# FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

fremsat den 9. november 2000 [1]

## I — Indledning

1. Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) har forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål om fortolkningen af artikel 6, stk. 1, i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed [2], herefter »direktivet«.

2. Hoge Raad ønsker oplyst, om den blotte oplægning af punktafgiftspligtige varer, når punktafgiften ikke er blevet betalt, kan betragtes som overgang til forbrug i direktivets artikel 6, stk. 1's forstand, således at punktafgiften er skyldig og forfalder til betaling.

3. Det af Hoge Raad forelagte spørgsmål har til formål at opnå Domstolens afgørelse om fortolkningen af begrebet »overgang til forbrug«, der benyttes i den nævnte bestemmelse, og af spørgsmålet om oplægning af punktafgiftspligtige varer, når punktafgifterne endnu ikke er blevet opkrævet og betalt [3].

## II — Sagens faktiske omstændigheder

4. G. van de Water, som er sagsøger i hovedsagen, havde med henblik på at fremstille genever købt en vis mængde alkohol [4] af tredjemand. Fremstillingen blev med bistand fra tre andre personer foretaget i et lejet skur i Barendrecht i den sydlige del af Nederlandene.

5. Den 8. september 1995 foretog de kompetente myndigheder under G. van de

1 — Originalsprog: spansk.

2 — EFT L 76, s. 1. Direktivet er — i det omfang det har betydning for denne sag — blevet ændret ved Rådets direktiv 92/108/EØF af 14.12.1992 (EFT L 390, s. 124) og 94/74/EF af 22.12.1994 (EFT L 365, s. 46).

3 — Domstolen har udtalt sig om diverse aspekter af direktivet i dom af 11.11.1997, sag C-408/95, Eurotunnel m.fl., Sml. I, s. 6315, af 2.4.1998, sag C-296/95, EMU Tabac m.fl., Sml. I, s. 1605, af 24.2.2000, sag C-434/97, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 1129, af 9.3.2000, sag C-437/97, EKW og Wein & Co., Sml. I, s. 1157, og af 29.6.2000, sag C-455/98, Salumets m.fl., Sml. I, s. 4993.

4 — Det drejede sig om en volumen på ca. 2 000 liter ren alkohol på 96,2°.

Water's tilstedeværelse en undersøgelse af dette skur, under hvilken der blev fundet beholdere indeholdende alkohol på 96,2° samt reservedunke og flasker fyldt med genever.

6. De undersøgende myndigheder konkluderede, at der ikke var betalt punktafgift på alkohol af de pågældende varer, da ingen af varerne var dækket af tolddokumenter eller bevis for suspension af punktafgifterne [5], og fordi der ikke var udstedt nogen bevilling til at anvende skuret som afgiftsoplag.

7. Som en følge heraf modtog G. van de Water en efteropkrævning med opfordring til at betale punktafgiften på alkohol for fremstilling af genever og for oplægning eller besiddelse af alkoholholdige råvarer, som han havde holdt rede til fremstilling af endnu mere genever. Den klage, som G. van de Water indgav til skatteinspektoratet over denne efteropkrævning, blev ikke taget til følge.

5 — Som det vil fremgå af nedenstående, er suspensionsordningen en afgiftsordning, der finder anvendelse på fremstilling, forarbejdning, oplægning og omsætning af punktafgiftspligtige varer. I henhold til denne ordning er punktafgiften endnu ikke forfalden, selv om den afgiftsudløsende handling allerede er indtruffet. Jf. i samme retning direktivets artikel 4, litra c), og mit forslag til afgørelse i sagen EMU Tabac m.fl. (nævnt ovenfor i fodnote 3, Sml. I, s. 1607 ff., særligt s. 1611, punkt 13).

## III — Hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8. G. van de Water anlagde sag ved Gerechtshof te 's Gravenhage, som ved dom af 6. februar 1998 gav ham delvist medhold. Ifølge forelæggelseskendelsen fandt Gerechtshof, at sagsøgers oplægning af alkoholholdige råvarer ikke var afgiftspligtig, da disse ikke havde forladt en suspensionsordning i direktivets artikel 6, stk. 1's forstand.

9. Sagsøgeren iværksatte straks kassationsanke til Hoge Raad, uden at parterne på noget tidspunkt under retssagen rejste spørgsmålet om direktivets eventuelle indvirkning på tvisten. Det var kassationsretten selv, der rejste spørgsmålet ex officio.

10. Hoge Raad hælder til den opfattelse, at den blotte oplægning af en punktafgiftspligtig vare, for hvilken der ikke er blevet erlagt punktafgift i overensstemmelse med lovbestemmelserne, ikke kan anses for overgang til forbrug i direktivets artikel 6, stk. 1's forstand. Da dette synspunkt efter Hoge Raad's mening kan diskuteres, har

retten dog besluttet af forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kan den blotte oplægning af en punktafgiftspligtig vare i direktivets artikel 3, stk. 1's forstand anses for overgang til forbrug i direktivets artikel 6, stk. 1's forstand, hvis og for så vidt som der ikke allerede er blevet opkrævet punktafgift af den i overensstemmelse med gældende fællesskabsbestemmelser og national lovgivning?«

## IV — Relevante retsregler

### A — *Fællesskabsbestemmelserne*

11. Direktivets artikel 3, stk. 1, fastsætter følgende:

»Dette direktiv finder anvendelse på fællesskabsplan på følgende varer, således som de er defineret i de pågældende direktiver:

— mineralolier [6]

— alkohol og alkoholholdige drikkevarer [7]

— forarbejdede tobaksvarer [8]

[...]«

12. I henhold til 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«.

6 — Rådets direktiv 92/81/EØF af 19.10.1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for mineralolier (EFT L 316, s. 12) og Rådets direktiv 92/82/EØF af 19.10.1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for mineralolier (EFT L 316, s. 19).

7 — Rådets direktiv 92/83/EØF af 19.10.1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (EFT L 316, s. 21) og Rådets direktiv 92/84/EØF af 19.10.1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (EFT L 316, s. 29).

8 — Rådets direktiv 92/79/EØF af 19.10.1992 om indbyrdes tilnærmelse af cigaretafgifterne (EFT L 316, s. 8) og Rådets direktiv 92/80/EØF af 19.10.1992 om indbyrdes tilnærmelse af afgifterne på andre former for forarbejdet tobak end cigaretter (EFT L 316, s. 10).

13. Artikel 6 bestemmer:

»1. Punktafgifterne forfalder ved overgangen til forbrug [9] [...]

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 [...]«

Følgende fastsættes i artikel 9:

»1. Punktafgiften forfalder, når varer, der er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges [10] med handel for øje i en anden medlemsstat, jf. dog artikel 6, 7 og 8 [11] [...]«

14. Endelig bestemmer artikel 11, stk. 2: »Fremstilling, forarbejdning og oplægning af punktafgiftspligtige varer finder sted i afgiftsoplag, når punktafgiften ikke er erlagt.«

B — *Den nederlandske lovgivning*

15. I Nederlandene er reglerne om punktafgifter indeholdt i Wet op de accijns (lov om punktafgifter — herefter »loven«) af

9 — Punktafgiften forfalder ligeledes, hvis der konstateres en manko, som skyldes tab indtrådt under en suspensionsordning af andre grunde end hændelige begivenheder, force majeure eller varernes art, og i sidstnævnte tilfælde på betingelse af, at det pågældende tab ikke har været gjort til genstand for en afgiftsfritagelse (artikel 6, stk. 1, sammenholdt med bestemmelserne i artikel 14, stk. 1 og 3).

10 — Denne fodnote vedrører kun den spanske version af nærværende forslag til afgørelse.

11 — Som nævnt ovenfor vedrører artikel 6, stk. 1, det tidspunkt, hvor punktafgiften forfalder. Artikel 7 og 8 fastlægger den medlemsstat, hvori afgiften skal opkræves.

31. oktober 1991 [12], som trådte i kraft den 1. januar 1992. For at inkorporere direktivet i nederlandsk ret blev loven revideret grundigt ved lov af 24. december 1992 [13], som trådte i kraft den 1. januar 1993.

16. I lovens artikel 1, stk. 1, opregnes de punktafgiftspligtige varer, som ud over vin og øl inkluderer mellemklasseprodukter og andre alkoholholdige varer.

17. Efter lovens artikel 1, stk. 2, forfalder punktafgiften ved overgang til forbrug af punktafgiftspligtige varer [14]. Ved overgang til forbrug forstås tilfælde, hvor varen forlader afgiftsoplaget, dvs. ethvert sted i Nederlandene, hvor punktafgiftspligtige varer i overensstemmelse med lovens bestemmelser kan fremstilles, forarbejdes, oplægges, modtages eller afsendes under en suspensionsordning [artikel 2, stk. 1, sammenholdt med bestemmelserne i artikel 1a, litra d)].

18. I henhold til loven dækker begrebet overgang til forbrug imidlertid ligeledes såvel fremstilling af punktafgiftspligtige varer uden for et afgiftsoplag som oplægning af sådanne varer, når der endnu ikke er erlagt punktafgift i overensstemmelse med lovens bestemmelser [lovens artikel 2, litra f), sammenholdt med artikel 5, stk. 1]. I disse tilfælde skylder den person, der er ansvarlig for den uretmæssige fremstilling eller oplægning, punktafgiften fra tidspunktet for fremstillingen af varen eller fra det tidspunkt, hvor oplægningen af varen påbegyndes [artikel 51a, litra f), og artikel 52a, litra d)].

## V — Retsforhandlingerne ved Domstolen

19. Der er indgivet skriftlige indlæg af den nederlandske regering og af Kommissionen inden for den frist, der er fastsat i artikel 20 i EF-statutten for Domstolen.

20. Da ingen af parterne har ønsket at afgive mundtlige indlæg, har Domstolen besluttet at afstå fra den mundtlige forhandling i henhold til artikel 104, stk. 4, i Domstolens procesreglement [15].

12 — *Staatsblad* 1991, s. 561.
13 — *Staatsblad* 1992, s. 711.
14 — Eller på tidspunktet for deres indførsel.
15 — Konsolideret tekst offentliggjort i EFT C 65, s. 1, med de af Domstolen vedtagne ændringer af 16.5.2000 (EFT L 122, s. 43).

## VI — Særegenhederne ved domsforhandlingen for Hoge Raad

21. Gerechtshof te 's Gravenhage gav som nævnt G. van de Water delvist medhold. Gerechtshof fandt, at fremstilling af genever er underlagt punktafgiften på alkohol i henhold til lovens artikel 2, litra f), hvorfor retten ikke gav sagsøgeren medhold, i det omfang sagen var anlagt til prøvelse af den del af efteropkrævningen, der vedrørte fremstillingen af genever. Derimod tog retten sagsøgerens påstand til følge for så vidt angår de alkoholholdige råvarer, da sagsøgerens oplægning af disse råvarer ifølge retten ikke var punktafgiftspligtig.

22. Det var under disse omstændigheder, at G. van de Water iværksatte kassationsanke. Med anken påstår han selvfølgelig ophævelse af den afsagte dom, for så vidt som denne opretholdt efteropkrævningen vedrørende fremstillingen af genever fra alkohol på 96,2°, men han anfægter på ingen måde Gerechtshof's afgørelse vedrørende oplægningen af alkoholholdige råvarer. Dette spørgsmål blev ikke rejst af sagsøgeren for Hoge Raad, og da den ankede dom ikke var blevet anfægtet af nogen af de andre parter i sagen, forblev spørgsmålet indledningsvis uden for domsforhandlingen under kassationsanken. Hoge Raad inddrog imidlertid spørgsmålet ex officio [16]. Når den gjorde dette, er det fordi den imødeså muligheden af at underkende underrettens dom på dette punkt og fastslå, at oplægning af alkoholholdige råvarer ligeledes er punktafgiftspligtig.

23. Jeg kender ikke — og Domstolen har ikke brug for at kende — den rækkevidde, en sådan afgørelse kunne have. Jeg ved ikke, om retten er beføjet til at ophæve den appellerede dom og fastslå, at efteropkrævningen igen skal have fuld retsvirkning, for så vidt som den vedrører oplægningen af alkoholholdige råvarer, hvilket ville være en reformatio in pejus. Jeg ved heller ikke, om det i modsat fald ville dreje sig om en ren anerkendelsesafgørelse pro futuro, hvis hensigt ville være at afstikke et spor for fremtiden uden virkninger for den konkrete juridiske situation påkendt i Gerechtshof's dom [17].

24. Under alle omstændigheder er rækkevidden af en eventuel afgørelse fra Hoge Raad på dette område blottet for relevans i relation til svaret på det præjudicielle spørgsmål. Rækkevidden vil skulle afklares

16 — Det var i realiteten generaladvokaten ved Hoge Raad, der rejste spørgsmålet i sit forslag til afgørelse, da han omtalte andre forslag til afgørelse fremsat i tilsvarende sager.

17 — I spansk ret berører dommen i en kassationsanke indgivet i lovens interesse ikke den konkrete juridiske situation, der fremgår af den appellerede afgørelse; den begrænser sig til at udfylde en retsbevarende funktion ved at fastslå retstilstanden (jf. f.eks. artikel 493 i Ley de enjuiciamiento civil, nr. 1/2000 af 7.1. (retsplejeloven — BOE nr. 7 af 8.1.2000) og artikel 100, stk. 7, i Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, nr. 29/1998 af 13.7. (lov om forvaltningsdomstole — BOE nr. 167 af 14.7.1998)).

efter nederlandsk procesret, som Domstolen ikke skal udtale sig om [18]. Når jeg har rejst problemet, er det for at oplyse Domstolen bedre, da det er nødvendigt, at den har et fuldstændigt overblik over alle faktiske og retlige elementer i sagen for at kunne svare den nationale ret.

## VII — Analyse af det præjudicielle spørgsmål

### A — *Direktivets generelle system*

25. Punktafgifter er en indirekte forbrugsafgift [19], der — som påpeget af Kommissionen i sit skriftlige indlæg — kan have et dobbelt formål: for det første at skaffe statskassen indtægter og for det andet — hvilket ikke er mindre vigtigt — at mindske forbruget af visse varer. Dette dobbelte formål kommer til udtryk i selve direktivet [20], og det blev fremhævet af Domstolen i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig [21], hvori Domstolen fastslog, at direktivets formål var at gøre det muligt for medlemsstaterne at fastsætte andre indirekte skatter i særligt øjemed, dvs. med et andet formål end et budgetmæssigt.

26. Selv om foranstående er rigtigt, er direktivets sigte imidlertid langt bredere. Direktivets formål er at medvirke til gennemførelsen af det indre marked ved fri bevægelighed for punktafgiftspligtige varer [22]. Direktivet påbyder i dette øjemed tilnærmelse af medlemsstaternes lovgivninger om denne type beskatning med henblik på »at sikre, at vilkårene for punktafgiftens forfald er de samme i alle medlemsstater« [23].

27. På den anden side skal oprettelsen og funktionen af det indre marked for så vidt angår den frie bevægelighed for punktafgiftspligtige varer sikres uden at hindre medlemsstaternes inddrivelse af afgifterne.

18 — Domstolens faste praksis på dette punkt er, at det efter den opgavemæssige fordeling, der består mellem Domstolen og de nationale retter, ikke tilkommer Domstolen at undersøge, om den kendelse, der forelægges den, er afsagt i overensstemmelse med de nationale bestemmelser vedrørende retternes sammensætning og virkemåde (jf. dom af 14.1.1982, sag 65/81, Reina, Sml. s. 33, præmis 7, af 3.3.1994, forenede sager C-332/92, C-333/92 og C-335/92, Eurico Italia m.fl., Sml. I, s. 711, præmis 13, af 7.12.1995, sag C-472/93, Spano m.fl., Sml. I, s. 4321, præmis 16, og af 16.9.1999, sag C-435/97, WWF m.fl., Sml. I, s. 5613, præmis 33).

19 — Se punkt 11 i mit forslag til afgørelse i sagen EMU Tabac m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 3.

20 — Direktivets tredje betragtning slår fast, at de varer, som direktivet finder anvendelse på, »kan pålægges andre indirekte afgifter, som tjener specifikke formål«, inden det angives i artikel 3, stk. 2, at disse varer (mineralolier, alkohol og alkoholholdige drikkevarer og forarbejdede tobaksvarer) »kan pålægges andre former for indirekte beskatning i særligt øjemed«.

21 — Nævnt ovenfor i fodnote 3.

22 — Ifølge direktivets første betragtning: »Det indre markeds etablering og funktion indebærer fri bevægelighed for varer, herunder punktafgiftspligtige varer.«

23 — Dommen i sagen EMU Tabac m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 22.

Det er nødvendigt at foretage en afvejning, således at hvert af disse formål virkeliggøres uden at skade det andet [24].

28. Fællesskabslovgiver har således udviklet et system, som uden at give afkald på den frie bevægelighed for varer garanterer opkrævningen af punktafgifterne herpå: 1) ved at etablere fælles regler for punktafgiftens forfald (lighed med hensyn til den afgiftsudløsende handling og ensartethed med hensyn til afgiftens forfald); 2) ved at underkaste omsætningen inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer betingelser og garantier, som uden at skade denne omsætning giver mulighed for på Fællesskabets område at identificere og lokalisere varer, for hvilke punktafgiften endnu ikke er forfalden, skønt den afgiftsudløsende handling allerede er indtrådt.

29. Efter at have fastlagt de varer, som direktivet finder anvendelse på, og som kan gøres til genstand for fællesskabsbestemmelser (mineralolier, alkohol, alkoholholdige drikkevarer og forarbejdede tobaksvarer) [25], fastslår direktivet, at den afgiftsudløsende handling er fremstilling og indførsel af de førnævnte varer på Fællesskabets område. Hvis man vil have et effektivt system, kan det ikke være på anden måde, da afgiftspålæggelsen skal ske, når den afgiftspligtige vare indfinder sig på fællesskabsmarkedet, hvad enten den er blevet indført, fremstillet eller bearbejdet der.

30. Da det drejer sig om afgiftsbelægning af forbrug, skal afgiften forfalde så tæt på den endelige forbruger som muligt. Det er derfor, at direktivets artikel 6, stk. 1, bestemmer, at afgiften forfalder ved overgang til forbrug eller i situationer, der kan sidestilles hermed. Fællesskabslovgiver anser det for væsentligt, at det sker på denne måde i alle medlemsstater [26].

31. Følgelig er den afgiftsudløsende handling fremstilling eller indførsel på Fællesskabets område af punktafgiftspligtige varer, og afgiftens forfald indtræder ved deres overgang til forbrug. Der forløber

24 — I mit forslag til afgørelse i sagen EMU Tabac m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 3, påpegede jeg allerede, at »direktivet skal, som anført i betragtningerne, på én gang opfylde to udtrykkelige krav: På den ene side må 'overgangen fra en medlemsstats område til en anden medlemsstats område [...] ikke indebære kontrolforanstaltninger, som kan forhindre den frie bevægelighed inden for Fællesskabet'. På den anden side er det for at sikre, at hver medlemsstat kan opkræve punktafgift efter de satser, som den har fastsat, og i overensstemmelse med de fælles regler for, hvornår afgifterne forfalder, 'nødvendigt at kende de punktafgiftspligtige varers bevægelser'«.

25 — Jf. direktivets artikel 3, stk. 1. Præamblens tredje betragtning angiver, at »begrebet punktafgiftspligtige varer bør defineres; kun varer, der behandles som sådanne i alle medlemsstater, kan underkastes fællesskabsbestemmelser [...]«.

26 — »[...] for at sikre det indre markeds etablering og funktion bør reglerne om afgiftens forfald være identiske i alle medlemsstater« (fjerde betragtning).

imidlertid som hovedregel et tidsrum mellem den ene og den anden af disse faktiske omstændigheder, og endnu mere vigtigt er, at den medlemsstat, hvor afgiften forfalder, kan variere på grund af omsætningen af varerne inden for Fællesskabet [27].

32. Et sådant system forudsætter, at tidspunktet, hvor varen bliver afgiftspligtig, falder sammen med tidspunktet for afgiftens forfald, hvilket virkeliggøres ved hjælp af en særlig juridisk konstruktion, nemlig den såkaldte suspensionsordning.

B — *Suspensionsordningen og omsætning inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer*

33. Direktivets artikel 4, litra c), definerer suspensionsordningen som »en afgiftsordning, der anvendes på fremstilling, forarbejdning, oplægning og omsætning af varer, hvor punktafgifterne er suspenderet«. Denne ordning anvendes på varer, på hvilke punktafgiften endnu ikke er forfaldet, selv om den afgiftsudløsende handling (indførsel eller fremstilling) allerede er udført. Punktafgiften er ikke forfalden i denne situation, uanset hvilken handling der er foretaget med de pågældende varer.

34. Effektiviteten af suspensionsordningen kræver en streng kontrol for at undgå »undvigelser«. Med andre ord bør der »for at sikre opkrævningen af den skyldige afgift [...] kunne foretages kontrol i produktionsenhederne og på oplagsstederne« [28].

35. Til dette formål er det bestemt, at fremstilling, forarbejdning og oplægning af punktafgiftspligtige varer under en suspensionsordning kun kan finde sted i et afgiftsoplag, hvortil der er udstedt bevilling af den medlemsstat, på hvis område varerne befinder sig [29]. Indehaveren af dette afgiftsoplag, kaldet »godkendt oplagshaver« [30], skal overholde visse nærmere angivne for-

27 — Punktafgiften forfalder i den medlemsstat, hvor varen overgår til forbrug eller oplægges med handel for øje (artikel 6, stk. 2, og artikel 7, 8 og 9). Det kan ligeledes dreje sig om den medlemsstat, hvor der er konstateret en manko som omhandlet i artikel 6, stk. 1 (jf. artikel 6, stk. 2, sammenholdt med artikel 14, stk. 3).

28 — Direktivets niende betragtning.

29 — Jf. direktivets artikel 11, stk. 2, og artikel 12.

30 — Ud over udtrykket godkendt oplagshaver har direktivet indført udtrykkene »registreret erhvervsdrivende« og »ikke-registreret erhvervsdrivende«, som adskiller sig ved deres aktiviteters mere eller mindre regelmæssige karakter. En registreret erhvervsdrivende er »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 [...]« [artikel 4, litra d)]. En ikke-registreret erhvervsdrivende er »en fysisk eller juridisk person, der ikke er godkendt som 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 [...]« [artikel 4, litra e)].

pligtelser og undergive sig streng kontrol [31] for at sikre, at den skyldige afgift bliver betalt af debitor, når den forfalder.

36. Omsætning inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer under en suspensionsordning kan med visse undtagelser [32] kun finde sted mellem afgiftsoplag [33]. I alle tilfælde skal varerne være ledsaget af et dokument udarbejdet af afsenderen, som skal identificere de omsatte varer, eller i påkommende tilfælde endog et andet dokument, der dokumenterer, at punktafgifterne vil blive betalt i bestemmelsesmedlemsstaten, eller at alle andre forpligtelser, der sikrer afgiftsopkrævningen i denne medlemsstat, er overholdt [34]. Kontrollen er forstærket yderligere ved indførelsen af en generel pligt for de erhvervsdrivende til at underrette deres respektive medlemsstaters skattemyndigheder om afsendte og modtagne leverancer [35]. Denne pligt opfyldes ved hjælp af det førnævnte dokument.

37. Som det ses, er de punktafgiftspligtige varer isoleret fra omverdenen i tidsrummet mellem udførelsen af den afgiftsudløsende handling og det tidspunkt, hvor punktafgiften forfalder, således at varerne kan fremstilles, forarbejdes, oplægges og transporteres på Fællesskabets område, uden at punktafgiften forfalder.

38. Beskyttelsen ophører, og afgiften forfalder fra det tidspunkt, hvor der handles uden for suspensionsordningen, eller hvor der begås uregelmæssigheder eller overtrædelser i forbindelse med omsætningen inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer. Når de handlinger, der giver anledning til afgiften (indførsel eller fremstilling), finder sted uden for suspensionsordningen, eller når varen forlader ordningen på et andet tidspunkt end tidspunktet for overgang til forbrug, sidestiller fællesskabslovgiver disse situationer med overgang til forbrug og dermed også de faktorer, der udløser afgiftens forfald, for at undgå, at punktafgiftspligtige varer unddrages denne afgiftsbelæggelse [36].

31 — Direktivets artikel 13 foreskriver, at den godkendte oplagshaver skal:
»[...]
a) eventuelt stille sikkerhed i forbindelse med fremstilling, forarbejdning og oplægning samt obligatorisk stille sikkerhed i forbindelse med forsendelse, jf. dog artikel 15, stk. 3, på de betingelser, der fastsættes af de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor afgiftsoplaget er godkendt [*som affattet ved direktiv 94/74, nævnt i fodnote 2*]
b) opfylde de forpligtelser, som er fastsat af den medlemsstat, på hvis område afgiftsoplaget er beliggende
c) føre en fortegnelse over lagerbeholdningen og varernes bevægelser for hvert enkelt afgiftsoplag
d) på forlangende forevise varerne
e) acceptere enhver kontrolforanstaltning eller optælling
[...]«

32 — Undtagelserne er dem, der er fastsat i artikel 5, stk. 2 (som affattet ved direktiv 94/74, nævnt i fodnote 2), artikel 16, artikel 19, stk. 4 (som affattet ved det netop nævnte ændringsdirektiv) og artikel 23, stk. 1a (indsat ved samme direktiv 94/74).

33 — Jf. direktivets artikel 15, stk. 1, som affattet ved direktiv 94/74, nævnt i fodnote 2.

34 — Jf. direktivets artikel 7, stk. 4, og artikel 18, stk. 1 (som ændret ved direktiv 92/108, nævnt i fodnote 2), 2 og 3.

35 — Jf. direktivets artikel 19, stk. 1.

36 — Jf. direktivets artikel 6, stk. 1, og artikel 20, stk. 1.

39. Endelig afsluttes suspensionsordningen, når afgiften forfalder [37] af den ene eller den anden grund: overgang til forbrug stricto sensu, situationer sidestillet med overgang til forbrug eller begåelse af uregelmæssigheder eller overtrædelser under omsætningen af varerne inden for Fællesskabet. I dette øjeblik åbnes »dørene«, da kontrollen med disse varer bliver uinteressant som følge af, at afgiftsbestemmelserne er blevet respekteret.

C — *Oplægning af punktafgiftspligtige varer uden for suspensionsordningen, når der endnu ikke er blevet erlagt punktafgift*

40. Fællesskabslovgiver har villet, at ingen punktafgiftspligtig vare undgår suspensionsordningen på Fællesskabets område, så længe punktafgiften endnu ikke er blevet betalt. Det er grunden til, at den blotte oplægning af en vare i en sådan situation medfører punktafgiftens forfald i direktivets system.

41. I denne afgiftsordning kan handlinger vedrørende punktafgiftspligtige varer, som vi har set det, kun udføres inden for afgiftsoplagene, og varerne kan kun omsættes mellem virksomheder af denne type. En vare kan oplægges uden for den omhandlede ordning, hvis punktafgiften, når den er forfalden, er blevet opkrævet og betalt. Hvis varen derimod ikke er i et afgiftsoplag eller ikke omsættes mellem afgiftsoplag, og hvis den således er forblevet uden for suspensionsordningen, uden at der forinden er betalt afgift, er det fordi varen har forladt ordningen uretmæssigt eller ikke er faldet ind under ordningens anvendelsesområde, fordi den er indført eller fremstillet uden for det i direktivet etablerede system. Det er netop disse situationer, direktivet selv i artikel 6, stk. 1, sidestiller med overgang til forbrug.

42. Dette taget i betragtning tror jeg ikke, at der er noget i direktivet, der forhindrer, at den blotte oplægning af en punktafgiftspligtig vare uden for suspensionsordningen anses for overgang til forbrug, når punktafgiften for denne vare endnu ikke er betalt. Det er netop dette tilfælde, der sigtes til i lovens artikel 2f, der som nævnt ovenfor fastslår, at udtrykket overgang til forbrug dækker oplægning af punktafgiftspligtige varer, for hvilke punktafgiften endnu ikke er blevet betalt »i overensstemmelse med lovens bestemmelser«, dvs. i overensstemmelse med lovgivningen angående fremstilling, indførsel og omsætning af sådanne varer.

43. Der er ganske vist situationer, hvor den blotte oplægning af en vare ikke kan sidestilles med overgang til forbrug og medføre afgiftens forfald, men det drejer sig altid om oplægning, som finder sted i det lukkede og tætte kredsløb, som suspensionsordningen udgør. I definitionen af

37 — Eller når varerne forlader Fællesskabet eller er henført under en toldsuspensionsprocedure (artikel 19, stk. 3 og 4 (sidstnævnte som affattet ved direktiv 94/74, nævnt i fodnote 2), sammenholdt med artikel 5, stk. 2 (som affattet ved direktiv 94/74)).

godkendt oplagshaver angiver direktivet, at det drejer sig om personer, der er bemyndiget til at »fremstille, forarbejde, *oplægge*, modtage og afsende punktafgiftspligtige varer, *hvor punktafgifterne er suspenderet*« [artikel 4, litra a)]. Når direktivet henviser til begrebet afgiftsoplag, defineres dette som værende »ethvert sted, hvor en godkendt oplagshaver [...] *under en ordning med suspension af punktafgifter* [...] *oplægger* [...] punktafgiftspligtige varer [...]« [artikel 4, litra b)], og det gør således afgiftsoplaget til det eneste område, hvor »*oplægning* af punktafgiftspligtige varer finder sted [...] når punktafgiften ikke er erlagt [...]« (artikel 11, stk. 2). Endelig er suspensionsordningen defineret som »en afgiftsordning, der anvendes på fremstilling, forarbejdning, *oplægning* og omsætning af varer, hvor punktafgifterne er suspenderet [...]« [38].

44. Som det ses, drejer det sig i alle disse tilfælde om oplægning af punktafgiftspligtige varer, for hvilke punktafgiften endnu ikke er blevet betalt, men som er under en suspensionsordning, dvs. i et afgiftsoplag eller undervejs mellem to afgiftsoplag [39]. Når punktafgiften endnu ikke er blevet erlagt, indebærer oplægning uden for et afgiftsoplag, som det var tilfældet med G. van de Water i nærværende sag, at varen forinden har forladt suspensionsordningen eller aldrig er inddraget under denne, hvilket er et af de tilfælde, som direktivets artikel 6, stk. 1, tager sigte på.

45. Kommissionen bemærker i sit skriftlige indlæg, at forelæggelsen er præget af, at Hoge Raad finder det problematisk, at efteropkrævningen, for så vidt som den blev baseret på oplægningen af alkoholholdige råvarer, blev adresseret til G. van de Water og ikke til den person, der solgte ham råvaren, og som til syvende og sidst er den, som uretmæssigt lod råvaren forlade suspensionsordningen. Men denne afgørelse, som er truffet af de nederlandske afgiftsmyndigheder i medfør af loven [40], er ikke genstand for det spørgsmål, der er forelagt Domstolen, og denne skal som følge heraf ikke undersøge det.

46. Jeg mener ikke, det for at besvare det forelagte spørgsmål er nødvendigt at afgøre, hvem der skal betale punktafgiften.

47. I denne forbindelse må man ikke glemme, at den ved direktivet [41] foretagne harmonisering, som Domstolen har bemærket det i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, kun er delvis, da direktivet nøjes med at klassificere varerne, opstille en ordning for omsætning af disse samt definere betingelserne for afgiftens forfald.

38 — Mine fremhævelser.

39 — Uden for disse tilfælde er oplægning af punktafgiftspligtige varer, uden at den dertil svarende afgift er blevet betalt, forbudt, og oplagring er kun tilladt for godkendte oplagshavere og i afgiftsoplag. Erhvervsdrivende kan, hvad enten de er registrerede eller ej, ikke oplagre varer under en suspensionsordning [jf. direktivets artikel 4, litra d) og e), artikel 11, stk. 2, og artikel 16, stk. 1].

40 — Især artikel 51a, litra f), og artikel 52a, litra d).

41 — Dommen vedrører ikke kun det direktiv, der er omhandlet i nærværende sag, men tillige direktiv 92/83, nævnt ovenfor i fodnote 7.

48. Direktivet angiver de varer, som inden for rammerne af fællesskabsretten er punktafgiftspligtige [42], og præciserer, på hvilket tidspunkt den afgiftsudløsende handling indtræffer [43], og fra hvilket tidspunkt punktafgiften er forfalden [44]. Direktivet angiver ligeledes, i hvilken medlemsstat punktafgiften skal opkræves [45], og i visse tilfælde (G. van de Water's tilfælde er ikke heriblandt) hvilken person der skal betale den [46].

49. Fællesskabslovgiver har villet, at de andre betingelser for punktafgiftens forfald, punktafgiftssatsen og procedurerne for opkrævningen og betalingen af punktafgiften er dem, der er gældende på datoen for punktafgiftens forfald i den pågældende medlemsstat [47]. Med andre ord tilkommer det hver enkelt medlemsstat at fastsætte disse betingelser, punktafgiftssatsen og procedurerne, naturligvis på betingelse af, at de kriterier, der er fastsat i direktivet i relation til tilnærmelsen af punktafgiftssatserne og -strukturerne, respekteres [48].

50. Når alt kommer til alt, er det, Hoge Raad ønsker at vide, hvorvidt G. van de Water's oplægning af alkoholholdige råvarer, som er det tilfælde, der sigtes til i lovens artikel 2f, kan betragtes som overgang til forbrug i direktivets artikel 6, stk. 1's forstand. Intet mere og intet mindre. Når først dette spørgsmål er besvaret, og hvis svaret er bekræftende, tilkommer fastlæggelsen af afgiftsdebitor (med andre ord spørgsmålet, om G. van de Water skal betale afgiften eller ej) Hoge Raad, som foretager udvælgelsen og fortolkningen af de relevante retsregler.

51. Jeg mener ikke, Domstolen kan træffe afgørelse om et spørgsmål, som ikke er blevet forelagt den af den nationale ret, og som det ikke er nødvendigt at afgøre for at svare på det spørgsmål, der rent faktisk er blevet forelagt Domstolen [49].

42 — Artikel 3, stk. 1.

43 — Artikel 5, stk. 1.

44 — Artikel 6, stk. 1.

45 — Artikel 7, stk. 1, artikel 8 og 9.

46 — Det kan dreje sig om den person, som i en anden medlemsstat end den, hvor varerne er overgået til forbrug, oplægger disse med henblik på levering, eller den person, som foretager leveringen eller stiller varerne til rådighed for en erhvervsdrivende, der udøver selvstændig økonomisk virksomhed, eller et offentligretligt organ. Denne erhvervsdrivende eller dette offentligretlige organ kan ligeledes i påkommende tilfælde blive afkrævet afgiften (artikel 7, stk. 3, sammenholdt med stk. 2). Desuden kan den, der oplægger punktafgiftspligtige varer med handel for øje i en anden medlemsstat end den, hvor varerne overgår til forbrug, blive afkrævet afgiften (artikel 9, stk. 1, andet afsnit). I tilfælde af uregelmæssigheder eller overtrædelser begået i forbindelse med omsætning inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer er debitor den fysiske eller juridiske person, der har stillet sikkerhed for betalingen af afgiften (artikel 20, stk. 1).

47 — Direktivets artikel 6, stk. 2, bestemmer: »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 [...]«

48 — For så vidt angår alkohol og alkoholholdige drikkevarer henviser jeg til direktiverne 92/84 og 92/83, nævnt ovenfor i fodnote 7.

49 — Man må ikke glemme, at det i overensstemmelse med fast retspraksis, udelukkende tilkommer den nationale retsinstans, for hvem en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen (jf. f.eks. dom af 13.1.2000, sag C-254/98, TK-Heimdienst, Sml. I, s. 151, præmis 13, og af 15.6.2000, sag C-302/98, Sehrer, Sml. I, s. 4585, præmis 20).

## VIII — Forslag til afgørelse

52. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Hoge Raad, som følger:

»Artikel 6, stk. 1, i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed, er ikke til hinder for, at den blotte oplægning af punktafgiftspligtige varer i direktivets artikel 3, stk. 1's forstand betragtes som overgang til forbrug, når varerne oplægges uden for en suspensionsordning, og der endnu ikke er erlagt punktafgift i overensstemmelse med gældende fællesskabsbestemmelser og national lovgivning.«