



KOMMISSIONEN FOR DE EUROPÆISKE FÆLLESSKABER

Bruxelles, den 02.04.2004
KOM(2004) 227 endelig

2004/0072 (CNS)

**KOMMISSIONENS RAPPORT TIL EUROPA-PARLAMENTET, RÅDET OG
DET EUROPÆISKE ØKONOMISKE OG SOCIALE UDVALG**

om anvendelsen af artikel 7 til 10 i direktiv 92/12/EØF

Forslag til

RÅDETS DIREKTIV

**om ændring af direktiv 92/12/EØF om den generelle ordning for punktafgiftspligtige
varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed**

(fremlagt i henhold til artikel 27 i direktiv 92/12/EØF)

(forelagt af Kommissionen)

INDHOLDSFORTEGNELSE

KOMMISSIONENS RAPPORT TIL EUROPA-PARLAMENTET, RÅDET OG DET EUROPÆISKE ØKONOMISKE OG SOCIALE UDVALG OM ANVENDELSEN AF ARTIKEL 7 TIL 10 I DIREKTIV 92/12/EØF	4
1. Indledning	4
2. Fællesskabsbestemmelser vedrørende bevægelser inden for Fællesskabet af varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat	6
2.1. Baggrund.....	6
2.2. Proceduren	6
2.3. Evaluering af anvendelsen af artikel 7 til 10	7
2.3.1. Omfanget af handelen.....	7
2.3.2. Forarbejdede tobaksvarer.....	8
2.3.3. Mineralolier	8
2.3.4. Alkoholholdige drikkevarer.....	8
3. Problemer i forbindelse med anvendelsen af artikel 7 til 10 og løsningsmodeller.....	10
3.1. Indledning.....	10
3.2. Den overordnede struktur i artikel 7 til 10.....	10
3.3. Artikel 7.....	11
3.3.1. Anvendelsesområde og betalingspligtige personer.....	11
3.3.2. Definition af de berørte personer	13
3.3.3. Administrative formaliteter - formaliteter i bestemmelsesmedlemsstaten	13
3.3.4. Administrative formaliteter - anvendelse af det forenklede ledsagedokument	14
3.3.5. Salg om bord på et fly eller færgе under transport i Fællesskabet	15
3.3.6. Fraværet af bestemmelser om overtrædelser	18
3.4. Artikel 8	19
3.4.1. De eksisterende problemer.....	19
3.4.1.1. Hvordan man skal fortolke begrebet “som de selv medfører”	19
3.4.1.2. Ikke-erhvervsmæssige bevægelser	20
3.4.1.3. Grænseoverskridende handel.....	22
3.4.2. Udtalelse	22

3.5.	Artikel 9	25
3.5.1.	Relevansen af artikel 9, stk. 1	25
3.5.2.	Kriterier for at kunne fastslå, om der er tale om erhvervsmæssige formål.....	26
3.5.3.	Atypiske transportformer (artikel 9, stk. 3)	27
3.6.	Artikel 10	28
3.6.1.	Transport af varer, der udelukkende er til brug for privatpersoner	28
3.6.2.	Sælgerens forpligtelser	29
3.6.3.	Manglende administrativt ledsagedokument	30
3.6.4.	Transport på vegne af en privatperson.....	30
4.	Konklusioner.....	32
BILAG <i>Artikel 7 til 10 i direktiv 92/12/EØF</i>		33
FORSLAG TIL RÅDETS DIREKTIV om ændring af direktiv 92/12/EØF om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed		44

KOMMISSIONENS RAPPORT TIL EUROPA-PARLAMENTET, RÅDET OG DET EUROPÆISKE ØKONOMISKE OG SOCIALE UDVALG

om anvendelsen af artikel 7 til 10 i direktiv 92/12/EØF

1. INDLEDNING

Rapporten indeholder resultaterne af den gennemgang af artikel 7 til 10 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 hermed¹ (herefter benævnt "direktivet"), der er gennemført i henhold til artikel 27 i dette direktiv. I direktivet står der:

"Inden den 1. januar 1997 vurderer Rådet, der træffer afgørelse med enstemmighed, på ny på grundlag af en rapport fra Kommissionen artikel 7, 8, 9 og 10 og vedtager i givet fald på forslag af Kommissionen og efter høring af Europa-Parlamentet de nødvendige ændringer."

Af følgende årsager var det imidlertid ikke muligt at overholde denne frist:

- Fristen i artikel 27 gav ikke de berørte parter tilstrækkelig tid til at fremkomme med en velbegrunder udtalelse om de eventuelle vanskeligheder i forbindelse med anvendelsen af artikel 7 til 10. Det skal også fremhæves, at samhandelen med varer, for hvilke der allerede er opkrævet afgift, kun udgjorde en lille del af de erhvervsmæssige transaktioner i Fællesskabet med punktafgiftspligtige varer i slutningen af 1996.

Siden da har der været en stigende interesse for bevægelser af punktafgiftspligtige varer, for hvilke punktafgiften er erlagt. F.eks. har der været en betydelig stigning i internethandelen (fjernsalg og fjernkøb). Det var forbrugernes interesse i denne købeform, der fik de erhvervsdrivende til at anmode de berørte medlemsstater om forenklede kontrolprocedurer og metoder for betaling af punktafgifter. Kommissionen foretrak at afvente resultatet af indførelsen af sådanne "alternative" nationale procedurer, før den udtalte sig om deres berettigelse og eventuelt drog de nødvendige konklusioner med hensyn til EF-lovgivningen.

- Den 2. april 1998 afsagde Domstolen dom i sagen C-296/95 (EMU Tabac SARL, The Man in Black, Ltd). Denne sag vedrørte et problem med fortolkningen af bestemmelserne i artikel 8, og Kommissionen skulle i sin rapport tage hensyn til den fortolkning, som Domstolen lagde sig fast på.
- I de senere år er der indgivet en lang række klager af EU-borgere vedrørende den restriktive anvendelse af bestemmelserne i artikel 8, som visse medlemsstater efter

¹ EFT L 76 af 23.3.1992, s. 1. Direktivet er senest ændret ved rådets forordning (EF) nr. 807/2003 af 14. april 2003 (EUT L 122 af 16.5. 2003, s. 36).

sigende skulle anvende. De oplysninger, der er indhentet i forbindelse med behandlingen af disse klager, har givet en bedre forståelse af de fortolkningsproblemer, der kan opstå med visse af Fællesskabets bestemmelser om punktafgifter.

Erhvervsmæssig omsætning inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer sker som regel under en suspensionsordning. Disse varer, der ikke er overgået til forbrug, og for hvilke der ikke er betalt punktafgift, ledsages under transporten mellem afgiftsoplag i de forskellige medlemsstater af et administrativt ledsagedokument. Dette sikrer, at punktafgiften, der er en afgift på forbruget af de pågældende varer, opkræves i den medlemsstat, hvor varerne formodes at blive anvendt.

Punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug, og for hvilke der således allerede er betalt punktafgift, kan ligeledes omsættes inden for Fællesskabet. Det er denne form for omsætning, der er omfattet af bestemmelserne i direktivets artikel 7 til 10. Heri er de generelle beskatningsregler samt procedurerne for deres anvendelse fastlagt. Et af formålene med disse bestemmelser er at gøre det muligt for borgerne at købe punktafgiftspligtige varer i det indre marked og derefter transportere dem til en anden medlemsstat uden igen at skulle erlægge punktafgift. Et andet formål er at sikre, at punktafgiften for varer, der er beregnet til erhvervsmæssige formål, erlægges i forbrugsmedlemsstaten. Proceduren for omsætning inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, er beskrevet i punkt 2 nedenfor.

2. FÆLLESSKABSBESTEMMELSER VEDRØRENDE BEVÆGELSER INDEN FOR FÆLLESSKABET AF VARER, DER ALLEREDE ER OVERGÅET TIL FORBRUG I EN MEDLEMSSTAT

2.1. Baggrund

Den endelige formulering af direktivets artikel 7 til 10 er resultatet af lange og komplicerede drøftelser i Rådet af et forslag til direktiv, der blev fremlagt af Kommissionen i november 1990², og som tog højde for de kriterier, som Økofin-Rådet fastsatte den 13. november 1989.

I stedet for de nuværende fire artikler indeholdt Kommissionens forslag kun en enkelt bestemmelse, der skulle omfatte al omsætning inden for Fællesskabet af varer, for hvilke der var betalt punktafgifter. Den foreslåede artikel (artikel 5) omfattede bestemmelser, der ville have gjort det muligt at opkræve punktafgiften i en anden medlemsstat end den, hvori varerne var overgået til forbrug.

Da de generelle principper for det indre marked allerede garanterer købefriheden, indeholdt ovennævnte forslag til direktiv ingen bestemmelser om privatpersoners køb i andre medlemsstater end deres egen. Det skal imidlertid bemærkes, at det på det tidspunkt, hvor forslaget blev udarbejdet, var rimeligt at antage, at der ville ske en større indbyrdes tilnærmelse af afgiftssatserne.

Under drøftelserne i Rådet blev man klar over, hvilke vanskeligheder og hindringer der skulle overvindes, for at man på kort sigt kunne opnå fælles punktafgifter, som foreslået af Kommissionen. Da det ikke var muligt at harmonisere satserne, blev tilnærmelsesprocessen i stedet koncentreret om systemet for omsætning af og kontrol med punktafgiftspligtige varer.

Det stod klart, at bestemmelserne om varebevægelserne i Fællesskabet måtte tages op til fornyet undersøgelse med henblik på at fastlægge klare gennemførelsesbestemmelser. Formuleringen af artikel 7 til 10 er resultatet af denne fornyede undersøgelse.

Som hjælp ved læsningen af denne rapport er artikel 7 til 10 i deres nuværende ordlyd vedlagt som bilag 1.

2.2. Proceduren

Proceduren i direktivet for varer, der allerede er overgået til forbrug, går kort fortalt ud på følgende:

- (1) **Ved erhvervsmæssige varebevægelser mellem medlemsstaterne forfalder punktafgiften i bestemmelsesmedlemsstaten**

² KOM(90) 431 endelig udg. af 7.11.1990.

- (2) Der indføres lovbestemmelser, der gør det muligt for medlemsstater at opkræve punktafgiften hos de personer, der er involveret i en varebevægelse inden for Fællesskabet (artikel 7, stk. 3)
- (3) **Ved andre erhvervmæssige varebevægelser end "fjernsalg"**, der er omhandlet i artikel 10, skal der af kontrollensyn anvendes et forenklet ledsagedokument (artikel 7, stk. 4). Formen og indholdet af dette dokument er fastlagt i Kommissionens forordning (EØF) nr. 3649/92 af 17. december 1992 om et forenklet ledsagedokument med henblik på omsætning inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i afgangsmedlemsstaten³
- (4) Der fastsættes særlige bestemmelser for sikkerhedsstillelse og betaling af punktafgifter i bestemmelsesmedlemsstaten (artikel 7, stk. 5)
- (5) **For så vidt angår varer, som privatpersoner anskaffer sig direkte** til egen brug, og som de selv medfører, opkræves punktafgifterne ifølge artikel 8 i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet
- (6) Der er fastlagt visse kriterier, bl.a. vejledende mængder, med henblik på at skelne mellem erhvervmæssige og ikke-erhvervmæssige transaktioner (artikel 9, stk. 2)
- (7) **Når der er tale om "fjernsalg"** (forsendelse af varer fra en sælger til en person, der er etableret i en anden medlemsstat, og som ikke er godkendt oplagshaver eller registreret eller ikke-registreret erhvervsdrivende), forfalder bestemmelsesmedlemsstatens punktafgift hos den udenlandske sælger (artikel 10)
- (8) Der fastsættes bestemmelser om, at punktafgifter, der oprindeligt er erlagt i den medlemsstat, hvor varerne blev anskaffet, **godtgøres**, når der er betalt afgift i bestemmelsesmedlemsstaten (artikel 7, stk. 6, og artikel 10, stk. 4).

2.3. Evaluering af anvendelsen af artikel 7 til 10

2.3.1. Omfanget af handelen

Lovlig omsætning inden for Fællesskabet med handel for øje af punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, forekommer forholdsvis sjældent. Derfor kan medlemsstaterne som regel ikke fremlægge nævneværdige statistiske oplysninger herom. Det fremgår imidlertid af en samlet vurdering, at omsætningen af varer, for hvilke der allerede er erlagt punktafgift, ikke udgør mere end 3% af den samlede handel med punktafgiftspligtige varer i Fællesskabet.

Dette samlede tal bør imidlertid analyseres for hver kategori af de punktafgiftspligtige varer. Det kan nemlig konstateres, at bevægelsernes omfang ikke er ens for alle varekategorier.

³ EFT L 369 af 18.12.1992, s. 17.

2.3.2. *Forarbejdede tobaksvarer*

Regelmæssig omsætning i Fællesskabet i erhvervsmæssigt øjemed af forarbejdede tobaksvarer, der allerede er overgået til forbrug, er forholdsvis sjælden. Dette skyldes bl.a. følgende:

- Forarbejdede tobaksvarer, der er overgået til forbrug, er allerede pakket og klar til anvendelse. Da mange medlemsstater benytter banderoler eller andre mærkater for at vise, at punktafgiften er betalt, vil det være meget vanskeligt på legal vis at forsende varer, der er overgået til forbrug i en medlemsstat, til en anden medlemsstat med henblik på salg. Når disse mærkater først er anbragt på emballagen, er de desuden meget svære at fjerne uden at beskadige indpakningen eller varen selv.
- Selv om andre medlemsstater ikke anvender afgiftsbanderoler, har de imidlertid et distributionsmonopol og tillader derfor ikke salg af tobaksvarer uden for det godkendte distributionsnet.
- I henhold til direktiv 2001/37/EF⁴ skal alle pakker med forarbejdede tobaksvarer være forsynet med sundhedsadvarsler på forbrugsmedlemsstatens officielle sprog.

På grund af de store afgiftsmæssige forskelle mellem medlemsstaterne udgør forarbejdede tobaksvarer til privat brug, der transporteres lovligt *såvel som ulovligt* inden for Fællesskabet, en meget stor del af de køb, som EU-borgerne foretager uden for deres egen medlemsstat.

2.3.3. *Mineralolier*

Hverken erhvervsmæssige eller private lovlige bevægelser inden for Fællesskabet af mineralolier, der allerede er overgået til forbrug, er af nævneværdig omfang. Dette skyldes hovedsagelig, at produktion og distribution af mineralolier styres af et forholdsvis begrænset antal godkendte erhvervsdrivende. Desuden opbevares brændstoffer, for hvilke afgiften er betalt, i distributionsanlæg, som betjener nøje afgrænsede områder.

2.3.4. *Alkoholholdige drikkevarer*

Bevægelserne inden for Fællesskabet af alkoholholdige drikkevarer, der allerede er overgået til forbrug, udgør den største del af såvel erhvervsmæssige som private transaktioner af punktafgiftspligtige varer, for hvilke afgiften er erlagt. Alkoholsektoren adskiller sig desuden fra de to andre sektorer på følgende måder:

- produktionen fordeler sig på et stort antal producenter
- der findes et stort udbud af forskellige varer

⁴ Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2001/37/EF af 5. juni 2001 om indbyrdes tilnærmelse af medlemsstaternes love og administrative bestemmelser om fremstilling, præsentation og salg af tobaksvarer (EFT L 194 af 18.7.2001. s. 26).

- produktionen er tæt knyttet til et geografisk område (varer, der er typiske for en region, kontrollerede oprindelsesbetegnelser osv.).

Dette forklarer, hvordan der kan være en stor efterspørgsel på varer, der har specifikke kendetegn, og som ikke altid befinder sig på afgiftsoplag. De lave afgifter, der anvendes i visse medlemsstater (f.eks. en nulsats på vin), fordi alkoholholdige drikkevarer forbruges af en stor del af befolkningen, er grunden til, at der er så mange såvel *lovlige som ulovlige* bevægelser inden for Fællesskabet af disse drikkevarer til privat brug.

3. PROBLEMER I FORBINDELSE MED ANVENDELSEN AF ARTIKEL 7 TIL 10 OG LØSNINGSMODELLER

3.1. Indledning

Kommissionen spurgte allerede i 1996 de nationale myndigheder og erhvervssammenslutninger i sektoren for punktafgiftspligtige varer om, hvilke vanskeligheder de var stødt på i forbindelse med anvendelsen af artikel 7 til 10.

Det fremgik af denne konsultation, at erhvervssammenslutningerne i det store og hele fandt, at procedurerne under artikel 7 til 10 var tilfredsstillende, mens de nationale myndigheder gav udtryk for en vis bekymring over svaghederne i det administrative kontrolsystem. Dette var også resultatet af et Fiscalis-seminar, der blev afholdt for at drøfte reglerne for punktafgiftspligtige varers omsætning i henhold til artikel 7 til 10 i direktiv 92/12/EØF.

Det må konstateres, at selv om omfanget af bevægelser inden for Fællesskabet af varer, for hvilke der er erlagt afgifter, stadig er forholdsvis begrænset, har flere og flere erhvervsdrivende og privatpersoner siden denne første undersøgelse forsøgt at fortolke bestemmelserne i artikel 7 til 10 på en sådan måde, at de kan legitimere en handelspraksis, hvorved punktafgifterne betales i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet. Desuden har stigningen i antallet af internettransaktioner samt afskaffelsen af det toldfrie salg for personer, der rejser inden for Fællesskabets grænser, ført til en øget anvendelse af de ovennævnte bestemmelser.

På baggrund af denne konstatering og de erfaringer, som både medlemsstaterne og de erhvervsdrivende har gjort, mener Kommissionen, at tiden er inde til at fremlægge en rapport om anvendelsen af direktivets artikel 7 til 10. Denne rapport tager højde for resultaterne af den undersøgelse, som Kommissionen foretog i 2002 blandt de nationale myndigheder og de erhvervsdrivende, der er involveret i punktafgiftspligtige varers bevægelser inden for Fællesskabet.

I punkt 3.2. til 3.6. beskrives bestemmelserne i artikel 7 til 10, de vanskeligheder, der er opstået med deres anvendelse, Kommissionens opfattelse af disse forskellige vanskeligheder og dens planer for, hvordan de kan løses.

3.2. Den overordnede struktur i artikel 7 til 10

Vanskeligheder

Som nævnt i punkt 2.1 er den nuværende formulering af direktivets artikel 7 til 10 resultatet af lange og komplicerede drøftelser i Rådet.

Det må erkendes, at resultatet blev et direktiv, hvis opbygning langt fra er harmonisk. Der er således tre bestemmelser, der vedrører den samme situation, nemlig erhvervsmæssig oplægning i en anden medlemsstat, og som alle har det samme mål, nemlig at sikre, at punktafgiften betales i nævnte medlemsstat. Dertil kommer, at bestemmelsernes respektive anvendelsesområde ikke altid er klart defineret. Dette

betyder, at visse varebevægelser kan være omfattet af flere forskellige bestemmelser, som gør det nødvendigt at overholde forskellige formaliteter.

Udtalelse

Med henblik på øget kohærens og læselighed vil det være hensigtsmæssigt mere præcist at definere anvendelsesområdet for de artikler, der vedrører betaling af punktafgifter i bestemmelsesmedlemsstaten.

I den forbindelse udgår den i artikel 9, stk. 1, indeholdte punktafgiftsindtrædelse i forslaget til direktiv om ændring af artikel 7 til 10 i direktiv 92/12/EØF (herefter benævnt "forslaget til direktiv", da denne bestemmelse blot er en gentagelse af den allerede i artikel 7, stk. 1, nævnte punktafgiftsindtrædelse blot med den forskel, at den punktafgiftspligtige er den person, der oplægger varerne, og ikke de afgiftspligtige i de i artikel 7 omhandlede situationer. Med henblik på at dække de situationer, der for øjeblikket er indeholdt i artikel 9, er der til artikel 7, stk. 3, føjet et afsnit, hvoraf det klart fremgår, at det i andre tilfælde end dem, hvor den punktafgiftspligtige udtrykkeligt er udpeget, er den person, som oplægger varerne, der er punktafgiftspligtig. Der kan bl.a. være tale om varer, der oplægges af privatpersoner til andres brug eller varer, der oplægges af en erhvervsdrivende eller et offentligretsligt organ, som ikke har fulgt de i artikel 7, stk. 5, nævnte regler.

3.3. Artikel 7

3.3.1. Anvendelsesområde og betalingspligtige personer

Vanskeligheder

Ordlyden af artikel 7, stk. 1, er meget tydelig, hvad angår spørgsmålet om, hvor punktafgifterne opkræves, når varerne transporteres med handel for øje fra en medlemsstat til en anden.

Men bestemmelserne i stk. 2 og 3 anses imidlertid generelt for at være vanskelige at anvende. Det er derfor vigtigt at fremhæve, hvilke situationer disse bestemmelser tager sigte på:

a) Artikel 7, stk. 2, skelner mellem forskellige situationer, hvor varer oplægges til erhvervs-mæssige formål i en anden medlemsstat end den, hvori de er overgået til forbrug. Det drejer sig både om levering af punktafgiftspligtige varer til en erhvervsdrivende eller et offentligretligt organ og om forsendelse af sådanne varer på en medlemsstats område med henblik på salg. Sidstnævnte situation vedrører navnlig lejlighedsvis salg fra en grossist til detailhandlere eller restauranter i nabomedlemsstaten samt salg uden fast forretningssted, hvor en udenlandsk sælger udbyder sine varer til potentielle kunder.

Der er ingen særlige problemer forbundet med situationer, hvor varerne leveres til en erhvervsdrivende, der først har afgivet en bestilling, men det er der med andre situationer, hvor punktafgiftspligtige varer transporteres inden for en anden medlemsstat, uden at der har fundet nogen handelstransaktion sted. For denne type varebevægelser indeholder artikel 7 nemlig ingen bestemmelser til angivelse af,

hvordan ledsagedokumentet skal anvendes, og hvilken procedure der skal følges, når de pågældende varer ikke sælges og derfor returneres til deres oprindelsesland.

b) Artikel 7, stk. 3, fastsætter, hvilke personer der vil skulle betale punktafgiften i bestemmelsesmedlemsstaten, og som derfor skal overholde formaliteterne i stk. 5. Den meget "fleksible" formulering af stk. 3 giver medlemsstaterne en stor anvendelsesfrihed, og de kan således enten vedtage alment gældende bestemmelser eller træffe beslutning fra sag til sag.

Denne fleksibilitet skaber vanskeligheder for visse medlemsstater. Med udtrykket "alt efter tilfældet" gives der ingen kriterier for, hvornår punktafgiften skal betales af afsenderen, modtageren eller en tredje person (f.eks. fragtføreren). Ifølge disse medlemsstater er det afgørende først og fremmest at fastlægge, hvem der skal betale punktafgiften, så det i deres nationale lovgivning klart kan fremgå, hvem der skal overholde formaliteterne i stk. 5.

Mange medlemsstater går ind for en procedure, der forpligter modtageren til at erlægge punktafgiften og dermed overholde formaliteterne i stk. 5.

Udtalelse

På baggrund af vanskelighederne med at fastlægge, hvilke procedurer der skal anvendes i visse situationer ifølge artikel 7, og da der ikke er nogen bestemmelser, der gør det muligt helt klart at fastslå, hvem der skal betale punktafgiften i bestemmelsesmedlemsstaten, er der behov for at tydeliggøre indholdet af artikel 7. Der bør skelnes tydeligt mellem to forskellige situationer:

- Situationer, hvor punktafgiftspligtige varer med henblik på salg transporteres til en anden medlemsstats territorium af en erhvervsdrivende, der ikke er etableret i denne anden medlemsstat. I dette tilfælde skal punktafgiften betales af den udenlandske sælger i overensstemmelse med proceduren for "fjernsalg" (se punkt 3.6.2.). Anvendelsen af denne procedure, i forbindelse med hvilken det forenklede ledsagedokument ikke finder anvendelse, løser de under punkt 3.3.1.a), ovenfor nævnte problemer vedrørende ledsagedokumentet.
- Varer, der anvendes i en anden medlemsstat til brug for en erhvervsdrivende eller et offentligretligt organ. I dette tilfælde skal punktafgiften betales af disse. Hvis denne forpligtelse indføres, vil den ligestille erhvervsdrivende, der ikke er registrerede, jf. artikel 16, stk. 3, med de registrerede erhvervsdrivende og offentligretlige organer i artikel 7 hvad angår administrative formaliteter. Hvis den udenlandske sælger anmoder om at erlægge punktafgiften i stedet for disse personer, kan han imidlertid blive omfattet af den procedure, der finder anvendelse for "fjernsalg" (se punkt 3.6.2.).

Begrebet "anvendes til brug for" dækker situationer, hvor varer leveres til den erhvervsdrivende eller det offentligretlige organ af en erhvervsdrivende, der ikke er etableret i bestemmelsesmedlemsstaten, samt varer, der på anden vis anvendes til brug for en erhvervsdrivende eller et offentligretligt organ. Denne situation optræder for eksempel, når en erhvervsdrivende beslutter sig for at overføre et lager af varer under ordningen om betalt afgift fra en medlemsstat til en anden.

I forslaget til direktiv defineres i artikel 7, stk. 3, de forskellige former for oplægning, og det fastslås, hvilke personer der skal betale punktafgift i de forskellige situationer. I artikel 7 udgår stk. 2, hvori de bestemmelser, der allerede dækkes af stk. 1 og 3, er nævnt.

3.3.2. Definition af de berørte personer

Vanskeligheder

Begreberne “en erhvervsdrivende, der udøver selvstændig økonomisk virksomhed” og “et offentligretligt organ” er ikke defineret i direktivet. Derfor har hver medlemsstat sin egen fortolkning af disse begreber.

Udtalelse

De berørte personer er erhvervsdrivende i almindelighed og alle offentligretlige organer. Det er derfor tilstrækkeligt blot at anføre “erhvervsdrivende” og “offentligretlige organer”.

Artikel 7, stk. 3, i forslaget til direktiv henviser udelukkende til erhvervsdrivende og offentligretlige organer.

3.3.3. Administrative formaliteter - formaliteter i bestemmelsesmedlemsstaten

Vanskeligheder

De erhvervsdrivende beklager sig over, at formaliteterne i stk. 5 er for komplicerede og restriktive. Disse formaliteter går ud på, at der skal stilles sikkerhed inden varenes afsendelse, og at der skal betales punktafgift ved levering af varerne. De erhvervsdrivende, der handler med varer, for hvilke punktafgiften allerede er erlagt, er som regel små virksomheder, der har meget svært ved at overholde de nødvendige formaliteter. Sådanne virksomheder har ikke ingen regelmæssige forretningsforbindelser med andre medlemsstater (hvis de havde, ville de være godkendte som afgiftsoplæg). Dette gælder navnlig for små vinproducenter. De har yderst svært ved at overholde de procedurer, der er gældende i den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted.

De adspurgte erhvervsdrivende har gjort opmærksom på, at de udviklede administrative procedurer kan afholde visse erhvervsdrivende fra at foretage denne form for varebevægelser i Fællesskabet eller tilskynde dem til at gøre det på ulovlig vis.

Udtalelse

Hvad angår opfyldelse af formaliteter på bestemmelsesstedet, mener Kommissionen, at man som den punktafgiftspligtige bør udpege den person, der er bedst egnet til at udføre denne opgave.

Der er tale om erhvervsdrivende, der ikke er etableret i bestemmelsesmedlemsstaten, når den erhvervsdrivende på den pågældende medlemsstats territorium oplægger

varer, der endnu ikke har været genstand for en handelstransaktion (denne situation er omfattet af den nye artikel 7, stk. 3, første afsnit).

Når varerne anvendes i bestemmelsesmedlemsstaten til brug for en erhvervsdrivende eller et offentligretligt organ (denne situation er omfattet af den nye artikel 7, stk. 3, andet afsnit), er den generelle regel, at punktafgiften opkræves hos modtageren af varerne, der er etableret i bestemmelsesmedlemsstaten. Hvis den udenlandske sælger i sådanne situationer ønsker at betale punktafgiften på bestemmelsesstedet (f.eks. fordi vedkommende regelmæssigt foretager leverancer under ordningen om betalt afgift i den pågældende medlemsstat) er der mulighed for, at vedkommende kan vælge at blive udpeget som afgiftspligtig i stedet for modtageren af varerne. I sådanne tilfælde anvendes den forenkede procedure, der benyttes i forbindelse med fjernsalg (se punkt 3.6.2.). En kombination af en samlet sikkerhedsstillelse ved et koordineringssted og et tæt samarbejde mellem medlemsstaterne burde være en tilfredsstillende løsning på de erhvervsdrivendes berettigede ønsker.

I forslaget til direktiv defineres i artikel 7, stk. 3, de forskellige former for oplægning, og det fastslås, hvilke personer der skal betale punktafgift i de forskellige situationer. I artikel 7, stk. 5, defineres de betingelser, som de punktafgiftspligtige personer skal opfylde.

3.3.4. Administrative formaliteter - anvendelse af det forenkede ledsagedokument

Vanskeligheder

- Udfærdigelse og kontrol

Det i artikel 7, stk. 4, nævnte ledsagedokument, er omhandlet i forordning (EØF) nr. 3649/92, og benævnes heri "forenklet ledsagedokument".

De fleste medlemsstater mener, at dette dokument er nødvendigt, men tvivler på, at det giver mulighed for en effektiv kontrol. Visse medlemsstater kræver derfor, at det forenklete ledsagedokument skal være ledsaget af et bevis for sikkerhedsstillelse eller for betaling af punktafgiften i bestemmelsesmedlemsstaten.

Denne tvivl skyldes først og fremmest, at proceduren for udfærdigelse og kontrol i forbindelse med det forenklete ledsagedokument er langt mere fleksibel end for det dokument, der anvendes under suspensionsordningen. Det forenklete ledsagedokument udfærdiges nemlig af og med henblik på erhvervsdrivende, der i de fleste tilfælde ikke har nogen punktafgiftsmæssig status, uden nogen form for indblanding, hverken direkte eller indirekte, fra de nationale skattemyndigheders side.

- Afgiftsgodtgørelse

Det forenklete ledsagedokument anses ikke altid for tilstrækkeligt til at opnå godtgørelse af den punktafgift, der er erlagt i afgangsmedlemsstaten.

For at der kan opnås godtgørelse af den punktafgift, der er erlagt i afgangsmedlemsstaten, skal eksemplar 3 af det forenklete ledsagedokument ifølge artikel 4 i forordning (EØF) nr. 3649/92 ledsage varerne og returneres til leverandøren med et modtagelsesbevis, der udstedes af modtageren og indeholder en angivelse af

varernes videre afgiftsbehandling i bestemmelsesmedlemsstaten. Ifølge artikel 22, stk. 3, i direktiv 92/12/EØF kan medlemsstaterne dog undlade at efterkomme anmodningen om godtgørelse, når anmodningen ikke opfylder de kriterier for formel rigtighed, som de opstiller.

Da angivelserne på bagsiden af eksemplar 3 af det forenklede ledsagedokument ikke valideres af skattemyndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten, kræver visse medlemsstater, at afsenderen til støtte for sin anmodning om godtgørelse fremlægger yderligere administrative beviser sammen med dette eksemplar 3. Det skal desuden påpeges, at det dokument, som medlemsstaterne benytter som bevis for betaling af punktafgiften, ikke på nogen måde er harmoniseret på EU-plan. Dette gør det ikke lettere at behandle anmodningerne om afgiftsgodtgørelse i henhold til artikel 7.

Udtalelse

Kommissionen mener ikke, at den praksis, der anvendes af visse medlemsstater, og som består i kontroløjemed ud over det forenklede ledsagedokument at kræve, at der fremlægges bevis for sikkerhedsstillelse eller for betaling af punktafgiften i bestemmelsesmedlemsstaten, er nødvendig. Henvisningen til den forudgående angivelse i bestemmelsesmedlemsstaten i rubrik 3 til 6 i det forenklede ledsagedokument, er tilstrækkelig til at medlemsstaterne kan kontrollere, om reglerne i bestemmelsesmedlemsstaten overholdes.

Hvad angår afgiftsgodtgørelse bør myndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten for at lette den administrative behandling af de erhvervsdrivendes anmodninger forpligtes til at påtage angivelsen i eksemplar 3 af det forenklede ledsagedokument om, at varerne er modtaget. Eftersom den afgiftspligtige person i bestemmelsesmedlemsstaten skal opfylde de administrative formaliteter ved modtagelsen af varerne, vil det førnævnte krav ikke øge de erhvervsdrivendes administrative byrder. Det nye krav vil desuden harmonisere betingelserne for at opnå godtgørelse og gøre medlemsstaternes praksis med at kræve yderligere beviser ud over eksemplar 3 af det forenklede ledsagedokument overflødig.

Forordning (EØF) nr. 3649/92 bør ændres, så der indsættes en bestemmelse om, at myndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten skal påtage retureksemplaret af dokumentet.

3.3.5. Salg om bord på et fly eller færgе under transport i Fællesskabet

Den nuværende situation

Retstilstanden

Overgangsbestemmelserne i direktivets artikel 28 udløb den 1. juli 1999. De gjorde det muligt for medlemsstaterne at fritage varer leveret af afgiftsfrie butikker, som en passager på en rejse til en anden medlemsstat med fly eller færgе inden for Fællesskabet medbringer i sin personlige bagage. Det skal bemærkes, at varer solgt om bord på et fly eller skib under passagertransport inden for Fællesskabet var ligetil med varer fra afgiftsfrie butikker.

Afskaffelsen af det afgiftsfrie salg inden for EU har navnlig påvirket den afgiftsmæssige behandling af punktafgiftspligtige varer, der sælges om bord på færger og fly, og som ikke er bestemt til umiddelbart forbrug (salg til umiddelbart forbrug kan fritages for punktafgift, hvis betingelserne i direktivets artikel 23, stk. 5, er opfyldt). De moms- og punktafgiftsregler, der fra den 1. juli 1999 skal anvendes ved sådanne salg, er blevet præciseret i en meddelelse⁵ fra Kommissionen. Der gælder følgende hovedprincipper for punktafgifter:

- Færge- og luftfartsselskaberne kan ikke længere medbringe sådanne varer uden at pålægge dem afgift, da disse varer i overensstemmelse med bestemmelserne i direktiv 92/12/EØF ikke længere er omfattet af suspensionsordningen, når de er bragt om bord.
- Følgelig vil varerne skulle pålægges punktafgift med den sats, der gælder i den medlemsstat, hvorfra rejsen inden for EU indledtes. Varerne kan sælges med den afgift, der gælder i afgangsmedlemsstaten, indtil transportmidlet ankommer til bestemmelsesmedlemsstatens nationale område.
- Ifølge bestemmelserne i artikel 7, stk. 1 og 2, skal varer, der overgår til forbrug på bestemmelsesmedlemsstatens område, beskattes på ny. Hvis færge- eller luftfartsselskaberne imidlertid ønsker at undgå afgiftspålæggelse i den anden medlemsstat, kan de erklære, at de ikke har til hensigt at sælge varerne på denne medlemsstats område. I det tilfælde finder artikel 7, stk. 1 og 2, ikke anvendelse, og varerne kan forblive om bord uden yderligere afgiftspålæggelse. I sådanne tilfælde finder bestemmelserne om dokumentkontrol og forudgående anmeldelse efter artikel 7, stk. 7 og 8, anvendelse, selv om medlemsstaterne ifølge artikel 7, stk. 9, har mulighed for at indgå bilaterale aftaler om forenklede procedurer.
- De erhvervsdrivende kan fortsætte med at sælge afgiftsbelagte varer, der er lastet i en medlemsstat, på andre medlemsstaters områder. I de tilfælde finder artikel 7, stk. 1 og 2, anvendelse, og der skal betales punktafgift i den efterfølgende medlemsstat. De erhvervsdrivende kan ifølge artikel 22, stk. 3, anmode om godtgørelse af punktafgifter, der allerede er betalt i afgangsmedlemsstaten. Hvordan punktafgifterne opkræves og godtgøres, og i hvilke tilfælde der kan anvendes forenklede procedurer, afgøres af medlemsstaternes skattemyndigheder.
- Hvad angår multilaterale rejser med ophold i mere end én medlemsstat er grundreglen, at man betragter hver rejseetape som en separat rejse. Hvis et færageselskab laster varer i medlemsstat A og ønsker at sælge varerne om bord, mens færgen krydser internationale farvande mellem medlemsstat B og C, er der ikke retsgrundlag for at pålægge et sådant salg den afgift, der måtte være gældende i medlemsstat A. Da varerne ikke er bestemt til at blive ført tilbage til afgangsmedlemsstaten, skal de ifølge artikel 7, stk. 1 og 2, beskattes i medlemsstat B og derefter i medlemsstat C.

⁵ Meddelelse fra Kommissionen om de moms- og punktafgiftsregler, der fra den 1. juli 1999 skal anvendes ved salg af varer til rejsende om bord på færger og fly eller i lufthavne inden for Den Europæiske Union – 1999/C 99/08 (EFT C 99 af 10.4.1999, s. 20).

Gennemførelsesprocedurer

Det kræver et yderst omfattende administrativt arbejde af de erhvervsdrivende at overholde ovennævnte procedurer. Denne situation har gjort, at visse medlemsstater tillader, at der anvendes forenkledede procedurer. Der kan f.eks. være tale om følgende forenklinger:

- For visse færgeruter mellem to medlemsstater har de pågældende medlemsstater indført de forenklinger, der er omtalt i tredje led ovenfor. Dette betyder, at en rute mellem medlemsstat A og medlemsstat B anses for en bevægelse fra medlemsstat A til selvsamme medlemsstat A via medlemsstat B's område. Punktafgiftspligtige varer, der sælges til passagererne for at blive taget med fra borde, kan således under hele overfarten sælges til den afgiftssats, der finder anvendelse i medlemsstat A (som regel den medlemsstat, der anvender den laveste sats), undtagen når skibet befinder sig på medlemsstats B's område.
- De erhvervsdrivende har mulighed for at indlaste varerne på båden under en suspensionsordning. Ordningen ophører, når varerne ankommer til den medlemsstats område, hvorfra den erhvervsdrivende ønsker at sælge varerne. Den erhvervsdrivende skal dernæst betale den skyldige punktafgift i den pågældende medlemsstat.

Denne forenkling er en af procedurerne under suspensionsordningen og indebærer, at bestemmelsesmedlemsstaten godtager, at de varer, der er underlagt ordningen, kan overgå til forbrug, uden først at være blevet overtaget fysisk af en modtager, der er godkendt med hensyn til punktafgifter, og derfor uden at de behøver at blive losset fra båden.

Det er op til hver enkelt medlemsstat at bestemme, hvilke forenklinger den inden for rammerne af direktivets bestemmelser vil bevilge sine erhvervsdrivende.

Udtalelse

Princippet om, at der for varer, der er overgået til forbrug i en medlemsstat, og som oplægges til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat, skal betales punktafgifter i denne anden medlemsstat, finder anvendelse for alle punktafgiftspligtige varer, der sælges under rejser inden for Fællesskabet, undtagen hvis, som nævnt i Kommissionens ovennævnte meddelelse 99/08, varerne oplægges om bord på en færge eller et fly, der sejler/flyver mellem to medlemsstater, og ikke er genstand for salg, når færgen/flyet befinder sig på en af de pågældende to medlemsstaters territorium. I sidstnævnte situation anses varerne ikke for at være oplagt i erhvervsmæssigt øjemed i sidstnævnte medlemsstat. For at fjerne enhver tvivl om, hvorvidt denne mulighed foreligger, bør den udtrykkeligt nævnes i direktivet.

Det er ønskeligt, at de administrative procedurer harmoniseres på fællesskabsplan. Det kan rent faktisk konstateres, at kun få medlemsstater har indført forenklinger af procedurerne, og at de erhvervsdrivende derfor skal anvende en lang række forskellige procedurer for de forskellige medlemsstater. Det skal desuden fremhæves, at grunden til, at der ikke er indført forenkledede administrative procedurer i visse tilfælde er en konsekvens af den procedure, der er nødvendig for at sådanne

forenklinger kan indføres. Visse medlemsstater har konkluderet, at bilaterale aftaler, jf. artikel 7, stk. 9, kun kan indgås på politisk niveau, mens andre mener, at det er tilstrækkeligt blot at indgå en administrativ aftale.

Kommissionen ønsker at give et tilfredsstillende svar på de legitime anmodninger fra de erhvervsdrivende og opfordrer medlemsstaterne til at samarbejde om at udarbejde fælles forenkledede procedurer inden for rammerne af de nuværende lovbestemmelser. Hvis der bliver behov herfor, vil Kommissionen kunne benytte det ikke-regulerende forum i Punktafgiftsudvalget til at udarbejde fælles EF-rammer for kommende forenkledede procedurer.

Da disse forenkledede procedurer ikke vil få nogen virkninger for de generelle afgiftsprincipper, foreslås det at erstatte bestemmelsen i artikel 7, stk. 9, om, at tilladelsen skal gives på grundlag af bilaterale aftaler, med en bestemmelse om, at tilladelsen kan gives ved en simpel administrativ aftale.

I forslaget til direktiv står der udtrykkeligt i artikel 7, stk. 1, første afsnit, at varer oplagt på en færge eller i et fly, der sejler/flyver mellem to medlemsstater, men som ikke må sælges, når færgen/flyet befinder sig på en medlemsstats territorium, ikke betragtes som værende oplagt til erhvervsmæssigt formål i den pågældende medlemsstat. Endvidere kan der i henhold til artikel 7, stk. 9, indføres forenkledede procedurer ved simple bilaterale administrative aftaler.

3.3.6. Fraværet af bestemmelser om overtrædelser

Vanskeligheder

I modsætning til de særlige bestemmelser i direktiv 92/12/EØF om overtrædelser i forbindelse med bevægelser, der sker under en suspensionsordning (se artikel 14 og 20), er der ingen fællesskabsbestemmelser om, hvilken procedure der skal følges i tilfælde af tab eller overtrædelser i forbindelse med den ordning, der finder anvendelse, når punktafgifterne allerede er erlagt.

Udtalelse

De manglende fællesskabsbestemmelser om tab og overtrædelser i forbindelse med omsætning af punktafgiftspligtige varer, for hvilke punktafgiften allerede er erlagt, udgør et hul i lovgivningen, der bør udfyldes. Det kan skabe interessekonflikter mellem medlemsstaterne og i visse tilfælde føre til dobbeltbeskatning, at der ikke er nogen bestemmelser om, hvilken medlemsstat punktafgiften skal erlægges i. Det kan endvidere føre til, at de erhvervsdrivende behandles forskelligt i sammenlignelige situationer, og dermed til konkurrenceforvridning mellem de erhvervsdrivende. Sådanne tab og overtrædelser bør derfor underlægges en ordning, der svarer til ordningen for tab og overtrædelser under suspensionsordningen for punktafgifter.

Direktivforslaget indeholder særlige bestemmelser om tab og overtrædelser, der sker under transport inden for Fællesskabet af varer, som allerede er overgået til forbrug (nye artikler 10a til 10c).

3.4. Artikel 8

Direktivets artikel 8 bestemmer, at for så vidt angår varer, som privatpersoner anskaffer til eget brug, og som de selv medfører, gælder ifølge princippet for det indre marked, at punktafgifterne opkræves i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet.

På trods af dens åbenlyse enkelthed er denne artikel genstand for mange drøftelser bl.a. vedrørende:

- hvordan man skal fortolke begrebet “som de selv medfører”
- hvordan man skal behandle andre ikke-erhvervsmæssige bevægelser
- den grænseoverskridende handel.

3.4.1. De eksisterende problemer

3.4.1.1. Hvordan man skal fortolke begrebet “som de selv medfører”

I 1995 forelagde Londons Court of Appeal et præjudicielt spørgsmål for Domstolen vedrørende fortolkningen af artikel 8. Spørgsmålet angik tilfælde, hvor varer der er overgået til forbrug i medlemsstat B, købes af eller på vegne af en privatperson med bopæl i medlemsstat A gennem en mellemmand, der også arrangerer transporten af varerne.

Et netværk af forretningsmæssigt forbundne virksomheder havde oprettet en sådan skattemæssig struktur på basis af en bred fortolkning af bestemmelserne i artikel 8, som fungerede således:

- et af selskaberne fremstillede cigaretter af et bestemt mærke med henblik på salg på det britiske marked
- et andet selskab, der var forbundet med det førstnævnte, frigav cigaretterne til forbrug i Storhertugdømmet Luxembourg, hvor de blev solgt via grossister og detailhandlere
- et tredje selskab, der var forbundet med de andre to og etableret i Det Forenede Kongerige, centraliserede ordrer fra britiske privatpersoner på cigaretter, der var overgået til forbrug i Luxembourg og arrangerede endvidere transporten til Det Forenede Kongerige.

Disse selskaber anvendte et beskatningsprincip om, at ejendomsretten til varerne overgik til privatpersonen, når denne afgav ordren. Selskaberne hævdede, at artikel 8 i direktiv 92/12/EØF fandt anvendelse, da transportvirksomheden ikke deltog i den erhvervsmæssige transaktion (han solgte ikke cigaretterne, men formidlede blot købsordrerne og transportererede varerne).

Ifølge selskaberne svarede de pågældende bevægelser til “fjernsalg”, der ikke var udtrykkeligt omfattet af direktivet, og de burde derfor behandles på samme måde. De ordrer, som privatpersonerne afgav på månedsbasis, oversteg ikke de vejledende mængder i artikel 9, stk. 2, dvs. 800 cigaretter pr. køber.

De britiske myndigheder betragtede den pågældende skattemæssige struktur som en skatteunddragelse, der gav en britisk privatperson mulighed for at købe varer (*“uden at behøve at rejse sig fra sin bekvemme lænestol”*) i en anden medlemsstat, der havde lavere afgiftssatser end Det Forenede Kongerige. Myndighedernes argument, der blev støttet af generaladvokaten, var, at artikel 8 udelukkende finder anvendelse, hvis følgende betingelser er opfyldt på samme tid:

- a) varerne skal være anskaffet af privatpersoner
- b) privatpersonerne skal have anskaffet dem til eget brug
- c) privatpersonerne skal selv have transporteret dem.

Den 2. april 1998 afsagde Domstolen følgende dom i sagen C-296/95⁶:

“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 der ikke er noget til hinder for, at der i en medlemsstat A opkræves punktafgifter af varer, som er overgået til forbrug i en medlemsstat B, hvor varerne er blevet anskaffet hos et selskab X til brug for privatpersoner med bopæl i medlemsstat A, nærmere bestemt gennem et selskab Y, der mod vederlag har optrådt som mellemmand for privatpersonerne, hvorved det forudsættes, at transporten af varerne fra medlemsstat B til medlemsstat A ligeledes er blevet arrangeret af selskab Y på privatpersonernes vegne og er blevet gennemført af en professionel transportvirksomhed mod betaling.”

Dermed satte Domstolen en stopper for denne særlige ordning. I den pågældende sag fastsatte Domstolen, at transaktionen havde haft erhvervsmæssige formål, og at der derfor skulle betales punktafgift i den medlemsstat, hvor varerne blev forbrugt.

Det skal imidlertid fremhæves, at Domstolen i sine domspræmisser giver sin fortolkning af begrebet *“som de selv medfører”*. I præmis 33 til 36 fastholder Domstolen, efter at have undersøgt alle sprogversionerne af artikel 8, at den person, der anskaffer de punktafgiftspligtige varer, personligt skal medføre dem.

3.4.1.2. Ikke-erhvervsmæssige bevægelser

Baggrund

Ifølge artikel 23, stk. 3, i direktiv 92/12/EØF ophører bestemmelserne vedrørende punktafgifter i følgende direktiver med at have retsvirkning den 31. december 1992:

- direktiv 74/651/EØF om afgiftsfritagelse ved indførsel af varer i småforsendelser uden erhvervsmæssig karakter inden for Fællesskabet⁷

⁶ Samling 1998, s. I-01605.

⁷ EFT L 354 af 30.12.1974, s. 57.

- direktiv 83/183/EØF om afgiftsfritagelse ved privatpersoners endelige indførsel af personlige ejendele fra en medlemsstat⁸
- direktiv 68/297/EØF om gennemførelse af ensartede bestemmelser for afgiftsfri indførsel af brændstof, som indeholdes i erhvervsmotorkøretøjers brændstofbeholdere⁹.

Formålet med ovennævnte bestemmelser om ophævelse er, at bevægelser af punktafgiftspligtige varer, **for hvilke der ikke har fundet nogen erhvervmæssig transaktion sted**, ikke længere skal være omfattet af administrativ kontrol, da disse varer nu kan bevæge sig frit inden for Fællesskabet som følge af reglerne for det indre marked og princippet om, at punktafgiften betales i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet.

Vanskeligheder

Spørgsmålet om den fri bevægelighed er blevet behandlet ved tre lejligheder i Punktafgiftsudvalget:

- I januar 1993 angav fire medlemsstater, at de opkrævede punktafgifter på gaver, der blev sendt med posten til privatpersoner.
- I januar 1999 angav fire medlemsstater, at når privatpersoner flyttede punktafgiftspligtige varer, kunne der kun indrømmes fritagelse for betaling af punktafgifter i bestemmelsesmedlemsstaten, når den pågældende person selv fysisk foretog flytningen (i overensstemmelse med artikel 8 i direktiv 92/12/EØF).
- I juli 2000 blev spørgsmålet om gaver, der sendes til privatpersoner, taget op igen. Som det var tilfældet i januar 1993, angav fire medlemsstater, at de opkrævede afgifter på gaver til privatpersoner. Disse medlemsstater angav navnlig, at det var vanskeligt at kontrollere den ikke-erhvervmæssige karakter af disse forsendelser, og at direktiv 92/12/EØF ikke indeholdt nogen bestemmelser, der udtrykkeligt fritog sådanne forsendelser for betaling af punktafgifter i bestemmelsesmedlemsstaten.

Disse forskellige fortolkninger betyder, at der altid opkræves afgifter i bestemmelsesmedlemsstaten på forsendelser uden erhvervmæssig karakter til privatpersoner. Som følge heraf befinder borgerne i visse medlemsstater sig nu i en mindre gunstig situation end før det indre marked, eftersom de er omfattet af mindre gunstige skatteregler end dem, der gælder for tilsvarende indførsler fra tredjelande.

Nedenstående tilfælde er eksempler på situationer, hvor der i princippet ikke bør opkræves yderligere punktafgift:

- a) varer, der afsendes som småforsendelser uden erhvervmæssig karakter af en privatperson til en anden privatperson i en anden medlemsstat. Varerne må udelukkende være til brug for modtageren personligt eller

⁸ EFT L 105 af 23.4.1983, s. 64.

⁹ EFT L 175 af 23.7.1968, s. 15.

for dennes familie. De skal også være sendt uden nogen form for direkte eller indirekte betaling herfor

- b) overførsel fra en medlemsstat til en anden af personlige ejendele til brug for en privatperson selv eller dennes familie (f.eks. alkoholholdige drikkevarer, der fremstilles af en familie og sendes til et familiemedlem i en anden medlemsstat)
- c) punktafgiftspligtige varer, der transporteres i forbindelse med overflytning af det sædvanlige opholdssted eller til møblering af en sekundær bolig
- d) punktafgiftspligtige varer, der gives i bryllupsgave
- e) punktafgiftspligtige varer, der opnås ved arv.

3.4.1.3. Grænseoverskridende handel

Siden afskaffelsen af de fiskale grænser mellem medlemsstaterne har borgerne kunne købe punktafgiftspligtige varer til eget forbrug i en anden medlemsstat uden at skulle betale punktafgift i den medlemsstat, hvor de har deres bopæl. Dette er en følge af princippet om fri bevægelighed, der blev indført med det indre marked.

Da punktafgifterne ikke er harmoniserede i Fællesskabet, er det forståeligt, at borgerne benytter sig af princippet om fri bevægelighed og drager fuld fordel af de forskellige afgiftssatser, der opstår som følge af denne manglende harmonisering. Dette princip er forklaringen på de store mængder af punktafgiftspligtige varer, der forsendes mellem visse medlemsstater.

De medlemsstater, hvis punktafgifter er væsentligt højere end deres nabostaters, er imidlertid bekymrede over denne situation. Deres største problem er at skelne mellem bevægelser af erhvervmæssig og ikke-erhvervmæssig karakter.

3.4.2. Udtalelse

For at kunne vurdere, om artikel 8 er relevant, bør det tages i betragtning, at alle varer, som privatpersoner transporterer til eget behov inden for Fællesskabet, udelukkende beskattes i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet, i overensstemmelse med princippet for det indre marked.

Den nuværende ordlyd af artikel 8 udvander eller synes at udvande dette princip. I artiklen omhandles varer, "som de selv medfører", men det skal erindres, at Kommissionens forslag oprindeligt ikke indeholdt nogen specifik bestemmelse om bevægelser, der foretages af privatpersoner, da disse ikke var omfattet af direktivforslagets anvendelsesområde, som kun vedrørte erhvervmæssige varebevægelser. Da afgiftssatserne ikke var harmoniseret i praksis, anmodede medlemsstaterne om at tilføje en bestemmelse til direktiv 92/12/EØF, som uden tvetydigheder begrænser det generelle princip om frie varebevægelser til kun at omfatte varer, **som privatpersoner selv medfører**.

Varer, der transporteres på vegne af privatpersoner

Den nuværende ordlyd i artikel 8, sådan som den er blevet fortolket af Domstolen, begrænser anvendelsen af dette princip til de situationer, hvor transporten foretages personligt af erhververen af de punktafgiftspligtige varer. Hvis denne ikke personligt ledsager varerne, opkræves punktafgiften på ny i bestemmelsesmedlemsstaten. Denne restriktion for privatpersoner til at købe varer, som der er erlagt fuld afgift for i en medlemsstat, og transportere dem til en anden medlemsstat, uden at der igen skal erlægges afgift, er mere vidtgående end hvad der generelt gælder i forbindelse med momsopkrævning. Principielt er det kun i forbindelse med fjernsalg (varer, der sendes eller transporteres af eller på vegne af sælgeren), at der opkræves moms på varer i bestemmelsesmedlemsstaten. Til gengæld opkræves der i forbindelse med fjernkøb (varer, der sendes eller transporteres på vegne af køberen) systematisk moms på varerne i afgangsmedlemsstaten, også selv om der er tale om punktafgiftspligtige varer.

Kommissionen mener, at en sådan restriktion af principperne for det indre marked ikke længere kan retfærdiggøres. Det foreslås derfor, at alle bevægelser, der vedrører varer, som er beregnet til en privatpersons egen brug, som foretages af eller på vegne af en privatperson, i kraft af deres natur skal anses for værende af ikke-erhvervsmæssig art, og ligesom hvad der gælder for moms skal de pågældende varer kun beskattes i den medlemsstat, hvor de erhverves.

Der bør imidlertid gøres en undtagelse fra dette princip hvad angår tobaksvarer, da anvendelsen af dette princip i forbindelse med sådanne varer ville være i modstrid med de i traktaten, særlig artikel 152, indeholdte sundhedspolitiske bestemmelser. Af denne grund og i overensstemmelse med ovennævnte sundhedspolitik og under hensyntagen til Verdenssundhedsorganisationens¹⁰ rammekonvention om tobakskontrol, hvori man gør sig til fortaler for anvendelsen af skattepolitiske og eventuelt prispolitiske tiltag hvad tobaksvarer angår med henblik på gradvist at nedbringe tobaksforbruget, foreslår Kommissionen, at for alle punktafgiftspligtige varer, bortset fra tobaksvarer, som privatpersoner selv medfører, eller varebevægelser mellem privatpersoner, som er bestemt til privat brug for den privatperson, der modtager varerne, bør punktafgiften betales i afgangsmedlemsstaten. På denne måde risikerer effektiviteten af de foranstaltninger, som de enkelte medlemsstater gennemfører med henblik på at følge den førnævnte rammekonventions konklusioner, ikke at blive forringet, hvilket ville kunne være blevet konsekvensen, hvis privatpersoner frit kunne erhverve tobaksvarer i medlemsstater med en lavere pris end den, hvor de selv har bopæl.

I forslaget til direktiv tilføjes der i artikel 8 et stk. 2, hvoraf det klart fremgår, at det i stk. 1 indeholdte princip også gælder i forbindelse med varer (undtagen tobaksvarer), der transporteres på vegne af privatpersoner.

¹⁰ Denne konvention blev vedtaget af Verdenssundhedsforsamlingen den 21. maj 2003 og blev undertegnet af Det Europæiske Fællesskab den 16. juni 2003.

De under punkt 3.4.1.2. omhandlede ikke-erhvervmæssige varebevægelser

Hvad angår de under punkt 3.4.1.2. omhandlede ikke-erhvervmæssige varebevægelser, ønsker visse medlemsstater at anvende en restriktiv fortolkning af princippet om fri bevægelighed for varer, der erhverves af privatpersoner. Kommissionen har gentagne gange erindret om, at vægten i artikel 8 er lagt på ikke-erhvervmæssige bevægelser, men at også andre situationer kan være omfattet i overensstemmelse med ovennævnte princip for det indre marked. Artiklen vil f.eks. kunne dække ikke-erhvervmæssige bevægelser af punktafgiftspligtige varer mellem privatpersoner (flytning, gaver osv.). En restriktiv fortolkning af artikel 8 synes i den forbindelse at vise, at sådanne ikke-erhvervmæssige bevægelser kun kan fritages for punktafgift i bestemmelsesmedlemsstaten, hvis varerne medføres fysisk af de privatpersoner, som de er bestemt til. Som følge heraf bliver bevægelser, som under visse betingelser var fritaget for afgift, inden det indre marked trådte i kraft, nu beskattet, hvilket klart er i modstrid med principperne for det indre marked.

I forslaget til direktiv indføres der et stk. 3 i artikel 8, hvoraf det fremgår, at det i artikel 8, stk. 1, indeholdte princip også gælder, når varer sendes fra en privatperson til en anden uden at der er tale om direkte eller indirekte modydelse (det drejer sig bl.a. om gavepakker). De øvrige under punkt 3.4.1.2. behandlede situationer er omfattet af artikel 8, stk. 2, da varerne i disse tilfælde transporteres på vegne af en privatperson.

Varer, der anvendes til andre formål end privatpersoners egen brug

I forbindelse med andre punktafgiftspligtige varer, der erhverves af privatpersoner, og som transporteres af dem selv eller på deres vegne, men som ikke er beregnet til egen brug, opkræves punktafgiften i bestemmelsesmedlemsstaten. På nuværende tidspunkt indeholder direktivet ikke udtrykkeligt bestemmelser, om hvilke procedurer privatpersoner, der på lovlig vis ønsker at foretage sådanne operationer, skal følge. Endvidere står der i direktivet ikke noget entydigt vedrørende muligheden for godtgørelse af den i den medlemsstat, hvor varen blev erhvervet, oprindeligt erlagte punktafgift. Med henblik på at præcisere, hvilke regler der finder anvendelse i sådanne tilfælde, bør det tydeligt fremgå, at punktafgiften opkræves i bestemmelsesmedlemsstaten, samt hvem den afgiftspligtige er, og man bør fastlægge de procedurer, der skal følges af de afgiftspligtige. Med hensyn til udpegelsen af den afgiftspligtige person er det logisk, at det bør være den privatperson, som transporterer de pågældende varer eller på vegne af hvilken de pågældende varer transporteres. Hvad angår procedurerne må det anses for hensigtsmæssigt at behandle sådanne varebevægelser på samme måde som de i artikel 7 omhandlede bevægelser.

I forslaget til direktiv føjes der til artikel 7, stk. 1, et andet afsnit, hvoraf det fremgår, at alle andre formål med varer end privatpersoners egen brug anses som brug i erhvervmæssigt øjemed. De i stk. 4 og 5, andet afsnit, beskrevne procedurer skal anvendes i forbindelse med oplægning af varer, der erhverves af privatpersoner til andre formål end disses egne behov, og i henhold til artikel 6 gives der mulighed for, at punktafgiften kan godtgøres i afgangsmedlemsstaten.

Vejledende mængder

I forhandlingsprotokollen til direktivet står der, at det i forbindelse med indførelse af punktafgiftspligtige varer ud over visse mængder påhviler privatpersoner at *bevise* over for myndighederne, at varerne er til egen brug. Kommissionen mener ikke, at det er formålstjenligt at medtage denne bestemmelse i forhandlingsprotokollen til den nye retsakt. I alle tilfælde, hvor en privatperson indfører punktafgiftspligtige varer, er det nemlig myndighedernes opgave efter at have efterprøvet alle de i artikel 9, stk. 2, omtalte kriterier at fastslå, om de pågældende varer er oplagt til erhvervsmæssige formål. Eftersom sådanne beslutninger kan tænkes indbragt for en retsinstans, er det naturligvis nødvendigt, at myndighederne træffer deres afgørelse på grundlag af konkrete elementer og ikke blot gisninger.

Da en omvendt bevisbyrde ikke er juridisk holdbar, kan opretholdelsen af de vejledende mængder i artikel 9, stk. 2, ikke længere retfærdiggøres. Disse angivelser kan i øvrigt aldrig i sig selv af myndighederne bruges til at retfærdiggøre, at de træffer beslutning om at anse en oplægning af punktafgiftsbelagte varer for at have erhvervsmæssig karakter. Desuden må de aldrig fortolkes som en form for "fritagelsestærskel", idet det er fastslået, at uanset om tærsklen er overskredet eller ej, skal kontrolmyndighederne i den pågældende medlemsstat, hvis den ønsker at forsendelsen betegnes som værende af erhvervsmæssig karakter, altid kunne fremlægge konkrete elementer til underbygning af en sådan påstand.

De vejledende mængder skal derfor kun ses som retningslinjer, som myndigheder giver deres embedsmænd, og hvori det kan anbefales, at der ikke foretages kontrol af privatpersoner, medmindre de medtager mere end en bestemt mængde. Sådanne anbefalinger hører imidlertid ind under medlemsstaternes egne beføjelser og bør ikke medtages i direktivets bestemmelser.

I forslaget til direktiv indeholder den nye udgave af artikel 9, stk. 2, ikke muligheden af at operere med vejledende mængder.

3.5. Artikel 9

Artikel 9, stk. 1, gentager det generelle beskatningsprincip, der allerede er angivet i artikel 7, stk. 1, samtidig med at det anføres, at punktafgiften i andre situationer end dem, der er omhandlet i artikel 7 og 8, er skyldig i den medlemsstat, på hvis område varerne er oplagt med handel for øje, og at den opkræves hos den person, hos hvem varerne befinder sig.

Artikel 9, stk. 2, fastsætter de minimumskriterier, der skal tages i betragtning for at kunne fastslå, at de i artikel 8 omhandlede varer er beregnet til erhvervsmæssige formål.

3.5.1. Relevansen af artikel 9, stk. 1

Vanskeligheder

Ordlyden af artikel 9, stk. 1, er identisk med artikel 7, stk. 1, bortset fra at det fastsættes, at punktafgiften opkræves hos den person, hos hvem varerne befinder sig.

Udtalelse

Som angivet under punkt 3.2. bør punktafgiftsindtrædelsen i artikel 9, stk. 1, som er en gentagelse af den i artikel 7 indeholdte punktafgiftsindtrædelse, udgå. Da artikel 9 indeholder bestemmelse om, at den person, der oplægger varerne, er punktafgiftspligtig i de af denne artikel omfattede situationer, skal der i artikel 7, stk. 3, tilføjes et afsnit, hvoraf det fremgår, at i andre tilfælde end der hvor den punktafgiftspligtige udtrykkeligt er udpeget, er det den person, der oplægger varerne, der er punktafgiftspligtig. Der er bl.a. tale om varer, der oplægges af privatpersoner til andres brug eller varer, der oplægges af en erhvervsdrivende eller et offentligretsligt organ, som ikke har fulgt de i artikel 7, stk. 5, nævnte regler.

3.5.2. Kriterier for at kunne fastslå, om der er tale om erhvervsmæssige formål

Vanskeligheder

I artikel 9, stk. 2, nævnes de faktorer, der skal tages i betragtning for at kunne fastslå, om en vare, der anskaffes af en privatperson, har erhvervsmæssig karakter, og om der dermed kan opkræves afgifter i den medlemsstat, hvor varen er oplagt.

Det største problem er kriteriet for de vejledende mængder. Når der i artikel 9, stk. 2, blot står "vejledende mængder", som et element, der skal tages med i betragtningerne i den samlede procedure til bedømmelse af, hvordan en af en privatperson foretaget varebevægelse skal behandles skattemæssigt set, betragtes disse mængder ofte som en slags lovgivningsmæssig grænse, der giver mulighed for at behandle varebevægelser, der foretages af privatpersoner, som nedenfor angivet:

- inden for de vejledende mængder: det er op til de nationale myndigheder at bevise, at privatpersonerne har anskaffet varerne til erhvervsmæssige formål
- over de vejledende mængder: det er op til den pågældende privatperson at bevise over for kontrolmyndighederne, at disse varer er beregnet til egen brug.

Denne "omvendte bevisbyrde" anses af mange borgere i EU som værende i modstrid med traktatens generelle principper, hvilket de mange klager, som Kommissionen modtager vedrørende dette emne, er et tydeligt bevis på. På grundlag af disse klager har Kommissionen indledt overtrædelsesprocedurer mod visse medlemsstater, som benyttede sig af denne "omvendte bevisbyrde", hvilket har ført til, at de pågældende medlemsstater har ændret deres praksis.

Udtalelse

Som forklaret under punkt 3.4.2, mener Kommissionen ikke længere, at man kan retfærdiggøre en opretholdelse af de i artikel 9, stk. 2, nævnte vejledende mængder. Bortset herfra bibeholdes denne bestemmelse uændret undtagen den indledende sætning, som tilpasses den nye ordlyd i artikel 8, stk. 1 og 4, og vedrører nu varer, der anvendes til andre formål end privatpersoners egen brug i stedet for varer, der er bestemt til erhvervsmæssige formål. Denne nye formulering bør fjerne en eventuel tvivl vedrørende visse former for oplægning af varer, der selv om de ikke kan betegnes som værende af erhvervsmæssig karakter, ikke er bestemt til en privatpersons egen brug.

I forslaget til direktiv giver artikel 9, stk. 2, ikke længere medlemsstaterne mulighed for at fastsætte vejledende mængder.

3.5.3. Atypiske transportformer (artikel 9, stk. 3)

Vanskeligheder

Da direktivet blev drøftet i Rådet, gav medlemsstaterne udtryk for bekymring over sikkerheden i forbindelse med transport af mineralolier og over den omstændighed, at den manglende harmonisering af punktafgifterne, især hvad angår mineralolier, kunne tilskynde privatpersoner til at købe sådanne varer (navnlig opvarmningsbrændsel) i en medlemsstat med en lav afgiftssats og derefter selv transportere dem hjem.

Den fakultative bestemmelse i artikel 9, stk. 3, bør betragtes som en mulighed, som medlemsstaterne har for at indføre skattebestemmelser, der generelt forbyder andre former for transport af mineralolier end de behørigt anerkendte. Kort fortalt gælder følgende:

- alle “anerkendte” former for transport, som en erhvervsdrivende foretager med erhvervmæssige formål for øje, er punktafgiftspligtige i bestemmelsesmedlemsstaten
- når der ses bort fra andre bøder, der kan blive pålagt i forbindelse med transportsikkerhed, er alle “atypiske” former for transport ligeledes punktafgiftspligtige i bestemmelsesmedlemsstaten.

Dette betyder, at medlemsstaterne kan udelukke mineralolier fra artikel 8's anvendelsesområde.

Med andre ord er privatpersoner, der transporterer mineralolier, og især opvarmningsbrændsel, ikke omfattet af den samme skattefrihed som den, der under tilsvarende betingelser indrømmes for andre punktafgiftspligtige varer (mulighed for udelukkende at betale punktafgiften i afgangsmembersstaten). Desuden skal der stadig ses nærmere på selve den omstændighed, at der anvendes et skatteinstrument til at regulere transportsikkerhedsmæssige aspekter.

Udtalelse

Kommissionen er ikke overbevist om, at det er nødvendigt at fastholde en foranstaltning, der afviger fra det generelle princip om, at privatpersoner frit kan foretage varebevægelser. Selv om der er et problem med sikkerheden i forbindelse med transport af mineralolier, er det ikke sandsynligt, at en bestemmelse, der afviger fra ovennævnte princip, kan give en tilfredsstillende juridisk løsning på dette problem.

Der er ingen skattemæssig begrundelse for at indføre bestemmelser, hvis eneste formål er at afholde privatpersoner fra at transportere mineralolier. Det skattemæssige princip om, at punktafgifter på varer, der transporteres af privatpersoner, altid skal betales i den medlemsstat, hvor varen anskaffes, bør derfor finde fuld anvendelse i forbindelse med mineralolier. Der bør på ingen måde være sammenhæng mellem det faktum, at nationale lovgivninger eller fællesskabslovgivningen eventuelt underlægger transport af mineralolier strenge sikkerhedsbestemmelser og

beskatningen i forbindelse med sådanne varebevægelser. Hvis disse normer ikke overholdes, kan man konstatere, at der har fundet en overtrædelse sted, men dette ville aldrig kunne påvirke punktafgiftsproblematikken.

Bestemmelserne i den nuværende artikel 9, stk. 3, er ikke medtaget i direktivforslaget.

3.6. Artikel 10

Ifølge artikel 10 erlægges punktafgiften i bestemmelsesmedlemsstaten, når der er tale om fjernsalg.

Ifølge betalingsproceduren i den pågældende artikel skal sælgeren eller dennes fiskale repræsentant betale punktafgiften.

Der er således to forskellige procedurer for betaling af punktafgift i bestemmelsesmedlemsstaten, hvoraf den første vedrører de betalinger, der foretages af sælgeren selv, og den anden de betalinger, der foretages af sælgerens fiskale repræsentant.

Den medlemsstat, som sælgeren er etableret i, skal sikre sig, at sælgeren (enten selv eller gennem sin fiskale repræsentant) overholder følgende bestemmelser:

- der skal stilles sikkerhed for betaling af punktafgifterne inden afsendelsen af varerne på betingelser, der fastsættes af bestemmelsesmedlemsstaten
- der skal sørges for, at punktafgifterne erlægges, når varerne er ankommet
- der skal føres en fortegnelse over vareleveringer.

3.6.1. Transport af varer, der udelukkende er til brug for privatpersoner

Vanskeligheder

Det fremgår ikke af artikel 10, at dens bestemmelser **udelukkende** finder anvendelse for transport af varer til brug for privatpersoner. Det er endvidere heller ikke klart, hvordan der skelnes mellem artikel 7 og artikel 10. Den eneste forskel i ordlyden mellem de to artikler synes at være, at varerne i artikel 10 transporteres direkte eller indirekte af sælgeren eller på hans vegne. Denne situation er imidlertid også nævnt i artikel 7.

Udtalelse

Det fremgår ikke tydeligt af ordlyden af artikel 10, hvilke bevægelser der er tale om. Det står ikke tilstrækkeligt klart, at lovgiverens oprindelige hensigt var at indføre procedurer for salg fra en udenlandsk sælger til en privatperson, der er etableret i en anden medlemsstat.

Af artikel 10, stk. 1, i forslaget til direktiv fremgår det klart, at det drejer sig om salg til brug for en privatperson, der foretages af en sælger, som direkte eller indirekte står for transporten af varerne.

3.6.2. Sælgerens forpligtelser

Vanskeligheder

De erhvervsdrivende finder generelt ikke den nuværende procedure særlig tilfredsstillende. De væsentligste vanskeligheder for de erhvervsdrivende under den nuværende ordning er:

- manglende procedureharmonisering. I sådanne tilfælde beslutter den enkelte medlemsstat egenhændigt, hvilke procedurer der skal anvendes i forbindelse med sikkerhedsstillelse og betaling af punktafgifter. I sådanne tilfælde er det svært for sælgerne at overholde regler, der varierer medlemsstaterne imellem
- vanskelighederne med at overholde proceduren for sikkerhedsstillelse inden afsendelse af varer. Hvis denne procedure skal følges, kræver det faktisk, at sælgeren rent fysisk begiver sig til bestemmelsesmedlemsstaten, inden varerne afsendes.

Direktivet giver medlemsstaterne mulighed for at opkræve punktafgiften hos en fiskal repræsentant, men indeholder ingen bestemmelser om, hvilke formaliteter denne repræsentant skal overholde. Det er derfor op til de enkelte medlemsstater at træffe beslutning herom. I praksis er der store forskelle mellem procedurerne i medlemsstaterne, hvilket skaber stor forvirring blandt de erhvervsdrivende.

Hovedparten af medlemsstaterne har valgt den procedure, hvor punktafgiften erlægges af en fiskal repræsentant. Til forskel fra sælgeren er den fiskale repræsentant en person, der er etableret i bestemmelsesmedlemsstaten og dermed underlagt skattelovgivningen i den pågældende medlemsstat.

Erhvervslivet anser imidlertid ikke denne ordning for at være tilfredsstillende, og brugen af en fiskal repræsentant betyder da også en yderligere finansiel byrde for sælgerne. Sælgerne mener, at denne byrde er ude af proportioner med værdien af de foretagne transaktioner.

Udtalelse

Forpligtelserne for de fiskale repræsentanter varierer betydeligt mellem de medlemsstater, hvor de er obligatoriske. I visse medlemsstater skal en fiskal repræsentant godkendes af myndighederne, og i visse tilfælde skal han endvidere stille garanti.

Selve begrebet fiskal repræsentant har meget forskellig betydning medlemsstaterne imellem, og de konkrete forpligtelser i forbindelse med udøvelsen af dette hverv kan derfor også variere fra medlemsstat til medlemsstat. Endelig er de erhvervsdrivendes udgifter i forbindelse med udpegelsen af en fiskal repræsentant ikke ubetydelige, da fiskale repræsentanter kun påtager sig at overtage en udenlandsk sælgers forpligtelser og ansvar mod betaling.

Da alle disse vanskeligheder i mange tilfælde opleves som en meget tung byrde, navnlig for de små og mellemstore virksomheder, er det nødvendigt at gennemføre en forenkling af den nuværende procedure.

I den forbindelse skal omtales et pilotprojekt, der er indledt mellem Frankrig og Belgien, og som indebærer, at der ikke gøres brug af en fiskal repræsentant. Disse medlemsstater har indført en procedure, som, samtidig med at den forenkler punktafgiftsopkrævningen på bestemmelsesstedet, giver myndighederne i disse medlemsstater bedre kontrol med de foretagne bevægelser. Disse procedurer giver den udenlandske sælger mulighed for for det samlede antal varebevægelser, han foretager til en anden medlemsstat, at stille en garanti på et koordineringssted i den pågældende medlemsstat. Opkrævningen af punktafgiften sker derefter på baggrund af oplysninger, der udveksles mellem afgangsmedlemsstaten og bestemmelsesmedlemsstaten.

Artikel 10, stk. 3, i direktivforslaget omfatter alle de forenklingsprocedurer, der blev afprøvet i pilotprojektet mellem Belgien og Frankrig. Endvidere forenkles denne artikels ordlyd. Det nuværende stk. 1 og 2 samles i et enkelt stk. Det nye stk. 2 indeholder bestemmelse om, hvornår punktafgiften forfalder. Endelig udgår ordene "under overholdelse af fællesskabsretten" og "som er i overensstemmelse med traktaten" i stk. 5.

3.6.3. Manglende administrativt ledsagedokument

Vanskeligheder

En anden stor forskel mellem den gamle procedure og den, der foreslås i artikel 7, er, at der ikke kræves noget ledsagedokument, da Rådet ikke mente, at man kunne kræve, at privatpersoner skulle overholde formaliteterne i forbindelse med dette dokument.

I praksis er medlemsstaterne imod, at punktafgiftspligtige varer, der er bestemt til erhvervsmæssige formål, transporteres uden et ledsagende administrativt dokument, da det gør det vanskeligere at kontrollere, om transporten er foregået på korrekt vis.

Udtalelse

Ifølge den nye procedure for fjernsalg (se punkt 3.6.2.) skal sælgeren på de handelsdokumenter, der ledsager varerne, anføre henvisningerne til de tilladelser, som han har fået af såvel afgangsmedlemsstaten som bestemmelsesmedlemsstaten (sikkerhedsstillelse på et koordineringssted). Det vil derfor blive lettere at kontrollere, om transporten er sket i overensstemmelse med reglerne.

3.6.4. Transport på vegne af en privatperson

Vanskeligheder

Artikel 10 indeholder ingen udtrykkelige bestemmelser om bevægelser af varer, der købes af privatpersoner og transporteres på deres vegne, uden at sælgeren er direkte eller indirekte involveret i transporten. Princippet om, at punktafgiften skal betales på bestemmelsesstedet, fremgår således ikke tydeligt af artikel 10.

På grundlag af dette hul i lovgivningen har visse erhvervsdrivende konkluderet, at der kun skulle betales punktafgifter for sådanne bevægelser i den medlemsstat, hvor varerne blev anskaffet. Dette er imidlertid i strid med artikel 8, ifølge hvilken retten til

at betale punktafgifter i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet, kun gælder for varer, som privatpersoner anskaffer til eget brug, **og som de selv medfører**.

Udtalelse

Liberaliseringen af varebevægelser, der foretages af eller på vegne af privatpersoner, giver en tilfredsstillende løsning på problemet. Det skal bemærkes, at tobaksvarer ikke er omfattet af denne liberalisering af de grunde, der er nævnt under punkt 3.4.2. under titlen "*Varer, der transporteres på vegne af privatpersoner*".

4. KONKLUSIONER

Det er nu ti år siden, at det indre marked blev indført, og dermed siden bestemmelserne i artikel 7 til 10 i direktiv 92/12/EØF trådte i kraft. Selv om det er rigtigt, at de bevægelser inden for Fællesskabet, der er omfattet af disse bestemmelser, kun udgør en meget lille del af de samlede bevægelser inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer, skal det imidlertid understreges, at disse bevægelser især involverer privatpersoner og små erhvervsdrivende, der ikke er i besiddelse af betydelige finansielle midler og en omfattende handelsinfrastruktur.

Disse parter er særlig opmærksomme på de muligheder, som de indre marked kan åbne op for, men som det fremgår af de problemer, der er beskrevet i punkt 4, finder de det ikke alene vanskeligt at overholde gennemførelsesprocedurerne i artikel 7 til 10, men også at forstå begrundelsen for nogle af de beskatningsprincipper, der ligger til grund for disse bestemmelser.

Det må konstateres, at den nuværende ordlyd af artikel 7 til 10 har givet plads til nationale fortolkninger, der afhængigt af den pågældende medlemsstat er mere liberale eller mere restriktive end de pågældende artikler. Kommissionen mener ikke, at dette udelukkende skyldes, at artiklerne måske ikke er særlig læsevenlige, men at det snarere skal tilskrives en protektionistisk reaktion fra nogle af medlemsstaterne, som for at beskytte deres nationale budgetinteresser så vidt muligt søger at begrænse de frie varebevægelser, der er en konsekvens af det indre marked.

Selv om det med tiden ville være muligt gennem Domstolens retspraksis at nå frem til en fælles fortolkning af artikel 7 til 10, mener Kommissionen, at det påhviler lovgiveren, altså Rådet, at fremkomme med de nødvendige løsninger. Der er derfor udarbejdet et lovforslag (se "forslag til direktiv", der er vedføjet denne rapport), som tager udgangspunkt i de samme principper, som dannede grundlag for de nuværende artikler, nemlig:

- at punktafgiften skal betales i bestemmelsesmedlemsstaten, når den pågældende vare anvendes i erhvervsmæssigt øjemed
- at de generelle regler for det indre marked, dvs. at varer, der transporteres i ikke-erhvervsmæssigt øjemed af privatpersoner, udelukkende belægges med punktafgift i den medlemsstat, hvor de erhverves, finder anvendelse.

Ud over ovennævnte forslag til direktiv bør Kommissionens forordning (EØF) nr. 3649/92 også ændres for at tage højde for de godtgørelsesproblemer, der er nævnt i kapitel 4. Et forslag til disse ændringer er også vedlagt denne rapport.

BILAG

Artikel 7 til 10 i direktiv 92/12/EØF

Artikel 7

1. I tilfælde, hvor punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges i erhvervsmæssigt øjemed i en anden medlemsstat, opkræves punktafgiften i den medlemsstat, hvor varerne oplægges.
2. Når varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat som defineret i artikel 6, i en anden medlemsstat leveres til, eller er beregnet på at blive leveret i en anden medlemsstat eller anvendes hos en erhvervsdrivende, der udøver selvstændig økonomisk virksomhed, eller et offentligretligt organ, forfalder punktafgiften i denne anden medlemsstat, jf. dog artikel 6.
3. Punktafgiften opkræves alt efter tilfældet hos den person, der foretager leveringen, hos den, der er i besiddelse af varer, der er beregnet på at blive leveret, eller hos den, der modtager varerne til anvendelse i en anden medlemsstat end den, hvor varerne allerede er overgået til forbrug, eller hos den erhvervsdrivende eller det offentligretlige organ.
4. De i stk. 1 omhandlede varer ledsages under transporten mellem de forskellige medlemsstater af et ledsagedokument, hvori er nævnt de vigtigste oplysninger fra det i artikel 18, stk. 1, omhandlede dokument. Dokumentets form og indhold fastlægges efter fremgangsmåden i artikel 24 i dette direktiv.
5. Den person, den erhvervsdrivende eller det organ, der er nævnt i stk. 3, skal overholde følgende regler:
 - a) De skal forud for afsendelsen af varerne indgive en angivelse til skattemyndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten og stille sikkerheden for betaling af punktafgifterne
 - b) erlægge bestemmelsesmedlemsstatens punktafgifter efter de nærmere bestemmelser, der er fastsat af denne medlemsstat
 - c) acceptere enhver kontrolforanstaltning, der gør det muligt for myndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten at sikre, at varerne faktisk er modtaget, og at de punktafgifter, de har krav på, betales.
6. Punktafgifter, der er erlagt i den i stk. 1 nævnte første medlemsstat, godtgøres i henhold til bestemmelserne i artikel 22, stk. 3.
7. Forsendes punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til fri omsætning i en medlemsstat, til et bestemmelsessted i samme medlemsstat ad en hensigtsmæssig transportvej via en anden medlemsstat, skal det i stk. 4 omhandlede ledsagedokument anvendes.

8. I de i stk. 7 nævnte tilfælde skal:

- a) afsenderen forud for afsendelsen af varerne indgive en angivelse til afgangsstedets skattemyndigheder, som har ansvaret for punktafgiftskontrol
- b) modtageren attestere modtagelsen af varerne efter de regler, der er fastlagt af bestemmelsesstedets skattemyndigheder, som har ansvaret for punktafgiftskontrol
- c) afsender og modtager lade sig underkaste enhver form for kontrol, således at deres egne skattemyndigheder kan sikre sig, at varerne faktisk er modtaget.

9. Forsendes punktafgiftspligtige varer hyppigt og regelmæssigt på de i stk. 7 nævnte betingelser, kan medlemsstaterne på grundlag af bilaterale aftaler tillade, at der benyttes en forenklet fremgangsmåde, som afviger fra bestemmelserne i stk. 7 og 8.

Artikel 8

For så vidt angår varer, som privatpersoner anskaffer til eget brug, og som de selv medfører, gælder ifølge princippet for det indre marked, at punktafgifterne opkræves i den medlemsstat, hvor varerne er anskaffet.

Artikel 9

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

I dette tilfælde er punktafgiften skyldig i den medlemsstat, på hvis område varerne befinder sig, og den opkræves hos den person, hvor varerne befinder sig.

2. For at kunne fastslå, at de i artikel 8 omhandlede varer er beregnet til erhvervsmæssige formål, skal medlemsstaterne blandt andet tage hensyn til følgende:

- den forretningsmæssige status hos den person, der er i besiddelse af varerne, og årsagerne til dette
- stedet, hvor varerne befinder sig, eller i givet fald den anvendte transportform
- ethvert dokument vedrørende varerne
- varernes art
- varernes mængde.

Hvad angår anvendelsen af første afsnit, femte led, kan medlemsstaterne, men kun for at bevise ovennævnte forhold, opstille vejledende mængder. Disse vejledende mængder må ikke være mindre end:

a) *Tobaksvarer*

- cigaretter 800 stk.

- cerutter og cigarillos (cigarer med en maksimumsvægt på 3 g/stk.) 400 stk.
- cigarer 200 stk.
- røgtobak 1,0 kg.

b) *Alkoholholdige drikkevarer*

- spiritus 10 l
- mellemklasseprodukter 20 l
- vin (heraf højst 60 l mousserende vin) 90 l
- øl 110 l

Irland har tilladelse til indtil den 30. juni 1997 at anvende vejledende mængder, der ikke må være lavere end 45 l for vin (heraf højst 30 l mousserende vin) og 55 l for øl.

3. Medlemsstaterne kan ligeledes fastsætte, at punktafgiften forfalder i forbrugsmedlemsstaten ved køb af mineralolier, der allerede er overgået til forbrug i en anden medlemsstat, hvis disse varer transporteres af privatpersoner, der benytter atypiske transportformer, idet de enten selv foretager transporten eller lader den foretage på deres vegne. Som "atypisk transportform" betragtes andre måder at transportere brændstof på end i køretøjernes brændstoftanke eller i en egnet reservedunk samt andre måder at transportere flydende brændsel på end erhvervsmæssigt i tankbiler.

Artikel 10

1. For afgiftspligtige varer, som anskaffes af personer, der ikke er godkendt oplagshaver eller registreret eller ikke-registreret erhvervsdrivende, og som af sælgeren eller på hans vegne direkte eller indirekte forsendes eller transporteres, skal afgiften erlægges i bestemmelsesmedlemsstaten. I denne artikel forstås ved "bestemmelsesmedlemsstaten" den medlemsstat, hvortil varerne ankommer efter forsendelse eller transport.

2. Hvis punktafgiftspligtige varer, som allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, forsendes eller transporteres til en i stk. 1 omhandlet person, der er etableret i en anden medlemsstat, og disse varer forsendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælger eller på hans vegne, forfalder punktafgiften på disse varer i bestemmelsesmedlemsstaten.

3. Bestemmelsesmedlemsstatens punktafgift forfalder hos sælgeren, når leveringen finder sted. Medlemsstaterne kan dog træffe bestemmelse om, at punktafgiften skal erlægges af en fiskal repræsentant, der er en anden person end varemottageren. Denne repræsentant skal være etableret i bestemmelsesmedlemsstaten og godkendt af denne medlemsstats skattemyndigheder.

Den medlemsstat, hvori sælgeren er etableret, skal sikre sig, at sælgeren overholder følgende bestemmelser: Han skal:

- stille sikkerhed for betaling af punktafgifterne inden afsendelsen af varerne på betingelser, der fastsættes af bestemmelsesmedlemsstaten, og sørge for betalingen af punktafgifterne efter varernes ankomst

– føre en fortegnelse over vareleveringer.

4. I det i stk. 2 nævnte tilfælde godtgøres de punktafgifter, der er erlagt i den første medlemsstat, i overensstemmelse med artikel 22, stk. 4.

5. Medlemsstaterne kan under overholdelse af fællesskabsretten fastsætte specifikke gennemførelsesbestemmelser til denne bestemmelse for punktafgiftspligtige varer, der henhører under særlige nationale distributionsregler, som er i overensstemmelse med traktaten.

BEGRUNDELSE

Konklusionen på Kommissionens rapport til Europa-Parlamentet, Rådet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg vedrørende anvendelsen af artikel 7 til 10 i direktiv 92/12/EØF¹¹ var, at det er nødvendigt at tydeliggøre visse bestemmelser i disse artikler med henblik på at fjerne tvetydigheden angående de deri indeholdte beskatnings- og procedureregler.

Kommissionen foreslår derfor at ændre bestemmelserne vedrørende varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, og som derefter fragtes til en anden medlemsstat. Ændringerne følger de principper, der også fandt anvendelse i forbindelse med vedtagelsen af direktiv 92/12/EØF, dvs.:

- at punktafgiften skal betales i bestemmelsesmedlemsstaten, når den pågældende vare anvendes i erhvervsmæssigt øjemed
- at de generelle regler for det indre marked, dvs. at varer, der transporteres i ikke-erhvervsmæssigt øjemed af privatpersoner, udelukkende belægges med punktafgift i den medlemsstat, hvor de erhverves, finder anvendelse.

BEMÆRKNINGER TIL DE FORESLÅEDE BESTEMMELSER

Artikel 1 – Ændringer i direktiv 92/12/EØF

1) Ændringer i artikel 7

a) Ændring i artikel 7, stk. 1

Det foreslåede første afsnit omhandler princippet i den nuværende artikel 7, dvs. at for varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, men som oplægges til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat, opkræves punktafgifterne i den medlemsstat, hvori varerne oplægges. Ordlyden i dette afsnit er imidlertid blevet forenklet.

Der tilføjes et andet afsnit, hvori det præciseres, at alle andre formål, end hvad der dækker privatpersoners egne behov, betragtes som erhvervsmæssige formål. De i stk. 4 og 5, andet afsnit, beskrevne procedurer skal udtrykkeligt anvendes i forbindelse med oplægning af varer, der erhverves af privatpersoner til andre formål end disses egne behov, og godtgørelse af punktafgiften i afgangsmedlemsstaten gøres i henhold til stk. 6 udtrykkeligt mulig. På nuværende tidspunkt indeholder direktivet ikke udtrykkeligt bestemmelser, om hvilke procedurer privatpersoner, der på lovlig vis ønsker at foretage sådanne operationer, skal følge. Med hensyn til udpegelsen af den afgiftspligtige person er det logisk, at det bør være den privatperson, som transporterer de pågældende varer eller på vegne af hvilken de pågældende varer transporteres. Hvad angår procedurerne må det anses for hensigtsmæssigt at behandle sådanne varebevægelser på samme måde som de i artikel 7 omhandlede bevægelser.

Princippet i første afsnit finder i fuldt omfang anvendelse på punktafgiftsbelagte varer, der sælges under transport i Fællesskabet, undtagen, og som det fremgår af Kommissionens

¹¹ Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT L 76 af 23.3.92, s. 1), senest ændret ved rådets forordning (EF) nr. 807/2003 af 14. april 2003 (EUT L 122 af 16.5. 2003, s. 36).

meddelelse 99/08¹², hvis varerne oplægges på en færge eller fly, der sejler/flyver mellem to medlemsstater, og varerne ikke må sælges, når færgen/flyet befinder sig på en af disse to medlemsstaters territorium. I sidstnævnte situation anses varerne ikke for at være oplagt til erhvervsmæssige formål i sidstnævnte medlemsstat. For at fjerne enhver tvivl om, hvorvidt denne mulighed foreligger, bør den udtrykkeligt nævnes i direktivet. Til dette formål føjes et tredje afsnit til stk. 1, hvori det præciseres, at varer oplagt på en færge eller i et fly, der sejler/flyver mellem to medlemsstater, men som ikke må sælges, når færgen/flyet befinder sig på en medlemsstats territorium, ikke betragtes som værende oplagt til erhvervsmæssigt formål i den pågældende medlemsstat.

b) Ændring i artikel 7, stk. 2

Stk. 2 i artikel 7, hvori de bestemmelser, der allerede dækkes af stk. 1 og 3, udgår.

c) Ændring i artikel 7, stk. 3 til 9

Den nuværende ordlyd i stk. 3 giver medlemsstaterne betydelig fleksibilitet hvad angår fastlæggelse af, hvilke personer der kan gøres ansvarlige for betaling af punktafgifter i bestemmelsesmedlemsstaten. Denne fleksibilitet giver imidlertid visse medlemsstater problemer. På grund af udtrykket "alt efter tilfældet" er der ingen faste kriterier for, hvordan man kan fastslå om punktafgiften skal betales af afsenderen, modtageren eller eventuelt af en anden person (f.eks. transportøren).

I stk. 3 stilles der forslag om i forbindelse med punktafgiftsbelagte varer til erhvervsmæssige formål, der befinder sig i en anden medlemsstat end der hvor overgangen til forbrug skal finde sted, tydeligt at skelne mellem to situationer, og det angives utvetydigt, hvem der er ansvarlig for betalingen af punktafgiften i hver af disse situationer, og også hvem der skal overholde de i stk. 5 omtalte formaliteter. Hvad angår opfyldelse af formaliteter på bestemmelsesstedet bør man som den afgiftspligtige udpege den person, der er bedst egnet til at udføre denne opgave.

Den i stk. 3, første afsnit, omtalte situation vedrører varer til salg, der transporteres på en anden medlemsstats territorium af en erhvervsdrivende, der ikke er etableret i den pågældende medlemsstat. Der er tale om varer, som på det tidspunkt, hvor de indføres på en anden medlemsstats territorium, endnu ikke har været genstand for en handelstransaktion. Den pågældende ikke-etablerede erhvervsdrivende udpeges som punktafgiftspligtig i sådanne situationer.

Den i stk. 3, andet afsnit, omtalte situation vedrører varer, der anvendes i en anden medlemsstat til brug for en erhvervsdrivende eller et offentligretligt organ. I sådanne situationer er den generelle regel, at punktafgiften opkræves hos modtageren (den erhvervsdrivende eller det offentligretlige organ, som gør brug af varerne), som er etableret i bestemmelsesmedlemsstaten. Hvis den udenlandske sælger i sådanne situationer ønsker at betale punktafgiften på bestemmelsesstedet (f.eks. fordi vedkommende regelmæssigt foretager leverancer under ordningen om betalt told i den pågældende medlemsstat) er der mulighed for, at vedkommende kan vælge at blive udpeget som afgiftspligtig i stedet for modtageren af varerne (denne mulighed er nævnt i stk. 3, tredje afsnit).

¹² Meddelelse fra Kommissionen om de moms- og punktafgiftsregler, der fra den 1. juli 1999 skal anvendes ved salg af varer til rejsende om bord på færger og fly eller i lufthavne inden for Den Europæiske Union - 1999/C 99/08 (EFT C 99 af 10.4.1999, s. 20).

Som følge af bortfaldet af punktafgiftsindtrædelsen, der i øjeblikket er indeholdt i artikel 9, må der tilføjes et fjerde afsnit i artikel 7, stk. 3, hvor det tilføjes, at i andre tilfælde end de i første til tredje afsnit nævnte, betales punktafgiften af den person, som oplægger varerne til erhvervsmæssige formål. Denne bestemmelse erstatter andet afsnit i artikel 9, stk. 1, der udgår (se endvidere bemærkningerne nedenfor under punkt 3, litra a)).

En sidste ændring i stk. 3 vedrører udtrykket "erhvervsdrivende, der udøver selvstændig økonomisk virksomhed". I forslaget erstattes dette udtryk med udtrykket "erhvervsdrivende", da det jo er samtlige erhvervsdrivende, som berøres af disse bestemmelser. Udtrykket "erhvervsdrivende" er derfor tilstrækkeligt.

I stk. 4 tilføjes sætningen "undtagen i tilfælde, hvor den erhvervsdrivende, som ikke er etableret, identificeres som værende den punktafgiftspligtige". Det forenklede ledsagedokument, der er defineret i Kommissionens forordning (EØF) nr. 3649/92 af 17. december 1992¹³ skal derfor ikke længere anvendes i sådanne situationer. Dette dokument erstattes af den i artikel 10, stk. 3, omtalte procedure for fjernsalg, som, samtidig med at den forenkler procedurerne for punktafgiftsbetaling på bestemmelsesstedet, giver de berørte medlemsstaters myndigheder mulighed for at udøve en mere effektiv kontrol med varebevægelser.

Stk. 5 omhandler de forpligtelser, som de punktafgiftspligtige, der er defineret i stk. 3, skal overholde. Det første afsnit, som er nyt, indeholder en bestemmelse om, at de formaliteter, som den erhvervsdrivende, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor varerne oplægges, skal overholde, er identiske med de i artikel 10, stk. 3, omtalte formaliteter vedrørende fjernsalg. I andet afsnit nævnes de formaliteter, der i øjeblikket er indeholdt i stk. 5, idet der i den indledende sætning gøres opmærksom på, at disse formaliteter for fremtiden kun gælder de i stk. 3, andet og fjerde afsnit, nævnte situationer.

Ændringerne i stk. 6, 7 og 8 vedrører kun formen.

I øjeblikket indeholder stk. 9 en bestemmelse, der på bilateral basis tillader medlemsstaterne at indføre forenklede procedurer i tilfælde, hvor punktafgiftspligtige varer hyppigt og regelmæssigt transporteres fra et sted i en medlemsstat til et andet sted i den samme medlemsstat via en anden medlemsstats territorium. Da disse forenklingsprocedurer ikke har nogen konsekvenser for det i stk. 1 nævnte generelle beskatningsprincip ændres ordlyden i stk. 9, så der kan indføres forenklede procedurer blot ved hjælp af administrative aftaler. Dette skulle lette indgåelsen af bilaterale aftaler medlemsstaterne imellem.

2) Ændringer i artikel 8

I øjeblikket indeholder denne artikel kun et enkelt stykke. Ifølge forslaget foretages der ændringer i dette stykke og der tilføjes to nye stykker.

Det foreslåede stk. 1 indeholder det i den nuværende version af artikel 8 indeholdte princip. Sætningen "gælder ifølge princippet for det indre marked" udgår, da det er overflødigt at henvise til et generelt princip, der er afledt direkte af selve traktaten.

Den nuværende ordlyd i artikel 8 vedrører kun situationer, hvor transporten foretages personligt af erhververen af punktafgiftspligtige varer. Kommissionen mener, at en sådan

¹³ EFT L 369 af 18.12.1992, s. 17.

restriktion af principperne for det indre marked ikke længere kan retfærdiggøres. Det foreslås derfor, at alle bevægelser, der vedrører varer, som er beregnet til en privatpersons egen brug, som foretages af eller på vegne af en privatperson, i kraft af deres natur skal anses for at være af ikke-erhvervsmæssig art, og ligesom hvad der gælder for moms skal de pågældende varer kun beskattes i den medlemsstat, hvor de erhverves. I det foreslåede stk. 2 står der tydeligt, at det i stk. 1 nævnte princip også gælder for varer, der transporteres af en tredjemand på vegne af en privatperson, undtagen når der er tale om forarbejdet tobak. En fuldstændig anvendelse af dette princip på sådanne varer ville være i modstrid med traktatens sundhedspolitik, navnlig artikel 152, og med WHO-rammekonventionen om bekæmpelse af tobaksrygning¹⁴, hvori det anbefales at anvende skatte- og eventuelt prispolitiske tiltag på tobaksprodukter med henblik på gradvist at nedsætte tobaksforbruget. Punktafgiften skal altså, som det også for øjeblikket er tilfældet, betales i bestemmelsesmedlemsstaten, når tobaksvarer erhverves hos en udenlandsk sælger og transporteres på vegne af en privatperson.

I stk. 3 præciseres det, at princippet om beskatning i den stat, hvor varen erhverves, også gælder varer, der sendes fra en privatperson til en anden uden direkte eller indirekte modydelse (der er her navnlig tale om gavepakker). En sådan præcisering må anses for nødvendig med henblik på at fjerne enhver tvivl om, hvordan sådanne ikke-erhvervsmæssige varebevægelser skal behandles.

3) Ændringer i artikel 9

a) Ændring i artikel 9, stk. 1, første afsnit

Artikel 9, stk. 1, første afsnit, indeholder en bestemmelse om, at punktafgiften forfalder, når varer, der er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges med handel for øje i en anden medlemsstat, under andre omstændigheder end de i artikel 6, 7 og 8 nævnte. Det foreslås, at denne bestemmelse udgår, idet den blot er en gentagelse af den allerede i artikel 7, stk. 1, nævnte punktafgiftsindtrædelse blot med den forskel, at den punktafgiftspligtige er den person, der oplægger varerne, og ikke de afgiftspligtige i de i artikel 7 omhandlede situationer. Med henblik på at dække de situationer, der for øjeblikket er omhandlet i artikel 9, er der til artikel 7, stk. 3, tilføjet et afsnit, som indeholder bestemmelse om, at i andre tilfælde end hvor der udtrykkeligt er udpeget en afgiftspligtig, er det den person, der oplægger varerne, der er afgiftspligtig. Der kan bl.a. være tale om varer, der oplægges af privatpersoner til andres brug eller varer, der oplægges af en erhvervsdrivende eller et offentligretsligt organ, som ikke har fulgt de i artikel 7, stk. 5, nævnte regler.

b) Ændring i artikel 9, stk. 2

I den indledende sætning i stk. 2 udgår henvisningen til artikel 8. Denne bestemmelse har til formål at fastsætte de kriterier, de kompetente myndigheder i medlemsstaterne skal tage hensyn til i alle situationer, hvor der er tale om oplægning af varer på deres territorium, og hvor der er tvivl om, hvorvidt de pågældende varer oplægges til erhvervsmæssig brug eller til brug for en privatperson.

Det andet afsnit i stk. 2 er ikke medtaget i forslaget. Dette afsnit giver medlemsstaterne mulighed for at operere med vejledende mængder, men kun som led i bevisførelsen for, at de i

¹⁴ Denne konvention blev vedtaget af Verdenssundhedsforsamlingen den 21. maj 2003 og blev undertegnet af Det Europæiske Fællesskab den 16. juni 2003.

artikel 8 omtalte varer er bestemt for erhvervsmæssige formål. Myndighederne kan ikke nøjes med at henvise til disse vejledende restriktioner for at retfærdiggøre en beslutning om, at punktafgiftspligtige varer, der oplægges, er bestemt til erhvervsmæssige formål. Disse restriktioner må i øvrigt aldrig fortolkes som en form for "fritagelsestærskel", idet det er fastslået, at uanset om tærsklen er overskredet eller ej, skal kontrolmyndighederne i den pågældende medlemsstat, hvis den ønsker at forsendelsen betegnes som værende af erhvervsmæssig karakter, altid kunne fremlægge konkrete elementer til underbygning af en sådan påstand. Begrebet vejledende mængder giver altså kun mening i forbindelse med en administrations instruks til sine ansatte om, at der f.eks. kun foretages kontrol af privatpersoner, når der er tale om en vis mængde varer. Da sådanne henstillinger imidlertid udelukkende henhører under medlemsstaternes kompetence, bør de ikke omtales i direktivets lovbestemmelser.

c) Ændring i artikel 9, stk. 3

Artikel 9, stk. 3 udgår. Kommissionen er ikke overbevist om nødvendigheden af at opretholde en skattemæssig bestemmelse, der giver medlemsstaterne mulighed for at fravige det generelle princip om fri bevægelighed i forbindelse med varebevægelser, der foretages af privatpersoner. Hvis der kan være tale om sikkerhedsproblemer i forbindelse med transport af mineralolier vil anvendelse af en bestemmelse om fravigelse af ovennævnte princip ikke kunne tilvejebringe en juridisk tilfredsstillende løsning på problemet. Der bør på ingen måde være sammenhæng mellem det faktum, at nationale lovgivninger eller fællesskabslovgivningen eventuelt underlægger transport af mineralolier strenge sikkerhedsbestemmelser og beskatningen i forbindelse med sådanne varebevægelser. Hvis sikkerhedsnormer ikke overholdes, kan man således konstatere, at der er sket en overtrædelse af gældende regler, men dette bør under ingen omstændigheder have nogen indflydelse på punktafgiftsproblematikken.

4) Ændringer i artikel 10

Ordlyden i stk. 1 identificerer ikke klart og tydeligt, hvilke varebevægelser der er tale om. Lovgiverens oprindelige hensigt, nemlig at indføre procedurer vedrørende salg, der foretages af en udenlandsk sælger, der direkte eller indirekte står for transporten af varer til en privatperson, der er etableret i en anden medlemsstat (fjernsalg) fremgår ikke tilstrækkeligt tydeligt. For at det klart kommer til at fremgå, at denne bestemmelse vedrører salg til privatpersoner erstattes "*som anskaffes af personer, der ikke er godkendt oplagshaver, eller registreret eller ikke-registreret erhvervsdrivende*" af "*som anskaffes af personer, der handler som privatpersoner*".

Stk. 2, hvori gentages bestemmelserne i stk. 1, udgår. Det erstattes af en bestemmelse, der i øjeblikket er indeholdt i stk. 3, og hvoraf det fremgår, at punktafgiften forfalder, når leveringen finder sted.

I stk. 3 defineres de forpligtelser, som de erhvervsdrivende, der beskæftiger sig med de i stk. 1 nævnte aktiviteter, skal overholde. Af rapporten fremgår det, at de erhvervsdrivende generelt ikke mener, at den nuværende betalingsprocedure er særlig tilfredsstillende. De væsentligste vanskeligheder for de erhvervsdrivende under den nuværende ordning er:

- Manglende harmonisering af procedurer. I sådanne tilfælde beslutter den enkelte medlemsstat egenhændigt, hvilke procedurer der skal anvendes i forbindelse med sikkerhedsstillelse og betaling af punktafgifter.

- Vanskelighederne med at overholde proceduren for sikkerhedsstillelse inden afsendelse af varer. Hvis denne procedure skal følges, kræver det rent faktisk, at sælgeren rent fysisk begiver sig til bestemmelsesmedlemsstaten, inden varerne afsendes.
- Udpegelsen af en repræsentant, som kræves af de fleste medlemsstater, hvilket medfører en yderligere finansiel byrde for sælgeren. Sælgerne mener, at denne byrde er ude af proportioner med værdien af de foretagne transaktioner.
- Den omstændighed, at begrebet fiskal repræsentant fortolkes yderst forskelligt i de forskellige medlemsstater, og at de konkrete forpligtelser i forbindelse hermed derfor kan være forskellige.

Da disse vanskeligheder, der i nogle tilfælde opleves som yderst besværende, navnlig for små og mellemstore virksomheder, erstattes proceduren i stk. 3 med en forenklet procedure. Denne procedure forenkler betalingen af punktafgifter i bestemmelsesmedlemsstaten, samtidig med at den giver myndighederne i den pågældende medlemsstat mulighed for at udøve en mere effektiv kontrol med varebevægelser. Bestemmelsesmedlemsstatens mulighed for at kræve, at der udpeges en fiskal repræsentant, bortfalder.

I stk. 4 henvises der ikke længere til stk. 2, men til stk. 1. Dette er en konsekvens af de i stk. 1 og 2 foreslåede ændringer.

I stk. 5 udgår ordene “under overholdelse af fællesskabsretten” og “som er i overensstemmelse med traktaten”. Disse referencer er overflødige, da fællesskabsretten og traktatens bestemmelser under alle omstændigheder finder anvendelse.

5) Indføjelser af artikel 10a, 10b og 10c

Fraværet i direktivets bestemmelser af fællesskabsregler vedrørende tab og overtrædelser ved transport inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer, som allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, har skabt et juridisk tomrum. At der ikke findes bestemmelser til at fastslå, i hvilken medlemsstat punktafgiften skal erlægges, kan føre til interessekonflikter mellem medlemsstaterne imellem og eventuelt til dobbeltbeskatning. Endvidere kan fraværet af fællesskabsbestemmelser på området føre til, at sager af samme natur behandles forskelligt i forskellige medlemsstater, hvilket så igen kan føre til konkurrenceforvridning mellem de erhvervsdrivende. Man bør derfor indføre et system til behandling af tab og overtrædelser i stil med det, der anvendes i forbindelse med tab og overtrædelser under suspensionsordningen for punktafgifter (se artikel 14 og 20 i direktivet).

Artikel 10a, stk. 1 og 2 indeholder bestemmelse om, at punktafgiftsbelagte varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, fritages for punktafgift i bestemmelsesmedlemsstaten, når der er tale om tab, der er sket under transport i erhvervmæssigt øjemed inden for Fællesskabet. I disse tilfælde fastsættes betingelserne for denne fritagelse af den enkelte medlemsstat og vedrører såvel tab, der skyldes tilfældigheder eller force majeure som tab, der skyldes de transporterede varers karakter. Stk. 3 omhandler den fiskale behandling af mankoer, der ikke skyldes overtrædelser eller uregelmæssigheder, og hvor punktafgiftsfritagelsen i forbindelse med tab i stk. 1 og 2 ikke finder anvendelse.

Artikel 10b omhandler den fiskale behandling af punktafgiftsbelagte varer, i forbindelse med hvilke der er konstateret overtrædelser eller uregelmæssigheder under transport inden for

Fællesskabet. Denne artikel fastsætter bl.a., hvor punktafgiften skal opkræves, samt hvem der skal erlægge punktafgiften i de forskellige situationer. Bestemmelserne i denne artikel minder om dem, der finder anvendelse i forbindelse med punktafgiftsbelagte varer, der transporteres under suspensionsordningen (se artikel 20 i direktiv 92/12/EØF).

Med henblik på at undgå dobbeltbeskatning indeholder *artikel 10c* en bestemmelse om, at afgangsmedlemsstaten godtgør den oprindeligt erlagte punktafgift i de i artikel 10a, stk. 3, og artikel 10b, stk. 1 til 4 nævnte tilfælde, så snart der foreligger bevis for, at punktafgiften er inddrevet i en anden medlemsstat. Artiklen indeholder endvidere bestemmelse om, at den sikkerhed, der er stillet i bestemmelsesmedlemsstaten i medfør af artikel 7, stk. 5, litra a), og artikel 10, stk. 3, litra b), i sådanne tilfælde frigives.

6) Ændring af artikel 27

Anvendelsen af de i dette direktiv indeholdte ændringer skal på baggrund af en rapport fra Kommissionen gøres til genstand for en evaluering og en gennemgang i Rådet inden den 1. januar 2010.

Forslag til

RÅDETS DIREKTIV

om ændring af direktiv 92/12/EØF om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed

RÅDET FOR DEN EUROPÆISKE UNION HAR -

under henvisning til traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, særlig artikel 93,

under henvisning til forslag fra Kommissionen¹⁵,

under henvisning til udtalelse fra Europa-Parlamentet¹⁶,

under henvisning til udtalelse fra Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg¹⁷, og

ud fra følgende betragtninger:

- (1) Artikel 27 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 hermed¹⁸ indeholder bestemmelse om, at Rådet inden den 1. januar 1997 på ny skal gennemgå artikel 7 til 10 med henblik på eventuelt at træffe beslutning om nødvendige ændringer. Disse artikler fastsætter bestemmelserne i forbindelse med varebevægelser inden for Fællesskabet, hvad enten de er af erhvervsmæssig eller privat art for varer, for hvilke punktafgiften allerede er erlagt i en medlemsstat. På daværende tidspunkt var omfanget af varebevægelser inden for Fællesskabet af varer, der allerede var overgået til forbrug i en medlemsstat, temmelig beskedent, og medlemsstaterne havde derfor ikke et tilstrækkeligt grundlag for at kunne bedømme relevansen af artikel 7 til 10 i direktiv 92/12/EØF.
- (2) Siden da har man kunnet konstatere, at selv om tallene for bevægelser inden for Fællesskabet af varer, for hvilke der er erlagt afgifter, stadig er forholdsvis beskedne, har flere og flere erhvervsdrivende og privatpersoner siden denne første undersøgelse forsøgt at fortolke bestemmelserne i artikel 7 til 10 på en sådan måde, at de kan legitimere en handelspraksis, der gør det muligt at erlægge punktafgiften i den medlemsstat, hvor varerne anskaffes. Desuden har stigningen i antallet af internettransaktioner samt afskaffelsen af det toldfrie salg for personer, der rejser inden for Fællesskabets grænser, ført til en øget anvendelse af de ovennævnte bestemmelser. Med udgangspunkt i en ny undersøgelse, der blev indledt i januar 2002,

¹⁵ EFT C [...] af [...], s. [...].

¹⁶ EFT C [...] af [...], s. [...].

¹⁷ EFT C [...] af [...], s. [...].

¹⁸ EFT L 76 af 23.3.1992, s. 1. Direktivet er senest ændret ved rådets forordning (EF) nr. 807/2003 af 14. april 2003 (EUT L 122 af 16.5. 2003, s. 36).

og som henvendte sig såvel til de nationale administrationer som de berørte dele af erhvervslivet, har Kommissionen udarbejdet en rapport om anvendelsen af artikel 7 til 10 i direktiv 92/12/EØF.

- (3) I Kommissionens rapport konkluderes det, at det er nødvendigt at revidere visse af disse bestemmelser og tydeliggøre indholdet af andre, så resultatet bliver en utvetydig fortolkning af beskatnings- og procedurereglerne i artikel 7 til 10 i direktiv 92/12/EØF.
- (4) Begrebet “erhvervsmæssige formål” bør defineres som værende “andre formål end privatpersoners egen brug”, så det tydeligt fremgår, at princippet om opkrævning af punktafgift på varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, men som oplægges i erhvervsmæssigt øjemed i en anden medlemsstat samt de dertil knyttede procedurer, i fuldt omfang finder anvendelse i forbindelse med varer, der oplægges af privatpersoner til anden end egen brug.
- (5) Princippet om opkrævning af punktafgifter finder anvendelse i fuldt omfang på punktafgiftsbelagte varer, der oplægges på en færge eller et fly, der sejler/flyver mellem to medlemsstater, med henblik på salg på disse ruter inden for Fællesskabet, undtagen hvis, som angivet i Kommissionens meddelelse 1999/C 99/08¹⁹, de pågældende varer ikke må sælges, når færgen/flyet befinder sig på en af de to pågældende medlemsstaters territorium. I sidstnævnte situation anses varerne ikke for at være oplagt i erhvervsmæssigt øjemed i sidstnævnte medlemsstat. For at fjerne enhver tvivl om, at denne mulighed foreligger, bør den udtrykkeligt nævnes i direktivet.
- (6) I artikel 7 skelnes der mellem forskellige situationer, hvor punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges i erhvervsmæssigt øjemed i en anden medlemsstat, men det fremgår ikke klart, hvem der er ansvarlig for erlæggelse af punktafgiften i bestemmelsesmedlemsstaten i de forskellige situationer. Man bør derfor for hver enkelt af de relevante situationer utvetydigt fastslå, hvem der er ansvarlig for erlæggelse af punktafgiften, samt hvilke forpligtelser der skal overholdes i bestemmelsesmedlemsstaten.
- (7) I disse situationer bør man endvidere forenkle de forpligtelser, der skal overholdes af personer, der ikke er etableret i den medlemsstat, hvor varerne oplægges, men som er ansvarlige for erlæggelsen af punktafgiften, samtidig med at man giver de berørte medlemsstaters myndigheder mulighed for at udøve en mere effektiv kontrol med varebevægelser.
- (8) Begrebet “erhvervsdrivende, der udøver selvstændig økonomisk virksomhed” erstattes med begrebet “erhvervsdrivende”, da det jo er samtlige erhvervsdrivende, som er berørte.
- (9) På grund af medlemsstaternes vanskeligheder med at indføre forenklede procedurer gennem bilaterale konventioner med udgangspunkt i artikel 7, stk. 9, bl.a. i forbindelse

¹⁹ Meddelelse fra Kommissionen om de moms- og punktafgiftsregler, der fra den 1. juli 1999 skal anvendes ved salg af varer til rejsende om bord på færger og fly eller i lufthavne inden for Den Europæiske Union - 1999/C 99/08 (EFT C 99 af 10.4.1999, s. 20).

med rejser inden for Fællesskabet om bord på fly og færger, bør man tillade, at der kan anvendes forenkledede procedurer blot gennem indgåelse af administrative aftaler.

- (10) Artikel 8 omhandler det princip for det indre marked, der foreskriver, at for varer, der erhverves af privatpersoner til egen brug, og som de selv transporterer fra en medlemsstat til en anden, opkræves punktafgiften i den medlemsstat, hvor varerne erhverves. Dette princip bør udvides til også at omfatte varer, bestemt til en privatpersons egen brug, men som transporteres af tredjemand på vegne af en privatperson, under forudsætning af at det udelukkende drejer sig om varer til privatpersonens egen brug. Af sundhedsmæssige hensyn bør udvidelsen af princippet anvendelsesområde ikke finde anvendelse på forarbejdet tobak, der transporteres på vegne af en privatperson.
- (11) Det skal præciseres, at princippet i artikel 8 ligeledes finder anvendelse på varer, der sendes af en privatperson til en anden uden direkte eller indirekte modydelse (det drejer sig navnlig om gavepakker), så der ikke længere kan være nogen tvivl om, hvordan sådanne ikke-erhvervsmæssige varebevægelser skal behandles.
- (12) Stk. 1 i artikel 9 bør udgå, idet dette stykke blot er en gentagelse angående afgiftspligtens indtræden, der allerede er nævnt i artikel 7, stk. 1, med som eneste forskel, at den ansvarlige for erlæggelsen af punktafgiften er oplæggeren af varerne og ikke de i artikel 7 udpegede punktafgiftspligtige. Med henblik på at dække de situationer, der for øjeblikket er indeholdt i artikel 9, bør der til artikel 7, stk. 3, føjes et afsnit, således at det gøres klart, at det i andre tilfælde end dem, hvor den punktafgiftspligtige udtrykkeligt er udpeget, er den person, som oplægger varerne, der er punktafgiftspligtig.
- (13) Medlemsstaternes mulighed for at operere med vejledende niveauer med henblik på at kunne fastslå, om varer oplægges i erhvervsmæssigt øjemed eller til privatpersoners egen brug, bør udgå. Disse vejledende restriktioner kan i øvrigt aldrig i sig selv af myndighederne bruges til at retfærdiggøre en beslutning om, at en oplægning af punktafgiftsbelagte varer er af erhvervsmæssig karakter. Vejledende restriktioner skal derfor kun ses som retningslinjer, som myndigheder giver deres embedsmænd i forbindelse med kontrol.
- (14) Artikel 9, stk. 3, bør udgå, eftersom det ikke er formålstjenligt at bibeholde en fiskal bestemmelse, der giver medlemsstaterne mulighed for at fravige det i artikel 8 indeholdte princip i forbindelse med sikkerhed hvad angår transport af mineralolier.
- (15) Det bør præciseres, at kun personer, der opererer som privatpersoner, er omfattet af den i artikel 10 omtalte situation (fjernsalg), eftersom varebevægelser beregnet på erhvervsdrivende og offentretlige organer udtrykkeligt er omfattet af bestemmelserne i artikel 7. Der bør i øvrigt i forbindelse med fjernsalg indføres en procedure for betaling af punktafgifter i bestemmelsesmedlemsstaten, som tager hensyn både til de erhvervsdrivendes rimelige ønsker om forenklinger og nødvendigheden af styrke kontrolmulighederne med sådanne operationer.
- (16) Fraværet i direktivets bestemmelser af fællesskabsregler vedrørende tab og overtrædelser ved transport inden for Fællesskabet af punktafgiftspligtige varer, som allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, har skabt et juridisk tomrum, som kan føre til interessekonflikter mellem medlemsstaterne imellem og eventuelt til

dobbeltbeskatning. Sådanne tab og overtrædelser bør derfor underlægges en ordning, der svarer til ordningen for tab og overtrædelser under suspensionsordningen for punktafgifter.

(17) Anvendelsen af de i dette direktiv indeholdte ændringer skal på baggrund af en rapport fra Kommissionen gøres til genstand for en evaluering og en gennemgang i Rådet inden den 1. januar 2010.

(18) Direktiv 92/12/EØF bør derfor ændres -

UDSTEDT FØLGENDE DIREKTIV:

Artikel 1

I direktiv 92/12/EØF foretages følgende ændringer:

1) I artikel 7 foretages følgende ændringer:

a) Stk. 1 affattes således:

“1. I tilfælde, hvor punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges i erhvervsmæssigt øjemed i en anden medlemsstat, opkræves punktafgiften i sidstnævnte medlemsstat.

Alle andre formål med varer end privatpersoners egen brug anses som brug i erhvervsmæssigt øjemed.

Dog anses varer om bord på færger eller et fly, der sejler/flyver mellem to medlemsstater, men som ikke må sælges, når færgen/flyet befinder sig på en medlemsstats territorium, ikke som værende oplagt i erhvervsmæssigt øjemed i den pågældende medlemsstat.”

b) Stk. 2 udgår.

c) Stk. 3 til 9 affattes således:

“3. I de i stk. 1 omtalte situationer, dvs. når varerne er oplagt af en erhvervsdrivende, der ikke er etableret i bestemmelsesmedlemsstaten (herefter benævnt ikke-etableret erhvervsdrivende) med henblik på videresalg, opkræves punktafgiften hos den pågældende erhvervsdrivende.

Når varerne anvendes i en anden medlemsstat til brug for en erhvervsdrivende eller et offentligretligt organ, opkræves punktafgiften hos den erhvervsdrivende eller det offentretlige organ.

Når varerne leveres af en ikke-etableret erhvervsdrivende, kan denne træde i stedet for de i andet afsnit nævnte afgiftspligtige.

I alle andre tilfælde opkræves punktafgiften hos den person, der oplægger varerne i erhvervsmæssigt øjemed.

4. Når varer, der er omfattet af stk. 1, med undtagelse af dem, hvor den ikke-etablerede erhvervsdrivende er identificeret som værende den punktafgiftspligtige, transporteres mellem forskellige medlemsstaters territorier, medfølges de af et ledsagedokument, hvori er nævnt de vigtigste elementer i det i artikel 18, stk. 1, nævnte dokument.

Dokumentets form og indhold fastlægges efter fremgangsmåden i artikel 24, stk. 3 og 4.

5. Ikke-etablerede erhvervsdrivende skal følge de i artikel 10, stk. 3, nævnte forskrifter.

Erhvervsdrivende og offentligretlige organer, som nævnt i stk. 3, andet afsnit, og den i medfør af stk. 3, fjerde afsnit, afgiftspligtige person, skal overholde følgende forskrifter:

- a) forud for afsendelsen af varerne indgive en angivelse til skattemyndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten og stille sikkerhed for betaling af punktafgifterne
- b) erlægge bestemmelsesmedlemsstatens punktafgifter efter de nærmere bestemmelser, der er fastsat af denne medlemsstat
- c) acceptere enhver kontrolforanstaltning, der gør det muligt for myndighederne i bestemmelsesmedlemsstaten at sikre, at varerne faktisk er modtaget, og at de punktafgifter, de har krav på, er betalt.

6. Punktafgifter, der er erlagt i den i stk. 1 nævnte første medlemsstat, godtgøres i henhold til bestemmelserne i artikel 22, stk. 3.

7. Forsendes varer, der allerede er overgået til fri omsætning i en medlemsstat, til et bestemmelsessted i samme medlemsstat ad en hensigtsmæssig transportvej via en anden medlemsstat, skal det i stk. 4 omhandlede ledsagedokument anvendes.

8. I de i stk. 7 omtalte tilfælde, gælder følgende regler:

- a) afsenderen indgiver forud for afsendelsen af varerne en angivelse til afgangstedets skattemyndigheder med ansvar for punktafgiftskontrol
- b) modtageren attesterer modtagelsen af varerne efter de regler, der er fastlagt af bestemmelsesstedets skattemyndigheder med ansvar for punktafgiftskontrol
- c) afsender og modtager lader sig underkaste enhver form for kontrol, således at deres egne skattemyndigheder kan sikre sig, at varerne faktisk er modtaget.

9. Forsendes punktafgiftspligtige varer hyppigt og regelmæssigt på de i stk. 7 nævnte betingelser, kan medlemsstaterne på grundlag af bilaterale administrative aftaler tillade, at der benyttes en forenklet fremgangsmåde, som afviger fra bestemmelserne i stk. 7 og 8.”

2) Artikel 8 affattes således:

“Artikel 8

I forbindelse med varer, der erhverves af privatpersoner til egen brug, og som transporteres fra en medlemsstat til en anden af privatpersonen selv, opkræves punktafgiften i den medlemsstat, hvor varerne erhverves.

Med undtagelse af forarbejdede tobaksvarer gælder bestemmelsen i stk. 1 også, når varetransporten foretages på vegne af privatpersonen.

Beskatning i den medlemsstat, hvor varerne erhverves, finder ligeledes anvendelse, når varer sendes fra en privatperson til en anden uden direkte eller indirekte modydelse.”

3) I artikel 9 foretages følgende ændringer:

a) stk. 1 udgår

b) stk. 2 affattes således:

“2. For at kunne afgøre, om de i artikel 8 omhandlede varer er bestemt til erhvervsmæssige formål, skal medlemsstaterne tage hensyn til følgende:

- a) den forretningsmæssige status hos den person, der er i besiddelse af varerne, og årsagerne hertil
- b) stedet, hvor varerne befinder sig, eller i givet fald den anvendte transportform
- c) ethvert dokument vedrørende varerne
- d) varenes art
- e) varenes mængde.”

c) stk. 3 udgår.

4) Artikel 10 affattes således:

“Artikel 10

1. I forbindelse med varer, der allerede er overgået til forbrug, som indkøbes af personer, der handler som privatpersoner, og som fremsendes eller transporteres direkte eller indirekte af sælgeren eller på dennes vegne, opkræves punktafgiften i bestemmelsesmedlemsstaten.

Ved “bestemmelsesmedlemsstaten” forstås den medlemsstat, hvortil varerne ankommer efter forsendelse eller transport.

2. I det i stk. 1 nævnte tilfælde forfalder punktafgiften, når varerne leveres.

3. Den i bestemmelsesstaten skyldige punktafgift opkræves hos sælgeren.

Sælgeren skal overholde følgende forskrifter:

- a) i et dokument, hvis form og indhold fastlægges i henhold til den i artikel 24, stk. 3 og 4, omhandlede procedure, være registreret hos skattemyndighederne i den medlemsstat, hvor han er etableret
- b) inden varerne forsendes, stille garanti til dækning af betalingen af punktafgiften på det af bestemmelsesmedlemsstaten udpegede centrale skattekontor
- c) af kontrollensyn angive det under tredje afsnit nævnte identifikationsnummer i de handelsdokumenter, der ledsager forsendelsen af de punktafgiftspligtige varer
- d) ved udløbet af en periode, der fastsættes af den enkelte medlemsstat, fremlægge et dokument for det centrale skattekontor med angivelse af de varemængder, der er leveret i løbet af den pågældende periode.

Bestemmelsesmedlemsstaten fastsætter bestemmelserne for, hvordan den i første afsnit, litra b), nævnte garanti skal beregnes. Når sælgeren stiller garantien, skal han fremlægge det i første afsnit, litra a), nævnte dokument. Bestemmelsesmedlemsstaten udleverer derefter et identifikationsnummer.

Formen og indholdet i det i første afsnit, litra d), nævnte dokument fastsættes i overensstemmelse med den i artikel 24, stk. 3 og 4, fastsatte procedure. Dette dokument skal attesteres af afgangsmedlemsstatens skattemyndigheder og eventuelt ledsages af de administrative og handelsmæssige dokumenter, der kræves af bestemmelsesmedlemsstaten. Punktafgiften betales efter de af bestemmelsesmedlemsstaten fastsatte procedurer.

4. I det i stk. 1 nævnte tilfælde godtgøres de punktafgifter, der er erlagt i den første medlemsstat, i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 22, stk. 4.

5. Medlemsstaterne kan fastsætte specifikke gennemførelsesbestemmelser vedrørende stk. 1 til 4 for punktafgiftspligtige varer, der er omfattet af særlige nationale distributionsregler.”

5) Som artikel 10a, 10b og 10c indsættes:

“Artikel 10a

1. Den i henhold til artikel 7, stk. 3, eller artikel 10, stk. 3, punktafgiftspligtige person nyder i bestemmelsesmedlemsstaten godt af en punktafgiftsfritagelse ved tab, der er sket i forbindelse med varetransporten, og som skyldes hændelige begivenheder eller force majeure, og som er konstateret af myndighederne i den enkelte medlemsstat.

Der indrømmes også fritagelse i bestemmelsesmedlemsstaten for tab under transporten, der skyldes de transporterede varers karakter. Den enkelte medlemsstat fastsætter betingelserne for at indrømme afgiftsfritagelse.

2. De under stk. 1 nævnte tab konstateres efter de i den pågældende bestemmelsesmedlemsstat gældende regler.

Den i henhold til artikel 7, stk. 5, litra a), og artikel 10, stk. 3, litra b), stillede garanti frigøres helt eller delvist.

3. I tilfælde af mankoer andre end de i stk. 1 i denne artikel nævnte tab opkræves afgiften i henhold til de i den pågældende medlemsstat gældende takster på det tidspunkt, hvor tabet, som på behørig vis skal konstateres af de kompetente myndigheder, fandt sted, eller eventuelt hvor mankoen konstateres, jf. artikel 10, stk. 1.

Artikel 10b

1. Når der under varetransporter, der finder sted i overensstemmelse med artikel 7, stk. 4, eller artikel 10, stk. 1, finder uregelmæssigheder eller overtrædelser sted, som medfører, at punktafgiften skal erlægges, erlægges den i den medlemsstat, hvor uregelmæssigheden eller overtrædelserne fandt sted af den person, som har stillet garanti for betalingen af punktafgifter i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 7, stk. 5, litra a), eller artikel 10, stk. 3, litra b).

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

2. Når der i forbindelse med transport af varer, der finder sted i overensstemmelse med artikel 7, stk. 4, eller artikel 10, stk. 1, konstateres en overtrædelse eller uregelmæssighed, uden at det kan fastslås hvor den har fundet sted, anses den for at have fundet sted i den medlemsstat, hvor den er blevet konstateret.

3. Når varer ikke ankommer til bestemmelsesstedet, og det ikke er muligt at fastslå, hvor overtrædelserne eller uregelmæssighederne har fundet sted, anses overtrædelserne eller uregelmæssighederne for at have fundet sted i afgangsmedlemsstaten.

4. Hvis det inden for udløbet af fristen på tre år fra udfærdigelsen af det i artikel 7, stk. 4, nævnte ledsagedokument eller den i artikel 10, stk. 3, litra c), nævnte dato for udfærdigelsen af handelsdokumentet lykkes at fastslå, i hvilken medlemsstat overtrædelserne eller uregelmæssighederne har fundet sted, foretager denne medlemsstat opkrævningen til den sats, der var i kraft på datoen for afsendelsen af varerne.

5. Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger med henblik på at imødegå overtrædelser og uregelmæssigheder og at pålægge effektive sanktioner.

Artikel 10c

I de af artikel 10a, stk. 3, og artikel 10b, stk. 1 til 4, omfattede tilfælde skal den oprindeligt opkrævede punktafgift godtgøres og den i henhold til artikel 7, stk. 5, litra a), og artikel 10, stk. 3, litra b), stillede garanti frigøres, så snart der foreligger bevis for, at inddrivelsen af punktafgiften har fundet sted i en anden medlemsstat end afgangsmedlemsstaten.”

6) Artikel 27 affattes således:

“På grundlag af en rapport fra Kommissionen gennemgår Rådet på ny artikel 7 til 10c inden den 1. januar 2010 og foretager i overensstemmelse med artikel 93 i traktaten de nødvendige ændringer.”

Artikel 2

1. Medlemsstaterne sætter de nødvendige love og administrative bestemmelser i kraft for at efterkomme dette direktiv senest den [...]. De meddeler straks Kommissionen teksten til disse bestemmelser og en sammenligningstabel, som viser sammenhængen mellem de pågældende bestemmelser og dette direktiv.

Når medlemsstaterne vedtager disse love og administrative bestemmelser, skal de indeholde en henvisning til dette direktiv, eller de skal ved offentliggørelsen ledsages af en sådan henvisning. De nærmere regler for henvisningen fastsættes af medlemsstaterne.

2. Medlemsstaterne meddeler Kommissionen teksten til de vigtigste nationale retsfor skrifter, som de udsteder på det område, der er omfattet af dette direktiv.

Artikel 3

Dette direktiv træder i kraft på tyvendedagen efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende*.

Artikel 4

Dette direktiv er rettet til medlemsstaterne.

Udfærdiget i Bruxelles, den

*På Rådets vegne
Formand*