Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
P. PIKAMÄE
fremsat den 8. oktober 2020 [1]

Sag C-95/19

Agenzia delle Dogane
mod
Silcompa SpA

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol, Italien))

»Præjudiciel forelæggelse – punktafgifter – direktiv 92/12/EØF – artikel 6 og 20 – varers overgang til forbrug – forfalskning af administrativt ledsagedokument – overtrædelse eller uregelmæssighed, der har fundet sted i forbindelse med omsætning af punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning – tilfælde, hvor varer uretmæssigt forlader en suspensionsordning – afgørelse af, i hvilken medlemsstat punktafgifter forfalder – direktiv 76/308/EØF – artikel 6 og 8 samt artikel 12, stk. 1-3 – gensidig bistand – efteropkrævning af afgift på de samme transaktioner i to medlemsstater – fordobling af punktafgiftskravet – prøvelseskompetencen for retterne i den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig – eventuelt afslag på anmodning om bistand«

1. Denne anmodning om præjudiciel afgørelse er fremsat i forbindelse med en tvist mellem Agenzia delle Dogane (toldmyndigheden, Italien) (herefter »Agenzia«) og Silcompa SpA, som er et italiensk selskab, der fremstiller ethanol, vedrørende en anmodning om inddrivelse af punktafgifter, som er rettet til dette selskab, som led i den bistandsprocedure, der er fastsat i artikel 7, stk. 1, i direktiv 76/308/EØF [2].

2. Med det præjudicielle spørgsmål ønsker Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol, Italien) nærmere bestemt oplyst, om det i en sag, som et selskab har anlagt til prøvelse af eksekutionsforanstaltninger til inddrivelse af punktafgiftskrav, som er fremsat i en medlemsstat (i dette tilfælde Italien) på begæring af en anden medlemsstat (i dette tilfælde Den Hellenske Republik), er muligt at undersøge kriteriet om det sted, hvor der er begået en overtrædelse eller uregelmæssighed i forbindelse med omsætningen af de varer, for hvilke der skal erlægges punktafgift.

3. Dette spørgsmål er opstået i en situation, hvor både de italienske og de græske kompetente myndigheder ifølge den forelæggende ret har iværksat foranstaltninger med henblik på inddrivelse af en fordring vedrørende punktafgifter af de samme afgiftspligtige transaktioner.

1 – Originalsprog: fransk.

2 – Rådets direktiv 15.3.1976 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger (EFT 1976, L 73, s. 18), som ændret ved Rådets direktiv 2001/44/EF af 15.6.2001 (EFT 2001, L 175, s. 17) (herefter »direktiv 76/308«). Rådets direktiv 2008/55/EF af 26.5.2008 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger (EUT 2008, L 150, s. 28) kodificerede direktiv 76/308 og de tilsvarende ændringsretsakter. Rådets direktiv 2010/24/EU af 16.3.2010 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med skatter, afgifter og andre foranstaltninger (EUT 2010, L 84, s. 1) ophævede direktiv 2008/55 med virkning fra den 1.1.2012. Henset til tidspunktet for den anmodning om bistand, der er omhandlet i hovedsagen, skal den foreliggende præjudicielle forelæggelse imidlertid behandles på grundlag af bestemmelserne i direktiv 76/308.

4. Denne sag befinder sig efter sin genstand i krydsfeltet mellem Den Europæiske Unions punktafgiftsordning og den gensidige bistand ved inddrivelse af visse afgifter. Domstolen vil således skulle tage stilling til forholdet mellem bestemmelserne i på den ene side direktiv 92/12/EØF om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed [3] og på den anden side direktiv 76/308, dvs. de bestemmelser, der tidsmæssigt finder anvendelse på den foreliggende sag. Selv om denne sag vedrører direktiver, der senere er blevet ophævet, er det spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet i sin præjudicielle anmodning, alligevel aktuelt, eftersom direktiv 2008/118 og 2010/24 i det væsentlige hviler på de samme principper som de ovennævnte tidligere direktiver.

I. Retsforskrifter

A. EU-retten

1. Direktiv 92/12

5. I henhold til artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/12 finder dette direktiv bl.a. anvendelse på alkohol og alkoholholdige drikkevarer.

6. Artikel 4 i direktiv 92/12 foreskriver:

»I dette direktiv forstås ved:

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

b) *afgiftsoplag*: ethvert sted, hvor en godkendt oplagshaver som led i udøvelsen af sit erhverv under en ordning med suspension af punktafgifter fremstiller, forarbejder, oplægger, modtager eller afsender punktafgiftspligtige varer under visse betingelser, der fastsættes af de kompetente myndigheder i den medlemsstat, hvor afgiftsoplaget er beliggende

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

[…]«

7. Artikel 6 i direktiv 92/12 bestemmer:

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

Ved overgang til forbrug af punktafgiftspligtige varer forstås:

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

3 – Rådets direktiv af 25.2.1992 (EFT 1992, L 76, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 92/108/EØF af 14.12.1992 (EFT 1992, L 390, s. 124) (»direktiv 92/12«). Direktiv 92/12 blev med virkning fra den 1.4.2010 ophævet ved Rådets direktiv 2008/118/EF af 16.12.2008 (EUT 2009, L 9, s. 12). Henset til tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen skal den foreliggende præjudicielle forelæggelse imidlertid behandles på grundlag af bestemmelserne i direktiv 92/12.

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

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

2. Betingelserne for punktafgiftens forfald og punktafgiftssatsen er dem, der gælder på forfaldsdatoen i den medlemsstat, hvor overgangen til forbrug sker, eller hvor der konstateres en manko […]«

8. Artikel 15, stk. 1, første afsnit, i direktiv 92/12 bestemmer, at »[o]msætningen af punktafgiftspligtige varer under suspensionsordning [i princippet] skal finde sted mellem afgiftsoplag«.

9. Direktivets artikel 15, stk. 3 og 4, har følgende ordlyd:

»3. De risici, der er forbundet med omsætning inden for Fællesskabet, dækkes af den sikkerhedsstillelse som omhandlet i artikel 13, som den godkendte oplagshaver, der afsender varerne, stiller, eller eventuelt af en sikkerhed, som stilles solidarisk af afsenderen og transportvirksomheden. […]

[…]

4. Det ansvar, der påhviler den godkendte oplagshaver, der afsender varerne, og eventuelt transportvirksomheden, kan først bortfalde, når der forelægges dokumentation for, at varerne er overgået til modtageren, f.eks. ved hjælp af det i artikel 18 omhandlede ledsagedokument på de betingelser, der er fastsat i artikel 19, jf. dog artikel 20.«

10. Artikel 18, stk. 1, i direktiv 92/12 foreskriver:

»Uanset om der anvendes edb, skal enhver punktafgiftspligtig vare, der transporteres under en ordning med suspension af punktafgifter mellem de enkelte medlemsstater, herunder varer, der transporteres ad sø- eller luftvejen direkte fra én fællesskabshavn eller -lufthavn til en anden, være ledsaget af et dokument udarbejdet af afsenderen. Dette dokument kan enten være et administrativt dokument eller et handelsdokument. Dokumentets form og indhold samt den fremgangsmåde, der skal følges, hvis det objektivt set ikke er relevant at anvende det, fastlægges efter fremgangsmåden i artikel 24.«

11. Direktivets artikel 20 har følgende ordlyd:

»1. Har der i forbindelse med omsætning af varer fundet uregelmæssigheder eller overtrædelser sted, som medfører punktafgiftens forfald, erlægges den i den medlemsstat, hvor uregelmæssighederne eller overtrædelserne er begået, af den fysiske eller juridiske person, som har stillet sikkerhed for betalingen af punktafgifterne i henhold til artikel 15, stk. 3, hvilket ikke udelukker anlæggelse af straffesag.

Når inddrivelsen af punktafgiften sker i en anden medlemsstat end afgangsmedlemsstaten, underretter den medlemsstat, der foretager inddrivelsen, de kompetente myndigheder i afgangslandet.

2. Når der i forbindelse med omsætning af varer er konstateret overtrædelser eller uregelmæssigheder, uden at det er muligt at fastslå, hvor disse er blevet begået, anses de for at være blevet begået i den medlemsstat, hvor de er blevet konstateret.

3. Når punktafgiftspligtige varer ikke når frem til deres bestemmelsessted, og det ikke er muligt at fastslå, hvor overtrædelsen eller uregelmæssigheden har fundet sted, anses denne overtrædelse eller uregelmæssighed for at have fundet sted i afgangsmedlemsstaten, som inddriver punktafgifterne til den sats, der gælder på datoen for varernes afsendelse, medmindre det inden for en frist på fire måneder fra datoen for varernes afsendelse og til de kompetente myndigheders tilfredshed godtgøres, at

omsætningen er foregået forskriftsmæssigt, eller det påvises, hvor overtrædelserne eller uregelmæssighederne faktisk har fundet sted, jf. dog artikel 6, stk. 2. Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger med henblik på at imødegå overtrædelser og uregelmæssigheder og at pålægge effektive sanktioner.

4. Hvis det senest tre år efter datoen for ledsagedokumentets udarbejdelse påvises, i hvilken medlemsstat overtrædelsen eller uregelmæssigheden faktisk har fundet sted, inddriver denne medlemsstat punktafgiften til den sats, der gælder på datoen for varernes afsendelse. Når der er fremlagt bevis for, at inddrivelsen har fundet sted, godtgøres den oprindeligt erlagte punktafgift.«

2. Direktiv 76/308

12. Direktiv 76/308 har til formål at fjerne de hindringer for det fælles markeds oprettelse og funktion, der følger af den geografiske begrænsning af anvendelsesområdet for nationale bestemmelser om inddrivelse af bl.a. punktafgifter.

13. Ifølge dette direktivs artikel 5, stk. 1, meddeler den myndighed, der anmodes om bistand, på begæring af den myndighed, der anmoder om bistand, i overensstemmelse med de retsregler, der gælder i den medlemsstat, i hvilken den befinder sig, modtageren alle sådanne akter og afgørelser, herunder retslige, vedrørende en fordring eller dens inddrivelse, der hidrører fra den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der har anmodet om bistand, befinder sig.

14. Artikel 6 i direktiv 76/308 foreskriver:

»1. På begæring af den myndighed, der anmoder om bistand, inddriver den myndighed, der anmodes om bistand, i overensstemmelse med de ved lov eller administrativt fastsatte bestemmelser, der gælder for inddrivelse af lignende fordringer, der er opstået i den medlemsstat, i hvilken den befinder sig, de fordringer, der er omhandlet i et dokument, som hjemler ret til eksekution.

2. Med henblik herpå behandles enhver fordring, for hvilken der er fremsat anmodning om inddrivelse, som en fordring fra den medlemsstats side, hvor den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig, dersom der ikke sker anvendelse af artikel 12.«

15. Dette direktivs artikel 7, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. En anmodning om inddrivelse af en fordring, som den myndighed, der anmoder om bistand, retter til den myndighed, der anmodes om bistand, skal ledsages af et officielt eksemplar eller en bekræftet kopi af det dokument, der hjemler ret til eksekution, og som er udstedt i den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der anmoder om bistand, befinder sig, og i givet fald af originaldokumentet eller en bekræftet kopi af andre dokumenter, der er nødvendige for inddrivelsen.

2. Den myndighed, der anmoder om bistand, kan kun fremsætte en anmodning om inddrivelse:

a) såfremt fordringen eller det dokument, der hjemler ret til eksekution, ikke anfægtes i den medlemsstat, i hvilken den befinder sig, undtagen i tilfælde, hvor artikel 12, stk. 2, andet afsnit, finder anvendelse

b) når den i den medlemsstat, i hvilken den befinder sig, har iværksat de inddrivelsesforretninger, der kan indledes på grundlag af det i stk. 1 nævnte dokument, og når de trufne foranstaltninger ikke fører til betaling af hele fordringen.«

16. Det nævnte direktivs artikel 8 har følgende ordlyd:

»1. Det dokument, der hjemler ret til eksekution af fordringen, anerkendes uden videre og behandles automatisk som et dokument, der hjemler ret til eksekution i den medlemsstat, hvori den myndighed, som anmodes om bistand, befinder sig.

2. Uanset stk. 1 kan det dokument, der hjemler ret til eksekution af fordringen i givet fald og i overensstemmelse med de gældende bestemmelser i den medlemsstat, hvori den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig, stadfæstes som, anerkendes som, suppleres med eller erstattes med et dokument, der hjemler ret til eksekution på denne medlemsstats område.

Senest tre måneder efter modtagelsen af anmodningen om inddrivelse bestræber medlemsstaterne sig på at fuldføre en sådan stadfæstelse, anerkendelse, supplering eller erstatning af dokumentet, med undtagelse af de tilfælde, hvor tredje afsnit finder anvendelse. Dette kan ikke afslås, når det dokument, der hjemler ret til eksekution, er formelt korrekt. Den myndighed, der anmodes om bistand, informerer den myndighed, der anmoder om bistand, om baggrunden for overskridelse af perioden på tre måneder.

Når opfyldelsen af en af disse formaliteter medfører indsigelse vedrørende fordringen og/eller det dokument, der hjemler ret til eksekution, og som er udstedt af den myndighed, der anmoder om bistand, finder artikel 12 [i samme direktiv] anvendelse.«

17. Der er i artikel 12, stk. 1-3, i direktiv 76/308 fastsat følgende:

»1. Såfremt fordringen og/eller det dokument, der hjemler ret til eksekution, og som er udstedt i den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der anmoder om bistand, befinder sig, anfægtes under inddrivelsesforretningen, indbringes sagen af den pågældende person for den kompetente instans i den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der anmoder om bistand, befinder sig, i overensstemmelse med de i sidstnævnte medlemsstat gældende retsregler. Den myndighed, der anmoder om bistand, giver den myndighed, der anmodes om bistand, meddelelse herom. Endvidere kan den pågældende give den myndighed, der anmodes om bistand, meddelelse herom.

2. Så snart den myndighed, der anmodes om bistand, har modtaget den i stk. 1 nævnte meddelelse enten fra den myndighed, der anmoder om bistand, eller fra den pågældende person, suspenderer den eksekutionsforretningen, indtil der foreligger en afgørelse fra den kompetente instans om spørgsmålet, medmindre den myndighed, der anmoder om bistand, anmoder om andet i overensstemmelse med andet afsnit. […]

Uanset stk. 2, [første afsnit], kan den myndighed, der anmoder om bistand i henhold til de love og administrative bestemmelser og den administrative praksis, der gælder i medlemsstaten, hvori den befinder sig, anmode den myndighed, der anmodes om bistand, om at inddrive en anfægtet fordring for så vidt en sådan handling er tilladt efter de love og administrative bestemmelser og den administrative praksis, der gælder i den medlemsstat, hvor den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig. Hvis indsigelsesspørgsmålet senere afgøres til fordel for skyldneren, tilbagebetaler den myndighed, som anmoder om bistand, eventuelt inddrevne beløb med tillæg af eventuel erstatning i overensstemmelse med de love og bestemmelser, som er gældende i den medlemsstat, hvori den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig.

3. Når indsigelsen vedrører eksekutionsforanstaltninger, der er truffet i den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig, indbringes sagen for den kompetente instans i denne medlemsstat i overensstemmelse med dennes love og andre retsforskrifter.«

B. Italiensk ret

18. Gensidig bistand ved inddrivelse af punktafgifter er i Italien bl.a. reguleret ved 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« (lovdekret nr. 69 om gennemførelse af direktiv [2001/44] om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med foranstaltninger, der er finansieret af [Den Europæiske Udviklings- og Garantifond for Landbruget (EUGFL), samt af landbrugsafgifter og told og i forbindelse med [merværdiafgift (moms) og visse punktafgifter]] af 9. april 2003 [4] (herefter »lovdekret nr. 69/2003«).

19. Artikel 5 i lovdekret nr. 69/2003 med overskriften »Bistand til inddrivelse af fordringer« foreskriver:

»1. På anmodning fra den myndighed, der anmoder om bistand, iværksætter Ministero dell'economia e delle finanze [økonomi- og finansministeriet] på grundlag af de modtagne dokumenter, der hjemler ret til eksekution, inddrivelse af de i artikel 1 nævnte fordringer, der er opstået i den medlemsstat, i hvilken den nævnte myndighed befinder sig, i overensstemmelse med de gældende retsregler for inddrivelse af lignende fordringer, der er opstået på det nationale område; disse dokumenter, der er direkte og umiddelbart eksigible, sidestilles med tvangsfuldbyrdelsesdokumenter som omhandlet i dekret fra republikkens præsident nr. 602 af 29. september 1973.

2. Den myndighed, der anmoder om bistand, kan kun fremsætte en anmodning om inddrivelse:

a) såfremt fordringen eller det dokument, der hjemler ret til eksekution, ikke anfægtes i den medlemsstat, i hvilken den befinder sig, uden at dette berører den udtrykkelige hensigt om at inddrive fordringen på trods af indsigelsen

b) når den i den medlemsstat, i hvilken den befinder sig, har iværksat inddrivelsesforretningerne, og når de trufne foranstaltninger ikke fører til betaling af hele fordringen.

3. Anmodningen skal indeholde:

a) navn, firmanavn eller selskabsnavn og adresse eller hjemsted og alle andre oplysninger til identifikation af de fysiske personer, juridiske personer eller tredjemænd, som skylder afgifterne og er i besiddelse af aktiver

b) navn, adresse og alle andre oplysninger til identifikation af den myndighed, som anmoder om bistand

c) en henvisning til det dokument, som hjemler ret til eksekution, og som er udstedt i den medlemsstat, hvori den myndighed, som anmoder om bistand, befinder sig

d) fordringens art, beløbets størrelse, herunder hovedstol, renter og bøder samt øvrige skyldige beløb anført i valutaerne i de medlemsstater, hvor den myndighed, der anmoder om bistand, og den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig

e) det tidspunkt, hvor den myndighed, der anmoder om bistand, eller den myndighed, der anmodes om bistand, har underrettet modtageren om det dokument, som hjemler ret til eksekution

4 – GURI nr. 87 af 14.4.2003.

f) det tidspunkt, fra hvilket, og den periode, i løbet af hvilken inddrivelse er mulig i henhold til de love, der er gældende i den medlemsstat, hvori den myndighed, der anmoder om bistand, befinder sig

g) erklæringen om, at fordringen og det dokument, der hjemler ret til eksekution, ikke er blevet anfægtet i den medlemsstat, der anmoder om bistand, eller om den udtrykkelige hensigt om at inddrive fordringen på trods af indsigelsen[; a]nmodningen skal under alle omstændigheder indeholde erklæringen om, at inddrivelsesforretningen er blevet iværksat i den medlemsstat, der anmoder om bistand, og ikke vil føre til betaling af hele fordringen

h) alle andre relevante oplysninger.

4. Den myndighed, der anmoder om bistand, fremsender til den myndighed, der anmodes om bistand, alle nødvendige oplysninger, som vedrører den sag, der har begrundet anmodningen om inddrivelse, så snart den har fået kendskab til disse oplysninger.

5. Anmodningen om inddrivelse af en fordring skal ledsages af et officielt eksemplar eller en bekræftet kopi af det dokument, der hjemler ret til eksekution, og som er udstedt i den anden medlemsstat, og af de andre dokumenter, der er nødvendige for inddrivelsen. Anmodningen, det dokument, der hjemler ret til eksekution, og de eventuelle andre dokumenter skal ledsages af en oversættelse til italiensk.

6. Efter aftale med den myndighed, der anmoder om bistand, kan skyldneren indrømmes henstand eller tillades betaling i rater inden for de grænser og på de betingelser, der er fastsat i de gældende nationale retsregler. Morarenter påløber i henhold til de gældende nationale retsregler fra tidspunktet for modtagelse af det inddrivelsesdokument, der hjemler ret til eksekution. Renter eller beløb, der opkræves som følge af henstand eller betaling i rater, samt morarenter skal overføres til den myndighed, der anmoder om bistand.

7. Økonomi- og finansministeriet inddriver og tilbageholder alle omkostninger i forbindelse med inddrivelse af fordringer ifølge den procedure, som er gældende for lignende fordringer i den nationale retsorden.

8. Inddrivelse af de i dette dekret omhandlede fordringer omfattes, for så vidt som de er forenelige hermed, af bestemmelserne i dekret fra republikkens præsident nr. 602 af 29. september 1973, med senere ændringer, og lovdekret nr. 46 af 26. februar 1999, med senere ændringer.

9. Ved inddrivelser, der enten frembyder særlige vanskeligheder, dvs. som er forbundet med meget store omkostninger eller falder inden for rammerne af bekæmpelsen af organiseret kriminalitet, kan de myndigheder, som anmoder om og anmodes om bistand, aftale særlige godtgørelsesregler for de pågældende tilfælde.

10. Økonomi- og finansministeriet underretter den myndighed, der anmoder om bistand, om, hvad det har foretaget sig som følge af anmodningen om inddrivelse.«

20. Artikel 6 i lovdekret nr. 69/2003 med overskriften »Indsigelse mod fordringen« bestemmer:

»1. Såfremt den pågældende vil anfægte fordringen eller det dokument, der hjemler ret til eksekution, og som er udstedt i den medlemsstat, der anmoder om bistand, indbringes sagen for den kompetente instans i denne medlemsstat i overensstemmelse med de gældende retsregler i denne medlemsstat; i dette tilfælde suspenderer økonomi- og finansministeriet, når det har modtaget meddelelse om indsigelsen enten fra den myndighed, der anmoder om bistand, eller fra den pågældende person, eksekutionsforretningen, indtil der foreligger en afgørelse fra den kompetente instans, medmindre den myndighed, der anmoder om bistand, anmoder om andet. Hvis eksekutionsforretningen imidlertid er blevet iværksat som følge af anmodningen fra den myndighed, der anmoder om bistand, og

indsigelsesspørgsmålet senere afgøres til fordel for skyldneren, tilbagebetaler den myndighed, som anmoder om bistand, det inddrevne beløb med tillæg af eventuelle øvrige skyldige beløb i overensstemmelse med italiensk lovgivning. Hvis en domstol træffer afgørelse om indsigelsesspørgsmålet til fordel for den myndighed, der anmoder om bistand, og muliggør inddrivelse af fordringen i samme medlemsstat, fortsætter eksekutionsforretningen på grundlag af denne afgørelse.

2. Såfremt den pågældende vil anfægte eksekutionsforanstaltninger, indbringes sagen for den kompetente instans i overensstemmelse med de nationale retsforskrifter.

3. Den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der anmoder om bistand, befinder sig, forbliver dog ansvarlig over for den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig, for godtgørelse af eventuelle omkostninger og tab som følge af foranstaltninger, som erklæres ubegrundede, og som er indledt for at fastslå gyldigheden af fordringen eller af det dokument, der er udstedt af den myndighed, der anmoder om bistand.«

II. De faktiske omstændigheder i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

21. Silcompa solgte i 1995 og 1996 ethanol, hvor punktafgifterne var suspenderet som omhandlet i artikel 4, litra c), i direktiv 92/12, til Grækenland. Det fremgår af de sagsakter, der er forelagt for den forelæggende ret og indleveret til Domstolens Justitskontor (herefter »de nationale sagsakter«), at salget skete gennem en mellemmand – en fysisk person – på vegne af en række græske selskaber.

22. I januar 2000 foretog Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (toldmyndighedernes tekniske kontor i Reggio Emilia, Italien) en kontrol, som viste, at de græske toldmyndigheder, som skulle udstede de sædvanlige attester, aldrig havde modtaget de administrative ledsagedokumenter (herefter »ledsagedokumenterne«) for de partier af alkohol, der var blevet afsendt af Silcompa, og at stemplerne fra toldkontoret i Korinth på de ledsagedokumenter, der blev fundet hos Silcompa, var falske. I januar 2000 udstedte Agenzia derfor tre betalingspåkrav[5] med henblik på at inddrive ubetalte punktafgifter for et samlet beløb af 6 296 495,47 EUR. Silcompa indbragte disse betalingspåkrav for Tribunale di Bologna (retten i Bologna), hvis domme[6], hvori Silcompa fik medhold, af Agenzia blev appelleret til Corte d'Appello di Bologna (appeldomstolen i Bologna).

23. Ifølge de nationale sagsakter fremsendte de græske toldmyndigheder i april 2001 en anmodning om oplysninger til Silcompa for at få en nærmere forklaring om transaktionerne mellem Silcompa, mellemmanden og de græske selskaber. Silcompa efterkom denne anmodning og har ikke hørt fra de græske myndigheder siden.

24. I februar 2004 meddelte de græske toldmyndigheder Agenzia, at de anså Silcompas forsendelser til en græsk virksomhed for at være uretmæssige. Den 27. marts 2004 udstedte toldmyndighedernes tekniske kontor i Reggio Emilia således efteropkrævning nr. 6/2004[7], som både omfattede de italienske afgiftskrav i de betalingspåkrav fra januar 2000, der er nævnt i punkt 22 i dette forslag til afgørelse, og den supplerende afgiftsansættelse på 473 410,66 EUR, der fulgte af denne meddelelse fra den græske forvaltning. Silcompa indbragte efteropkrævning nr. 6/2004 for Commissione tributaria Provinciale di

5 – Betalingspåkrav nr. 5/2000, 15/2000 og 18/2000.

6 – Domme afsagt den 12.4.2010 og den 8.9.2010.

7 – Punkt 8-10 i den italienske regerings indlæg.

Reggio Emilia (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Reggio Emilia, Italien). I denne sag blev der i september 2017 indgået et forlig mellem Agenzia og Silcompa, hvorved det blev pålagt Silcompa at betale et samlet beløb på 1 554 181,23 EUR til dækning af de italienske myndigheders krav (herefter »forliget«) [8].

25. I januar 2005 udstedte toldkontoret i Athen med hensyn til de samme leveringer af varer inden for Fællesskabet »punktafgiftsansættelser« som følge af ulovlig overgang til forbrug på græsk område af ethanol, som Silcompa havde afsendt til »tomme« selskaber. Denne ansættelse var ifølge parternes forklaringer for den forelæggende ret [9] baseret på forudgående strafferetlige efterforskninger, der havde givet anledning til en dom afsagt i første instans af en græsk ret [10], som fastlagde, at de omhandlede varer var ankommet til græske aktører, og at disse varer ulovligt var overgået til forbrug.

26. Den 31. januar 2005 fremsatte de græske afgiftsmyndigheder i henhold til artikel 7 i direktiv 76/308 en anmodning om bistand fra Den Italienske Republik til inddrivelse af statens krav på i alt 10 280 291,66 EUR (herefter »de græske myndigheders krav«).

27. Den 13. september 2005 forkyndte Agenzia i henhold til artikel 5 i lovdekret nr. 69/2003 to betalingspåkrav for Silcompa [11], hvorved selskabet blev anmodet om i mindelighed at betale de krævede beløb [12] til dækning af de græske myndigheders krav. Silcompa indbragte disse to betalingspåkrav for Commissione tributaria provinciale di Roma (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Rom, Italien), der afviste sagen [13]. Silcompa appellerede denne afgørelse til Commissione tributaria regionale di Roma (appeldomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i regionen Rom, Italien), som ved dom af 22. april 2010 [14] tog appellen til følge, henset til manglende forkyndelse af de nødvendige forudgående retsakter fra de græske myndigheder og utilstrækkelig begrundelse for de nævnte betalingspåkrav.

28. Agenzia har derfor iværksat kassationsanke ved den forelæggende ret med støtte i tre anbringender, hvoraf kun det andet [15] og det tredje [16] ifølge den forelæggende ret er relevante for denne præjudicielle forelæggelse.

29. I svarskriftet har Silcompa derimod gjort gældende, at punktafgiftskravene er ugyldige, fordi de vedrører omstændigheder, som Agenzia allerede har påtalt, og at de påtalte omstændigheder er identiske, således at der er tale om en fordobling af afgiftskravet.

8 – Silcompa indgav en begæring om forenklet bilæggelse af tvisten i henhold til artikel 5a i decreto legge n. 193/2016 (lovdekret nr. 193/2016). Den italienske regering har i sit svar på en række spørgsmål fra Domstolen oplyst, at Silcompa har betalt hele det beløb, der var angivet i forliget.

9 – Jf. Agenzias appelskrift i de sagsakter, der er forelagt for den forelæggende ret og indleveret til Domstolens Justitskontor, s. 8.

10 – Der er ifølge dette appelskrift tale om dom nr. 98424/2001 afsagt af retten i første instans i Athen.

11 – Betalingspåkrav nr. RP 05/14 for 10 280 291,66 EUR og betalingspåkrav nr. RP 05/12 for 64 218,25 EUR, der begge var udstedt den 1.9.2005. Datoerne for disse betalingspåkrav er angivet i de nationale sagsakter, der er fremlagt for Domstolen.

12 – Disse påkrav vedrørte ifølge den italienske regering betalinger til toldmyndighederne i Piræus og til toldmyndighederne i Athen.

13 – Dom nr. 501/41/07 af 3.12.2007.

14 – Dom nr. 45/37/10.

15 – I hovedsagen har Agenzia med det andet anbringende foreholdt Commissione tributaria provinciale di Roma (retten i første instans i skatte- og afgiftsretlige sager i provinsen Rom), at den tilsidesatte artikel 12 i direktiv 76/308 og artikel 6 i lovdekret nr. 69/2003. Agenzia har herved i det væsentlige gjort gældende, at indsigelser mod fordringen og det dokument, der hjemler ret til eksekution – især den angivelige manglende forkyndelse af forudgående retsakter fra de græske myndigheder – i forbindelse med bistand mellem medlemsstaterne skal fremsættes for den nationale myndighed, som gør fordringen gældende, dvs. den kompetente græske myndighed.

16 – Med det tredje anbringende har Agenzia påberåbt sig, at Commissione tributaria regionale di Roma (appeldomstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i regionen Rom) tilsidesatte artikel 3 i legge n. 212 del 2000 (lov nr. 212/2000), for så vidt som den fandt, at begrundelsen for betalingspåkravene var utilstrækkelig, da de parallelle procedurer, der var iværksat i Italien med henblik på inddrivelse af punktafgifter på de samme transaktioner, ikke blev taget til efterretning. Den forelæggende ret finder det i denne forbindelse nødvendigt at få oplyst, om den eventuelle »fordobling af afgiftskravet«, idet både den medlemsstat, der anmoder om bistand, og den medlemsstat, der anmodes om bistand, fremsætter et krav baseret på de samme afgiftsudløsende omstændigheder, kan blive genstand for vurdering i sagen til prøvelse af eksekutionsforretningen iværksat i forbindelse med medlemsstaternes gensidige bistand ved inddrivelse af punktafgifter.

30. Den forelæggende ret har i denne forbindelse anført, at i den foreliggende tvist finder både de italienske og de græske afgiftsmyndigheder på baggrund af særskilte og selvstændige undersøgelser, at overtrædelsen blev begået i den respektive medlemsstat. De græske myndigheders krav er tilsyneladende baseret på en straffedom, hvorimod de italienske myndigheders krav er baseret på den konstaterede forfalskning af ledsagedokumenterne. Punktafgiftskravene er imidlertid »alternative«, eftersom overtrædelsen, som det følger af artikel 20 i direktiv 92/12, nødvendigvis blev begået et enkelt sted, og der ligeledes må være tale om et enkelt afgiftskrav.

31. Silcompa risikerer i denne sammenhæng at skulle betale den samme sum for punktafgifter og sanktioner to gange, hvilket også, henset til de betydelige beløb, udgør en stor økonomisk byrde, ud over at det fordobler sagsomkostningerne.

32. Den forelæggende ret har anført, at selv om det fremgår af artikel 20, stk. 4, i direktiv 92/12, at den (i en anden medlemsstat) oprindeligt erlagte punktafgift under visse betingelser kan godtgøres, hvis det efterfølgende påvises, hvor overtrædelsen har fundet sted, skal denne påvisning ifølge den samme bestemmelse ske »senest tre år efter datoen for ledsagedokumentets udarbejdelse«, og denne frist er i den konkrete situation for længst udløbet.

33. Den forelæggende ret er derfor i tvivl om, hvorvidt opfyldelsen af kriterierne i artikel 20 i direktiv 92/12 – bl.a. kriteriet om det sted, hvor en overtrædelse eller uregelmæssighed er begået – også kan være genstand for vurdering i en sag til prøvelse af eksekutionsforanstaltninger, jf. artikel 12, stk. 3, i direktiv 76/308, der er iværksat som følge af en anmodning om bistand, i det mindste under omstændigheder som de foreliggende, hvor det samme krav fremsættes både af instanser i den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der anmoder om bistand, befinder sig (herefter »den medlemsstat, der anmoder om bistand«), og instanser i den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig (herefter »den medlemsstat, der anmodes om bistand«), og hvor der verserer sager vedrørende disse krav i den sidstnævnte medlemsstat.

34. Der er ifølge den forelæggende ret tale om en vurdering, som hverken vedrører eller sår tvivl om det anfægtede udenlandske krav eller dokument, der hjemler ret til eksekution, som omhandlet i artikel 12, stk. 1, i direktiv 76/308, men som derimod angår forudsætningen og begrundelsen for lovligheden af anmodningerne om bistand og i konsekvens heraf af samtlige eksekutionsforanstaltninger. Hovedsagen vedrører nærmere bestemt kun spørgsmålet om, hvorvidt den vurdering, som den medlemsstat, der anmodes om bistand, foretager af sin adkomst til selve fordringen, er relevant for den inddrivelse, der skal ske som led i samarbejdsordningen, og hvorvidt der kan tages stilling til et sådant parameter ved domstolene.

35. På denne baggrund har Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»[Skal] artikel 12, stk. 3, i [direktiv 76/308], sammenholdt med artikel 20 i [direktiv 92/12], fortolkes således, at kriteriet om det sted (hvor varen reelt er overgået til forbrug), hvor en overtrædelse eller uregelmæssighed faktisk er blevet begået, kan være genstand for vurdering i en sag anlagt til prøvelse af eksekutionsforanstaltninger, og i givet fald inden for hvilke grænser, såfremt samme krav, der som i den foreliggende tvist er baseret på samme udførselstransaktioner, fremsættes særskilt mod det afgiftspligtige selskab af den medlemsstat, der anmoder om bistand, og af den medlemsstat, der anmodes om bistand, og hvis der i den sidstnævnte medlemsstat samtidigt verserer både sagen til prøvelse af det nationale krav og sagen til prøvelse af eksekutionsforretningen på vegne af den anden medlemsstat, idet denne vurdering kan være til hinder for anmodningen om bistand og i konsekvens heraf for samtlige eksekutionsforanstaltninger?«

III. Retsforhandlingerne for Domstolen

36. Den italienske, den spanske og den svenske regering samt Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

37. Domstolen sendte den 22. oktober 2019 en anmodning om oplysninger til den forelæggende ret vedrørende de faktiske og retlige omstændigheder i hovedsagen.

38. Den forelæggende ret efterkom Domstolens anmodning i sit svar af 18. december 2019, der indgik til Domstolen den 31. december 2019.

39. På grund af sundhedskrisen i forbindelse med covid-19 blev det retsmøde, der var berammet til den 26. marts 2020, aflyst og ved afgørelse af 1. april 2020 erstattet af en række spørgsmål, som parterne blev anmodet om at besvare skriftligt. Den italienske, den spanske og den svenske regering samt Kommissionen har besvaret spørgsmålene inden for den frist, som Domstolen fastsatte.

IV. Bedømmelse

A. Det præjudicielle spørgsmåls rækkevidde

40. Det bør indledningsvis påpeges, at det følger af Domstolens faste praksis, at det tilkommer Domstolen inden for rammerne af samarbejdsproceduren med de nationale retter, som er indført ved artikel 267 TEUF, at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den, og at det ud fra dette synspunkt påhviler Domstolen i givet fald at omformulere det spørgsmål, der forelægges den [17].

41. I det foreliggende tilfælde verserer der to sager om inddrivelse af to afgiftskrav vedrørende de samme punktafgiftspligtige transaktioner, som både gøres gældende af de italienske og af de græske forvaltningsmyndigheder. De italienske myndigheders krav er støttet på Agenzias vurdering i januar 2000 om, at de varer, der var blevet afsendt til Grækenland, aldrig nåede frem til de græske toldmyndigheder, og at de græske toldmyndigheders stempler på de relevante ledsagedokumenter var falske. De græske myndigheder har derimod baseret deres krav på deres egen vurdering om, at de omhandlede varer reelt og formentlig uretmæssigt var overgået til forbrug på græsk område, og på grundlag af denne vurdering sendte de nævnte myndigheder i januar 2005 anmodninger om inddrivelse af fordringerne til toldmyndigheden i medfør af de relevante nationale bestemmelser til gennemførelse af direktiv 76/308.

42. Den forelæggende ret ønsker med spørgsmålet oplyst, om kriterierne for anvendelsen af artikel 20 i direktiv 92/12, dvs. kriterierne om det sted, hvor en overtrædelse eller uregelmæssighed faktisk er begået, kan vurderes af retten i den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig, i forbindelse med en sag til prøvelse af eksekutionsforanstaltninger med henblik på inddrivelse af en fordring i henhold til artikel 12, stk. 3, i direktiv 76/308, såfremt denne eksekution medfører, at det pågældende selskab pålægges dobbelt punktafgift på de samme varer [18].

17 – Dom af 25.7.2018, Dyson (C-632/16, EU:C:2018:599, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

18 – Jeg vil i lighed med Kommissionen fremhæve, at de forvaltningssager vedrørende betalingspåkrav, der er omhandlet i hovedsagen, ikke kan anses for at være »parallelle« (punkt 13 i anmodningen om præjudiciel afgørelse), eftersom disse påkrav blev meddelt fem år efter de betalingspåkrav, der i 2000 blev sendt til Silcompa vedrørende italienske fordringer. Med forbehold af de formaliteter, der skal opfyldes i overensstemmelse med italiensk ret, synes sagen om de italienske fordringer desuden at være afsluttet, eftersom Silcompa har betalt det samlede beløb til dækning af disse fordringer i henhold til det indgåede forlig (jf. punkt 24 i dette forslag til afgørelse).

43. Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse og af svaret på spørgsmålene af 18. december 2019[19], at den forelæggende ret ønsker oplyst, om begrundelsen for det dokument, der i henhold til direktiv 76/308 lå til grund for inddrivelsesforretningen i Italien, var tilstrækkelig, og om det er nødvendigt at tage stilling til fordoblingen af punktafgiftskravet.

44. Det må på denne baggrund fastslås, at den forelæggende ret med sit spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 12, stk. 3, i direktiv 76/308, sammenholdt med artikel 20 i direktiv 92/12, skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for, at en ret i den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig, efterprøver, om fuldbyrdelsen af de anmodninger om inddrivelse af fordringer vedrørende punktafgifter, der er indgivet til denne myndighed i henhold til artikel 6 i direktiv 92/12, medfører, at et selskab beskattes to gange for de samme transaktioner og for de samme varer, eftersom den nævnte myndighed selv har inddrevet en fordring vedrørende disse transaktioner og varer, og denne fordring er genstand for en retssag i denne medlemsstat.

45. Det er den eventuelle dobbelte opkrævning af de samme punktafgifter i afsendelsesmedlemsstaten og i den medlemsstat, hvortil de omhandlede varer er sendt, der er kernen i den forelæggende rets spørgsmål. Jeg vil således først gennemgå reglerne i direktiv 92/12 og bl.a. henvise til visse regler om punktafgiftens forfald, som er fastsat i dette direktiv (afsnit B). Selv om direktiv 92/12 på sin vis indeholder materielle regler om kompetencen til at opkræve punktafgifter, er *udøvelsen* af denne kompetence ifølge procedurereglerne bl.a. reguleret ved direktiv 76/308 (afsnit C).

B. Punktafgiftens forfald i henhold til direktiv 92/12

46. Af hensyn til det indre markeds etablering og funktion[20] tilsigter direktiv 92/12 at harmonisere de materielle regler vedrørende oplægning eller opbevaring af, omsætning af og kontrol med punktafgiftspligtige varer, herunder navnlig med henblik på at sikre, at vilkårene for punktafgiftens forfald er de samme i alle medlemsstater. Denne harmonisering gør det principielt muligt at ophæve dobbeltbeskatning i forbindelserne mellem medlemsstaterne[21]. Dette direktivs artikel 6 og 20, der indeholder generelle og specifikke regler om punktafgiftens forfald, er også rettet mod dette formål. Det vil imidlertid bringe dette formål i fare, hvis de græske og de italienske myndigheder i det foreliggende tilfælde kan efteropkræve punktafgifter på den samme transaktion.

1. Generelle bemærkninger om punktafgiftens forfald

47. Det bemærkes for det første, at i henhold til artikel 5, stk. 1, i direktiv 92/12 er den afgiftsudløsende handling i direktivets forstand fremstilling på EU-området af punktafgiftspligtige varer eller indførsel af sådanne varer til dette område. Eftersom det drejer sig om afgiftsbelægning af forbrug, skal afgiften for det andet forfalde så tæt på den endelige forbruger som muligt[22]. Det fremgår til dette formål af artikel 6, stk. 1, i direktiv 92/12, at punktafgifterne bl.a. forfalder ved overgangen til forbrug af afgiftspligtige varer såsom alkohol[23].

19 – Jf. bl.a. punkt 5.

20 – Jf. bl.a. fjerde betragtning til direktiv 92/12; jf. ligeledes dom af 2.4.1998, EMU Tabac m.fl. (C-296/95, EU:C:1998:152, præmis 22), af 5.4.2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, præmis 39), og af 29.4.2004, Kommissionen mod Tyskland (C-240/01, EU:C:2004:251, præmis 36).

21 – Dom af 30.5.2013, Scandic Distilleries (C-663/11, EU:C:2013:347, præmis 22 og 23), af 3.7.2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, præmis 17), og af 5.3.2015, Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142, præmis 20). Ønsket om at undgå dobbeltbeskatning kommer desuden til udtryk i artikel 8 i direktiv 92/12, hvorefter privatpersoner under visse omstændigheder kan medføre varer afgiftsfrit i en anden medlemsstat, og i dette direktivs artikel 22, hvorefter afgiften i de tilfælde, der er beskrevet i det nævnte direktivs artikel 7 og 10, kan godtgøres af afgangsmedlemsstaten.

22 – Jf. med hensyn til de principper, der ligger til grund for direktiv 92/12, generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614). Jf. vedrørende retslitteraturen ligeledes D. Berlin, *Politique fiscale, Commentaire J. Mégret*, bind I, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012.

23 – Der skal, som Kommissionen har fremhævet, sondres mellem varers overgang til forbrug og forbruget af disse varer.

48. Der forløber som hovedregel et tidsrum mellem den afgiftsudløsende handlings indtræden og tidspunktet for punktafgiftens forfald. Det er netop i dette tidsrum, at suspensionsordningen, som i artikel 4, litra c), i direktiv 92/12 er defineret som en afgiftsordning, der bl.a. anvendes på fremstilling af varer, hvor punktafgifterne er suspenderet, finder anvendelse [24]. Ifølge denne ordning, som de i hovedsagen omhandlede varer var underlagt, forfalder punktafgiften først på det tidspunkt, hvor varerne forlader denne ordning og overgår til forbrug. Den punktafgift, der er pålagt de varer, som henhører under denne ordning, er således endnu ikke forfalden, selv om den afgiftsudløsende omstændighed allerede er indtruffet [25].

49. Artikel 4, litra b), og artikel 11, stk. 2, i direktiv 92/12 indeholder en generel regel om, 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. I henhold til dette direktivs artikel 15 kan omsætningen af punktafgiftspligtige varer under suspensionsordning kun finde sted mellem afgiftsoplag, og den godkendte oplagshaver spiller en central rolle i forbindelse med proceduren med forsendelse af disse varer [26].

50. Bestemmelserne i direktiv 92/12 fastlægger således som helhed en ensartet ordning for varer, der pålægges punktafgift i medlemsstaterne, baseret på princippet om, at punktafgifter kun forfalder én gang. Overholdelsen af reglerne om oplægning og omsætning af samt kontrol med punktafgiftspligtige varer er en forudsætning for at opfylde formålene med direktiv 92/12. Det kan imidlertid ikke udelukkes, at disse regler i praksis vil blive overtrådt, hvilket er årsagen til, at lovgiver fastsatte de specifikke regler i direktiv 92/12.

2. Anvendelsesområdet for artikel 20 i direktiv 92/12

51. Ifølge retslitteraturen er risikoen for svig størst i de tilfælde, hvor en overtrædelse eller uregelmæssighed sker i forbindelse med bevægelse af varer under en suspensionsordning [27]. Da der kan forekomme en overtrædelse eller uregelmæssighed i hver medlemsstat, hvori varerne forsendes, er formålet med artikel 20 i direktiv 92/12 at undgå kompetencekonflikter mellem de medlemsstater, som kunne tænkes at opkræve punktafgifter af de varer, der har været genstand for overtrædelsen eller uregelmæssigheden [28]. Som Domstolen tidligere har fastslået, fremgår det af denne bestemmelse, hvilken medlemsstat der har enekompetence til at opkræve punktafgift i tilfælde af overtrædelser eller uregelmæssigheder, der begås under forsendelsen, såsom at varerne uretmæssigt forlader en suspensionsordning [29].

52. Mere specifikt omhandler artikel 20, stk. 1 og 2, i direktiv 92/12 begge en situation, hvor der er begået en overtrædelse eller en uregelmæssighed *i forbindelse med omsætning af varer*. Stk. 1 vedrører bl.a. en situation, hvor stedet for den nævnte overtrædelse eller uregelmæssighed er kendt, hvorimod stk. 2 vedrører en situation, hvor der er konstateret en overtrædelse eller en uregelmæssighed, uden at det er muligt at fastslå, hvor den er begået. Overtrædelsen anses i så fald for at være begået i den medlemsstat, hvor den er blevet konstateret [30].

24 – Dom af 5.4.2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, punkt 31).

25 – Dom af 12.12.2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, præmis 42), af 29.4.2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, præmis 78), og af 28.1.2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, præmis 22).

26 – Jf. dom af 2.6.2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, præmis 31 og 32), vedrørende den ved direktiv 92/12 indførte ordning med hæftelse for alle de risici, der er forbundet med omsætningen af punktafgiftspligtige varer under suspensionsordning. Denne oplagshaver er følgelig udpeget som den, der skal betale punktafgifterne, hvis der har fundet uregelmæssigheder eller overtrædelser sted i forbindelse med disse varers omsætning, som medfører deres forfald.

27 – Jf. herved D. Berlin, *Jurisclasseur Europe Traité*, hæfte nr. 1650, »Fiscalité indirecte«, den 1.1.2016, punkt 56.

28 – Generaladvokat Mischos forslag til afgørelse Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:209, punkt 74).

29 – Dom af 12.12.2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, præmis 43), og af 13.12.2007, BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788, præmis 44).

30 – Denne fortolkning bekræftes af forarbejderne til direktiv 2008/118, hvori der redegøres for logikken i artikel 20 i direktiv 92/12. Jf. forslag til Rådets direktiv om den generelle ordning om punktafgift (COM(2008) 78 endelig).

53. Det præciseres i artikel 20, stk. 3, i direktiv 92/12, at når punktafgiftspligtige varer ikke når frem til deres bestemmelsessted, og det ikke er muligt at fastslå, hvor overtrædelsen eller uregelmæssigheden har fundet sted, anses denne overtrædelse eller uregelmæssighed for at have fundet sted i afgangsmedlemsstaten, som således er kompetent til at inddrive punktafgifterne [31]. Denne bestemmelse vedrører således en situation, hvor de omhandlede varer ikke er nået frem til bestemmelsesstedet. Det er i så fald afgangsmedlemsstaten, der udpeges som kompetent.

54. Selv om artikel 20, stk. 2 og 3, indeholder de nævnte formodninger, er der i artikel 20, stk. 4, i direktiv 92/12 fastsat en »korrigerende« mekanisme for det tilfælde, at formodningen senere viser sig ikke at holde stik på grund af faktiske omstændigheder, som gør det muligt at fastslå, at en anden medlemsstat end den, der blev udpeget som følge af denne formodning, har kompetence. Det fremgår i denne forbindelse af stk. 4, at hvis det senest tre år efter datoen for ledsagedokumentets udstedelse påvises, i hvilken medlemsstat overtrædelsen eller uregelmæssigheden faktisk har fundet sted [32], påhviler det denne medlemsstat at inddrive den skyldige punktafgift.

55. Der kan drages en række konklusioner af de ovennævnte bestemmelser i direktiv 92/12, når disse betragtes som helhed. For det første forfalder punktafgifter ikke kun, når varer overgår til forbrug, men også når de forlader en suspensionsordning, herunder uretmæssigt. Generaladvokat Colomer har således fremhævet, at »[n]år 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 [EU-lovgiver] disse situationer med overgang til forbrug og dermed også de faktorer, der udløser afgiftens forfald, for at undgå, at punktafgiftspligtige varer unddrages denne afgiftsbelæggelse« [33].

56. For det andet kan overtrædelsen eller uregelmæssigheden kun anses for at være begået ét sted, eftersom punktafgiftspligtige varer kun kan overgå til forbrug én gang. Denne konklusion understøttes af den omstændighed, at en overtrædelse eller uregelmæssighed, der har fundet sted i forbindelse med omsætning af varer, sidestilles med disse varers overgang til forbrug, og af forekomsten af den »korrigerende« foranstaltning i artikel 20, stk. 4, i direktiv 92/12. Selv om der i praksis kan være begået flere på hinanden følgende overtrædelser eller uregelmæssigheder i forskellige medlemsstater i forbindelse med omsætningen af den samme punktafgiftspligtige vare (der foreligger mere end én overtrædelse eller uregelmæssighed), er det således kun den første overtrædelse eller uregelmæssighed – dvs. den, der har medført, at varer, som er i omsætning, forlader suspensionsordningen for punktafgifter – der har en juridisk værdi som omhandlet i dette direktivs artikel 20, for så vidt som en sådan overtrædelse eller en sådan uregelmæssighed har bevirket, at varerne efter al sandsynlighed er overgået til forbrug.

3. Den »korrigerende« mekanisme i artikel 20, stk. 4, i direktiv 92/12

57. Der er i artikel 20, stk. 4, i direktiv 92/12 fastsat en »korrigerende« mekanisme, hvoraf det fremgår, at hvis det senest tre år *efter datoen for ledsagedokumentets udarbejdelse* [34] påvises, i hvilken medlemsstat overtrædelsen eller uregelmæssigheden faktisk har fundet sted, inddriver denne medlemsstat punktafgiften til den sats, der gælder på datoen for varernes afsendelse. Når der er

31 – Dom af 12.12.2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, præmis 47).

32 – Domstolen har efter fast praksis fundet, at borgerne har ret til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med fællesskabsrettens bestemmelser. Denne ret består som en konsekvens af og et supplement til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved disse bestemmelser efter den fortolkning af dem, som Domstolen har anlagt. Den pågældende medlemsstat er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten (dom af 2.10.2003, Weber's Wine World m.fl., C-147/01, EU:C:2003:533, præmis 93 og den deri nævnte retspraksis).

33 – Generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, punkt 38).

34 – Det fremgår i denne forbindelse af artikel 19 i direktiv 92/12, at ledsagedokumentet udfærdiges i fire eksemplarer, nemlig et eksemplar, som afsenderen opbevarer, et eksemplar til modtageren, et eksemplar, som tilbagesendes til afsenderen med henblik på afslutning af ordningen, og et eksemplar til de kompetente myndigheder i bestemmelsesmedlemsstaten. Ledsagedokumentet udarbejdes som følge heraf på det tidspunkt, hvor varerne afsendes.

fremlagt bevis for, at inddrivelsen har fundet sted, godtgøres den oprindeligt erlagte punktafgift. For så vidt som artikel 20, stk. 1-3, i direktiv 92/12 indeholder de tidligere nævnte formodninger, indebærer denne artikels stk. 4 en mekanisme, som anvendes, hvis den faktiske situation afviger fra den formodede. Af hensyn til retssikkerhedsprincippet finder denne mekanisme imidlertid kun anvendelse i en periode på tre år efter datoen for ledsagedokumentets udarbejdelse.

58. Denne bestemmelse indeholder således to kumulative betingelser, nemlig at overtrædelsen eller uregelmæssigheden har fundet sted i en anden medlemsstat end den, hvori punktafgiften er erlagt, og at fristen på tre år efter datoen for ledsagedokumentets udarbejdelse ikke er udløbet. Det følger derfor af opbygningen af artikel 20, stk. 4, i direktiv 92/12, at det kun skal undersøges, om denne frist er blevet overholdt, hvis det påvises, i hvilken medlemsstat overtrædelsen eller uregelmæssigheden faktisk har fundet sted, og der er tale om en anden medlemsstat end den først anførte.

4. Anvendelsen af ovennævnte principper på den foreliggende sag

59. Det bør indledningsvis påpeges, at undersøgelsen af de italienske og de græske myndigheders beføjelser kompliceres af, at anmodningen om præjudiciel afgørelse indeholder meget få oplysninger om de omhandlede faktiske og retlige omstændigheder. Uden specifikke oplysninger er det desuden ikke muligt at indkredse det konkrete fortolkningsproblem, der kan rejses i forhold til direktiv 92/12. Selv om det påhviler den forelæggende ret at foretage de nødvendige faktiske vurderinger og at anvende dem på den tvist, der verserer for den, påhviler det således Domstolen at fortolke EU-retten i forhold til de faktiske og retlige omstændigheder, som de er beskrevet af den forelæggende ret, med henblik på at give denne de relevante elementer til at afgøre den tvist, som verserer for den[35].

60. Det skal for det første påpeges, at det i de sager vedrørende de italienske myndigheders krav, som er nævnt i punkt 22 i dette forslag til afgørelse, fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at Agenzia fastslog, at overtrædelsen eller uregelmæssigheden bestod i den manglende afslutning af suspensionsordningen, idet de ledsagedokumenter, som Silcompa havde modtaget, og som vedrørte forsendelserne af de omhandlede varer, var blevet forfalsket derved, at de var forsynet med et falsk stempel fra de græske toldmyndigheder. Forfalskningen af ledsagedokumentet svarede således efter Agenzias opfattelse til en overtrædelse eller en uregelmæssighed, der var begået i Italien, og dermed til et tilfælde, hvor varer uretmæssigt havde forladt suspensionsordningen, således at punktafgifterne forfaldt i Italien[36]. I januar 2000 meddelte Agenzia som følge heraf de relevante betalingspåkrav. For det andet må det i de sager vedrørende de græske myndigheders krav, som lå til grund for det betalingspåkrav, der er anfægtet i hovedsagen (jf. punkt 26 og 27 i dette forslag til afgørelse), antages, at de græske myndigheder sandsynligvis fastslog deres kompetence i henhold til artikel 6, stk. 1, litra a), i direktiv 92/12, eftersom varerne uretmæssigt overgik til forbrug i Grækenland – hvilket imidlertid skal efterprøves af den forelæggende ret[37].

61. Det følger heraf, at eftersom de italienske myndigheder har konstateret, at de omhandlede varer, som Silcompa havde afsendt under suspensionsordningen for punktafgifter, ikke var nået frem til bestemmelsesstedet i Grækenland, og at de relevante ledsagedokumenter var blevet forfalsket, har disse varer forladt denne ordning som følge af en overtrædelse eller en uregelmæssighed, der har fundet sted i forbindelse med omsætning af punktafgiftspligtige varer som omhandlet i artikel 20 i direktiv 92/12. Det fremgår således, at Agenzia i henhold til denne artikels stk. 1 med rette kunne inddrive afgiftskravet i medfør af de relevante bestemmelser i national ret. Som jeg tidligere har

35 – Dom af 9.11.2006, Chateignier (C-346/05, EU:C:2006:711, præmis 22).

36 – Det præciseres imidlertid ikke i de sagsakter der er fremlagt for Domstolen, ifølge hvilken bestemmelse i direktiv 92/12 det blev fastslået, at punktafgiften forfaldt i Italien. Eftersom den godkendte oplagshaver i henhold til artikel 20, stk. 1, første afsnit, i direktiv 92/12 skal betale punktafgiften, hvis der har fundet overtrædelser eller uregelmæssigheder sted i forbindelse med omsætning af varer under suspensionsordning, må det antages, at denne bestemmelse blev anvendt i det foreliggende tilfælde.

37 – Det fremgår ikke klart af anmodningen om præjudiciel afgørelse, hvilke bestemmelser i direktiv 92/12 de græske myndigheder anvendte. Dette spørgsmål skal derfor efterprøves af den forelæggende ret.

forklaret, er opbygningen af artikel 20 i direktiv 92/12 som helhed baseret på opfattelsen om, at en overtrædelse eller en uregelmæssighed, der har fundet sted i forbindelse med omsætning af varer under suspensionsordningen for punktafgifter, sidestilles med disse varers overgang til forbrug, hvilket kun kan ske én gang for de samme varer. På trods af denne regel efterkom Agenzia i 2005 de græske myndigheders anmodning om bistand til inddrivelse af punktafgiftskrav, som de græske myndigheder havde fremsat over for det samme selskab og vedrørende de samme varer.

62. I det foreliggende tilfælde råder Domstolen imidlertid ikke over konkrete oplysninger, som gør det muligt at vurdere, om der er begået overtrædelser eller uregelmæssigheder i en anden medlemsstat end Italien. Den ulovlige afsætning af den ethanol, som Silcompa havde afsendt, gav anledning til en straffesag i Grækenland og må derfor betragtes som en overtrædelse eller uregelmæssighed i forbindelse med de omhandlede varer, men henset til de faktiske omstændigheder i hovedsagen og den almindelige opbygning af direktiv 92/12 var der alene tale om en konsekvens af den overtrædelse eller uregelmæssighed, der tidligere var begået i Italien.

63. Det er på denne baggrund min opfattelse, at det – henset til denne afgørelse, der påhviler de nævnte myndigheder eller domstole – i den foreliggende præjudicielle sag ikke er relevant at vurdere den anden betingelse, der er anført i artikel 20, stk. 4, i direktiv 92/12, dvs. spørgsmålet om, på hvilket tidspunkt den nævnte frist på tre år for anvendelsen af den »korrigerende« mekanisme i denne bestemmelse begynder at løbe. Som jeg tidligere har nævnt, er det nemlig kun nødvendigt at undersøge denne frist, hvis det påvises, i hvilken medlemsstat overtrædelsen eller uregelmæssigheden faktisk har fundet sted, og der er tale om en anden medlemsstat end den først anførte, hvilket ikke synes at være tilfældet i hovedsagen.

64. Det skal i denne sammenhæng undersøges, hvorvidt og hvordan den forelæggende ret som domstol i den medlemsstat, der anmodes om bistand, kan kontrollere, om der foreligger en fordobling af punktafgiftskravet, som er fremsat af to myndigheder i to forskellige medlemsstater.

C. Direktiv 76/308 om gensidig bistand

1. De retsforskrifter, der er relevante for bedømmelsen

65. Oprettelsen af et indre marked har ganske vist gjort det muligt for virksomhederne at udnytte det økonomiske potentiale på dette marked fuldt ud, men de nationale skattemyndigheder, der stadig bundet af landegrænserne, har siden 1970'erne taget en række retlige instrumenter for gensidig bistand i brug for at sikre en bedre effektivitet på skatte- og afgiftsområdet [38]. Formålet med direktiv 76/308 er således at iværksætte princippet om gensidig tillid ved at fremme inddrivelse af fordringer mellem medlemsstaterne [39]. Gennemførelsen af den ordning om gensidig bistand, som er indført med dette direktiv, afhænger nemlig af, om en sådan tillid er til stede mellem de omhandlede nationale myndigheder [40].

66. Det nævnte direktiv omhandler for det første tre forskellige og særlige former for gensidig bistand, som den myndighed, der anmodes om bistand, skal yde på begæring af en myndighed, der anmoder om bistand, nemlig anmodning om oplysninger [41], anmodning om meddelelse af dokumenter vedrørende en fordring, der hidrører fra den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der har anmodet

38 – D. Berlin, »Synthèse – Droit fiscal de l'Union européenne«, JurisClasseur Europe Traité, den 1.5.2019, punkt 49.

39 – Jf. V. Michel, »Juridiction compétente pour le contrôle des mesures de recouvrement«, *Revue Europe*, nr. 3, marts 2010, kommentar nr. 109, og A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2016, punkt 479 ff.

40 – Jf. dom af 26.4.2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, præmis 40 og 41).

41 – I henhold til artikel 4 i direktiv 76/308. Jf. med hensyn til udveksling af oplysninger F. Fernández Marín, »The Right of Defence and the exchange of tax information ruled by EU law«, *Studi Tributari Europei*, bind 8, 2018, s. II, s. 25-95.

om bistand, befinder sig [42], og anmodning om inddrivelse af fordringer, der er omhandlet i et dokument, som hjemler ret til eksekution [43]. For det andet indeholder direktiv 76/308 specifikke bestemmelser om fastlæggelse af kompetencen for den medlemsstat, der anmoder om bistand, og den medlemsstat, der anmodes om bistand, i forbindelse med den omhandlede anmodning. Hovedsagen vedrører en anmodning om bistand til inddrivelse af fordringer, eftersom de græske myndigheder har indgivet en sådan anmodning til Agenzia.

a) Kompetencefordelingen i artikel 12 i direktiv 76/308

67. I artikel 12 i direktiv 76/308 fastsættes en kompetencefordeling mellem instanserne i den medlemsstat, der anmoder om bistand, og instanserne i den medlemsstat, der anmodes om bistand, for påkendelse af indsigelser vedrørende fordringen, eksekutionsgrundlaget eller eksekutionsforanstaltningerne. I forbindelse med sådanne indsigelser afhænger valget af den kompetente instans i medlemsstaten, som en part skal henvende sig til, af spørgsmålet om, hvorvidt indsigelsen vedrører på den ene side fordringen eller det dokument, der hjemler ret til eksekution, eller på den anden side eksekutionsforanstaltningerne. Som generaladvokat Bobek har påpeget, fremgår det af direktiv 2010/24, der har erstattet direktiv 76/308, at anvendelsen af lex auctoritatis, i henhold til hvilken handlinger, der foretages af myndighederne i en medlemsstat, som en generel regel reguleres af lovgivningen i denne medlemsstat (og dermed er handlingernes gyldighed underlagt samme lovgivning) [44]. Den kompetente instans i hver medlemsstat foretager som følge heraf alene prøvelse af lovligheden af retsakter, der er udstedt, og foranstaltninger, der er truffet af myndighederne i denne medlemsstat i lyset af lovgivningen i denne stat [45].

68. I tilfælde, hvor fordringen og/eller det dokument, der hjemler ret til eksekution, anfægtes under inddrivelsesforretningen, skal sagen således i henhold til artikel 12, stk. 1, i direktiv 76/308 indbringes for den kompetente instans i den medlemsstat, der anmoder om bistand. Ved anfægtelse af eksekutionsforanstaltninger, som er truffet i den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig, skal sagen derimod i henhold til artikel 12, stk. 3, i direktiv 76/308 indbringes for den kompetente instans i denne medlemsstat [46].

69. For fuldt ud at sikre den pågældende persons ret til at anfægte fordringen eller det dokument, der hjemler ret til eksekution, under inddrivelsesforretningen, skal den myndighed, der anmodes om bistand, når denne myndighed er blevet underrettet om, at der verserer en sag til prøvelse af fordringen eller det dokument, der hjemler ret til eksekution, i henhold til artikel 12, stk. 2, i direktiv 76/308 suspendere eksekutionsproceduren, indtil der foreligger en afgørelse fra den kompetente instans.

70. Som det fremgår af Domstolens praksis, er den kompetencefordeling, der er beskrevet i dette forslag til afgørelse, en naturlig følge af, at fordringen og eksekutionsgrundlaget er stiftet og oprettet på grundlag af gældende ret i den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der anmoder om bistand, befinder sig, mens den myndighed, der anmodes om bistand, med hensyn til eksekutionsforanstaltningerne i den medlemsstat, i hvilken den befinder sig, i henhold til artikel 5 og 6 i direktiv 76/308 anvender de bestemmelser, der er fastsat i dennes nationale ret for tilsvarende foranstaltninger [47]. Det følger i øvrigt af dette direktivs artikel 8, stk. 1, at det dokument, der hjemler ret til eksekution af fordringen, anerkendes uden videre og automatisk behandles som et dokument,

42 – I henhold til artikel 5 i direktiv 76/308.

43 – I henhold til artikel 6 i direktiv 76/308.

44 – Generaladvokat Bobeks forslag til afgørelse Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, punkt 40).

45 – Generaladvokat Bobeks forslag til afgørelse Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, punkt 43).

46 – Jf. ligeledes tiende betragtning til direktiv 76/308, hvorefter den, hvem betaling afkræves, skal fremsætte sin indsigelse over for den kompetente instans i den medlemsstat, hvor den myndighed, der anmoder om bistand, befinder sig, og den myndighed, der anmodes om bistand, skal suspendere eksekutionsproceduren, indtil der foreligger en afgørelse fra den kompetente instans.

47 – Dom af 14.1.2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, præmis 40), og af 14.3.2019, Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209, præmis 34).

der hjemler ret til eksekution i den medlemsstat, hvori den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig, hvilket efter min opfattelse er udtryk for princippet om gensidig tillid. Det følger af denne kompetencefordeling, at den myndighed, der anmodes om bistand, i princippet ikke kan anfægte gyldigheden eller eksigibiliteten af den akt eller afgørelse, for hvilken den anden myndighed anmoder om bistand med henblik på inddrivelse. Dette princip er imidlertid blevet svækket i retspraksis.

b) De nationale myndigheders mulighed for at afslå at yde gensidig bistand

71. Eftersom det for det første følger af artikel 8, stk. 1, i direktiv 76/308, at det dokument, der hjemler ret til eksekution af fordringen, anerkendes uden videre og automatisk behandles som et dokument, der hjemler ret til eksekution i den medlemsstat, hvori den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig, følger det for det andet af dette direktivs artikel 6, at den myndighed, der anmodes om bistand, »inddriver« denne fordring, da den myndighed, der anmodes om bistand, i henhold til det nævnte direktiv automatisk skal foretage denne inddrivelse. Der findes endvidere ikke nogen specifik bestemmelse, som gør det muligt at afslå en anmodning om inddrivelse [48]. I mangel af sådanne bestemmelser kan nationale myndigheder og instanser med udgangspunkt i Domstolens praksis undtagelsesvis afslå at yde bistand i forbindelse med inddrivelse, såfremt dette vil være i strid med den offentlige orden i medlemsstaten.

72. I Kyrian-dommen [49] fastslog Domstolen i denne henseende, at det »ikke [kan] udelukkes, at instanserne i den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig, *rent undtagelsesvist* vil være beføjet til at prøve, om fuldbyrdelsen af det nævnte dokument vil kunne skade navnlig *denne medlemsstats offentlige orden*, og i givet fald til at give afslag på helt eller delvist at yde bistand eller stille visse betingelser for at yde bistanden« [50]. Det er ifølge Domstolen »vanskeligt at forestille sig, at et dokument, der hjemler ret til eksekution af fordringen, fuldbyrdes af denne medlemsstat, hvis fuldbyrdelsen kan krænke denne medlemsstats *offentlige orden*« [51]. I den senere Donnellan-dom [52] gentog Domstolen dette princip, idet den tillod et sådant afslag, når gennemførelsen af bestemmelserne i direktivet om gensidig bistand ville medføre overtrædelse af de grundlæggende rettigheder som følge af manglende underretning af den berørte person, dvs. overtrædelse af artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder [53]. Domstolen støttede sig i denne forbindelse på sin klassiske praksis vedrørende begrænsning af princippet om gensidig tillid [54] i en situation, hvor anvendelsen af dette princip kunne føre til overtrædelse af grundlæggende rettigheder.

48 – Artikel 4, stk. 3, i direktiv 76/308 indeholder en række indsigelsesgrunde. Denne bestemmelse vedrører imidlertid anmodninger om oplysninger, hvilket der ikke er tale om i den foreliggende sag.

49 – Dom af 14.1.2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11).

50 – Dom af 14.1.2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, præmis 42), bekræftet ved dom af 26.4.2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, præmis 47). Min fremhævelse.

51 – Dom af 14.1.2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, præmis 43), bekræftet ved dom af 26.4.2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, præmis 48). Min fremhævelse.

52 – Dom af 26.4.2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282).

53 – Domstolen fastslog bl.a., at artikel 14, stk. 1 og 2, i direktiv 2010/24 skal fortolkes således, at denne bestemmelse ikke er til hinder for, at en myndighed i en medlemsstat afslår eksekution af en anmodning om inddrivelse af en fordring vedrørende en bøde, der er pålagt i en anden medlemsstat, under henvisning til, at den afgørelse, der pålægger denne bøde, ikke blev behørigt meddelt den pågældende, før anmodningen om inddrivelse blev fremsat for nævnte myndighed under anvendelse af dette direktiv (dom af 26.4.2018, Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282).

54 – Jf. med hensyn til begrænsning af princippet om gensidig tillid dom af 21.12.2011, N.S. m.fl. (C-411/10 og C-493/10, EU:C:2011:865), af 5.4.2016, Aranyosi og Căldăraru (C-404/15 og C-659/15 PPU, EU:C:2016:198), og af 25.7.2018, Minister for Justice and Equality (Mangler i retssystemet) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586).

73. I den foreliggende sag skal Domstolen ikke desto mindre tage stilling til, om der foreligger grunde til at afslå en anmodning om bistand, når det er fastslået, at der foreligger en fordobling af punktafgiftskravet [55]. Når medlemsstaten gennemfører EU-retten, kan en sådan fordobling da udgøre en indsigelsesgrund over for en anmodning om bistand til inddrivelse af afgifter? Før jeg behandler spørgsmålet om en eventuel tilsidesættelse af den offentlige orden eller af grundlæggende rettigheder, bør det i denne henseende undersøges, om svaret på dette spørgsmål kan findes i de relevante bestemmelser i den afledte ret.

2. Forpligtelsen for instanserne i den medlemsstat, der anmoder om bistand, til at undersøge, om myndighederne i denne medlemsstat har kompetence

74. Det præjudicielle spørgsmål kan efter min opfattelse kun besvares benægtende.

75. Som jeg har forklaret i punkt 47-50 i dette forslag til afgørelse, følger det nemlig af opbygningen af direktiv 92/12, at en punktafgiftspligtig vare kun kan overgå til forbrug én gang, eftersom punktafgifterne forfalder ved en vares overgang til forbrug, uanset om det sker retmæssigt eller uretmæssigt. Med hensyn til afgifternes forfald sidestilles det tilfælde, hvor varer forlader afgiftssuspensionsordningen, fordi der er begået en overtrædelse eller en uregelmæssighed i forbindelse med deres omsætning, med overgang til forbrug. Som anført i punkt 56 i dette forslag til afgørelse er det imidlertid kun den første overtrædelse eller uregelmæssighed – som har bevirket, at varer, der er i omsætning, har forladt suspensionsordningen for punktafgifter – der ifølge denne bestemmelse er relevant. Det kan dog ikke udelukkes, at der i praksis kan opstå tvister om fastlæggelsen af, hvor en sådan overtrædelse eller en sådan uregelmæssighed er begået.

76. For at kunne besvare den forelæggende rets spørgsmål om, hvorvidt domstolen i den medlemsstat, der anmodes om bistand, i forbindelse med en sag til prøvelse af eksekutionsforanstaltningers lovlighed kan efterprøve fastlæggelsen af, hvor overtrædelsen eller uregelmæssigheden er begået, skal det derfor, henset til de bestemmelser i direktiv 76/308, der er nævnt i punkt 67-70 i dette forslag til afgørelse, afgøres, om en sådan fastlæggelse vedrører fordringen, eksekutionsgrundlaget eller eksekutionsforanstaltningerne som omhandlet i artikel 12 i direktiv 76/308. Svaret på dette spørgsmål kan efter min opfattelse udledes af de samlede bestemmelser i direktiv 92/12 og navnlig af artikel 6 og 20 heri, der som tidligere nævnt har til formål at fastlægge medlemsstaternes kompetence til at opkræve punktafgifter af de varer, der er omhandlet i dette direktiv.

77. Det fremgår nærmere bestemt af artikel 6 og 20 i direktiv 92/12, at en medlemsstats kompetence til at opkræve punktafgifter af varer såsom alkohol afhænger af det sted, hvor de er overgået til forbrug, jf. dette direktivs artikel 6, det sted, hvor varer under transport har forladt afgiftssuspensionsordningen, jf. det nævnte direktivs artikel 20, stk. 1-3, eller det sted, hvor en overtrædelse eller uregelmæssighed faktisk er begået, hvilket afgøres efterfølgende, jf. samme direktivs artikel 20, stk. 4. Med hensyn til sidestillingen af de grunde til punktafgiftens forfald, der er angivet i det nævnte direktivs artikel 6 og 20 og beskrevet ovenfor, kan der efter min opfattelse kun drages den konklusion, at spørgsmålet om det sted, hvor punktafgiftspligtige varer overgår til forbrug, eller det sted, hvor en overtrædelse eller uregelmæssighed er begået, først og fremmest er et materielt spørgsmål om selve afgiftsskyldens eksistens [56]. For så vidt som det ifølge direktiv 92/12 er en betingelse for, at en medlemsstat kan opkræve punktafgift, at der er indtruffet en særlig begivenhed på dens område, er det efter min opfattelse indlysende, at en indsigelse om fastlæggelsen af det sted, hvor en

55 – I modsætning til dom af 14.1.2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11), og af 26.4.2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282), vedrører den foreliggende sag ikke reglerne om meddelelse, hvilket efter min opfattelse udelukker, at der henvises til den offentlige orden som omhandlet i denne retspraksis.

56 – Jf. analogt med hensyn til dikotomien mellem afgiftsskyldens eksistens og dens opkrævning med hensyn til toldafgifter dom af 20.10.2005, Transport Maatschappij Traffic (C-247/04, EU:C:2005:628, præmis 26 ff.).

overtrædelse eller en uregelmæssighed er begået, jf. dette direktivs artikel 20, ligeledes kan betragtes som et spørgsmål, der vedrører fordringen eller det dokument, der hjemler ret til eksekution, som omhandlet i artikel 12 i direktiv 76/308. Henset til logikken i dette direktiv har retten i den medlemsstat, der anmodes om bistand, således ikke kompetence til at vurdere dette spørgsmål.

78. Den situation, der er beskrevet i forelæggelsesafgørelsen, dvs. en situation, hvor et selskab pålægges punktafgifter to gange for en forsendelse af varer, synes imidlertid ikke at være forenelig med opbygningen af direktiv 92/12 som helhed. Selv om de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, ikke indeholder elementer, som i det foreliggende tilfælde kan begrunde, at den medlemsstat, der anmodes om bistand, afviser at fuldbyrde den modtagne anmodning om bistand med henvisning til en tilsidesættelse af den offentlige orden i denne medlemsstat eller af grundlæggende rettigheder som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i punkt 72 i dette forslag til afgørelse, må retten i den medlemsstat, der anmodes om bistand, imidlertid ikke se bort fra tilgængelige oplysninger om en tilsvarende foranstaltning, som er rettet mod den samme virksomhed i denne medlemsstat, dvs. en anden medlemsstat end den, der har fremsat anmodningen vedrørende en transaktion i forbindelse med de samme varer, og heller ikke fuldbyrde denne anmodning om bistand blindt og mekanisk.

79. I denne henseende indebærer princippet om gensidig tillid, som konkretiseret ved direktiv 76/308, nødvendigvis, at alle medlemsstater med den fornødne omhu overholder kravene i EU-retten. For så vidt som Silcompa, som det fremgår af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, har anlagt en retssag om fordringen vedrørende de punktafgifter, som de græske myndigheder pålagde, og som vedrører de samme transaktioner og de samme varer, hvoraf der allerede er svaret afgift i Italien, påhviler det den græske ret, der behandler sagen, at efterprøve, om de græske myndigheder havde kompetence til at opkræve punktafgift af de omhandlede varer, eftersom disse varer ifølge de foreliggende oplysninger forlod suspensionsordningen for punktafgifter som omhandlet i artikel 3 og artikel 20, stk. 1, i direktiv 92/12 som følge af en overtrædelse eller en uregelmæssighed, der fandt sted i Italien. Retten i den medlemsstat, der anmodes om bistand, bør i overensstemmelse med artikel 12, stk. 2, i direktiv 76/308 udsætte sin afgørelse om fuldbyrdelsen af anmodningen om bistand, indtil retten i den medlemsstat, der anmoder om bistand, har foretaget den nævnte prøvelse.

V. Forslag til afgørelse

80. Jeg foreslår på baggrund af det ovenfor anførte, at Domstolen besvarer det præjudicielle spørgsmål, der er forelagt af Corte suprema di cassazione (kassationsdomstol, Italien), således:

»Artikel 12, stk. 3 i Rådets direktiv 76/308/EØF af 15. marts 1976 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger, som ændret ved Rådets direktiv 2001/44/EF af 15. juni 2001, sammenholdt med artikel 6 og 20 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, som ændret ved Rådets direktiv 92/108/EØF af 14. december 1992, skal fortolkes således, at kriterierne om det sted, hvor en overtrædelse eller uregelmæssighed faktisk er begået, som omhandlet i artikel 20 i direktiv 92/12 ikke kan vurderes af retten i den medlemsstat, i hvilken den myndighed, der anmodes om bistand, befinder sig, i en sag til prøvelse af eksekutionsforanstaltninger med henblik på inddrivelse af en fordring i henhold til artikel 12, stk. 3, i direktiv 92/12. Da det ikke er foreneligt med den almindelige opbygning af direktiv 92/12, at de samme varer pålægges dobbelt punktafgift i flere medlemsstater, påhviler det imidlertid den ret i medlemsstaten, ved hvilken der er anlagt en retssag om fordringen vedrørende de punktafgifter, som vedrører de samme transaktioner og de samme varer, hvoraf der allerede er svaret afgift i en anden medlemsstat, at efterprøve, om de myndigheder, der anmoder om bistand, havde kompetence til at opkræve denne punktafgift.«