Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

22. december 2022*

»Præjudiciel forelæggelse – harmonisering af afgiftslovgivningerne – direktiv 92/83/EØF – harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer – punktafgifter – ethanol – fritagelser – artikel 27, stk. 1, litra e) – fremstilling af aromastoffer til fremstilling af levnedsmidler og ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol. – anvendelsesområde – proportionalitetsprincippet og effektivitetsprincippet«

I sag C-332/21,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunalul Bucureşti (retten i første instans i Bukarest, Rumænien) ved afgørelse af 9. december 2020, indgået til Domstolen den 27. maj 2021, i sagen

Quadrant Amroq Beverages SRL

mod

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, D. Gratsias, og dommerne M. Ilešič (refererende dommer) og I. Jarukaitis,

generaladvokat: A.M. Collins

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Quadrant Amroq Beverages SRL ved avocat D.-D. Dascălu,

– den rumænske regering ved E. Gane og A. Rotăreanu, som befuldmægtigede,

* Processprog: rumænsk.

– Irland ved M. Browne, A. Joyce og M. Tierney, som befuldmægtigede,

– den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,

– Europa-Kommissionen ved A. Armenia og C. Perrin, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 14. juli 2022,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 27, stk. 1, litra e), i Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (EFT 1992, L 316, s. 21) samt af proportionalitetsprincippet og effektivitetsprincippet.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Quadrant Amroq Beverages SRL og Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală a Marilor Contribuabili (den nationale styrelse for skatter og afgifter – generaldirektorat for store skatteydere, Rumænien, herefter »den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed«) vedrørende godtgørelse af punktafgifter, som dette selskab har erlagt på ethanol.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 92/83

3 22. betragtning til direktiv 92/83 har følgende ordlyd:

»[M]edlemsstaterne bør råde over midler, som gør det muligt at hindre enhver form for svig, unddragelse eller misbrug, der kunne opstå i forbindelse med fritagelser.«

4 Direktivets artikel 19, stk. 1, fastsætter:

»Medlemsstaterne pålægger ethanol en punktafgift i overensstemmelse med dette direktiv.«

5 Direktivets artikel 20, første led, bestemmer:

»I dette direktiv forstås ved »ethanol«

– alle varer med et virkeligt alkoholindhold på over 1,2% vol., som henhører under KN-kode 2207 og 2208, selv når disse varer indgår i en vare, der henhører under et andet [kapitel i den kombinerede nomenklatur, som er indeholdt i bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23. juli 1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif (EFT 1987, L 256, s. 1), som ændret ved Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) 2015/1754 af 6. oktober 2015 (EUT 2015, L 285, s. 1) (herefter »KN«)]«.

6 Direktivets artikel 27, stk. 1, litra e), og artikel 27, stk. 2, litra d), er affattet således:

»1. Medlemsstaterne fritager produkter, der er omfattet af dette direktiv, for den harmoniserede punktafgift på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af sådanne fritagelser og for at hindre svig, unddragelse eller misbrug, når de

[…]

e) anvendes til at fremstille aromastoffer til fremstilling af levnedsmidler og ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol.

[…]

2. Medlemsstaterne kan fritage produkter, der er omfattet af dette direktiv, for den harmoniserede punktafgift på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af sådanne fritagelser og for at hindre svig, unddragelse eller misbrug, når de anvendes

[…]

d) i en fremstillingsproces, forudsat at det færdige produkt ikke indeholder alkohol.«

Direktiv 92/12/EØF

7 Artikel 24 i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed (EFT 1992, L 76, s. 1), som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 807/2003 af 14. april 2003 (EUT 2003, L 122, s. 36), fastsatte:

»1. [Europa-]Kommissionen bistås af et udvalg benævnt »Punktafgiftsudvalget«.

[…]

4. Ud over de foranstaltninger, der er nævnt i stk. 2, undersøger udvalget spørgsmål om anvendelsen af fællesskabsbestemmelserne om punktafgifter, der rejses af udvalgets formand eller på anmodning af en medlemsstats repræsentant.

[…]«

Direktiv 2008/118/EF

8 Følgende fremgår af anden betragtning til Rådets direktiv 2008/118/EF af 16. december 2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12):

»Det er nødvendigt, at betingelserne for at pålægge punktafgifter på varer, der er omfattet af direktiv [92/12], i det følgende benævnt »punktafgiftspligtige varer«, forbliver harmoniserede for at sikre, at det indre marked fungerer.«

9 Artikel 1, stk. 1, litra b), i direktiv 2008/118 bestemmer:

»I dette direktiv fastlægges den generelle ordning for punktafgifter, der direkte eller indirekte pålægges forbruget af følgende varer, i det følgende benævnt »punktafgiftspligtige varer«:

[…]

b) alkohol og alkoholholdige drikkevarer omfattet af direktiv [92/83] og [Rådets direktiv] 92/84/EØF [af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af punktafgiftssatserne for alkohol og alkoholholdige drikkevarer (EFT 1992, L 316, s. 29)].«

10 Artikel 4, nr. 1) og 9), i direktiv 2008/118 er sålydende:

»I dette direktiv og gennemførelsesbestemmelserne hertil forstås ved:

1) »godkendt oplagshaver«: en fysisk eller juridisk person, der som led i udøvelsen af sit erhverv af de kompetente myndigheder i en medlemsstat har fået bevilling til at fremstille, forarbejde, oplægge, modtage eller afsende punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning i et afgiftsoplag

[…]

9) »registreret modtager«: en fysisk eller juridisk person, der på betingelser fastsat af de kompetente myndigheder i bestemmelsesmedlemsstaten som led i udøvelsen af sit erhverv er godkendt af disse myndigheder til at modtage punktafgiftspligtige varer under en afgiftssuspensionsordning fra en anden medlemsstat.«

11 Direktivets artikel 7, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

»1. Punktafgiften forfalder ved overgangen til forbrug og i den medlemsstat, hvor denne finder sted.

2. I dette direktiv forstås ved »overgang til forbrug« et af følgende:

a) når punktafgiftspligtige varer forlader en afgiftssuspensionsordning, herunder uretmæssigt

b) når der oplægges punktafgiftspligtige varer uden for en afgiftssuspensionsordning, for hvilke der ikke er opkrævet punktafgift i henhold til de gældende bestemmelser i fællesskabsretten og den nationale lovgivning

c) når der fremstilles punktafgiftspligtige varer, herunder uretmæssigt, uden for en afgiftssuspensionsordning

d) når punktafgiftspligtige varer indføres, herunder uretmæssigt, medmindre de punktafgiftspligtige varer umiddelbart efter indførslen henføres under en afgiftssuspensionsordning.«

KN

12 KN's kapitel 22 indeholder pos. 2207 og 2208, der er sålydende:

»KN-kode	Varebeskrivelse
[…]	[…]
2207	Ethanol (ethylalkohol), ikke denatureret, med et alkoholindhold på 80% vol. eller derover; ethanol (ethylalkohol) og anden spiritus, denatureret, uanset alkoholindholdet
[…]	[…]
2208	Ethanol (ethylalkohol), ikke denatureret, med et alkoholindhold på under 80% vol.; spiritus, likør og andre spiritusholdige drikkevarer«

13 KN's kapitel 33 indeholder følgende position:

»KN-kode	Varebeskrivelse
[…]	[…]
3302	Blandinger af lugtstoffer samt blandinger (herunder alkoholiske opløsninger) på basis af et eller flere af disse stoffer, af den art der anvendes som råvarer i industrien; andre tilberedninger på basis af lugtstoffer, af den art der anvendes til fremstilling af drikkevarer
[…]	[…]«

Retningslinjer vedtaget på mødet den 12.-14. november 2003

14 Det fremgår af punkt 1 i Punktafgiftsudvalgets dokument med overskriften »Retningslinjer vedtaget på mødet den 12.-14. november 2003« (dok. CED nr. 458 af 19.11.2003), at »[d]elegationerne er næsten enstemmigt af den opfattelse, at fritagelsen i henhold til artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv [92/83] indrømmes fra fremstillings- eller importtidspunktet for aromastoffer, som er omfattet af KN-kode 1302 1930, 2106 9020 og 3302 i den affattelse, der er gældende ved vedtagelsen af [disse] retningslinje[r]«.

Rumænsk ret

15 Artikel 206[58], stk. 1, litra e), i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lov nr. 571/2003 om skatter og afgifter) af 22. december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 927 af 23.12.2003, herefter »lov af 2003 om skatter og afgifter«), der var gældende indtil den 31. december 2015, fastsatte:

»Ethanol og andre alkoholholdige varer som omhandlet i artikel 206[2], litra a), er fritaget for punktafgift, når de:

[…]

e) anvendes til at fremstille fødevarearomaer, som er bestemt til fremstilling af levnedsmidler eller ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol.«

16 Ordlyden af denne bestemmelse er gengivet i artikel 397, stk. 1, i Legea nr. 227/2015 privind codul fiscal (lov nr. 227/2015 om skatter og afgifter) af 8. september 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr. 688 af 10.9.2015, herefter »lov af 2015 om skatter og afgifter«), der trådte i kraft den 1. januar 2016.

17 Gennemførelsesbestemmelserne til artikel 206[58] i lov af 2003 om skatter og afgifter havde følgende ordlyd:

»[…]

13. I alle de i artikel 206[58], stk. 1, i lov [af 2003] om skatter og afgifter omhandlede tilfælde indrømmes brugeren kun punktafgiftsfritagelse, forudsat at leveringen sker direkte fra et afgiftsoplag.

14. Når en bruger foretager indkøb af ethanol inden for Fællesskabet med henblik på at anvende det til de formål, der er omhandlet i artikel 206[58], stk. 1, litra b)-i), i lov [af 2003] om skatter og afgifter, skal brugeren ligeledes være en registreret modtager.

[…]

16. Der indrømmes direkte fritagelse:
    a) i de tilfælde, der er omhandlet i artikel 206[58], stk. 1, litra d), f), g) og h), i lov [af 2003] om skatter og afgifter
    b) i de tilfælde, der er omhandlet i artikel 206[58], stk. 1, litra a), b), c) og e), i lov [af 2003] om skatter og afgifter, til godkendte oplagshavere inden for et integreret system. Ved »integreret system« forstås oplagshaveres anvendelse af ethanol og andre alkoholholdige produkter til fremstilling af færdige produkter, der som sådan er bestemt til forbrug uden at undergå yderligere ændringer.

[…]

17. I alle tilfælde, der indebærer direkte fritagelse, indrømmes fritagelsen på grundlag af en tilladelse rettet til slutbrugerne. Denne tilladelse udstedes til alle brugere, der køber varer, der er fritaget for punktafgift.

[…]

34. I alle tilfælde, der indebærer direkte fritagelse, omfatter varernes leveringspriser ikke punktafgift, og bevægelsen heraf skal ledsages af en udskrift af det i stk. 91 omhandlede elektroniske administrative dokument.

[…]

37. I de tilfælde, der er omhandlet i artikel 206[58], stk. 1, litra a), b), c), e) og i), i lov [af 2003] om skatter og afgifter, indrømmes der fritagelse indirekte. Varernes leveringspris omfatter punktafgiften, hvorefter erhvervsdrivende, der er brugere, kan anmode om kompensation eller godtgørelse af punktafgifter i overensstemmelse med bestemmelserne i Codul de procedură fiscală [(lov om skatte- og afgiftsprocedurer)].

38. Til godtgørelse af punktafgiften indgiver brugeren en månedlig anmodning til de lokale skattemyndigheder senest den 25. dag i den måned, der følger efter den måned, for hvilken der ansøges om godtgørelse af punktafgiften, ledsaget af:
    a) en kopi af fakturaen for køb af ethanol og/eller andre alkoholholdige varer, hvoraf punktafgiften fremgår særskilt
    b) bevis for betaling af punktafgifterne til leverandøren, dvs. et betalingsdokument bekræftet af den bank, hvor brugeren har åbnet en konto
    c) bevis for den mængde, der er anvendt til at opnå fritagelse, dvs. en oversigt over de faktisk anvendte mængder og de tilhørende dokumenter.«

18 Gennemførelsesbestemmelserne til artikel 397 i lov af 2015 om skatter og afgifter bestemmer:

»[…]

81. 1. I tilfælde, der indebærer direkte fritagelse for de varer, der er omhandlet i artikel 397, stk. 1, i lov [af 2015] om skatter afgifter, indrømmes brugeren kun punktafgiftsfritagelse under den forudsætning, at leveringen sker direkte fra et afgiftsoplag, brugerens egne køb inden for Fællesskabet eller dennes egne importtransaktioner.

2. I tilfælde, der indebærer indirekte fritagelse for de varer, der er omhandlet i artikel 397, stk. 1, i lov [af 2015] om skatter og afgifter, indrømmes brugeren kun punktafgiftsfritagelse under den forudsætning, at leveringen sker direkte fra et afgiftsoplag, en registreret modtager eller brugerens egne importtransaktioner. En registreret modtager, som leverer varer, der skal anvendes til et afgiftsfritaget formål, skal på fakturaen angive den samme værdi af de punktafgifter, der er indbetalt til statsbudgettet.

3. Når en bruger foretager indkøb af ethanol inden for Fællesskabet med henblik på at anvende det til de formål, der er omhandlet i artikel 397, stk. 1, litra b)-i), i lov [af 2015] om skatter og afgifter, skal brugeren ligeledes være en registreret modtager.

4. Når ethanol indføres fra et tredjeland med henblik på, at det skal anvendes til de formål, der er omhandlet i artikel 397, stk. 1, litra b)-i), i lov [af 2015] om skatter og afgifter, skal importøren ligeledes være bruger af råvaren.

82. 1. Der indrømmes punktafgiftsfritagelse direkte:
    a) i de tilfælde, der er omhandlet i artikel 397, stk. 1, litra d) og f), i lov [af 2015] om skatter og afgifter
    b) i det i artikel 397, stk. 1, litra b), i lov [af 2015] om skatter og afgifter omhandlede tilfælde kun til fremstilling af sanitetssprit
    c) i de tilfælde, der er omhandlet i artikel 397, stk. 1, litra a), c) og e), i lov [af 2015] om skatter og afgifter.

2. Der gives kun direkte fritagelse som omhandlet i stk. 1, litra b) og c), til godkendte oplagshavere inden for et integreret system. Ved »integreret system« forstås anvendelsen af ethanol og andre alkoholholdige produkter i det afgiftsoplag, hvor disse produkter fremstilles, til fremstilling af færdige produkter, der skal forbruges som sådan uden at undergå yderligere ændringer.

3. I alle tilfælde, der indebærer direkte fritagelse, indrømmes fritagelsen på grundlag af en tilladelse rettet til slutbrugerne.«

Irsk ret

19 Section 77, litra a), nr. iii), i Finance Act 2003 (finansloven for 2003) gennemfører artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 i irsk ret. Bestemmelsen fastsætter følgende:

»Med forbehold af enhver anden fritagelse for punktafgift, der kan finde anvendelse, og på de betingelser, som Commissioners [(skatte- og afgiftsmyndighed, Irland)] kan fastsætte eller på anden vis pålægge, fritages alle alkoholholdige varer for alkoholafgift, hvor det over for Commissioners [(skatte- og afgiftsmyndighed)] godtgøres, at de:

a) er bestemt til anvendelse eller er blevet anvendt til fremstilling af:

[…]
iii) aromastoffer til fremstilling af levnedsmidler eller drikkevarer på højst 1,2% vol.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

20 Concentrate Manufacturing Company Ireland (herefter »CMCI«) er et irsk datterselskab af PepsiCo, som er et multinationalt selskab, der fremstiller føde- og drikkevarer. CMCI anvender 100% ikke-denatureret ethanol, der henhører under pos. 2207 i KN, til fremstilling af aromastoffer henhørende under pos. 3302 i KN. Disse aromastoffer har et virkeligt alkoholindhold på over 1,2% vol. og er bestemt til fremstilling af ikke-alkoholholdige drikkevarer.

21 CMCI fremstiller de nævnte aromastoffer i Irland og sælger dem til et andet irsk datterselskab af PepsiCo, Pepsi Cola International Cork (herefter »Pepsi Irland«). Sidstnævnte selskab solgte aromastoffer til sagsøgeren i hovedsagen, som anvender dem til at fremstille læskedrikke i Rumænien. CMCI leverer de omhandlede aromastoffer direkte til sagsøgeren i hovedsagen.

22 Sidstnævnte har ikke egenskab af registreret modtager, og Pepsi Irland har ikke egenskab af godkendt oplagshaver. Derimod er CMCI en godkendt oplagshaver.

23 Mellem 2011 og 2014 og mellem januar 2016 og august 2016 betalte sagsøgeren i hovedsagen 3 702 961 rumænske lei (RON) (ca. 752 787 EUR) i punktafgift på de i hovedsagen omhandlede aromastoffer. I september 2016 anmodede selskabet om godtgørelse af dette beløb.

24 Den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed gav afslag på denne anmodning med den begrundelse, at artikel 206[58] i lov af 2003 om skatter og afgifter, nu artikel 397 i lov af 2015 om skatter og afgifter, kun fastsætter en punktafgiftsfritagelse for ethanol og andre alkoholholdige produkter, når de anvendes til at fremstille fødevarearomaer, som er bestemt til fremstilling af levnedsmidler eller ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger

1,2% vol. Den nævnte myndighed er af den opfattelse, at for så vidt som sagsøgeren i hovedsagen fremstiller ikke-alkoholholdige drikkevarer på basis af fødevarearomaer, der indeholder alkohol, finder denne fritagelse ikke anvendelse.

25 Ifølge den nævnte myndighed kan fritagelsen desuden ikke indrømmes, eftersom sagsøgeren i hovedsagen ikke har egenskab af registreret modtager, og eftersom Pepsi Irland ikke har egenskab af godkendt oplagshaver.

26 I henhold til den irske skatte- og afgiftslovgivning er alkohol, der anvendes til fremstilling af aromastoffer til fremstilling af levnedsmidler eller drikkevarer på højst 1,2% vol., omfattet af den fritagelse, som er fastsat i Section 77, litra a), nr. iii), i finansloven for 2003, der gennemfører artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 i irsk ret. Denne fritagelse finder anvendelse på ethanol, der anvendes ikke blot ved fremstillingen af disse aromastoffer, men ligeledes ved ethvert senere salg.

27 Den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed er imidlertid af den opfattelse, at de nævnte aromastoffer skal pålægges punktafgift.

28 Efter at den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed ved afgørelse af 22. juni 2017 havde meddelt afslag på den afgiftsretlige klage, som sagsøgeren i hovedsagen havde indgivet den 28. december 2016, anlagde sidstnævnte sag til prøvelse af denne afgørelse ved den forelæggende ret, Tribunalul Bucureşti (retten i første instans i Bukarest, Rumænien). Denne ret ønsker oplysninger om fortolkningen af artikel 27, stk. 1, litra e), og artikel 27, stk. 2, litra d), i direktiv 92/83.

29 På denne baggrund har Tribunalul Bucureşti (retten i første instans i Bukarest) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal bestemmelserne i artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv [92/83] fortolkes således, at den fastsatte fritagelse for punktafgifter kun omfatter ethanolprodukter, som anvendes til at fremstille aromastoffer til fremstilling af ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol., eller således, at fritagelsen også omfatter ethanolprodukter, som allerede er blevet anvendt til at fremstille bestemte aromastoffer af denne art, som er blevet anvendt eller skal anvendes til fremstilling af ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol.?

2) Skal artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv [92/83], på baggrund af direktivets formål og almindelige opbygning, fortolkes således, at når ethanolprodukter bestemt til markedsføring i en anden medlemsstat allerede er overgået til forbrug i en første medlemsstat under fritagelse for punktafgifter, fordi de anvendes til at fremstille aromastoffer til fremstilling af ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol., skal bestemmelsesmedlemsstaten behandle dem på samme måde på sit eget område?

3) Skal bestemmelserne i artikel 27, stk. 1, litra e), og [artikel 27,] stk. 2, litra d), i direktiv [92/83] samt effektivitetsprincippet og proportionalitetsprincippet fortolkes således, at en medlemsstat kan fastsætte proceduremæssige krav, ifølge hvilke fritagelsen kun finder anvendelse, såfremt brugeren er en registreret modtager, og hvis sælgeren af de punktafgiftspligtige produkter er en godkendt oplagshaver, selv om den medlemsstat, hvor disse produkter købes, ikke kræver, at den økonomiske aktør, som markedsfører dem, er en afgiftsoplagshaver?

4) Er proportionalitetsprincippet og effektivitetsprincippet, i lyset af bestemmelserne i artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv [92/83], på baggrund af direktivets formål og almindelige opbygning, til hinder for, at den i disse bestemmelser fastsatte fritagelse ikke finder anvendelse på en afgiftspligtig person i en bestemmelsesmedlemsstat, der har modtaget ethanolprodukter og har baseret sig på den omstændighed, at disse produkter er blevet anset for at være fritaget på grundlag af en officiel fortolkning af disse bestemmelser i direktivet, som er blevet anlagt af afgiftsmyndighederne i oprindelsesmedlemsstaten, fulgt på en fast måde i en lang periode, gennemført i den nationale retsorden og anvendt i praksis, men som efterfølgende viser sig at være fejlagtig, såfremt det under de konkrete omstændigheder kan udelukkes, at der er tale om svig eller unddragelse af punktafgifter?«

Spørgsmålet om, hvorvidt anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling

30 Den rumænske regering har bestridt, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling, idet den forelæggende ret ikke har fremlagt de oplysninger for Domstolen, som kræves i henhold til artikel 94, litra c), i Domstolens procesreglement.

31 Ifølge Domstolens faste praksis udgør den i artikel 267 TEUF foreskrevne procedure et instrument i samarbejdet mellem Domstolen og de nationale retter, ved hjælp af hvilket Domstolen forsyner de nationale retter med de fortolkningselementer med hensyn til EU-retten, som er nødvendige for, at de kan afgøre de for dem verserende retssager (dom af 20.6.2013, Impacto Azul, C-186/12, EU:C:2013:412, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis, og af 1.8.2022, Vyriausioji tarnybinės etikos komisija, C-184/20, EU:C:2022:601, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

32 Det bemærkes i denne henseende, at det inden for rammerne af denne procedure udelukkende tilkommer den nationale ret, som tvisten i hovedsagen er indbragt for, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de forelagte spørgsmål vedrører fortolkningen af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse. Heraf følger, at der foreligger en formodning for, at spørgsmål om EU-retten er relevante. Domstolen kan kun afvise en anmodning fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er hypotetisk, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en sagligt korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (dom af 3.6.2021, BalevBio, C-76/20, EU:C:2021:441, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

33 Det følger ligeledes af fast retspraksis, at det for at opnå en fortolkning af EU-retten, som den nationale ret kan bruge, er påkrævet, at denne giver en beskrivelse af de faktiske omstændigheder og regler, som de forelagte spørgsmål hænger sammen med, eller i al fald forklarer de faktiske forhold, der er baggrunden for dens spørgsmål. Forelæggelsesafgørelsen skal endvidere angive de nøjagtige grunde til, at den nationale ret har rejst spørgsmål om fortolkningen af EU-retten og har fundet det nødvendigt at forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål (dom af 1.8.2022, Roma Multiservizi og Rekeep, C-332/20, EU:C:2022:610, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

34 Selv om forelæggelsesafgørelsen savner visse oplysninger, er Domstolen i det foreliggende tilfælde af den opfattelse, at den forelæggende ret i tilstrækkelig klar grad har redegjort for de grunde, der har ført den til at rejse spørgsmål om fortolkningen af visse EU-retlige bestemmelser og visse principper i EU-retten. Desuden har de oplysninger, der er indeholdt i forelæggelsesafgørelsen, gjort det muligt for medlemsstaternes regeringer samt de øvrige berørte at afgive indlæg.

35 Det følger heraf, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

36 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 skal fortolkes således, at den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse omfatter såvel ethanol, der anvendes til fremstilling af aromastoffer, som efterfølgende anvendes til fremstilling af ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol., som ethanol, der allerede er blevet anvendt til fremstilling af sådanne aromastoffer.

37 Direktiv 92/83, hvorved der er blevet foretaget en harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer, foreskriver i artikel 27, stk. 1, litra e), at medlemsstaterne fritager produkter, der er omfattet af dette direktiv, for den harmoniserede punktafgift på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af sådanne fritagelser og for at hindre svig, unddragelse eller misbrug, når de anvendes til at fremstille aromastoffer til fremstilling af levnedsmidler og ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol.

38 I henhold til det nævnte direktivs artikel 20, første led, omfatter begrebet ethanol bl.a. »alle varer med et virkeligt alkoholindhold på over 1,2% vol., som henhører under [pos.]2207 og 2208 [i KN], selv når disse varer indgår i en vare, der henhører under et andet KN-kapitel«.

39 I øvrigt skal det bemærkes, at det følger af selve ordlyden af artikel 27 i direktiv 92/83, at kun produkter, der er omfattet af anvendelsesområdet for dette direktiv, kan være omfattet af en fritagelse i henhold til nævnte artikel 27. Det er derimod uden betydning, at disse varer indgår i en vare, der som sådan ikke er omfattet af direktivets anvendelsesområde (dom af 7.4.2022, Y GmbH (Vanilleoleoresiner), C-668/20, EU:C:2022:270, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis).

40 Det følger heraf, at ethvert produkt, som henhører under pos. 2207 og 2208 i KN, og som har et virkeligt alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol., er omfattet af begrebet »ethanol« som omhandlet i artikel 20, første led, i direktiv 92/83, selv om produktet indgår i et aromastof henhørende under pos. 3302 i KN. I henhold til direktivets artikel 19, stk. 1, skal et sådant produkt derfor som udgangspunkt pålægges den i direktivet fastsatte harmoniserede punktafgift, dog med forbehold af de fritagelser, der er fastsat i direktivets artikel 27, stk. 1.

41 I denne henseende, og således som generaladvokaten i det væsentlige ligeledes har anført i punkt 30 i forslaget til afgørelse, er ordlyden af artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 dog ikke utvetydig.

42 Det følger imidlertid af fast retspraksis, at der ved fortolkningen af en EU-retlig bestemmelse ikke blot skal tages hensyn til dens ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori bestemmelsen indgår, og de mål, der forfølges med den ordning, som den udgør en del af (dom af 8.9.2022, Ministerstvo životního prostředí (Papegøjer af arten Hyacintara), C-659/20, EU:C:2022:642, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

43 Under disse omstændigheder skal den sammenhæng, hvori artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 indgår, og de formål, der forfølges med direktivet, undersøges.

44 Det fremgår af retspraksis, at det forhold, der er afgørende for den fritagelse, som er fastsat i den nævnte bestemmelse, er den endelige brug af ethanol (jf. analogt dom af 9.12.2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, præmis 49).

45 I det foreliggende tilfælde består denne endelige brug dels i fremstilling af aromastoffer, der selv indeholder ethanol, dels i fremstilling af ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold på højst 1,2% vol.

46 I denne sammenhæng skal der ligeledes peges på, at Domstolen allerede har fastslået dels, at fritagelsen for varer, der er omfattet af artikel 27, stk. 1, i direktiv 92/83, udgør hovedreglen, og nægtelse af en sådan fritagelse udgør undtagelsen, dels, at den mulighed, der i denne bestemmelse gives medlemsstaterne for at fastsætte betingelser, der har til formål »at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af sådanne fritagelser og […] at hindre svig, unddragelse eller misbrug«, ikke kan indebære, at den fritagelsesforpligtelse, der opstilles i bestemmelsen, ikke er ubetinget (dom af 9.12.2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

47 Formålet med fritagelserne i direktiv 92/83 er bl.a. at neutralisere virkningen af punktafgifter på alkohol som mellemklasseprodukt, der indgår som en bestanddel i andre handels- eller industriprodukter (dom af 9.12.2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, præmis 48, og af 15.10.2015, Biovet, C-306/14, EU:C:2015:689, præmis 21).

48 I denne henseende er det i øvrigt i punkt 1 i Punktafgiftsudvalgets dokument med overskriften »Retningslinjer vedtaget på mødet den 12.-14. november 2003« angivet, at medlemsstaternes delegationer næsten enstemmigt [var] af den opfattelse, at den i artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 fastsatte fritagelse indrømmes fra fremstillings- eller importtidspunktet for aromastoffer, som henhører under bl.a. pos. 3302 i KN.

49 Hvis den fortolkning, der er blevet anlagt af den kompetente skatte- og afgiftsmyndighed, og som er sammenfattet i nærværende doms præmis 24, vandt indpas, ville dette – således som generaladvokaten har anført i punkt 33 i forslaget til afgørelse – betyde, at ethanol bestemt til fremstilling af sådanne aromastoffer ville være fritaget for punktafgift, mens ethanol, der allerede indgår i disse aromastoffer, ikke ville være det. Denne fortolkning ville føre til det usammenhængende resultat, at ethanolet, efter at være fritaget for punktafgift på det tidspunkt, hvor det var bestemt til fremstilling af aromastoffer, igen ville blive pålagt punktafgift, når det er blevet anvendt til at fremstille disse aromastoffer. Et sådant resultat ville ikke gøre det muligt opfylde formålet om at neutralisere virkningen af punktafgifter på alkohol, som anvendes til at fremstille aromastoffer til fremstilling af ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol.

50 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 skal fortolkes således, at såvel ethanol, der anvendes til fremstilling af aromastoffer, som efterfølgende anvendes til fremstilling af ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol., som ethanol, der allerede er blevet anvendt til fremstilling af sådanne aromastoffer, er omfattet af den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse.

Det andet spørgsmål

51 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 skal fortolkes således, at når ethanol, der er overgået til forbrug i en medlemsstat, hvor det er fritaget for punktafgift, fordi det er blevet anvendt til at fremstille aromastoffer, som er bestemt til fremstilling af ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol., efterfølgende markedsføres i en anden medlemsstat, er sidstnævnte medlemsstat forpligtet til at behandle ethanolet på samme måde.

52 Domstolen har allerede fastslået, at den ensartede anvendelse af bestemmelserne i direktiv 92/83 indebærer, at en medlemsstats valg vedrørende pålæggelse af punktafgift af en vare eller dens fritagelse af en vare principielt skal anerkendes af de øvrige medlemsstater (dom af 9.12.2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, præmis 41).

53 En modsat fortolkning ville bringe virkeliggørelsen af det mål, der forfølges med det nævnte direktiv, i fare og ville være til hinder for de frie varebevægelser (dom af 9.12.2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, præmis 42).

54 En medlemsstat kan imidlertid ikke fratages den i 22. betragtning til det nævnte direktiv og direktivets artikel 27 anerkendte mulighed for at vedtage foranstaltninger med henblik på såvel at undgå enhver form for svig, unddragelse eller misbrug, der kunne opstå i forbindelse med fritagelser, som at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af disse fritagelser (dom af 9.12.2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, præmis 43).

55 Vedtagelsen af sådanne foranstaltninger skal dog baseres på konkrete, objektive og kontrollerbare forhold (dom af 9.12.2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, præmis 44).

56 Det følger af det ovenstående, at for så vidt som – således som det fremgår af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen – de i hovedsagen omhandlede aromastoffer er overgået til forbrug som omhandlet i direktiv 2008/118 i den medlemsstat, hvor de fremstilles, dvs. Irland, og denne medlemsstat på disse aromastoffer har anvendt den fritagelse, der er fastsat i Section 77, litra a), nr. iii), i finansloven af 2003, som gennemfører artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83, var bestemmelsesmedlemsstaten for aromastofferne forpligtet til at behandle disse på samme måde fra tidspunktet for deres ankomst på denne medlemsstats område, medmindre der var grunde til at fastslå, at der var blevet foretaget en ukorrekt anvendelse af denne fritagelse, eller at der eventuelt forelå svig, unddragelse eller misbrug.

57 For det første fremgår det af besvarelsen af det første spørgsmål, at Irlands anvendelse af den nævnte fritagelse på de i hovedsagen omhandlede aromastoffer var korrekt. For det andet, og med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse heraf, fremgår det ikke af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at den kompetente skatte- og afgiftsmyndigheds nægtelse af at anvende fritagelsen på disse aromastoffer var begrundet i, at der forelå tegn på svig, unddragelse eller misbrug.

58 Henset til ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 skal fortolkes således, at når ethanol, der er overgået til forbrug i en medlemsstat, hvor det er fritaget for punktafgift, fordi det er blevet anvendt til at fremstille aromastoffer, som er bestemt til fremstilling af ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol., efterfølgende markedsføres i en anden medlemsstat, er sidstnævnte medlemsstat forpligtet til at behandle ethanolet på samme måde på sit område, for så vidt som den førstnævnte medlemsstat har anvendt den i bestemmelsen fastsatte fritagelse korrekt, og for så vidt som der ikke er tegn på svig, unddragelse eller misbrug.

Det tredje spørgsmål

59 Indledningsvis bemærkes, at selv om den forelæggende ret i det tredje spørgsmål har henvist til artikel 27, stk. 2, litra d), i direktiv 92/83, har den i sin anmodning om præjudiciel afgørelse hverken henvist til en eventuel national lovgivning, der gennemfører denne bestemmelse, eller til eventuelle omstændigheder, som kan begrunde, at den nævnte bestemmelse er relevant for løsningen af tvisten i hovedsagen.

60 Under disse omstændigheder skal det lægges til grund, at den forelæggende ret med sit tredje spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter indrømmelsen af den i bestemmelsen fastsatte fritagelse til en erhvervsdrivende, der på medlemsstatens område markedsfører varer, som er købt hos en sælger, der er beliggende på en anden medlemsstats område, hvor varerne er blevet fremstillet, er overgået til forbrug og er blevet fritaget for punktafgift i overensstemmelse med denne bestemmelse, gøres betinget af, at denne erhvervsdrivende har egenskab af registreret modtager, og denne sælger har egenskab af godkendt oplagshaver.

61 I denne henseende skal det bemærkes, at artikel 27, stk. 1, i direktiv 92/83 bestemmer, at medlemsstaterne kan fastsætte betingelser, der har til formål at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af de i denne bestemmelse fastsatte fritagelser samt at hindre svig, unddragelse eller misbrug. Som anført i nærværende doms præmis 46 har Domstolen imidlertid allerede fastslået, at denne mulighed, som medlemsstaterne er indrømmet, ikke kan indebære, at den fritagelsesforpligtelse, der opstilles i den nævnte bestemmelse, ikke er ubetinget (dom af 9.12.2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

62 Heraf følger, at det ved denne muligheds udøvelse påhviler den omhandlede medlemsstat at påberåbe sig konkrete, objektive og kontrollerbare forhold, som viser, at der er stor risiko for svig, unddragelse eller misbrug, og at de betingelser, som medlemsstaten har fastsat i henhold til den mulighed, der således er givet medlemsstaten, ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå formålet (dom af 9.12.2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).

63 Medlemsstaterne kan følgelig ikke undergive anvendelsen af den fritagelse, som er fastsat i artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83, betingelser, om hvilke det ikke på baggrund af konkrete, objektive og kontrollerbare forhold er fastslået, at de er nødvendige for at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af nævnte fritagelse samt for at hindre svig, unddragelse eller misbrug (jf. analogt dom af 9.12.2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, præmis 53).

64 Det synes imidlertid at fremgå af de oplysninger, som er blevet fremlagt for Domstolen, at de betingelser, der er fastsat i den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning – nemlig, at en erhvervsdrivende, der på den pågældende medlemsstats område markedsfører varer, som er købt hos en sælger, der er beliggende på en anden medlemsstats område, skal have egenskab af registreret modtager, og at denne sælger skal have egenskab af godkendt oplagshaver – hverken er nødvendige for at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af fritagelsen i artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 eller for at hindre svig, unddragelse eller misbrug.

65 Ganske vist har den rumænske regering i sit skriftlige indlæg gjort gældende, at såfremt de i hovedsagen omhandlede aromastoffer fik lov til at bevæge sig uden for en afgiftssuspensionsordning, ville der være en risiko for, at de blev omdannet til alkoholholdige drikkevarer til forbrug, hvorpå der ikke ville være betalt punktafgift.

66 Det skal imidlertid bemærkes, således som generaladvokaten har anført i punkt 36 i forslaget til afgørelse, at det af dok. CED nr. 364 rev 1 af 22. januar 2003 fremgår, at Punktafgiftsudvalget fandt, at aromastofferne hovedsageligt anvendes som koncentrat til fremstilling af læskedrikke, at de er forholdsvis dyre, eftersom de koster mere end det billigste alkohol på markedet i de fleste medlemsstater, og at det endelig er bekosteligt at rense aromastoffer med henblik på at udvinde ethanol heraf. Henset til disse kendetegn konkluderede Punktafgiftsudvalget, at indrømmelsen af den i artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 fastsatte fritagelse på tidspunktet for fremstillingen af aromastoffer ikke medførte en risiko for afgiftssvig.

67 Disse betragtninger kan rejse alvorlig tvivl om, hvorvidt den af den rumænske regering anførte risiko for, at aromastofferne forarbejdes til alkoholholdige drikkevarer bestemt til forbrug, foreligger, og om, hvorvidt de betingelser, der er fastsat i den i hovedsagen omhandlede lovgivning, er nødvendige for at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af denne fritagelse samt for at undgå svig, unddragelse eller misbrug.

68 Det tilkommer ikke desto mindre den forelæggende ret, for hvilken tvisten i hovedsagen er blevet indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der skal træffes, på grundlag af de konkrete, objektive og kontrollerbare oplysninger, som den råder over, at efterprøve, om de betingelser, som den rumænske lovgivning undergiver anvendelsen af fritagelsen i artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83, er nødvendige for at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af nævnte fritagelse samt for at hindre svig, unddragelse eller misbrug.

69 Henset til ovenstående betragtninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter indrømmelsen af den i bestemmelsen fastsatte fritagelse til en erhvervsdrivende, der på medlemsstatens område markedsfører varer, som er købt hos en sælger, der er beliggende på en anden medlemsstats område, hvor varerne er blevet fremstillet, er overgået til forbrug og er blevet fritaget for punktafgift i overensstemmelse med denne bestemmelse, gøres betinget af, at denne erhvervsdrivende har egenskab af registreret modtager, og denne sælger har egenskab af godkendt oplagshaver, medmindre det af konkrete, objektive og kontrollerbare forhold fremgår, at disse betingelser er nødvendige for at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af nævnte fritagelse samt for at hindre svig, unddragelse eller misbrug.

Det fjerde spørgsmål

70 Det fjerde spørgsmål omhandler den situation, hvor en medlemsstat har foretaget en ukorrekt anvendelse af den fritagelse, der er fastsat i artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83.

71 Det fremgår imidlertid af besvarelsen af det første spørgsmål, at Irland i det foreliggende tilfælde har anvendt denne fritagelse korrekt på de i hovedsagen omhandlede aromastoffer. Under disse omstændigheder er det ufornødent at besvare det fjerde spørgsmål.

Sagsomkostninger

72 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tiende Afdeling) for ret:

1) Artikel 27, stk. 1, litra e), i Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer

skal fortolkes således, at

såvel ethanol, der anvendes til fremstilling af aromastoffer, som efterfølgende anvendes til fremstilling af ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol., som ethanol, der allerede er blevet anvendt til fremstilling af sådanne aromastoffer, er omfattet af den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse.

2) Artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83

skal fortolkes således, at

når ethanol, der er overgået til forbrug i en medlemsstat, hvor det er fritaget for punktafgift, fordi det er blevet anvendt til at fremstille aromastoffer, som er bestemt til fremstilling af ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2% vol., efterfølgende markedsføres i en anden medlemsstat, er sidstnævnte medlemsstat forpligtet til at behandle ethanolet på samme måde på sit område, for så vidt som den førstnævnte medlemsstat har anvendt den i bestemmelsen fastsatte fritagelse korrekt, og for så vidt som der ikke er tegn på svig, unddragelse eller misbrug.

3) Artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83

skal fortolkes således, at

bestemmelsen er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter indrømmelsen af den i bestemmelsen fastsatte fritagelse til en erhvervsdrivende, der på medlemsstatens område markedsfører varer, som er købt hos en sælger, der er beliggende på en anden medlemsstats område, hvor varerne er blevet fremstillet, er overgået til forbrug og er blevet fritaget for punktafgift i overensstemmelse med denne bestemmelse, gøres betinget af, at denne erhvervsdrivende har egenskab af registreret modtager, og denne sælger har egenskab af godkendt oplagshaver, medmindre det af konkrete, objektive og kontrollerbare forhold fremgår, at disse betingelser er nødvendige for at sikre en

korrekt og ukompliceret anvendelse af nævnte fritagelse samt for at hindre svig, unddragelse eller misbrug.

Underskrifter