Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
PRIIT PIKAMÄE
föredraget den 8 oktober 2020 [1]

Mål C-95/19

Agenzia delle Dogane
mot
Silcompa SpA

(begäran om förhandsavgörande från Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen, Italien))

”Begäran om förhandsavgörande – Punktskatt – Direktiv 92/12/EEG – Artiklarna 6 och 20 – Frisläppande av varor för konsumtion – Förfalskning av ledsagardokumentet – Överträdelse eller oegentlighet som har begåtts i samband med flyttning av varor under punktskatteuppskov – Otillåten avvikelse från ett uppskovsförfarande – Fastställande av den medlemsstat där skattskyldighet för punktskatt inträder – Direktiv 76/308/EEG – Artiklarna 6, 8 och 12.1–12.3 – Ömsesidigt bistånd – Punktskatt som uppbärs i två medlemsstater efter varandra avseende samma transaktioner – Dubbel fordran för punktskatt – Prövningsbehörighet för domstolarna i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte – Eventuellt avslag på begäran om bistånd”

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande har ingetts inom ramen för en tvist mellan Agenzia delle Dogane (tullmyndigheten, Italien) (nedan kallad den italienska tullmyndigheten) och Silcompa SpA, ett italienskt bolag som tillverkar etylalkohol, avseende en begäran om att punktskatt ska drivas in från detta bolag inom ramen för det förfarande för bistånd som föreskrivs i artikel 7.1 i direktiv 76/308/EEG. [2]

2. Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen, Italien) har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida det är möjligt att inom ramen för ett förfarande som ett bolag har inlett mot verkställighetsåtgärder för indrivning av punktskatt, vilka har vidtagits i en medlemsstat (i förevarande fall Italien) på begäran av en annan medlemsstat (i förevarande fall Republiken Grekland), pröva kriteriet avseende den plats där oegentligheten eller överträdelsen i samband med en flyttning av punktskattepliktiga varor har begåtts.

3. Denna fråga har enligt den hänskjutande domstolen uppkommit i ett sammanhang där såväl de italienska som de grekiska behöriga myndigheterna vill driva in punktskatt för samma skattepliktiga transaktioner.

1 Originalspråk: franska.

2 Rådets direktiv av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder (EGT L 73, 1976, s. 18), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001 (EGT L 175, 2001, s. 17) (nedan kallat direktiv 76/308). Genom rådets direktiv 2008/55/EG av den 26 maj 2008 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder (EUT L 150, 2008, s. 28) kodifierades direktiv 76/308 och tillhörande ändringsrättsakter. Genom rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder (EUT L 84, 2010, s. 1) upphävdes direktiv 2008/55/EG från och med den 1 januari 2012. Med beaktande av datumet för den begäran om bistånd som avses i det nationella målet ska förevarande begäran om förhandsavgörande emellertid behandlas mot bakgrund av bestämmelserna i direktiv 76/308.

4. Vad gäller föremålet för tvisten befinner den sig i korsningen mellan Europeiska unionens punktskatteregler och bestämmelserna om ömsesidigt bistånd för indrivning av vissa fordringar. Domstolen kommer således att behöva pröva förhållandet mellan bestämmelserna i, å ena sidan, direktiv 92/12/EEG om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor [3] och, å andra sidan, direktiv 76/308, vilka är tidsmässigt tillämpliga (*ratione temporis*) i förevarande mål. Även om de direktiv som avses i förevarande mål numera har upphävts, är den fråga som den hänskjutande domstolen har ställt i sin begäran om förhandsavgörande alltjämt aktuell, eftersom direktiven 2008/118 och 2010/24 vilar på i huvudsak samma principer som de ovannämnda tidigare direktiven.

I. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

1. Direktiv 92/12

5. Direktiv 92/12 är enligt dess artikel 3.1 tillämpligt bland annat på alkohol och alkoholdrycker.

6. I artikel 4 i direktiv 92/12 föreskrivs följande:

”I detta direktiv används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

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, under de särskilda villkor som fastställts av de behöriga myndigheterna i den medlemsstat där skatteupplaget är beläget.

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

…”

7. I artikel 6 i direktiv 92/12 föreskrivs följande:

”1. Skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion eller när sådana lagerbrister har registrerats som i enlighet med artikel 14.3 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,

3 Rådets direktiv av den 25 februari 1992 (EGT L 76, 1992, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/108/EEG av den 14 december 1992 (EGT L 390, 1992, s. 124) (nedan kallat direktiv 92/12). Direktiv 92/12 har från och med den 1 april 2010 upphävts genom rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 (EUT L 9, 2009, s. 12). Med beaktande av tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet ska förevarande begäran om förhandsavgörande emellertid behandlas mot bakgrund av bestämmelserna i direktiv 92/12.

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

2. De villkor för skatteuttag och punktskattesats som skall tillämpas skall vara de som är i kraft den dag då skatten skall tas ut i den medlemsstat där varan släpps för konsumtion eller lagerbrister registreras. …”

8. I artikel 15.1 första stycket i direktiv 92/12 föreskrivs att i princip ska ”flyttning av punktskattebelagda varor med punktskatteuppskov ske från ett skatteupplag till ett annat”.

9. Artikel 15.3 och 15.4 har följande lydelse:

”3. De risker som är förknippade med transporter inom gemenskapen skall täckas av den säkerhet den avsändande godkända lagerhavarens garantiförbindelse enligt artikel 13 skall ställa eller, om så behövs, av en garantiförbindelse som avsändaren och transportören är solidariskt ansvariga för. …

…

4. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 20, får den avsändande godkända lagerhavaren och, i förekommande fall, transportören befrias från ansvar endast om han företer bevis på att mottagaren har tagit emot varorna, t.ex. genom det ledsagardokument som avses i artikel 18 på de villkor som fastställs i artikel 19.”

10. I artikel 18.1 i direktiv 92/12 föreskrivs följande:

”Oavsett eventuell användning av datoriserade förfaranden, skall alla punktskattepliktiga varor som flyttas mellan medlemsstater under skatteuppskov, inbegripet dem som flyttas till sjöss eller med flyg direkt från en hamn eller flygplats i gemenskapen till en annan, åtföljas av ett dokument som upprättas av avsändaren. Detta dokument kan vara antingen en officiell handling eller ett handelsdokument. Dess form och innehåll, liksom det förfarande som skall följas när dess användning objektivt sett är olämplig, skall fastställas i enlighet med det förfarande som fastställs i artikel 24.”

11. Artikel 20 i detta direktiv har följande lydelse:

”1. Då en oegentlighet eller överträdelse har begåtts i samband med en varuflyttning som berör punktskattepliktens inträde, skall punktskatten betalas i den medlemsstat där överträdelsen eller oegentligheten begicks och erläggas av den fysiska eller juridiska person som garanterade betalningen av punktskatterna i överensstämmelse med artikel 15.3, utan att det påverkar frågan om brottsutredning.

När punktskatten uppbärs i någon annan medlemsstat än avsändarmedlemsstaten, skall den medlemsstaten underrätta behöriga myndigheter i avsändarlandet.

2. Då en överträdelse eller en oegentlighet har begåtts i samband med en varuflyttning utan att det går att avgöra var detta skedde, skall det anses ha skett i den medlemsstat där upptäckten gjordes.

3. När punktskattebelagda varor inte når sin destination och det inte går att fastställa var överträdelsen eller oegentligheten har begåtts, skall överträdelsen eller oegentligheten utan att det påverkar tillämpningen av bestämmelsen i artikel 6.2 anses ha begåtts i avsändarmedlemsstaten, som skall uppbära punktskatterna enligt de skattesatser som gällde den dag då varorna avsändes, om inte de behöriga myndigheterna inom fyra månader funnit styrkt att transaktionen gått rätt till eller underrättats om var överträdelsen eller oegentligheten i själva verket begicks. Medlemsstaterna skall vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bekämpa överträdelser eller oegentligheter och för att införa verksamma påföljder.

4. Om det före utgången av en treårsperiod från den dag då ledsagardokumentet upprättades kan fastställas i vilken medlemsstat överträdelsen eller oegentligheten i själva verket begicks, skall denna medlemsstat uppbära punktskatten enligt den skattesats som gällde den dag då varorna avsändes. I detta fall skall, så snart som utredning om betalning har tillhandahållits, den punktskatt som ursprungligen påförts återbetalas.”

2. Direktiv 76/308

12. Direktiv 76/308 syftar till att undanröja de hinder för upprättandet av en fungerande gemensam marknad som följer av att nationella bestämmelser om indrivning av bland annat punktskatter endast kan tillämpas på nationell nivå.

13. Enligt artikel 5.1 i detta direktiv ska den anmodade myndigheten, på begäran av den sökande myndigheten och i enlighet med gällande rättsregler i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte, delge mottagaren alla dokument och beslut, inklusive handlingar av juridisk natur, som härstammar från den medlemsstat där den sökande myndigheten har sitt säte och som hänför sig till en fordran eller dess indrivning.

14. I artikel 6 i direktiv 76/308 föreskrivs följande:

”1. På begäran av den sökande myndigheten skall den anmodade myndigheten i enlighet med de lagar och andra författningar som gäller för indrivning av liknande fordringar som uppstår i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte driva in fordringar som grundar sig på ett dokument som medger verkställighet av dessa.

2. För detta ändamål skall varje fordran i fråga om vilken en begäran om indrivning har framställts behandlas som en fordran i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte, utom när artikel 12 är tillämplig.”

15. I artikel 7.1 och 7.2 i detta direktiv föreskrivs följande:

”1. En begäran om indrivning av en fordran som den sökande myndigheten riktar till den anmodade myndigheten skall åtföljas av en officiell eller bestyrkt kopia av det dokument som gör det möjligt att verkställa indrivningen och som har utfärdats i den medlemsstat där den sökande myndigheten har sitt säte samt, i förekommande fall, av andra dokument i original eller bestyrkt kopia som behövs för indrivningen.

2. Den sökande myndigheten får endast begära indrivning

a) om fordringsanspråken och/eller det dokument som medger verkställighet inte bestrids i den medlemsstat där den sökande myndigheten har sitt säte, utom i fall då artikel 12.2 andra stycket tillämpas,

b) om den sökande myndigheten i den medlemsstat där den har sitt säte har tillämpat de lämpliga indrivningsförfaranden som myndigheten har tillgång till på grundval av det dokument som avses i punkt 1 och om de vidtagna åtgärderna inte kommer att leda till full betalning av fordran.”

16. I artikel 8 i detta direktiv föreskrivs följande:

”1. Det dokument som medger verkställighet av fordran skall direkt erkännas och automatiskt behandlas som ett dokument som medger verkställighet av fordran i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte.

2. Utan hinder av vad som sägs i punkt 1 får det dokument som medger verkställighet av fordran vid behov och i enlighet med de gällande bestämmelserna i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte godtas som, erkännas som, kompletteras eller ersättas med ett dokument som medger verkställighet på den medlemsstatens territorium.

Medlemsstaterna skall vinnlägga sig om att inom tre månader från den tidpunkt då begäran om indrivning mottogs avsluta sådant godtagande, erkännande, komplettering eller ersättning, utom i de fall då det tredje stycket skall tillämpas. Dessa förfaranden får inte vägras om det dokument som medger verkställighet är korrekt utformat. Den anmodade myndigheten skall informera den sökande myndigheten om grunderna till att tremånadersperioden överskrids.

Om någon av dessa formaliteter skulle ge upphov till ett ifrågasättande av fordran och/eller det dokument som medger verkställighet av fordran och som utfärdats av den ansökande myndigheten, skall artikel 12 [i samma direktiv] tillämpas.”

17. Artikel 12.1–12.3 i direktiv 76/308 har följande lydelse:

”1. Om fordran och/eller det dokument som möjliggör dess verkställighet, och som har upprättats i den medlemsstat där den sökande myndigheten har sitt säte, under indrivningsförfarandets gång bestrids av en berörd part skall denna part inge sin framställan till det behöriga organet i den medlemsstat där den sökande myndigheten har sitt säte i enlighet med de rättsregler som gäller där. Den sökande myndigheten skall underrätta den anmodade myndigheten om denna framställan. Den berörda parten får också underrätta den anmodade myndigheten om denna framställan.

2. Så snart den anmodade myndigheten har erhållit de upplysningar som avses i punkt 1, antingen från den sökande myndigheten eller från den berörda parten, skall den uppskjuta verkställandet i avvaktan på det beslut som det behöriga organet fattar i detta ärende, såvida inte den sökande myndigheten begär något annat enligt andra stycket. …

Utan hinder av vad som sägs i punkt 2 första stycket får den sökande myndigheten i enlighet med gällande lagar och andra författningar samt administrativ praxis i den medlemsstat där den har sitt säte begära av den anmodade myndigheten att driva in en fordran som bestrids så länge lagar och andra författningar samt administrativ praxis, vilka gäller i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte, tillåter en sådan åtgärd. Om saken senare avgörs till gäldenärens fördel, skall den sökande myndigheten ansvara för återbetalningen av hela det indrivna beloppet och eventuell upplupen ersättning enligt gällande lagar och andra författningar i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte.

3. Om det är de verkställighetsåtgärder som vidtas i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte som bestrids, skall frågan hänskjutas till det behöriga organet i denna medlemsstat i enlighet med dess lagar och andra författningar.”

B. Italiensk rätt

18. Frågor som rör ömsesidigt bistånd för indrivning av punktskatter regleras i Italien bland annat genom decreto legislativo n. 69 recante ”Attuazione della direttiva 2001/44/CE relativa all’assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi al sistema di finanziamento del FEOGA, nonché ai prelievi agricoli, ai dazi doganali, all’IVA ed a talune accise” (lagstiftningsdekret nr 69 om ”Genomförande av direktiv [2001/44] om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar uppkomna till följd av verksamhet som utgör en del av finansieringssystemet för [Europeiska utvecklings- och garantifonden för jordbruket (EUGFJ)] och av jordbruksavgifter och tullar samt med avseende på

mervärdesskatt och vissa punktskatter”) av den 9 april 2003[4] (nedan kallat lagstiftningsdekret nr 69/2003).

19. I artikel 5 i lagstiftningsdekret nr 69/2003, med rubriken ”Bistånd för indrivning av fordringar”, föreskrivs följande:

”1. På begäran av den sökande myndigheten ska ekonomi- och finansministeriet på grundval av mottagna dokument som medger verkställighet, i enlighet med de bestämmelser som gäller för indrivning av liknande fordringar som uppstår inom det nationella territoriet, driva in sådana fordringar som avses i artikel 1, vilka har uppstått i den medlemsstat där den sökande myndigheten har sitt säte. Dessa dokument, som är direkt och omedelbart verkställbara, har samma funktion som de som anges i presidentdekret nr 602 av den 29 september 1973.

2. Den sökande myndigheten får endast begära indrivning

a) om fordringsanspråken och/eller det dokument som medger verkställighet inte bestrids i den medlemsstat där den sökande myndigheten har sitt säte, utom vid uttrycklig begäran om att fullfölja indrivningen trots bestridande,

b) om den har inlett ett indrivningsförfarande i den medlemsstat där den har sitt säte och de vidtagna åtgärderna inte kommer att leda till full betalning av fordran.

3. En begäran om indrivning ska innehålla

a) namn, firma och adress eller säte samt övriga uppgifter som behövs för identifiering av de berörda fysiska eller juridiska personer eller tredje män som är gäldenärer och innehar tillgångar,

b) namn, adress och andra relevanta uppgifter som behövs för identifiering av den sökande myndigheten,

c) det dokument som medger verkställighet utfärdat i den medlemsstat där den sökande myndigheten har sitt säte,

d) fordrans art och belopp, inbegripet kapitalfordran, upplupen ränta och andra straffavgifter, böter och kostnader, angivet i valutorna i de medlemsstater där de båda myndigheterna har sitt säte,

e) datum för den sökande och/eller den anmodade myndighetens delgivning av dokumentet hos mottagaren,

f) datum från och med vilket samt under vilken period indrivning är möjlig enligt gällande lagar i den sökande medlemsstaten,

g) en försäkran om att fordran och det dokument som medger verkställighet inte bestrids i den sökande medlemsstaten eller om att denna uttryckligen önskar fullfölja indrivningen trots bestridande. I alla händelser ska begäran innehålla en försäkran om att ett indrivningsförfarande har inletts i den sökande medlemsstaten som inte kommer att leda till full betalning av fordran,

h) alla övriga relevanta upplysningar.

4. Så snart den sökande myndigheten erhåller tillämpliga upplysningar om det ärende som ligger till grund för begäran om indrivning ska den vidarebefordra dessa till den anmodade myndigheten.

4 GURI nr 87 av den 14 april 2003.

5. Begäran om indrivning av en fordran ska åtföljas av det originaldokument som medger verkställighet, eller en bestyrkt kopia av detta utfärdad i den andra medlemsstaten, och övriga handlingar som är nödvändiga för indrivningen. Begäran, det dokument som medger verkställighet och övriga eventuella handlingar ska åtföljas av en översättning till italienska.

6. Vad gäller betalningen av de utestående beloppen kan, efter samråd med den sökanden myndigheten, gäldenären beviljas en betalningsfrist eller ett avbetalningsförfarande inom de gränser och på de villkor som anges i gällande nationella bestämmelser. Dröjsmålsränta tillämpas i enlighet med gällande nationella bestämmelser och börjar löpa på dagen för mottagande av det dokument som medger verkställighet av fordran. Eventuell ränta som påförs med anledning av betalningsfrister, avbetalningsförfaranden eller dröjsmål ska överföras till den sökande myndigheten.

7. Ekonomi- och finansministeriet ska driva in fordran av gäldenären och ska innehålla alla kostnader som är förknippade med indrivningen och som gäller för liknande fordringar enligt den nationella rättsordningen.

8. Bestämmelserna i presidentdekret nr 602 av den 29 september 1973, i dess ändrade lydelse, och i lagstiftningsdekret nr 46 av den 26 februari 1999, i dess ändrade lydelse, är med nödvändig anpassning tillämpliga på indrivning av de fordringar som avses i detta dekret.

9. När indrivningen innebär ett särskilt problem, handlar om mycket stora kostnader eller berör kampen mot organiserad brottslighet, får den sökande myndigheten och den anmodade myndigheten överenskomma om särskild ersättning anpassad till det enskilda fallet.

10. Ekonomi- och finansministeriet ska underrätta den sökande myndigheten om de åtgärder som vidtagits med anledning av begäran om indrivning.”

20. I artikel 6 i lagstiftningsdekret nr 69/2003, med rubriken ”Bestridande av fordran”, föreskrivs följande:

”1. Berörd part som vill bestrida en fordran eller ett dokument som medger verkställighet utfärdat i den sökande medlemsstaten ska vända sig till det behöriga organet i den medlemsstaten i enlighet med där gällande lagstiftning. I detta fall ska ekonomi- och finansministeriet efter att ha mottagit invändningen från antingen den sökande myndigheten eller berörd part vilandeförklara verkställighetsförfarandet till dess att organet har fattat ett beslut i ärendet, såvida inte den sökande myndigheten begär annat. När förfarandet för indrivning av den bestridda fordran ändå har inletts på den sökande myndighetens begäran och ärendet om bestridande avgörs till gäldenärens fördel, ska den sökande myndigheten återbetala det indrivna beloppet samt varje annat ytterligare belopp som den är skyldig att återgälda enligt italiensk rätt. Om en domstol har avgjort tvisten och beslutet är till den sökande myndighetens fördel och möjliggör en indrivning av fordran i samma medlemsstat, ska indrivningsförfarandet fullföljas på grundval av detta beslut.

2. Berörd part som vill invända mot verkställighetsförfarandet ska vända sig till det behöriga organet i enlighet med bestämmelserna i nationell rätt.

3. Den medlemsstat där den sökande myndigheten har sitt säte förblir betalningsskyldig gentemot den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte för alla kostnader eller förluster som uppstår på grund av åtgärder som fastställts vara ogrundade med hänsyn till fordrans riktighet eller giltigheten av det dokument som medger verkställighet, vilket den sökande myndigheten utfärdat.”

II. Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

21. Under åren 1995 och 1996 sålde Silcompa etylalkohol med destination Grekland under punktskatteuppskov i den mening som avses i artikel 4 c i direktiv 92/12. Av de handlingar som ingetts till den hänskjutande domstolen och som har lämnats in till EU-domstolens kansli (nedan kallade handlingarna i det nationella målet) framgår att försäljningen skedde via en mellanhand, en fysisk person, till olika grekiska bolag.

22. Till följd av en kontroll som hade utförts av Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (Finanskontoret i Emilia-Romagna, Italien) fastställdes i januari 2000 att ledsagardokumenten för de alkoholpartier som Silcompa hade avsänt aldrig hade lämnats in till den grekiska tullen för erhållande av de ordinarie intygen och att stämplarna från tullkontoret i Korinth på de ledsagardokument som hittades hos Silcompa hade förfalskats. Den italienska tullmyndigheten utfärdade därför i januari 2000 tre betalningskrav [5] avseende obetalda punktskatter om totalt 6 296 495,47 euro. Silcompa överklagade betalningskraven vid Tribunale di Bologna (Domstolen i Bologna, Italien), vars avgöranden [6] till fördel för Silcompa överklagades av den italienska tullmyndigheten vid Corte d'Appello di Bologna (Appellationsdomstolen i Bologna, Italien).

23. Av handlingarna i det nationella målet framgår att den grekiska tullmyndigheten i april 2001 sände en begäran om upplysningar till Silcompa för att erhålla klargöranden om transaktionerna mellan Silcompa, mellanhanden och de grekiska bolagen. Silcompa svarade på denna begäran och erhöll inga ytterligare skrivelser från de grekiska myndigheterna.

24. I februari 2004 informerade den grekiska tullmyndigheten den italienska tullmyndigheten om oegentligheter som ansågs ha begåtts i samband med sändningar från Silcompa till ett grekiskt bolag. Den 27 mars 2004 utfärdade Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (Finanskontoret i Emilia-Romagna) beslut om efterbeskattning nr 6/2004, [7] vilket omfattade såväl de italienska skattefordringarna till följd av de betalningskrav som hade utfärdats i januari 2000, vilka nämns i punkt 22 ovan, som ytterligare efterbeskattning om 473 410,66 euro, till följd av ovannämnda meddelande från den grekiska tullmyndigheten. Silcompa överklagade beslutet om efterbeskattning nr 6/2004 vid Commissione tributaria Provinciale di Reggio Emilia (Provinsskattedomstolen i Emilia-Romagna, Italien). Detta förfarande resulterade i ett förlikningsavtal mellan den italienska tullmyndigheten och Silcompa som ingicks i september 2017, enligt vilket Silcompa var skyldigt att betala ett totalt belopp om 1 554 181,23 euro för de italienska myndigheternas fordran (nedan kallat förlikningsavtalet). [8]

25. I januari 2005 utfärdade tullkontoret i Aten "betalningskrav avseende punktskatt" för samma gemenskapsinterna leveranser, eftersom etylalkohol som Silcompa Spa hade levererat till "brevlådeföretag" otillåtet hade frisläppts för konsumtion i Grekland. Detta konstaterande grundade sig, enligt vad parterna hävdade vid den hänskjutande domstolen, [9] på tidigare straffrättsliga utredningar som hade gett upphov till en dom i en grekisk förstainstansdomstol, [10] vilken hade konstaterat att varorna i fråga hade anlänt till grekiska aktörer och hade frisläppts för konsumtion genom bedrägeri.

5 Betalningskraven nr 5/2000, 15/2000 och 18/2000.

6 Avgöranden av den 12 april respektive den 8 september 2010.

7 Punkterna 8–10 i den italienska regeringens yttranden.

8 Silcompa ansökte om att tvisten skulle avgöras genom ett förenklat förfarande i enlighet med artikel 5 bis i decreto legge n. 193/2016 (lagdekret nr 193/2016). Den italienska regeringen har i sitt svar på frågor som EU-domstolen ställt angett att Silcompa har betalat hela det belopp som angavs i förlikningsavtalet.

9 Se den italienska tullmyndighetens överklagande, vilket ingår i de handlingar som ingavs till den hänskjutande domstolen och som har lämnats in till EU-domstolens kansli, sidan 8.

10 Enligt den italienska tullmyndighetens överklagande rör det sig om dom nr 98424/2001 som meddelades av Förstainstansdomstolen i Aten.

26. Den 31 januari 2005 ingav den grekiska skattemyndigheten i enlighet med artikel 7 i direktiv 76/308 en begäran om bistånd till Republiken Italien för indrivning av det grekiska skatteverkets fordringar motsvarande ett totalt belopp om 10 280 291,66 euro (nedan kallade de grekiska myndigheternas fordringar).

27. Den 13 september 2005 delgav den italienska tullmyndigheten Silcompa två betalningskrav [11] i enlighet med artikel 5 i lagstiftningsdekret nr 69/2003, genom vilka bolaget anmodades att betala de belopp som begärdes [12] med anledning av de grekiska myndigheternas fordringar. Silcompa överklagade dessa båda betalningskrav vid Commissione tributaria Provinciale di Roma (Provinsskattedomstolen i Rom, Italien), som avvisade överklagandet. [13] Silcompa överklagade vid Commissione tributaria regionale di Roma (Regionala skattedomstolen i Rom, Italien), som genom dom av den 22 april 2010 [14] biföll överklagandet på grund av att de grekiska myndigheterna inte i förväg hade delgett nödvändiga handlingar och att motiveringen till betalningskraven var otillräcklig.

28. Den italienska tullmyndigheten överklagade då vid den hänskjutande domstolen och anförde tre grunder, varav endast den andra [15] och den tredje [16] grunden enligt den hänskjutande domstolen är relevanta med avseende på begäran om förhandsavgörande.

29. Silcompa gjorde i sin svarsskrivelse gällande att betalningskraven avseende punktskatt skulle ogiltigförklaras, eftersom de grundade sig på samma omständigheter som de som redan hade kritiserats av den italienska tullmyndigheten och skattefordran således krävts in dubbelt.

30. Den hänskjutande domstolen har härvidlag påpekat att i förevarande fall anser såväl den italienska som den grekiska skattemyndigheten, på grundval av egna och självständigt gjorda utredningar, att överträdelsen har begåtts i deras respektive stat. De grekiska myndigheterna grundar sina fordringar på en straffrättslig dom, medan de italienska myndigheterna grundar sina fordringar på att ledsagardokumenten konstaterats vara förfalskade. Kraven på inbetalning av punktskatt är dock ”alternativa”, eftersom överträdelsen, som det följer av artikel 20 i direktiv 92/12, kan ha skett endast på en plats och det således kan föreligga endast en skattefordran.

31. I detta sammanhang riskerar Silcompa att bli skyldigt att två gånger betala samma belopp i punktskatter och straffavgifter, vilket skulle innebära en tung ekonomisk börda, särskilt med beaktande av de betydande beloppen, och en dubblering av de juridiska kostnaderna.

11 Betalningskrav RP 05/14 motsvarande ett belopp om 10 280 291,66 euro och betalningskrav RP 05/12 motsvarande ett belopp om 64 218,25 euro, båda daterade den 1 september 2005. Datumen för dessa betalningskrav framgår av handlingarna i det nationella målet, vilka har lämnats in till EU-domstolen.

12 Enligt den italienska regeringen angavs i betalningskraven att fordringarna härrörde från tullen i Pireus och tullen i Aten.

13 Dom nr 501/41/07 av den 3 december 2007.

14 Dom nr 45/37/10.

15 I det nationella målet har den italienska tullmyndigheten genom sin andra grund kritiserat Regionala skattedomstolen i Rom, för att ha åsidosatt artikel 12 i direktiv 76/308 och artikel 6 i lagstiftningsdekret nr 69/2003. Den italienska tullmyndigheten har härvid gjort gällande att inom området för ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaterna ska invändningar som avser fordran och det dokument som medger verkställighet – bland annat påståendet att de grekiska myndigheternas inte i förväg hade delgett handlingar – åberopas vid den nationella myndighet som har begärt indrivning av fordran, det vill säga den behöriga grekiska myndigheten.

16 Genom sin tredje grund har den italienska tullmyndigheten gjort gällande att artikel 3 i legge n. 212 del 2000 (lag nr 212/2000) har åsidosatts i den del Regionala skattedomstolen i Rom, ansåg att motiveringen till betalningskraven var otillräcklig, eftersom det i motiveringen inte hade beaktats att parallella förfaranden inletts i Italien för indrivning av punktskatter avseende samma transaktioner. Den hänskjutande domstolen vill härvid få klarhet i huruvida frågan om en eventuell ”dubbel skattefordran”, grundad på att såväl den sökande medlemsstaten som den anmodade medlemsstaten samtidigt har utfärdat betalningskrav på basen av samma faktiska omständigheter, kan prövas inom ramen för ett bestridande av det verkställighetsförfarande som har inletts inom ramen för ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaterna för indrivning av punktskatter.

32. Den hänskjutande domstolen har påpekat att även om det i artikel 20.4 i direktiv 92/12 föreskrivs att den punktskatt som ursprungligen påförts (i en annan stat) på vissa villkor ska återbetalas, om den plats där överträdelsen begicks senare kan fastställs, anges i samma bestämmelse att detta fastställande måste ske ”före utgången av en treårsperiod från den dag då ledsagardokumentet upprättades”, vilken frist i förvarande fall har löpt ut för länge sedan.

33. Den hänskjutande domstolen vill därför få klarhet i huruvida förekomsten av de kriterier som anges i artikel 20 i direktiv 92/12, såsom den plats där överträdelsen eller oegentligheten har begåtts, kan prövas även inom ramen för det förfarande avseende verkställighetsåtgärder för indrivning som föreskrivs i artikel 12.3 i direktiv 76/308, vilka har vidtagits till följd av en begäran om bistånd enligt artikel 6.1 i samma direktiv – åtminstone under de omständigheter som avses i förevarande fall, där samma betalningskrav har utfärdats både av myndigheterna i den medlemsstat där den sökande myndigheten har sitt säte (nedan kallad den sökanden medlemsstaten) och av myndigheterna i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte (nedan kallad den anmodade medlemsstaten) och förfaranden avseende dessa betalningskrav pågår i sistnämnda stat.

34. Enligt den hänskjutande domstolen rör det sig om en prövning som inte avser fordran eller det utländska dokument som är föremål för överklagandet, och inte heller innebär ett bestridande av dem i den mening som avses i artikel 12.1 i direktiv 76/308, utan i stället avser premissen och den lagenliga grunden för begärandena om bistånd och följaktligen för samtliga verkställighetsåtgärder. Framför allt avser det nationella målet endast huruvida den anmodade medlemsstatens bedömning av sin egen rätt till fordran är relevant i samband med indrivning inom ramen för detta samarbetssystem och huruvida en sådan parameter kan prövas av domstol.

35. Mot denna bakgrund beslutade Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 12.3 i direktiv [76/308], jämförd med artikel 20 i direktiv [92/12] tolkas så, att kriteriet avseende den plats (där varan rent faktiskt har övergått till fri konsumtion) där överträdelsen eller oegentligheten faktiskt har begåtts, kan prövas, och i så fall inom vilka gränser, i samband med en talan mot indrivningsåtgärderna, när, såsom i det nationella målet, såväl den sökande staten som den anmodade staten, oberoende av varandra, har riktat samma krav grundat på samma exporttransaktioner mot den skattskyldiga, samtidigt som tvister pågår i den anmodade medlemsstaten angående [såväl] den nationella fordran [som] indrivningen för den andra statens räkning, eftersom en sådan bedömning kan vara till hinder för begäran om bistånd och därmed även samtliga verkställighetsåtgärder?”

III. Förfarandet vid domstolen

36. Skriftliga yttranden har inkommit från den italienska, den spanska och den svenska regeringen samt från Europeiska kommissionen.

37. Den 22 oktober 2019 sände EU-domstolen en begäran om upplysningar till den hänskjutande domstolen rörande de faktiska och rättsliga omständigheterna i det nationella målet.

38. I sitt svar av den 18 december 2019, som inkom till domstolens kansli den 31 december 2019, svarade den hänskjutande domstolen på EU-domstolens begäran.

39. På grund av den sanitära kris som uppstått på grund av covid-19 ställdes den muntliga förhandlingen in, vilken hade planerats till den 26 mars 2020, och ersattes genom beslut av den 1 april 2020 av frågor för skriftliga svar som sändes till parterna. Den italienska, den spanska och den svenska regeringen samt kommissionen svarade på frågorna inom den frist som angetts av domstolen.

IV. Bedömning

A. Tolkningsfrågans räckvidd

40. Det ska inledningsvis påpekas att inom ramen för det förfarande för samarbete med de nationella domstolarna som införts genom artikel 267 FEUF ankommer det enligt domstolens fasta praxis på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar, som gör det möjligt för den domstolen att avgöra det mål som den ska pröva. I detta syfte kan EU-domstolen behöva omformulera de frågor som hänskjutits. [17]

41. I förevarande fall är två förfaranden anhängiga vid italienska domstolar avseende indrivning av två skattefordringar, vilka båda avser samma punktskattepliktiga transaktioner och vilka har krävts in samtidigt av de italienska och de grekiska myndigheterna. De italienska myndigheternas fordran, å ena sidan, har sitt ursprung i att den italienska tullmyndigheten i januari 2000 konstaterade att de produkter som hade avsänts till Grekland aldrig hade kommit fram till den grekiska tullen och att den grekiska tullens stämplar på ledsagardokumenten hade förfalskats. De grekiska myndigheterna, å andra sidan, grundar sina fordringar på sitt konstaterande att produkterna i fråga i själva verket har frisläppts för konsumtion i Grekland, sannolikt otillåtet. På basen av nämnda konstaterande sände dessa myndigheter i januari 2005 begäranden om indrivning av fordringar till tullmyndigheten, i enlighet med relevanta nationella bestämmelser om införlivande av direktiv 76/308.

42. Den fråga som den hänskjutande domstolen har ställt syftar till att få klarhet i huruvida tillämpningskriterierna i artikel 20 i direktiv 92/12, det vill säga kriterierna avseende den plats där överträdelsen eller oegentligheten i själva verket begicks, kan prövas vid den domstol i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte vid vilken överklagande har ingetts i enlighet med artikel 12.3 i direktiv 76/308 mot verkställighetsåtgärder för indrivning av en fordran, i det fallet att denna verkställighet medför att det berörda bolaget påförs dubbel punktskatt för samma varor. [18]

43. Av begäran om förhandsavgörande och svaren på frågorna av den 18 december 2019 [19] framgår att den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida motiveringen till den akt som i enlighet med direktiv 76/308 ligger till grund för indrivningsförfarandet i Italien är tillräcklig och huruvida det är nödvändigt att ta hänsyn till att en dubbel fordran för punktskatt föreligger.

44. Under dessa omständigheter ska den hänskjutande domstolens fråga förstås så, att den vill få klarhet i huruvida artikel 12.3 i direktiv 76/308, jämförd med artikel 20 i direktiv 92/12, ska tolkas så, att den utgör hinder för att en domstol i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte prövar huruvida verkställighet av de begäranden om indrivning av punktskatt som har ingetts till denna myndighet i enlighet med artikel 6 i direktiv 92/12 leder till att ett bolag beskattas två gånger för samma transaktioner och samma produkter, eftersom nämnda myndighet själv tidigare har drivit in en fordran avseende dessa transaktioner, vilken fordran är föremål för ett domstolsförfarande i denna stat.

17 Dom av den 25 juli 2018, Dyson, (C-632/16 EU:C:2018:599, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

18 Som kommissionen har påpekat kan de administrativa förfarandena avseende de betalningskrav som är föremål för det nationella målet inte anses vara ”parallella” (punkt 13 i begäran om förhandsavgörande), eftersom dessa betalningskrav delgavs fem år efter de betalningskrav som riktades till Silcompa år 2000 avseende de italienska fordringarna. Dessutom tycks målet avseende de italienska fordringarna vara avslutat, med förbehåll för de formaliteter som ska fullgöras enligt italiensk rätt, eftersom Silcompa har betalat fordringarna i deras helhet i enlighet med förlikningsavtalet (se punkt 24 ovan).

19 Se, bland annat, punkt 5.

45. Den fråga som den hänskjutande domstolen har ställt har sin grund i att punktskatt riskerar att tas ut dubbelt för samma transaktioner, dels av den avsändande medlemsstaten, dels av destinationsmedlemsstaten för produkterna i fråga. Bedömningen ska således inledas med bestämmelserna i direktiv 92/12 och särskilt med att erinra om vissa regler avseende punktskattskyldighetens inträde i den mening som avses i detta direktiv (avsnitt B). Medan direktiv 92/12 så att säga föreskriver materiella regler avseende befogenheten att påföra punktskatt, regleras *utövandet* av denna befogenhet särskilt genom förfaranderegler i direktiv 76/308 (avsnitt C).

B. Punktskattskyldighetens inträde i enlighet med direktiv 92/12

46. För att garantera den inre marknadens upprättande och funktion [20] föreskrivs i direktiv 92/12 om harmonisering av de materiella reglerna om innehav, flyttning och övervakning av punktskattepliktiga varor, och detta i synnerhet för att säkerställa att punktskatt tas ut på samma sätt i alla medlemsstater. Denna harmonisering gör det i princip möjligt att undvika dubbelbeskattning i relationerna mellan medlemsstaterna. [21] Detta är också syftet med artiklarna 6 och 20 i detta direktiv som föreskriver allmänna och särskilda regler om uttag av punktskatt. Detta syfte äventyras dock i förevarande fall om såväl de grekiska som de italienska myndigheterna är behöriga att uppbära punktskatt för samma transaktion.

1. Allmänna anmärkningar rörande punktskattskyldighetens inträde

47. Det ska påpekas att enligt artikel 5.1 i direktiv 92/12 ska punktskattepliktiga varor beläggas med punktskatt vid den tidpunkt då de tillverkas inom unionens territorium eller när de importeras dit. Vidare ska punktskatten, eftersom det rör sig om skatt på konsumtion, tas ut så nära slutkonsumenten som möjligt. [22] För detta ändamål föreskrivs i artikel 6.1 i direktiv 92/12 att skattskyldighet för punktskatt på punktskattepliktiga varor, såsom alkohol, inträder när varorna släpps för konsumtion. [23]

48. I allmänhet förflyter det en tid mellan den händelse som gör att skatteplikt uppstår och den tidpunkt då punktskatten ska tas ut. Det är just under denna tid som uppskovsreglerna i artikel 4 c i direktiv 92/12 är tillämpliga, i egenskap av den skatteordning som ska tillämpas bland annat på tillverkning av varor för vilka punktskatten är vilande. [24] Enligt denna skatteordning, som var tillämplig på de varor som avses i det nationella målet, inträder skattskyldighet för punktskatt först vid den tidpunkt då varorna avviker från skatteordningen i fråga och frisläpps för konsumtion. Punktskatt på varor som omfattas av denna ordning kan således inte ännu tas ut, trots att den händelse som gör att skatteplikt uppstår redan har inträffat. [25]

20 Se, bland annat, fjärde skälet i direktiv 92/12. Se även dom av den 2 april 1998, EMU Tabac m.fl., (C-296/95, EU:C:1998:152, punkt 22), dom av den 5 april 2001, Van de Water, (C-325/99, EU:C:2001:201, punkt 39), och dom av den 29 april 2004, kommissionen/Tyskland, (C-240/01, EU:C:2004:251, punkt 36).

21 Dom av den 30 maj 2013, Scandic Distilleries (C-663/11, EU:C:2013:347, punkterna 22 och 23), dom av den 3 juli 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, punkt 17), och dom av den 5 mars 2015, Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142, punkt 20). Viljan att undvika dubbelbeskattning framgår dessutom av artikel 8 i direktiv 92/12, enligt vilken enskilda under vissa omständigheter får transportera varor till en annan medlemsstat med tullbefrielse, och av artikel 22 i direktivet, i vilken det föreskrivs om återbetalning från avsändarmedlemsstaten i de fall som avses i artiklarna 7 och 10 i samma direktiv.

22 Vad gäller de principer som ligger till grund för direktiv 92/12, se förslag till avgörande av generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer i målet Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614). Se även, i doktrinen, Berlin, D., *Politique fiscale, Commentaire J. Mégret*, vol. I, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012.

23 Som kommissionen har betonat ska åtskillnad göras mellan frisläppandet av varor för konsumtion och konsumtionen av dessa varor.

24 Dom av den 5 april 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, punkt 31).

25 Dom av den 12 december 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, punkt 42), dom av den 29 april 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, punkt 78), och dom av den 28 januari 2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, punkt 22).

49. Av artiklarna 4 b och 11.2 i direktiv 92/12 följer som en allmän regel att tillverkning, bearbetning och innehav av punktskattepliktiga varor som omfattas av uppskovsreglerna endast kan äga rum i ett skatteupplag som vederbörligen godkänts av den medlemsstat på vars territorium det är beläget. Enligt artikel 15 i detta direktiv kan flyttning av punktskattepliktiga varor som omfattas av uppskovsreglerna endast ske mellan skatteupplag, varvid den godkända lagerhavaren har en central roll i flyttningsförfarandet avseende dessa varor. [26]

50. Genom de sammantagna bestämmelserna i direktiv 92/12 föreskrivs således en enhetlig ordning för varor som belagts med punktskatt av medlemsstaterna, grundad på principen att punktskatt kan tas ut endast en gång. Iakttagande av reglerna om innehav, flyttning och övervakning av punktskattepliktiga varor är ett absolut nödvändigt villkor för uppnåendet av målen i direktiv 92/12. Det kan emellertid inte uteslutas att dessa regler i praktiken kringgås, vilket är skälet till att lagstiftaren har föreskrivit de särskilda regler som återfinns i direktiv 92/12.

2. Tillämpningsområdet för artikel 20 i direktiv 92/12

51. Enligt doktrinen är risken för överträdelser eller oegentligheter och således för bedrägerier i samband med varor som omfattas av uppskovsreglerna som störst under varuflyttningen. [27] Eftersom överträdelser eller oegentligheter kan ske i varje stat inom vilken varorna flyttas, syftar artikel 20 i direktiv 92/12 till att förhindra behörighetstvister mellan medlemsstater som avser att beskatta varor som varit föremål för en överträdelse eller oegentlighet. [28] Domstolen har tidigare fastslagit att i denna bestämmelse anges vilken medlemsstat som är den enda som får uppbära punktskatter då en oegentlighet eller överträdelse har begåtts i samband med en varuflyttning, som till exempel en otillåten avvikelse från uppskovsreglerna. [29]

52. I såväl artikel 20.1 som 20.2 i direktiv 92/12 avses den situationen att en överträdelse eller oegentlighet har begåtts *i samband med en varuflyttning*. I punkt 1 avses särskilt den situationen att platsen för överträdelsen eller oegentligheten är känd, medan punkt 2 avser den situationen att en överträdelse eller oegentlighet har begåtts utan att det går att avgöra var detta skedde. I detta fall anses överträdelsen ha begåtts i den medlemsstat där upptäckten gjordes. [30]

53. I artikel 20.3 i direktiv 92/12 anges att när punktskattebelagda varor inte når sin destination och det inte går att fastställa var överträdelsen eller oegentligheten har begåtts, ska överträdelsen eller oegentligheten anses ha begåtts i avsändarmedlemsstaten, som således är behörig att uppbära punktskatterna. [31] Denna bestämmelse reglerar således den situationen att varorna i fråga inte kommit fram till destinationen. I detta fall anses avsändarstaten vara behörig.

26 Se dom av den 2 juni 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, punkterna 31 och 32), beträffande de bestämmelser om ansvar som införts genom direktiv 92/12 för samtliga risker som är förknippade med flyttning av punktskattepliktiga varor som omfattas av sådana uppskovsregler. Lagerhavaren anses således vara skyldiga att betala punktskatt då en oegentlighet eller överträdelse har begåtts i samband med flyttning av sådana varor, vilken medför att skyldighet att betala punktskatten inträder.

27 Se Berlin, D., *Jurisclasseur Europe Traité*, häfte nr 1650, ”Fiscalité indirecte”, 1 januari 2016, punkt 56.

28 Förslag till avgörande av generaladvokaten Mischo i målet Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:209, punkt 74).

29 Dom av den 12 december 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, punkt 43), och dom av den 13 december 2007, BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788, punkt 44).

30 Denna tolkning styrks av förarbetena till direktiv 2008/118, vilka förklarar den bakomliggande logiken till artikel 20 i direktiv 92/12. Se förslag till rådets direktiv om allmänna regler för punktskatt (KOM/2008/0078 slutlig).

31 Dom av den 12 december 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, punkt 47).

54. Med avseende på ovannämnda presumtioner i artikel 20.2 och 20.3 föreskrivs i artikel 20.4 i direktiv 92/12 en ”korrigerande” mekanism i det fallet att presumtionen senare faller på grund av faktiska omständigheter som gör att det kan fastställas att en annan medlemsstat är behörig än den som ansågs vara behörig enligt presumtionen i fråga. I punkt 4 anges således att om det före utgången av en treårsperiod från den dag då ledsagardokumentet upprättades kan fastställas i vilken medlemsstat överträdelsen eller oegentligheten i själva verket begicks,[32] ska denna medlemsstat uppbära punktskatten.

55. Flera slutsatser kan dras av ovannämnda bestämmelser i direktiv 92/12 sammantagna. För det första inträder skattskyldighet för punktskatt inte endast när varorna frisläpps för konsumtion utan också när varorna avviker från ett uppskovsförfarande, även vid otillåten avvikelse. Generaladvokaten Colomer har således betonat att ”[f]ör att förhindra att punktskattebelagda varor undgår beskattning jämställer [unions]lagstiftaren faktiskt frisläppande för konsumtion med situationer där skattepliktig verksamhet (import och tillverkning) bedrivs utan att omfattas av uppskovsreglerna eller där avvikelsen från dessa regler uppkommer vid en annan tidpunkt än den då varan släpps för konsumtion, och låter dessa situationer följaktligen bli avgörande för skattskyldighetens inträde”.[33]

56. För det andra kan en överträdelse eller oegentlighet begås endast på en plats under varuflyttningen, eftersom punktskattepliktiga varor kan frisläppas för konsumtion endast en gång. Denna slutsats stöds av att en överträdelse eller oegentlighet som begås i samband med en varuflyttning jämställs med att varorna frisläpps för konsumtion och av att det i artikel 20.4 i direktiv 92/12 föreskrivs en ”korrigerande” mekanism. Även om flera på varandra följande överträdelser eller oegentligheter i praktiken kan begås i olika medlemsstater i samband med flyttningen av en och samma punktskattepliktiga vara (hypotesen om flera olika överträdelser eller oegentligheter), har endast den första av dessa – det vill säga den som ledde till att varorna i samband med flyttningen avvek från uppskovsförfarandet – ett rättsligt värde i den mening som avses i artikel 20 i detta direktiv, eftersom en sådan överträdelse eller oegentlighet sannolikt har resulterat i att varorna frisläppts för konsumtion.

3. Den ”korrigerande” mekanismen i artikel 20.4 i direktiv 92/12

57. I artikel 20.4 i direktiv 92/12 föreskrivs en ”korrigerande” mekanism som innebär att om det före utgången av en treårsperiod *från den dag då ledsagardokumentet upprättades*[34] kan fastställas i vilken medlemsstat överträdelsen eller oegentligheten i själva verket begicks, ska denna medlemsstat uppbära punktskatten enligt den skattesats som gällde den dag då varorna avsändes. I detta fall ska, så snart som utredning om betalning har tillhandahållits, den punktskatt som ursprungligen påförts återbetalas. Medan artikel 20.1–20.3 i direktiv 92/12 innehåller de presumtioner som beskrivits ovan, innehåller punkt 4 i samma artikel en mekanism som täcker det fallet att den verkliga situationen skiljer sig från den presumerade situationen. Med beaktande av rättssäkerhetsprincipen är nämnda mekanism emellertid tillämplig endast under tre år räknat från den dag då ledsagardokumentet upprättades.

32 Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att enskilda har rätt att erhålla återbetalning av skatter som har tagits ut i en medlemsstat i strid med gemenskapsrättsliga bestämmelser. Denna rätt är en följd av och ett komplement till de rättigheter som enskilda har tillerkänts i dessa bestämmelser, såsom dessa har tolkats av domstolen. Medlemsstaten i fråga ska således i princip återbetala de skatter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten (dom av den 2 oktober 2003, Weber’s Wine World m.fl., C-147/01, EU:C:2003:533, punkt 93 och där angiven rättspraxis).

33 Förslag till avgörande av generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer i målet Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, punkt 38).

34 I artikel 19 i direktiv 92/12 föreskrivs att ledsagardokumentet ska upprättas i fyra exemplar, det vill säga ett som avsändaren behåller, ett till mottagaren, ett att återsändas till avsändaren för slutavräkning och ett till destinationsmedlemsstatens behöriga myndigheter. Ledsagardokumentet upprättas följaktligen vid den tidpunkt då varorna avsänds.

58. I denna bestämmelse föreskrivs således två kumulativa kriterier, det vill säga att överträdelsen eller oegentligheten begicks i en annan medlemsstat än den där punktskatten har erlagts och att detta fastställs inom tre år från den dag då ledsagardokumentet upprättades. Av systematiken i artikel 20.4 i direktiv 92/12 följer således att frågan huruvida denna tidsfrist har iakttagits ska prövas endast om den medlemsstat där överträdelsen eller oegentligheten i själva verket begicks kan fastställas och är en annan än den ursprungligen fastställda medlemsstaten.

4. Tillämpning av ovannämnda principer i förevarande fall

59. Det ska inledningsvis påpekas att bedömningen av de italienska respektive grekiska myndigheternas behörighet kompliceras av att begäran om förhandsavgörande innehåller väldigt få uppgifter om de faktiska och rättsliga omständigheterna i förevarande fall. På grund av avsaknaden av närmare uppgifter är det vidare inte möjligt att urskilja det konkreta tolkningsproblem som kan anföras med avseende på direktiv 92/12. Även om det ankommer på den hänskjutande domstolen att göra de nödvändiga kontrollerna av de faktiska omständigheterna och tillämpa dessa på den tvist som den har att avgöra, kvarstår dock att det åligger EU-domstolen att tolka unionsrätten mot bakgrund av de faktiska och rättsliga omständigheter som beskrivits av den hänskjutande domstolen, för att ge denna de uppgifter som den behöver för att lösa tvisten i fråga. [35]

60. Det ska erinras om att av begäran om förhandsavgörande framgår, å ena sidan, att den italienska tullmyndigheten i ärendena avseende de fordringar som har drivits in av de italienska myndigheterna, vilka nämns i punkt 22 ovan, ansåg att överträdelsen eller oegentligheten utgjordes av att uppskovsförfarandet inte hade avslutats i vederbörlig ordning, eftersom de ledsagardokument som Silcompa hade mottagit avseende avsändandet av de berörda varorna hade förfalskats genom anbringande av falska stämplar från den grekiska tullen. Denna myndighet ansåg således att förfalskningen av ledsagardokumenten utgjorde en överträdelse eller oegentlighet som hade begåtts i Italien och följaktligen en otillåten avvikelse från uppskovsreglerna som innebar att punktskatterna skulle krävas in i Italien. [36] I januari 2000 delgav den italienska tullmyndigheten följaktligen betalningskrav avseende dessa punktskatter. Å andra sidan kan det antas att de grekiska myndigheterna, i de ärenden som avser de grekiska myndigheternas fordringar och som ligger till grund för de betalningskrav som har bestritts i det nationella målet (vilka nämns i punkterna 26 och 27 ovan), med all sannolikhet ansåg sig vara behöriga enligt artikel 6.1 a i direktiv 92/12, eftersom varorna på ett otillåtet sätt har frisläppts för konsumtion i Grekland, vilket är en omständighet som dock bör kontrolleras av den hänskjutande domstolen. [37]

61. Av det ovan anförda följer att eftersom de italienska myndigheterna har fastställt att de ifrågavarande varorna, som Silcompa avsände under punktskatteuppskov, inte anlände till destinationen i Grekland och att ledsagardokumenten för varorna hade förfalskats, har dessa varor avvikit från uppskovsförfarandet på grund av en överträdelse eller oegentlighet som begåtts i samband med flyttning av punktskattepliktiga varor i den mening som avses i artikel 20 i direktiv 92/12. Enligt artikel 20.1 hade den italienska tullmyndigheten således fog för att driva in skattefordran med tillämpning av relevanta bestämmelser i nationell rätt. Som det har angetts ovan vilar systematiken i artikel 20 i direktiv 92/12 i dess helhet på synsättet att en överträdelse eller oegentlighet som begåtts i samband med flyttning av varor under punktskatteuppskov är att jämställa med ett frisläppande av

35 Dom av den 9 november 2006, Chateignier (C-346/05, EU:C:2006:711, punkt 22).

36 I de handlingar som har lämnats in till EU-domstolen anges emellertid inte vilken bestämmelse i direktiv 92/12 som tillämpades för att anse att punktskatten skulle tas ut i Italien. Eftersom artikel 20.1 första stycket i direktiv 92/12 ålägger den godkända lagerhavaren att betala punktskatt i det fallet att en överträdelse eller oegentlighet har begåtts i samband med flyttning av varor under punktskatteuppskov, måste det antas att denna bestämmelse har tillämpats i förevarande fall.

37 Begäran om förhandsavgörande är inte särskilt precis vad gäller de bestämmelser i direktiv 92/12 som de grekiska myndigheterna har tillämpat. Denna omständighet måste därför kontrolleras av den hänskjutande domstolen.

varorna för konsumtion, vilket kan ske endast en gång för samma varor. Trots denna regel godtog den italienska tullmyndigheten år 2005 den begäran om bistånd som de grekiska myndigheterna överlämnade för indrivning av punktskattefordringar som de grekiska myndigheterna utfärdat gentemot samma bolag och avseende samma varor.

62. I förevarande fall innehar domstolen dock inga konkreta uppgifter som gör det möjligt att bedöma den överträdelse eller oegentlighet som eventuellt har begåtts i en annan medlemsstat än Italien. Den olagliga saluföringen på grekiskt territorium av etylalkohol som avsänts av Silcompa, vilken har medfört ett straffrättsligt förfarande i Grekland, måste visserligen anses utgöra en överträdelse eller oegentlighet med avseende på varorna i fråga, men är med beaktande av omständigheterna i det nationella målet och den allmänna systematiken i direktiv 92/12 endast en följd av den överträdelse eller oegentlighet som tidigare begåtts i Italien.

63. Under dessa omständigheter anser jag att det inom ramen för förevarande förfarande för förhandsavgörande inte är relevant att bedöma det andra kriteriet i artikel 20.4 i direktiv 92/12 för tillämpning av den ”korrigerande” mekanism som föreskrivs i denna bestämmelse, det vill säga frågan om vid vilken tidpunkt fristen på tre år började löpa. Som jag har angett ovan ska denna frist prövas endast om det kan fastställas i vilken medlemsstat överträdelsen eller oegentligheten i själva verket begicks och denna medlemsstat är en annan än den ursprungligen fastställda medlemsstaten, vilket inte tycks vara fallet i det nationella målet.

64. I detta sammanhang uppkommer frågan huruvida och på vilket sätt den hänskjutande domstolen, i egenskap av en domstol i den anmodade medlemsstaten, kan pröva huruvida en dubbel fordran för punktskatt från två myndigheter i två olika medlemsstater eventuellt föreligger.

C. Direktiv 76/308 om ömsesidigt bistånd

1. Rättslig ram för bedömningen

65. Samtidigt som inrättandet av den inre marknaden har gjort det möjligt för företagen att dra full nytta av det ekonomiska område som därigenom erbjuds, har de nationella skatteförvaltningarna, för vilka de inre gränserna fortfarande finns kvar, sedan 1970-talet fått tillgång till ett antal rättsliga instrument för bistånd i syfte att säkerställa ökad effektivitet på skatteområdet.[38] Direktiv 76/308 syftar således till att genomföra principen om ömsesidigt förtroende genom att underlätta indrivning av fordringar mellan medlemsstaterna.[39] Genomförandet av det system för ömsesidigt bistånd som införts genom detta direktiv är beroende av att det finns ett sådant förtroende mellan de berörda nationella myndigheterna.[40]

66. I nämnda direktiv föreskrivs tre separata och särskilda former av ömsesidigt bistånd som den anmodade myndigheten är skyldig att tillhandahålla på den sökande myndighetens begäran, det vill säga begäran om upplysningar,[41] begäran om delgivning av dokument till den berörda mottagaren avseende en fordran som härrör från den medlemsstat där den sökande myndigheten har sitt säte[42] och begäran om indrivning av fordringar som grundar sig på ett dokument som medger verkställighet

38 Berlin, D., Synthèse - Droit fiscal de l’Union européenne, JurisClasseur Europe Traité, 1 maj 2019, punkt 49.

39 Se Michel, V., ”Juridiction compétente pour le contrôle des mesures de recouvrement”, *Revue Europe*, nr 3, mars 2010, kommentar nr 109, och Maîtrot de la Motte, A., *Droit fiscal de l’Union européenne*, Bruylant, 2016, punkterna 479 och följande punkter.

40 Se dom av den 26 april 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, punkterna 40 och 41).

41 Enligt artikel 4 i direktiv 76/308. Beträffande informationsutbytet, se Fernández Marín, F., *The Right of Defence and the exchange of tax information ruled by EU law*, Studi Tributari Europei, vol. 8, 2018, s. II, 25-95.

42 Enligt artikel 5 i direktiv 76/308.

av dessa.[43] Vidare innehåller direktiv 76/308 särskilda bestämmelser om befogenhetsfördelningen mellan den sökanden medlemsstaten och den anmodade medlemsstaten med avseende på den berörda begäran. Det nationella målet avser en begäran om bistånd för indrivning, eftersom de grekiska myndigheterna har ställt en sådan begäran till den italienska tullmyndigheten.

a) Den befogenhetsfördelning som föreskrivs i artikel 12 i direktiv 76/308

67. I artikel 12 i direktiv 76/308 föreskrivs om befogenhetsfördelningen mellan organen i den sökanden medlemsstaten och organen i den anmodade medlemsstaten när det gäller att pröva bestridanden av en fordran, det dokument som medger verkställighet eller verkställighetsåtgärder. När det rör sig om sådana bestridanden är valet av det behöriga organ till vilket en part ska vända sig beroende av om invändningen avser, å ena sidan, fordran eller det dokument som medger verkställighet eller, å andra sidan, indrivningsåtgärderna. Som generaladvokaten Bobek har påpekat föreskrivs i direktiv 2010/24, som är efterföljare till direktiv 76/308, som en allmän regel att *lex auctoritatis* ska tillämpas, vilket innebär att de åtgärder som en medlemsstats myndigheter vidtar regleras enligt (och således är deras giltighet beroende av) lagstiftningen i den medlemsstaten.[44] Av detta följer att det behöriga organet i respektive medlemsstat endast kontrollerar lagligheten av de handlingar som genomförts och åtgärder som vidtagits av myndigheterna i den medlemsstaten mot bakgrund av lagstiftningen i denna stat.[45]

68. Om fordran eller det dokument som medger verkställighet av fordran bestrids under indrivningsförfarandets gång ska framställan således, enligt artikel 12.1 i direktiv 76/308, inges till det behöriga organet i den sökanden medlemsstaten. Om bestridandet däremot avser de indrivningsåtgärder som har vidtagits i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte, ska framställan, enligt artikel 12.3 i direktiv 76/308, inges till det behöriga organet i denna medlemsstat.[46]

69. För att den berörde under indrivningsförfarandets gång fullständigt ska garanteras sin rätt att bestrida fordran eller det dokument som medger verkställighet av fordran föreskrivs i artikel 12.2 i direktiv 76/308 att så snart den anmodade myndigheten har informerats om att ett ärende pågår, som avser bestridande av fordran eller det dokument som medger verkställighet av fordran, ska den skjuta upp verkställandet i avvaktan på ett beslut från det behöriga organet i den sökanden medlemsstaten.

70. Som det framgår av domstolens praxis är den behörighetsfördelning som beskrivs ovan en naturlig följd av att fordran och det dokument som medger verkställighet upprättas på grundval av gällande rätt i den medlemsstat där den sökande myndigheten har sitt säte, medan verkställighetsåtgärderna enligt artiklarna 5 och 6 i direktiv 76/308 vidtas i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte i enlighet med de bestämmelser i nationell rätt som är tillämpliga på liknande dokument.[47] Av artikel 8.1 i detta direktiv följer dessutom att det dokument som medger verkställighet av fordran direkt ska erkännas och automatiskt ska behandlas som ett dokument som medger verkställighet av fordran i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte, vilket enligt min mening är ett uttryck för principen om ömsesidigt förtroende. Av denna befogenhetsfördelning följer att den anmodade myndigheten i princip inte kan ifrågasätta giltigheten eller verkställbarheten av den akt eller det beslut med avseende på vilken/vilket den sökande myndigheten har begärt bistånd för indrivning. Denna princip har emellertid tonats ned i rättspraxis.

43 Enligt artikel 6 i direktiv 76/308.

44 Förslag till avgörande av generaladvokaten Bobek i målet Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, punkt 40).

45 Förslag till avgörande av generaladvokaten Bobek i målet Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, punkt 43).

46 Se även tionde skälet i direktiv 76/308, där det anges att den berörde måste inge sitt bestridande till det behöriga organet i den medlemsstat där den sökande myndigheten har sitt säte och den anmodade myndigheten måste uppskjuta alla påbörjade verkställighetsåtgärder tills ett beslut har fattats av detta behöriga organ.

47 Dom av den 14 januari 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, punkt 40), och dom av den 14 mars 2019, Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209, punkt 34).

b) De nationella myndigheternas möjlighet att neka ömsesidigt bistånd

71. Medan det av artikel 8.1 i direktiv 76/308 framgår att det dokument som medger verkställighet för indrivning av fordran direkt ska erkännas och automatiskt ska behandlas som ett dokument som medger verkställighet av en fordran i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte, följer det av artikel 6 i samma direktiv att den anmodade myndigheten ”ska” driva in fordran, eftersom den anmodade myndigheten automatiskt ska verkställa indrivningen. Det finns ingen särskild bestämmelse som gör det möjligt att avslå en begäran om indrivning.[48] I avsaknad av sådana bestämmelser har domstolen i sin praxis inrättat en grund på vilken nationella myndigheter och organ i undantagsfall kan vägra att bevilja bistånd för indrivning, i det fallet att det skulle strida mot den allmänna ordningen i medlemsstaten.

72. Enligt vad domstolen fastslog i domen Kyrian[49] ”kan det inte uteslutas att organen i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte *undantagsvis* är behöriga att pröva huruvida ett verkställande av det nämnda dokumentet kan strida mot *den allmänna ordningen i den sistnämnda medlemsstaten* och, eventuellt, att vägra att bevilja bistånd helt eller delvis eller underställa de[t] vissa villkor”.[50] Enligt domstolen är det ”knappast tänkbart att ett dokument som medger verkställighet av fordran verkställs av den medlemsstaten om detta kan strida mot *den allmänna ordningen* i den staten”.[51] I en senare dom, domen Donnellan,[52] upprepade domstolen denna princip genom att tillåta en sådan vägran, när genomförandet av direktivets bestämmelser om ömsesidigt bistånd ledde till ett åsidosättande av de grundläggande rättigheterna, nämligen artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, på grund av att den berörde inte hade delgetts.[53] Domstolen tillämpade därvid sin klassiska praxis avseende begränsning av principen om ömsesidigt godkännande[54] i ett sammanhang där tillämpning av denna princip ledde till ett eventuellt åsidosättande av de grundläggande rättigheterna.

73. I förevarande mål har domstolen dock att avgöra huruvida det finns skäl att avslå en begäran om bistånd när en dubbel fordran för punktskatt har fastställts föreligga.[55] När medlemsstaten i fråga tillämpar unionsrätten, kan en sådan dubbelbeskattning då utgöra ett skäl att motsätta sig en begäran om bistånd för indrivning av skatten? Innan jag undersöker huruvida det eventuellt rör sig om ett åsidosättande av den allmänna ordningen eller de grundläggande rättigheterna, anser jag att det bör undersökas om svaret på denna fråga går att finna i de relevanta sekundärrättsliga bestämmelserna.

2. Skyldigheten för organen i den sökanden medlemsstaten att pröva huruvida myndigheterna i denna stat har befogenhet att uppbära punktskatt

74. Enligt min mening kan den ställda tolkningsfrågan endast besvaras nekande.

48 I artikel 4.3 i direktiv 76/308 föreskrivs skäl för att motsätta sig en begäran. Denna bestämmelse avser emellertid begäranden om upplysningar, vilket inte avses i förevarande mål.

49 Dom av den 14 januari 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11).

50 Dom av den 14 januari 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, punkt 42), fastställd genom dom av den 26 april 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, punkt 47). Min kursivering.

51 Dom av den 14 januari 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, punkt 43), fastställd genom dom av den 26 april 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, punkt 48). Min kursivering.

52 Dom av den 26 april 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282).

53 Domstolen fastslog särskilt att artikel 14.1 och 14.2 i direktiv 2010/24 ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en myndighet i en medlemsstat att vägra verkställighet av en begäran om indrivning av en fordran avseende en sanktionsavgift som påförts i en annan medlemsstat, av den anledningen att det beslut varigenom sanktionsavgiften påförts inte vederbörligen hade delgivits den berörda personen innan begäran om indrivning gavs in till nämnda myndighet i enlighet med direktivet (dom av den 26 april 2018, Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282).

54 Se, vad gäller begränsning av principen om ömsesidigt godkännande, dom av den 21 december 2011, N. S. m.fl. (C-411/10 och C-493/10, EU:C:2011:865), dom av den 5 april 2016, Aranyosi och Căldăraru (C-404/15 och C-659/15 PPU, EU:C:2016:198), och dom av den 25 juli 2018, Minister for Justice and Equality (Brister i domstolssystemet) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586).

55 Till skillnad från domen av den 14 januari 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11), och domen av den 26 april 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282), avser förevarande mål inte delgivningssättet, vilket enligt min mening utesluter tillämpning av rättspraxisen avseende allmän ordning.

75. Som det anges i punkterna 47–50 ovan följer det nämligen av systematiken i direktiv 92/12 att en punktskattepliktig vara kan frisläppas för konsumtion endast en gång, eftersom skattskyldighet för punktskatt inträder när en vara frisläpps för konsumtion, oberoende av om frisläppandet är tillåtet eller inte. Med avseende på skattskyldighetens inträde jämställs, enligt artikel 20 i direktiv 92/12, den situationen att varor avviker från uppskovsförfarandet på grund av en överträdelse eller oegentlighet som begås under flyttningen med frisläppande av varor för konsumtion. Som det anges i punkt 56 ovan anses emellertid enligt denna bestämmelse att endast den första överträdelsen eller oegentligheten, som har till följd att varorna avviker från uppskovsförfarandet i samband med flyttningen, är relevant. Det kan dock inte uteslutas att tvister i praktiken kan uppkomma avseende fastställandet av den plats där en sådan överträdelse eller oegentlighet har ägt rum.

76. För att svara på den fråga som den hänskjutande domstolen har ställt avseende huruvida domstolen i den anmodade staten, inom ramen för förfarandet för prövning av verkställighetsåtgärdernas lagenlighet, kan pröva fastställandet av den plats där överträdelsen eller oegentligheten har begåtts, måste det med avseende på de bestämmelser i direktiv 76/308 som nämns i punkterna 67–70 ovan avgöras huruvida ett sådant fastställande avser fordran, det dokument som medger verkställighet eller verkställighetsåtgärderna i den mening som avses i artikel 12 i direktiv 76/308. Enligt min mening kan man sluta sig till svaret på denna fråga av bestämmelserna i direktiv 92/12 och särskilt artiklarna 6 och 20, vilka såsom jag har angett ovan syftar till att fastställa medlemsstaternas befogenheter att uppbära punktskatt för de varor som avses i detta direktiv.

77. Av artiklarna 6 och 20 i direktiv 92/12 framgår att en medlemsstats befogenhet att uppbära punktskatt på varor såsom alkohol är beroende av antingen den plats där varorna har frisläppts för konsumtion, vilket avses i artikel 6 i detta direktiv, eller den plats där varorna under varuflyttningen har avvikit från uppskovsförfarandet, vilket avses i artikel 20.1–20.3, eller den i efterhand fastställda plats där överträdelsen eller oegentligheten i själva verket begicks, vilket avses i artikel 20.4 i direktivet. Med hänsyn till att de skäl till skattskyldighetens inträde som anges i artiklarna 6 och 20 och som har beskrivits ovan är likvärdiga, är den enda slutsats som enligt min mening kan dras att frågan avseende den plats där de punktskattepliktiga varorna har frisläppts för konsumtion eller där överträdelsen eller oegentligheten har begåtts först och främst utgör en sakfråga avseende själva förekomsten av skatteskulden.[56] Eftersom en förutsättning för att en medlemsstat ska kunna uppbära punktskatt enligt direktiv 92/12 är att en viss händelse har inträffat på dess territorium, är det enligt min mening uppenbart att ett bestridande i enlighet med artikel 20 i samma direktiv avseende fastställandet av platsen för en överträdelse eller en oegentlighet också ska betraktas som en fråga som avser fordran eller det dokument som medger verkställighet i den mening som avses i artikel 12 de direktiv 76/308. Med beaktande av logiken i detta direktiv kan prövningen av denna fråga således inte omfattas av behörigheten för domstolen i den anmodade medlemsstaten.

78. Den situation som har beskrivits i begäran om förhandsavgörande, det vill säga att ett bolag påförs dubbel punktskatt för avsända varor, är enligt min mening inte förenligt med systematiken i direktiv 92/12 i dess helhet. Även om det av de handlingar som lämnats in till domstolen inte framgår några skäl till att den anmodade medlemsstaten i förevarande fall skulle kunna vägra att verkställa den begäran om bistånd som ingetts till den genom att hänvisa till ett åsidosättande av den allmänna ordningen eller grundläggande rättigheter i den mening som avses i den rättspraxis som anges i punkt 72 ovan, bör domstolen i den anmodade medlemsstaten dock inte bortse från de tillgängliga uppgifterna om en liknande åtgärd som ålagts samma företag i denna medlemsstat, det vill säga en annan medlemsstat än den som ingett begäran avseende en transaktion som avsåg samma varor, och inte heller blint och mekaniskt verkställa begäran om bistånd.

56 Se, analogt, vad gäller åtskillnaden mellan förekomsten av en tullskuld och uppbörden av den, dom av den 20 oktober 2005, Transport Maatschappij Traffic (C-247/04, EU:C:2005:628, punkt 26 och följande punkter).

79. Principen om ömsesidigt bistånd, såsom den konkretiseras i direktiv 76/308, innebär nödvändigtvis att alla medlemsstater med all vederbörlig noggrannhet ska iaktta kraven i unionsrätten. Eftersom Silcompa, som det framgår av de handlingar som lämnats in till domstolen, har överklagat de grekiska myndigheternas fordran på punktskatt, vilken avser samma transaktioner och samma varor som de som redan har beskattats i Italien, ankommer det på den grekiska domstol vid vilken överklagandet ingetts att pröva huruvida myndigheterna har befogenhet att uppbära punktskatt på varorna i fråga, eftersom varorna enligt nu tillgängliga uppgifter lämnade uppskovsförfarandet i den mening som avses i artiklarna 3 och 20.1 i direktiv 92/12 genom en överträdelse eller oegentlighet som begicks i Italien. Av detta följer att domstolen i den anmodade medlemsstaten i enlighet med artikel 12.2 i direktiv 76/308 ska uppskjuta verkställandet av begäran om bistånd i avvaktan på att domstolen i den sökanden medlemsstaten vidtar nämnda prövning.

V. Förslag till avgörande

80. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen svarar på den tolkningsfråga som har ställts av Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen, Italien) på följande sätt:

Artikel 12.3 i rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/44/EG av den 15 juni 2001, jämförd med artiklarna 6 och 20 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/108/EEG av den 14 december 1992, ska tolkas så, att kriterierna avseende den plats där överträdelsen eller oegentligheten i själva verket begicks, i den mening som avses i artikel 20 i direktiv 92/12, inte kan prövas av den domstol i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte vid vilken överklagande har ingetts mot verkställighetsåtgärder för indrivning av en fordran i enlighet med nämnda artikel 12.3. Eftersom en situation där dubbel punktskatt påförs för samma varor av olika medlemsstater inte är förenlig med den allmänna systematiken i direktiv 92/12 ankommer det emellertid på domstolen i den medlemsstat vid vilken överklagande har ingetts mot den fordran för punktskatt som avser samma transaktioner och samma varor som de som redan beskattats i en annan medlemsstat, att pröva om de sökande myndigheterna har befogenhet att uppbära denna punktskatt.