligt at fastslå den uregelmæssige omsætning, idet det stempel, som anvendes for at attestere, at varerne har forladt Fællesskabets område, var blevet forfalsket.

34 Eftersom staten i tilfælde af, at der konstateres en uregelmæssighed, på ethvert tidspunkt kan opkræve de omtvistede afgifter, forudsat at præklusive frister for retten til opkrævning ikke er sprunget, finder den portugisiske regering, at den frist på fire måneder, der er fastsat i direktivet, ikke har karakter af en ufravigelig frist, inden for hvilken opkrævningen af afgifterne skal foretages.

35 Kommissionen har anført, at det af ordlyden af direktivets artikel 20, stk. 3, fremgår, at den nationale skatte- og afgiftsmyndighed slet ikke er forpligtet til at underrette afsenderen om, at de punktafgiftspligtige varer ikke er indtruffet på

deres bestemmelsessted. Den frist på fire måneder, som afsenderen er blevet tillagt til at godtgøre, at operationen er foregået forskriftsmæssigt, og at fastlægge, hvor uregelmæssighederne har fundet sted, kan følgelig ikke begynde at løbe fra tidspunktet for en underretning, der ikke er fastsat i direktivet. Begyndelsestidspunktet for denne frist bør derimod fastsættes til datoen for varernes afsendelse, således som det udtrykkeligt fremgår af direktivets artikel 20, stk. 3.

36 Kommissionen har imidlertid medgivet, at et tidsrum på fire måneder efter afsendelse af punktafgiftspligtige varer i det virkelige økonomiske liv ofte er for kort til, at uregelmæssigheder i omsætningen heraf kan afsløres, og en frist som i praksis næsten altid er udløbet, før den erhvervsdrivende sættes i stand til at fremsætte sine synspunkter på en nyttig måde, kan efter Kommissionens opfattelse dårligt betegnes som »rimelig«.

37 I denne forbindelse har Kommissionen anført, at der altid gælder et generelt princip om, at retten til kontradiktion skal respekteres i forhold til retsakter, der er udstedt af fællesskabsinstitutionerne og følgelig også i forhold til et afgiftspålæg, der er vedtaget af en national skatte- og afgiftsmyndighed under anvendelse af en fællesskabsretlig bestemmelse som direktivets artikel 20, stk. 3.

38 På den baggrund er det Kommissionens opfattelse, at i tilfælde hvor afsenderen har kendskab til eller — på den ene eller den anden måde — bliver oplyst om den eventuelle uregelmæssighed eller overtrædelse, der er begået under omsætningen af punktafgiftspligtige varer, er der ingen grund til ikke at fortolke direktivets artikel 20, stk. 3, bogstaveligt og lade fristen på fire måneder løbe fra datoen for varernes afsendelse.

39 Er der derimod tale om en afsender, der i god tro og uden at begå nogen fejl ikke har haft kendskab til, og som ikke har kunnet få kendskab til den uregelmæs-

sighed, der er konstateret under omsætningen af punktafgiftspligtige varer, begynder fristen på fire måneder først at løbe fra den dato, hvor afsenderen faktisk er blevet bekendt med den eventuelle uregelmæssighed eller overtrædelse.

40 Ifølge Kommissionen er det kun denne sidste fortolkning af direktivets artikel 20, stk. 3, der overholder det generelle princip om adgang til kontradiktion, og som sikrer bestemmelsens effektive virkning.

Domstolens bemærkninger

41 Det bemærkes, at direktivet tilsigter at fastlægge en række regler vedrørende oplægning eller opbevaring af, omsætning af og kontrol med punktafgiftspligtige varer (jf. dom af 2.4.1998, sag C-296/95, EMU Tabac m.fl., Sml. I, s. 1605, præmis 22).

42 Suspensionsordningen, der er defineret i direktivets artikel 4, litra c), er den afgiftsordning, der anvendes på fremstilling, forarbejdning, oplægning og omsætning af varer, hvor punktafgifterne er suspenderet. En sådan ordning er kendetegnet ved, at de punktafgifter, der er pålagt de varer, som henhører under denne ordning, endnu ikke er forfaldne, selv om den afgiftsstiftende faktor allerede er indtruffet.

43 Det fremgår af direktivets artikel 6, stk. 1, at punktafgifterne forfalder bl.a. ved overgangen til forbrug af afgiftspligtige varer, som alkohol. Som overgang til forbrug betragtes ikke alene enhver fremstilling eller indførsel uden for en suspensionsordning af punktafgiftspligtige varer, men også ethvert tilfælde, herunder uregelmæssige, hvor en vare forlader en sådan ordning (jf. dom af 5.4.2001, sag C-325/99, Van de Water, Sml. I, s. 2729, præmis 35).

44 Når punktafgiftspligtige varer, der omsættes under suspensionsordningen, udføres, bestemmer direktivets artikel 19, stk. 4, at ordningen afsluttes ved, at det af Fællesskabets udgangstoldsted attesteres, at varerne faktisk har forladt Fællesskabet. Dette toldsted skal til afsenderen tilbagesende det attesterede eksemplar af ALD, som omhandlet i direktivets artikel 18, stk. 1.

45 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at den i hovedsagen omhandlede overtrædelse består i den manglende afslutning af suspensionsordningen i henhold til direktivets artikel 19, stk. 4, idet det ALD vedrørende varer bestemt til udførsel, som Cipriani har modtaget i overensstemmelse med denne bestemmelse, var blevet forfalsket derved, at der var påsat et falsk stempel.

46 Da det er de nationale myndigheder, der er forpligtet til at sørge for, at den skyldige afgift rent faktisk bliver inddrevet, når den forfalder (jf. Van de Water-dommen, præmis 41), har direktivets artikel 20 især til formål at udpege den medlemsstat, der er kompetent til at opkræve punktafgifterne på varerne, når der i forbindelse med omsætningen er blevet begået overtrædelser eller uregelmæssigheder.

47 Når punktafgiftspligtige varer ikke når frem til deres bestemmelsessted, og det ikke er muligt at fastslå, hvor overtrædelsen eller uregelmæssigheden har fundet sted, bestemmer direktivets artikel 20, stk. 3, bl.a., at denne overtrædelse eller uregelmæssighed anses for at have fundet sted i afgangsmedlemsstaten, som således er kompetent til at inddrive punktafgifterne.

48 I denne bestemmelse i direktivet er det dog fastsat, at de pågældende inden for en frist på fire måneder fra datoen for varernes afsendelse og til de kompetente myndigheders tilfredshed kan føre bevis for, at omsætningen er foregået forskriftsmæssigt, eller påvise, hvor overtrædelserne eller uregelmæssighederne faktisk har fundet sted.

49 Som hovedregel får en afsender kendskab til, at der foreligger en overtrædelse eller en uregelmæssighed, når han ikke modtager det attesterede eksemplar af ALD, der er omhandlet i direktivets artikel 19, stk. 4, fra Fællesskabets udgangstoldsted. Afsluttes ordningen ikke, følger det af samme artikels stk. 5, at afsenderen skal underrette sin medlemsstats skattemyndigheder.

50 Drejer det sig imidlertid om en afsender som den i hovedsagen omhandlede, der har modtaget det attesterede eksemplar af ALD, og som ikke har fået eller ikke kunne have fået kendskab til forfalskningen af dette, før vedkommende fik meddelelse fra de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder med krav om betaling af punktafgift, hvilket først skete efter udløbet af fristen i direktivets artikel 20, stk. 3, må det afgøres, om denne frist er forenelig med generelle fællesskabsretlige principper, herunder retten til kontradiktion. Som Kommissionen med rette har anført, er formålet med en sådan frist, at yde afsenderen, eller i givet fald den person, der har stillet sikkerhed for betalingen af punktafgifterne i medfør af direktivets artikel 15, stk. 3, en vis grad af beskyttelse i forbindelse med inddrivelse af disse punktafgifter.

51 Retten til kontradiktion under enhver procedure, der iværksættes over for en person, og som kan munde ud i en bebyrdende retsakt, især en procedure, der kan føre til pålæggelse af sanktioner, er — som Domstolen gentagne gange har fastslået — et grundlæggende fællesskabsretligt princip. Det indebærer, at adressater for en beslutning, der i væsentlig grad påvirker deres interesser, skal have mulighed for at gøre deres synspunkter gældende (jf. dom af 24.10.1996, sag C-32/95 P, Kommissionen mod Lisretal m.fl., Sml. I, s. 5373, præmis 21, og af 21.9.2000, sag C-462/98 P, Sml. I, s 7183, præmis 36).

52 Det er indlysende, at den frist på fire måneder, der er fastsat i direktivets artikel 20, stk. 3, til at godtgøre, at omsætningen er foregået forskriftsmæssigt, eller til at påvise, hvor overtrædelserne eller uregelmæssighederne faktisk har

fundet sted, ikke kan anses for at være rimelig, hvis den allerede er sprunget på det tidspunkt, hvor afsenderen fik eller kunne have fået kendskab til, at en uregelmæssighed eller en overtrædelse har fundet sted.

53 Under sådanne omstændigheder opfylder denne frist på fire måneder regnet fra datoen for afsendelsen af de omhandlede varer ikke princippet om retten til kontradiktion, eftersom den erhvervsdrivende, der har stillet sikkerhed for betaling af punktafgifterne, ikke rettidigt har kunnet få oplysning om, at suspensionsordningen ikke er blevet afsluttet. Den pågældende er derfor — i strid med de krav, der følger af dette princip — ikke i stand til at gøre sine synspunkter gældende, og navnlig ikke i stand til at godtgøre, at omsætningen er foregået forskriftsmæssigt, eller til at påvise, hvor overtrædelserne eller uregelmæssighederne faktisk har fundet sted.

54 Henset til samtlige ovenstående bemærkninger skal det første og det tredje spørgsmål besvares med, at direktivets artikel 20, stk. 3, er ugyldigt, for så vidt som det bestemmer, at den frist på fire måneder, der er fastsat i denne bestemmelse til at godtgøre, at omsætningen er foregået forskriftsmæssigt, eller til at påvise, hvor uregelmæssighederne eller overtrædelserne faktisk har fundet sted, kan gøres gældende over for en erhvervsdrivende, der har stillet sikkerhed for betaling af punktafgifterne, men som ikke rettidigt har kunnet få kendskab til, at suspensionsordningen ikke er blevet afsluttet.

Andet spørgsmål

55 Henset til det svar, der er givet på første og tredje spørgsmål og navnlig henset til, at hovedsagen omhandler punktafgiftspligtige varer, der ikke er nået frem til bestemmelsesstedet i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 20, stk. 3, er det ikke fornødent at besvare det andet spørgsmål vedrørende fortolkningen af bestemmelsens stk. 2.

Sagens omkostninger

56 De udgifter, der er afholdt af den portugisiske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Tribunale di Trento ved kendelse af 20. oktober 2000, for ret:

Artikel 20, stk. 3, 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 er ugyldigt, for så vidt som det bestemmer, at den frist på fire måneder, der er fastsat i denne bestemmelse til at godtgøre, at omsætningen er foregået forskriftsmæssigt, eller til at påvise, hvor uregelmæssighederne eller overtrædelserne faktisk har fundet sted, kan gøres gældende over for en erhvervsdrivende, der har stillet sikkerhed for betaling af punktafgifterne, men som ikke rettidigt har kunnet få kendskab til, at suspensionsordningen ikke er blevet afsluttet.

Puissochet	Wathelet	Schintgen
Timmermans	Gulmann	Edward
La Pergola	Jann	Skouris
Macken		Colneric

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 12. december 2002.

R. Grass — G.C. Rodríguez Iglesias

Justitssekretær — Præsident