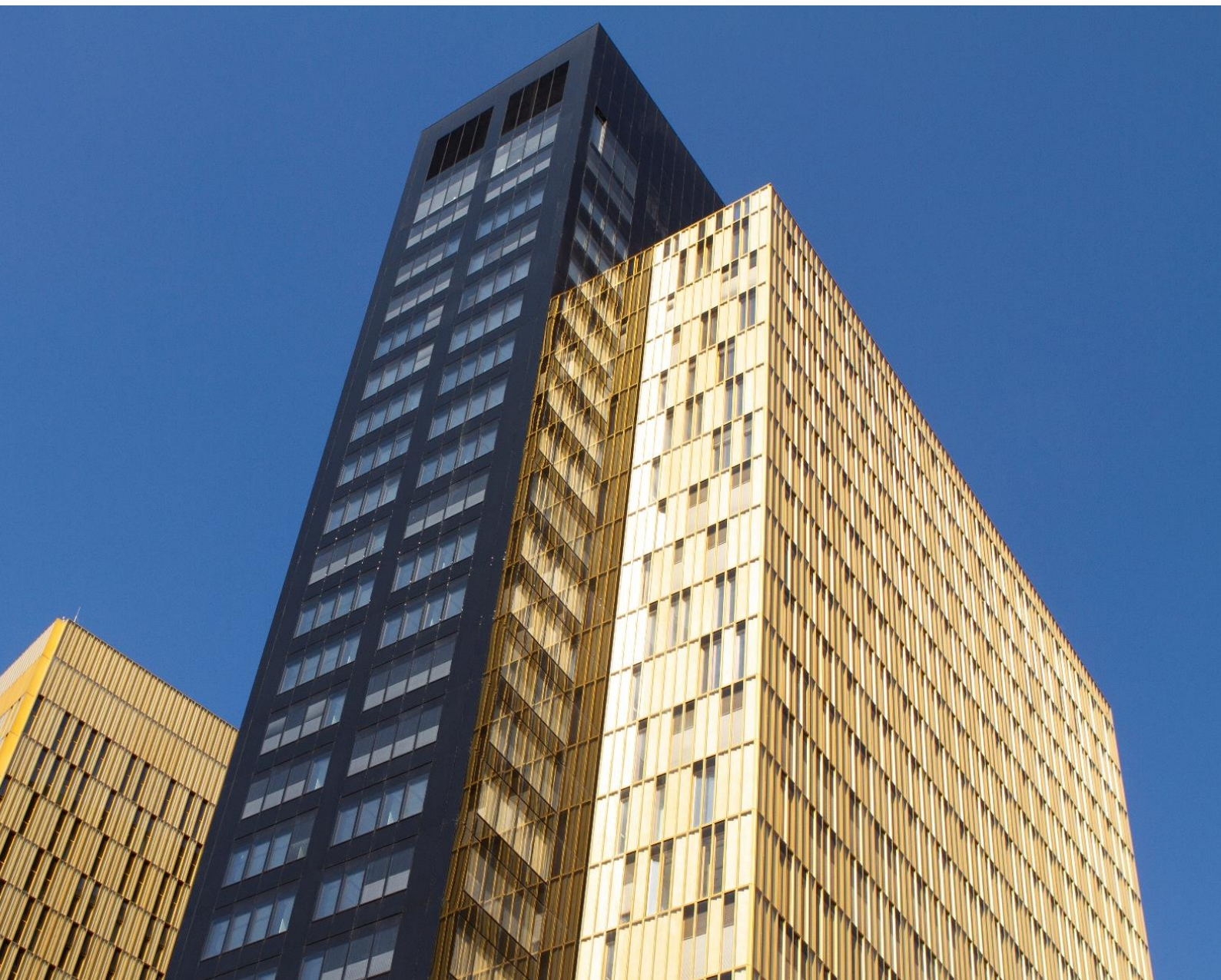




Tematiskt faktablad

Punktskatter

Förord

Punktskatter är indirekta skatter som grundas på konsumtion eller användning av vissa produkter. De skiljer sig i två hänseenden från mervärdesskatt, som är en allmän värdeskatt. Dels tas punktskatter endast ut på bestämda produkter, såsom alkoholdrycker, tobaksvaror och energiprodukter, dels grundas punktskatterna inte på varornas värde, utan på de kvantiteter av produkten som konsumeras (liter alkohol eller motorbränsle, antal cigaretter etcetera).

För att säkerställa en väl fungerande inre marknad och undvika snedvridning av konkurrensen inom unionen har punktskatterna harmoniserats på unionsnivå, i enlighet med artikel 113 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

Sekundärrättsliga bestämmelser på punktskatteområdet antogs således i mitten av 1990-talet, och omarbetades i slutet av 2000-talet. I specifika direktiv harmoniseras beskattningsunderlaget (definition av produktgrupper, det sätt som punktskatterna beräknas på – exempelvis per hektoliter, per volymprocent alkohol, per antal enheter etcetera – och eventuella skattebefrielser) och de minimiskattesatser som ska tillämpas på de olika berörda produkterna. I ett allmänt direktiv anges i sin tur gemensamma regler för tillverkning, innehav och flyttning av dessa varor.

Domstolen har vid flera tillfällen haft tillfälle att uttala sig om hur punktskattesystemet fungerar, både när det gäller de särskilda formerna för beskattning av de berörda varorna och de gemensamma reglerna för innehav och flyttning av dessa varor.

Domstolen har således, i vad som ofta varit ytterst tekniska mål, preciserat omfattningen av punktskatternas tillämpningsområde, för att från fall till fall avgöra huruvida specifika produkter är skattepliktiga. Domstolen har även vid flera tillfällen uttalat sig om dessa skatters struktur, bland annat vad gäller tillämpningen av de olika skattesatser och undantag från skattskyldighet som föreskrivs i bestämmelserna.

Reglerna om skattskyldighetens inträde för punktskatter och om betalning av punktskatter har också blivit föremål för domstolens praxis.

Utöver punktskatter i egentlig mening har domstolen dessutom angett på vilka villkor medlemsstaterna har möjlighet att ta ut andra indirekta skatter på varor som är belagda med punktskatt.

Förteckning över relevanta rättsakter

Allmänna regler för punktskattepliktiga varor

Rådets **direktiv 92/12/EEG** av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 76, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57).

Rådets **direktiv 92/108/EEG** av den 14 december 1992 med ändring av direktiv 92/12/EEG om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor och med ändring av direktiv 92/81/EEG (EGT L 390, 1992, s. 124; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 129).

Rådets **direktiv 96/99/EG** av den 30 december 1996 om ändring av rådets direktiv 92/12/EEG om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (EGT L 8, 1997, s. 12).

Rådets **direktiv 2008/118/EG** av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 2009, s. 12).

Kommissionens **förordning (EEG) nr 3649/92** av den 17 december 1992 om förenklade ledsagardokument vid flyttning inom gemenskapen av punktskattepliktiga varor som redan har frisläppts för konsumtion i den avsändande medlemsstaten (EGT L 369, 1992, s. 17; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 111).

Särskilda regler för punktskattepliktiga varor

Rådets **direktiv 95/59/EG** av den 27 november 1995 om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror (EGT L 291, 1995, s. 40).

Rådets **direktiv 2011/64/EU** av den 21 juni 2011 om strukturen och skattesatserna för punktskatten på tobaksvaror (EUT L 176, 2011, s. 24).

Rådets **direktiv 92/83/EEG** av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker (EGT L 316, 1992, s. 21; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 100).

Rådets **direktiv 92/84/EEG** av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser på alkohol och alkoholdrycker (EGT L 316, 1992, s. 29; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 108).

Rådets **direktiv 2003/96/EG** av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet (EUT L 283, 2003, s. 51).

Rådets **direktiv 92/81/EEG** av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (EGT L 316, 1992, s. 12; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 91).

Rådets **direktiv 92/82/EEG** av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser för mineraloljor (EGT L 316, 1992, s. 19; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 98).

Tullagstiftning

Rådets **förordning (EEG) nr 2913/92** av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4).

Kommissionens **förordning (EEG) nr 2454/93** av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 253, 1993, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1).

Europaparlamentets och rådets **förordning (EG) nr 955/1999** av den 13 april 1999 om ändring av rådets förordning (EEG) nr 2913/92 vad gäller förfarandet för extern transitering (EGT L 119, 1999, s. 1).

Kommissionens **förordning (EG) nr 1662/1999** av den 28 juli 1999 om ändring av förordning (EEG) nr 2454/93 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 197, 1999, s. 25).

Rådets **förordning (EEG) nr 2658/87** av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 256, 1987, s. 1; svensk specialutgåva, område 11, volym 13, s. 22).

Kommissionens **förordning (EEG) nr 2587/91** av den 26 juli 1991 om ändring av bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 259, 1991, s. 1).

Gemensamt system för mervärdeskatt

Rådets **sjätte direktiv 77/388/EEG** av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

Ömsesidigt bistånd för indrivning av vissa skattefordringar

Rådets **direktiv 76/308/EEG** av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder (EGT L 73, 1976, s. 18; svensk specialutgåva, område 2, volym 2, s. 66).

Innehållsförteckning

FÖRORD	3
FÖRTECKNING ÖVER RELEVANTA RÄTTSAKTER.....	4
I. HARMONISERING AV SKATTEBASER OCH SKATTESATSER FÖR PUNKTSKATTEPLIKTIGA VAROR	8
1. Harmonisering av punktskatter på tobaksvaror	8
1.1. Tillämpningsområde för punktskatter på tobaksvaror	8
1.2. Strukturen för punktskatter på tobak	10
2. Harmonisering av punktskatter på alkoholhaltiga drycker	11
2.1. Tillämpningsområde för punktskatter på alkoholhaltiga drycker.....	11
2.2. Strukturen hos punktskatter på alkoholdrycker	18
3. Harmonisering av punktskatter på energiprodukter	24
3.1. Tillämpningsområde för punktskatter på energiprodukter	24
3.2. Strukturen hos punktskatter på energiprodukter	29
II. HARMONISERING AV REGLERNA FÖR SKATTSKYLDIGHETENS INTRÄDE OCH BETALNING AV PUNKTSKATTER.....	32
1. Skattskyldighetens inträde för punktskatt.....	32
1.1. Skattskyldighet när en punktskattepliktig vara avviker från ett uppskovsförfarande	33
1.2. Skattskyldighet vid enskilda individers förvärv av punktskattepliktiga varor	42
2. Betalning av punktskatter.....	47
III. ANDRA INDIREKTA SKATTER PÅ PUNKTSKATTEPLIKTIGA VAROR ÄN PUNKTSKATTER	52

I. Harmonisering av skattebaser och skattesatser för punktskattepliktiga varor

1. Harmonisering av punktskatter på tobaksvaror

1.1. Tillämpningsområde för punktskatter på tobaksvaror

Dom av den 6 april 2017, Eko-Tabak (C-638/15, [EU:C:2017:277](#))

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 2011/64/EU – Artikel 2.1 c – Artikel 5.1 a – Uttrycken ’röktobak’, ’tobak som skurits eller på annat sätt strimlats’ och ’industriell beredning’”

Tullkontoret för regionen Södra Böhmen (Tjeckien) förordnade att ett antal varor i Eko-Tabaks besittning skulle beslagtas med anledning av att de utgjorde röktobak i den mening som avses i den nationella lagen om punktskatter och därför var punktskattepliktiga.

Eko-Tabak överklagade beslutet till Krajský soud v Českých Budějovicích (Regiondomstolen i České Budějovice, Tjeckien), med hänvisning till att definitionen av röktobak i den nationella lagen på ett otillåtet sätt utökade den förteckning över tobaksvaror som avses i direktiv 2011/64. Eko-Tabak ansåg nämligen att dess produkt, bestående av torkade, platta och ojämna tobaksblad vars bladskaft delvis tagits bort, eller delar därav, och som har genomgått grundläggande torkning och kontrollerad befuktning, och som innehåller glycerin, måste genomgå ytterligare beredning för att kunna rökas (bestående i att bladen hackas eller skärs för hand). Produkten kan således inte betraktas som röktobak.

Efter att Eko-Tabaks överklagande hade ogillats ingav Eko-tabak ett överklagande till Nejvyšší správní soud (Högsta förvaltningsdomstolen, Tjeckien). Denna domstol var osäker på om sådana varor som de som var i fråga i det nationella målet utgjorde tobaksvaror på vilka direktiv 2011/64 var tillämpligt. Om så inte var fallet ville den få klarhet i huruvida artiklarna 2 och 5 i nämnda direktiv utgör hinder för en medlemsstats påförande av punktskatt på sådana varor.

EU-domstolen ansåg att artiklarna 2.1 c och 5.1 i direktiv 2011/64 ska tolkas så, att torkade, platta och ojämna tobaksblad vars bladskaft delvis tagits bort och som har genomgått grundläggande torkning och kontrollerad befuktning, och som innehåller glycerin samt går att röka efter en enkel beredning som består i att bladen hackas eller skärs för hand, omfattas av begreppet ”röktobak”, i den mening som avses i dessa bestämmelser.

Av lydelsen av artikel 5.1 a i samma direktiv följer nämligen att två kumulativa villkor måste vara uppfyllda för att det ska vara fråga om röktobak. Dels ska tobaken ha skurits eller på annat sätt strimlats, tvinnats eller pressats till kakor, dels ska den gå att röka utan ytterligare industriell beredning.

Eftersom begreppen "skurits" och "strimlats" inte definieras i direktivet, ska deras betydelse fastställas med ledning av deras sedvanliga och allmänt vedertagna innebörd. Med dessa begrepp, vilkas vanliga innebörd är särskilt omfattande, avses bland annat resultatet av ett ingrepp som innebär att en del eller en bit av något avlägsnas med ett vasst verktyg (det första begreppet) och resultatet av ett ingrepp som innebär att något styckas eller delas (det andra begreppet).

Eftersom de varor som är i fråga i det nationella målet, enligt den hänskjutande domstolens uppgifter, består av tobaksblad vars bladskaft delvis tagits bort, ska dessa varor följaktligen anses utgöra tobak som skurits eller på annat sätt strimlats, i den mening som avses i artikel 5.1 a i direktiv 2011/64.

Vad avser uttrycket "industriell beredning" som används i nämnda artikel 5.1 a, är dess allmänt vedertagna innebörd omvandling av råvaror till materiella varor, i normalfallet i stor skala, med tillämpning av ett standardiserat förfarande.

Av EU-domstolens praxis framgår i huvudsak att en enkel hantering som syftar till att en ännu inte färdigarbetad tobaksvara ska gå att röka, till exempel genom att en rulle tobak helt enkelt förs in i ett cigarettör, inte utgör "industriell beredning".

Under dessa omständigheter ska en tobaksvara som är färdig eller enkelt kan göras färdig att rökas, med användning av icke-industriella medel, anses gå att röka utan ytterligare "industriell beredning", i den mening som avses i artikel 5.1 a i direktiv 2011/64.

Såsom framgår av beslutet om hänskjutande har de varor som är i fråga i det nationella målet genomgått grundläggande torkning och kontrollerad befuktning. Varorna innehåller glycerin och går att röka efter en enkel beredning som består i att varorna hackas eller skärs för hand. Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning förefaller dessa varor sålunda även uppfylla villkoret att tobaken ska gå att röka utan ytterligare industriell beredning, och omfattas därmed av begreppet "röktobak", såsom detta definieras i artikel 5.1 a i direktiv 2011/64.

Med beaktande av att dylika varor inte utgör finskuren röktobak för rullning av cigaretter, i den mening som avses i artikel 2.1 c i detta direktiv, ska de följaktligen, under dessa omständigheter, anses omfattas av uttrycket "annan röktobak", i den mening som avses i artikel 2.1 c ii i samma direktiv.

1.2. Strukturen för punktskatter på tobak

Dom av den 4 mars 2010, kommissionen/Frankrike (C-197/08, [EU:C:2010:111](#))

Dom av den 4 mars 2010, kommissionen/Österrike (C-198/08, [EU:C:2010:112](#))

Dom av den 4 mars 2010, kommissionen/Irland (C-221/08, [EU:C:2010:113](#))

"Fördragsbrott – Direktiv 95/59/EG – Andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror – Artikel 9.1 – Frihet för producenter och importörer att bestämma högsta detaljhandelspris för sina produkter – Nationella bestämmelser i vilka föreskrivs ett lägsta detaljhandelspris för cigaretter – Nationella bestämmelser enligt vilka försäljning av tobaksvaror till 'ett pris med karaktär av specialerbjudande, som strider mot mål avseende folkhälsan' är förbjuden – Begreppet 'nationella bestämmelser om övervakning av prisnivåer eller efterlevnaden av påbjudna priser' – Berättigande – Skydd för folkhälsan – Världshälsoorganisationens ramkonvention om tobakskontroll"

"Fördragsbrott – Direktiv 95/59/EG – Andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror – Artikel 9.1 – Frihet för producenter och importörer att bestämma högsta detaljhandelspris för sina produkter – Nationella bestämmelser i vilka föreskrivs ett lägsta detaljhandelspris för cigaretter och finskuren tobak – Berättigande – Skydd för folkhälsan – Världshälsoorganisationens ramkonvention om tobakskontroll."

"Fördragsbrott – Direktiv 95/59/EG – Andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror – Artikel 9.1 – Frihet för producenter och importörer att bestämma högsta detaljhandelspris för sina produkter – Nationella bestämmelser i vilka föreskrivs ett lägsta detaljhandelspris för cigaretter – Berättigande – Skydd för folkhälsan – Världshälsoorganisationens ramkonvention om tobakskontroll"

I direktiv 95/59 föreskrivs att tillverkare och importörer ska vara fria att bestämma det högsta detaljhandelspriset för var och en av sina produkter. Tre medlemsstaters bestämmelser, i vilka det föreskrivs ett lägsta detaljhandelspris som motsvarar en viss procentandel av de berörda tobaksvarornas genomsnittspris (i Frankrikes fall 95 procent, i Österrikes fall 92,75 procent för cigaretter och 90 procent för finskuren tobak och i Irlands fall 97 procent), undergräver enligt kommissionen tillverkarnas och importörernas frihet att bestämma det högsta detaljhandelspriset för sina varor, och begränsar därmed den fria konkurrensen.

Kommissionen väckte talan vid domstolen, eftersom den ansåg att de nationella bestämmelserna i fråga stred mot direktiv 95/59.

Medlemsstaterna försökte att motivera sina bestämmelser genom att åberopa ramkonventionen från Världshälsoorganisationen (WHO) och artikel 30 EG, och gjorde gällande att ett eventuellt åsidosättande av artikel 9.1 i direktiv 95/59 kunde motiveras med att syftet var att säkerställa målet att skydda människors hälsa och liv.

Domstolen slog i sina tre domar fast att en medlemsstat som antar och bibehåller en lagstiftning genom vilken de offentliga myndigheterna fastställer lägsta

detaljhandelspriser för tobaksvaror har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 9.1 i direktiv 95/59, i dess lydelse enligt direktiv 2002/10, eftersom ett sådant system inte gör det möjligt att under alla omständigheter utesluta att det lägsta pris som föreskrivs inverkar menligt på den konkurrensfördel för vissa tillverkare eller importörer av tobaksvaror som kan följa av lägre självkostnadspriser. Ett sådant system i vilket ett lägsta pris fastställs med hänsyn till genomsnittspriset på marknaden kan nämligen leda till att prisskillnader mellan konkurrerande varor försvinner och att priserna anpassas efter den dyraste varan. Systemet innebär således att tillverkarnas och importörernas frihet enligt artikel 9.1 andra stycket i direktiv 95/59 att bestämma de högsta detaljhandelspriserna för sina varor undergrävs.

WHO:s ramkonvention om tobakskontroll innebär dessutom inte att de avtalsslutande staterna åläggs några konkreta förpliktelser beträffande sin prispolitik för tobaksvaror. De ges bara förslag på tänkbara lösningar för att kunna ta hänsyn till nationella hälsomål om tobakskontroll. I artikel 6.2 i konventionen föreskrivs nämligen endast att de kontraktsslutande staterna ska anta eller bibehålla åtgärder "som kan innefatta" att genomföra en skattepolitik och, "i förekommande fall", en prispolitik för tobaksvaror. Konventionen saknar således betydelse för bedömningen av huruvida ett sådant system som det ovannämnda är förenligt med artikel 9.1 i direktiv 95/59.

Medlemsstaterna kan slutligen inte åberopa artikel 30 EG som grund för att åsidosätta artikel 9.1 i direktiv 95/59 med hänvisning till att målet är att skydda människors liv och hälsa. Artikel 30 EG kan nämligen inte förstås så, att åtgärder av annat slag än de kvantitativa import- och exportrestriktioner och de åtgärder med motsvarande verkan som avses i artiklarna 28 EG och 29 EG skulle vara tillåtna.

Direktiv 95/59 hindrar emellertid inte medlemsstaterna från att bekämpa tobaksmissbruk inom ramen för skyddet av folkhälsan.

Skattelagstiftningen är ett viktigt och effektivt medel för att motverka konsumtion av tobaksvaror och således för att skydda folkhälsan. Målet att dessa produkter ska betinga ett högt pris kan nämligen uppnås på lämpligt sätt genom ökad beskattning av produkterna. Om punktskatterna höjs leder detta nämligen förr eller senare till höjda detaljhandelspriser, utan att den fria prissättningen påverkas.

2. Harmonisering av punktskatter på alkoholhaltiga drycker

2.1. Tillämpningsområde för punktskatter på alkoholhaltiga drycker

Dom av den 13 mars 2019, B. S. (Malt beer) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))

"Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Punktskatter på alkohol och alkoholdrycker – Direktiv 92/83/EEG – Artikel 2 – Begreppet öl – Dryck som har framställts av vört som erhållits från"

en blandning som innehåller mer glukos än malt – Kombinerade nomenklaturen – Nummer 2203 (öl, tillverkat av malt) eller 2206 (andra jästa drycker) ”

B.S. framställde en alkoholhaltig dryck som enligt honom var en blandning av öl och alkoholfria drycker. Huvudingrediensen i den vört som var basen för den mellanliggande produkt som användes för att framställa den aktuella drycken var glukossirap och inte malt (hundra hektoliter vört framställdes från 134,9 liter maltextrakt, 1708,2 liter glukossirap, 9 liter citronsyra, 2,4 liter ammoniumfosfat, näringsämnen och vatten).

B.S. skickade varje månad en punktskattedeklaration till det behöriga tullkontoret och kvalificerade i deklarationerna den dryck som han framställde som en ”blandning av öl”, som omfattas av nr 2203 i Kombinerade nomenklaturen (nedan kallad KN), och alkoholfria drycker och tillämpade punktskattesatsen för öl på sin produkt.

Chefen för tullkontoret underkände B.S. tulldeklarationer och ansåg att en högre punktskatt skulle påföras, med motiveringen att den framställda drycken borde klassificeras enligt nummer 2206 i KN, det vill säga som en dryck som framställdes på basis av andra jästa drycker än öl och alkoholfria drycker. Chefen för tullkontoret motiverade sitt beslut med att den huvudsakliga ingrediens som används vid framställningen av den mellanliggande produkten var glukossirap och inte malt, och att denna produkt därför inte kunde klassificeras enligt nummer 2203 i KN, som avser ”öl, tillverkat av malt”.

B.S. dömdes för att ha lämnat vilseledande uppgifter till de polska skattemyndigheterna om den framställda drycken, och därigenom betalat för lite i punktskatt. B.S. överklagade den fällande domen till hänskjutande domstolen.

För att kunna avgöra om B.S. är skyldig till ett brott är det enligt den hänskjutande domstolen nödvändigt att veta om B. S. gjorde rätt som kvalificerade den dryck som han framställde som en ”blandning av öl”, som omfattas av nummer 2203 i KN och alkoholfria drycker, eller om det rör sig om en dryck som framställts på basis av andra jästa drycker än öl och alkoholfria drycker.

Mot denna bakgrund beslutade den hänskjutande domstolen att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen för att få klarhet i huruvida artikel 2 i direktiv 92/83 ska tolkas så, att en mellanliggande produkt som ska blandas med alkoholfria drycker som framställs av en vört som innehåller färre mältade ingredienser än omältade och i vilken glukossirap har tillsatts före jäsningen, kan kvalificeras som en ”öl, tillverkad av malt” enligt nummer 2203 i KN.

EU-domstolen slog fast att artikel 2 i direktiv 92/83, under beteckningen ”öl”, inte bara omfattar alla produkter som omfattas av nummer 2203 i KN (”öl, tillverkad av malt”), utan även varje vara som innehåller en blandning av öl och alkoholfria drycker som omfattas av nummer 2206 i KN (”Andra jästa drycker, t.ex. äppelvin (cider), päronvin och mjöd; blandningar av jästa drycker samt blandningar av jästa drycker och alkoholfria drycker, inte nämnda eller inbegripna någon annanstans”), under förutsättning att, i

båda fallen, denna produkt har en alkoholhalt av lägst 0,5 volymprocent. Det råder inget tvivel om att den omtvistade produkten – en blandning av en mellanliggande alkoholprodukt, framställd genom jäsning, och alkoholfria drycker – inte kan klassificeras enligt nr 2203 i KN. Beteckningen "öl" kan endast godtas om den mellanliggande alkoholprodukten kan kvalificeras som "öl, tillverkat av malt" i den mening som avses i nr 2203 i KN, eftersom det inte förefaller ha bestritts att nämnda slutprodukt har en alkoholhalt som överstiger 0,5 volymprocent.

EU-domstolen har tillämpat sin fasta praxis, enligt vilken att det avgörande kriteriet för tullklassificering av varor i allmänhet ska vara varornas objektiva kännetecken och egenskaper, såsom de definieras i texten till numret i KN och i de förklarande anmärkningar som har utarbetats av kommissionen (vad beträffar KN) och Världstullorganisationen (vad beträffar HS). För att den mellanliggande produkten i förevarande fall ska kunna klassificeras som "öl tillverkat av malt", konstaterar domstolen att det naturligtvis krävs att malt ingår i varan, men att procentandelen varken fastställs i KN eller i den förklarande anmärkningen till HS. I den förklarande anmärkningen anges dessutom uttryckligen att en viss mängd omältat spannmål får användas för beredning av vörten, utan att andelen av dessa omältade ingredienser måste vara mindre än andelen mältade ingredienser. Vad gäller glukossirap är det inte förbjudet att tillsätta denna ingrediens. Även om de olika språkversionerna av den förklarande anmärkningen i viss mån skiljer sig åt, medges det i nämnda anmärkning uttryckligen att aromatiska ämnen får tillsättas vörten under jäsningen, vilket inte i kraft av själva sakförhållandet (*ipso facto*) utesluter att den omtvistade produkten kan kvalificeras som "öl, tillverkat av malt". Produktens objektiva kännetecken och egenskaper, bland annat dess organoleptiska egenskaper, måste dessutom motsvara dem för öl. Eftersom det rör sig om en sakfråga ankommer det på den nationella domstolen att fastställa huruvida den mellanliggande alkoholhaltiga produkt som blandats med alkoholfria drycker för att erhålla slutprodukten motsvarar öl (bland annat på grund av den visuella likheten eller den särskilda smaken). Det är endast om dessa villkor är uppfyllda som produkten kan omfattas av nummer 2203 i KN och påföras punktskatten för öl.

Dom av den 9 december 2010, Répertoire Culinaire (C-163/09, [EU:C:2010:752](#))

"Direktiv 92/83/EEG – Harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker – Artikel 20 första strecksatsen och artikel 27.1 e och f – Matlagningsvin, matlagningsportvin och matlagningscognac"

Repertoire Culinaire är en livsmedelsgrossist. Bolaget importerar matlagningsvin, matlagningsportvin och matlagningscognac från Frankrike. Till dessa alkoholhaltiga drycker har tillverkaren tillsatt salt och peppar så att de enbart kan användas vid tillagning av maträtter och inte kan konsumeras som drycker.

Den brittiska skattemyndigheten ansåg emellertid att dessa varor skulle beläggas med punktskatt på alkohol och beslagtogs därför varorna i samband med importen.

Répertoire Culinaire och de brittiska myndigheterna hade olika uppfattningar angående huruvida dessa varor skulle återlämnas.

EU-domstolen slog redan i domen av den 12 juni 2008, *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338), fast att matlagningsvin omfattades av punktskatt. Genom den första frågan i det målet uppmanade den hänskjutande domstolen emellertid EU-domstolen att precisera huruvida artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83 ska tolkas så, att definitionen av "etylalkohol" i denna bestämmelse är tillämplig på matlagningsvin och matlagningsportvin och att ompröva sin rättsliga bedömning i det målet.

Den tredje frågan syftade till att fastställa en lämplig rättslig grund för att befria matlagningsalkohol från punktskatt.

Den hänskjutande domstolen ställde sin fjärde fråga för att få klarhet i vilka skyldigheter importmedlemsstaten har till följd av att matlagningsalkohol har befriats från punktskatt i tillverkningsstaten innan den släpps ut på marknaden i unionen.

Den andra frågan syftade slutligen till att få klarhet i hur skattebefrielsen ska tillämpas när medlemsstaten har valt ett system för återbetalning av punktskatt. Förenade kungariket beviljar nämligen endast återbetalning om ytterst restriktiva villkor är uppfyllda.

EU-domstolen slog för det första fast att artikel 20 första strecksatsen i rådets direktiv 92/83 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker ska tolkas så, att definitionen av "etylalkohol" i denna bestämmelse är tillämplig på matlagningsvin och matlagningsportvin.

Den omständigheten att matlagningsvinet och matlagningsportvinet som sådana anses utgöra ätbara beredningar som omfattas av kapitel 21 i den kombinerade nomenklatur som fogats som bilaga till förordning nr 2658/87 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan, i dess lydelse enligt förordning nr 2587/91, och att matlagningsvin och matlagningsportvin är otjänliga att konsumera som drycker, saknar betydelse för nämnda bestämmelses tillämplighet på den etylalkohol som ingår däri.

För det andra preciserade EU-domstolen att en befrielse från den harmoniserade punktskatten för matlagningsvin, matlagningsportvin och matlagningscognac som används för framställning av livsmedel kan omfattas av artikel 27.1 f i direktiv 92/83.

Sådana varor kan endast omfattas av bestämmelsen i artikel 27.1 e i nämnda direktiv om de används vid framställning av smakämnen för tillverkning av livsmedel och alkoholfria drycker.

För det tredje innebär den enhetliga tillämpningen av bestämmelserna i direktiv 92/83 att beslut om att en vara är punktskattepliktig eller befriad från sådan skatt i en

medlemsstat i princip ska erkännas av de övriga medlemsstaterna. En motsatt tolkning skulle äventyra genomförandet av syftet med nämnda direktiv och även kunna hindra den fria rörligheten för varor.

Sålunda gäller att för det fall sådana varor som matlagningsvin, matlagningsportvin och matlagningscognac – vilka inte har ansetts skattepliktiga till punktskatt eller vilka har ansetts befriade från sådan skatt enligt direktiv 92/83 och släppts för konsumtion i den medlemsstat där de tillverkats – är avsedda att saluföras i en annan medlemsstat, ska sistnämnda stat behandla dessa varor identiskt inom sitt territorium, såvida det inte finns konkreta, objektiva och kontrollerbara kriterier som visar att den förstnämnda medlemsstaten inte har gjort en riktig tillämpning av bestämmelserna i direktivet, eller att det enligt artikel 27.1 i direktivet är motiverat att vidta åtgärder för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk när det gäller befrielse från punktskatt samt att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av sådan befrielse.

För det fjärde slog EU-domstolen slutligen fast att artikel 27.1 f i direktiv 92/83 ska tolkas så, att beviljandet av den befrielse från punktskatt som föreskrivs i denna bestämmelse får villkoras av krav som uppställs i en nationell lagstiftning – nämligen en avgränsning av den personkrets som har rätt att ansöka om återbetalning, en frist på fyra månader för att inge en sådan ansökan samt fastställandet av ett minimibelopp avseende återbetalning – endast om det av konkreta, objektiva och kontrollerbara omständigheter framgår att dessa krav behövs för att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av nämnda befrielse samt för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida detta är fallet när det gäller de krav som uppställs i denna lagstiftning.

Skattebefrielse för de varor som avses i artikel 27.1 i nämnda direktiv utgör nämligen huvudregeln, medan ett beslut att inte medge befrielse utgör ett avsteg från denna regel. Vidare kan inte den befogenhet som medlemsstaterna ges att fastställa villkor enligt artikel 27.1 i syfte att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av sådan befrielse och förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk påverka den ovillkorliga karaktären av den skyldighet att medge befrielse som föreskrivs i den bestämmelsen.

Dom av den 19 april 2007, Profisa (C-63/06, [EU:C:2007:233](#))

”Direktiv 92/83/EEG – Harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker – Artikel 27.1 f – Alkohol som utgör en beståndsdel i chokladprodukter – Befrielse från harmoniserad punktskatt”

UAB Profisa, som importerar chokladprodukter som innehåller etylalkohol till Litauen, ansökte om skattebefrielse enligt direktiv 92/83.

Den litauiska tullmyndigheten avlog Profisas ansökan om skattebefrielse med motiveringen att den litauiska lagen om punktskatt visserligen undantog etylalkohol

avsedd för framställning av chokladprodukter från punktskatt, men att en sådan skattebefrielse inte var tillåten vid import av färdiga chokladprodukter.

Profisa överklagade detta beslut till förvaltningsdomstolen i första instans, som ogillade överklagandet. Profisa överklagade förvaltningsdomstolens avgörande till Vyriausios administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen, Litauen), som konstaterade att den litauiska språkversionen av artikel 27.1 f i direktiv 92/83, mot bakgrund av vilken den litauiska lagen hade avfattats, skilde sig från de övriga språkversionerna av denna bestämmelse, och hänsköt därför en begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen.

EU-domstolen erinrade om att det följer av fast rättspraxis att det på grund av nödvändigheten av en enhetlig tillämpning och tolkning av gemenskapsrättsliga bestämmelser är uteslutet att endast en språkversion av en bestämmelses ordalydelse tas i beaktande i fall där det råder osäkerhet. Det krävs tvärtom att den aktuella bestämmelsens ordalydelse tolkas och tillämpas mot bakgrund av de övriga officiella språkversionerna.

Enligt artikel 27.1 f i direktiv 92/83 ska medlemsstaterna befria alkohol och alkoholdrycker som direkt eller indirekt används vid framställning av livsmedel från den harmoniserade punktskatten, under förutsättning att dessa, när det gäller choklad, inte innehåller mer än 8,5 liter ren alkohol per 100 kilogram av varan, och i alla andra fall inte mer än 5 liter ren alkohol per 100 kilogram av varan. Ingenstans i direktivet sägs det något om den plats på vilken alkoholen används för framställning av den berörda varan, förutom i den litauiska språkversionen.

I händelse av skillnader mellan de olika språkversionerna av en gemenskapsrättslig text, ska den bestämmelse som det är fråga om tolkas mot bakgrund av den allmänna systematiken i och syftet med de föreskrifter i vilka den ingår.

I förevarande fall ska artikel 27.1 f i direktiv 92/83 tolkas så, att medlemsstaterna enligt den bestämmelsen ska befria etylalkohol som importeras till Europeiska unionens tullområde och som utgör en beståndsdel i chokladprodukter avsedda för direkt konsumtion från den harmoniserade punktskatten, om produkternas alkoholhalt inte överstiger 8,5 liter per 100 kilogram.

Den plats på vilken etylalkoholen används för framställningen saknar betydelse i detta avseende.

Dom av den 29 juni 2000, *Salumets m.fl.* (C-455/98, [EU:C:2000:352](#))

"Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Sjätte direktivet – Importskatt – Tillämpningsområde - Smuggling av etylalkohol."

Målet vid den nationella domstolen rörde en tvist mellan den finländska tullstyrelsen och fysiska personer som åtalats för insmuggling av etylalkohol.

Svarandena i målet vid den nationella domstolen hävdade att de inte omfattades av punktskattedirektivens tillämpningsområde och åberopade rättspraxis avseende införsel av narkotika, enligt vilken ingen tullskuld eller omsättningsskatt kan uppkomma vid olaglig införsel eller leverans av narkotika, utöver de produkter som omfattas av gemenskapsrättens tillämpningsområde, i den mån de ingår i en laglig och kontrollerad ekonomisk krets i syfte att användas för medicinska eller vetenskapliga ändamål.¹

Den finska regeringen, och de medlemsstaters regeringar som inkommit med yttranden, hade emellertid åberopat andra domar, i vilka domstolen har slagit fast att mervärdesskatt normalt ska betalas när de varor som olagligen saluförs konkurrerar med produkter som omsätts lagligen. Så är fallet i fråga om varumärkesförfalskade parfymer,² anordnande av olagligt hasardspel,³ och otillåten export av datasystem.⁴

Efter att målet hade anhängiggjorts vid en finsk domstol begärde denna bland annat att EU-domstolen skulle klargöra huruvida bestämmelserna i direktiven 92/12 och 92/83 var tillämpliga på insmuggling av etylalkohol från tredje land. Den hänskjutande domstolen undrade särskilt om olaglig import till Finland av etylalkohol inte borde likställas med olaglig leverans av narkotika och införsel av förfalskade pengar.

EU-domstolen preciserade till att börja med att även om olaglig import eller leverans av varor som på grund av deras själva beskaffenhet och särdrag inte kan bli föremål för laglig handel eller vara en del av handeln, såsom narkotika och förfalskade pengar, inte är föremål för de skatter och tullar som normalt gäller enligt gemenskapsrätten, utgör principen om skatteneutralitet, utom i de fall då det är uteslutet att det kan förekomma konkurrens mellan en olaglig och en laglig sektor av ekonomin, hinder för att olagliga och lagliga transaktioner generellt behandlas olika.

När det gäller etylalkohol som har smugglats in från tredje land är saluföring av denna vara inte förbjuden på grund av själva beskaffenhet hos varan eller dess särdrag. Etylalkohol kan inte heller anses vara en vara som inte är en del av handeln, eftersom det kan uppstå konkurrens mellan en insmugglad vara och en vara som är föremål för laglig handel, i den mån det finns en laglig marknad för alkohol som påverkas av de insmugglade varorna.

Direktiven 92/12 och 92/83 ska därför tolkas så, att bestämmelserna om skattskyldighet och skatteskuld i dessa direktiv även ska tillämpas på import genom smuggling av etylalkohol från tredje land till gemenskapens tullområde.

¹ Svarandena i målet vid den nationella domstolen hänvisar till domen av den 5 februari 1981, Horvath (50/80, [EU:C:1981:34](#)), domen av den 26 oktober 1982, Wolf (221/81, [EU:C:1982:363](#)), domen av den 28 februari 1984, Einberger (294/82, [EU:C:1984:81](#)), domen av den 5 juli 1988, Mol (269/86, [EU:C:1988:359](#)), och domen av den 5 juli 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, [EU:C:1988:360](#)). Denna rättspraxis har bekräftats och utsträcks till att gälla mål som rör import av förfalskade pengar [dom av den 6 december 1990, Witzemann (C-343/89, [EU:C:1990:445](#))].

² Dom av den 28 maj 1998, Goodwin och Unstead (C-3/97, [EU:C:1998:263](#)).

³ Dom av den 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, [EU:C:1998:276](#)).

⁴ Dom av den 2 augusti 1993, Lange (C-111/92, [EU:C:1993:345](#)).

2.2. Strukturen hos punktskatter på alkoholdrycker

Dom av den 17 juni 1999, Socridis (C-166/98, [EU:C:1999:316](#))

"Interna skatter och avgifter – Artikel 95 i EG-fördraget (nu artikel 90 EG i ändrad lydelse) – Direktiven 92/83/EEG och 92/84/EEG – Differentierad beskattning av vin och öl"

Företaget Société critouridienne de distribution (Socridis) begärde befrielse från de punktskatter på öl som det hade betalat mellan maj och december 1993. Socridis gjorde gällande att direktiven 92/83 och 92/84 stred mot artikel 95 andra stycket i EG-fördraget (nu artikel 90 EG i ändrad lydelse), eftersom de införde ett beskattningssystem som medger diskriminerande och konkurrensbegränsande beteenden som indirekt gynnar produktionen av vin framför produktionen av öl.

Socridis gjorde gällande att före den gemenskapsrättsliga harmoniseringen i direktiven 92/83 och 92/84 skedde beskattningen av öl och vin i Frankrike på grundval av en gemensam bas (volym) och liknande skattesatser [19,50 franska franc (FRF) per hektoliter (ungefär 3 euro per hektoliter) för öl och 22 FRF per hektoliter (ungefär 3,35 euro per hektoliter) för vin]. I ovannämnda direktiv fastställdes enligt Socridis emellertid en minimipunktskattesats på 1,87 euro per grad och hektoliter för öl, medan skatten för vin endast baserades på volym och till en minimiskattesats på 0.

Den omständighet att det i nämnda direktiv fastställs olika strukturer och punktskattesatser för vin och öl leder till en skillnad i beskattning på nationell nivå, vilket innebär diskriminering. Den harmonisering som eftersträvas med dessa direktiv har nämligen dels fått till följd att den berörda medlemsstaten ändrade beskattningsmetoden för öl, genom att införa kriteriet alkoholgrad, dels lett till att öl beskattas klart högre än vin.

Frågan var således om en sådan diskriminering, som är tillåten enligt direktiven, stred mot artikel 95 i EG-fördraget (nu artikel 90 EG i ändrad lydelse), och om så var fallet om detta påverkade direktivens giltighet. Den hänskjutande domstolen begärde således att EU-domstolen skulle bedöma giltigheten av dessa två direktiv mot bakgrund av artikel 95 i EG-fördraget (nu artikel 90 EG i ändrad lydelse).

EU-domstolen fann att direktiven 92/83 och 92/84 endast innebär en skyldighet för medlemsstaterna att tillämpa en minimiskattesats på öl. Medlemsstaterna bibehåller följaktligen ett utrymme för skönsmässig bedömning som är tillräckligt stort för att de, mellan beskattningen av vin å ena sidan och öl å andra sidan, ska kunna upprätta ett förhållande som utesluter allt skydd för inhemsk produktion i den mening som avses i artikel 95 i EG-fördraget (nu artikel 90 EG i ändrad lydelse).

Gemenskapslagstiftarens syfte med att anta direktiven 92/83 och 92/84 var inte att åstadkomma ett närmande mellan beskattningen av vin respektive öl. Rådet avsåg, genom att använda den behörighet som det uttryckligen ges i artikel 99 i EG-fördraget

(nu artikel 93 EG) och för att säkerställa den inre marknadens upprättande och funktion, dels att åstadkomma ett närmande mellan nationell lagstiftning om punktskatter på vin, dels ett närmande mellan nationell lagstiftning om punktskatter på öl. Det är dessutom tillåtet för gemenskapsinstitutionerna att endast företa en gradvis harmonisering av ett område eller ett närmande mellan nationella lagstiftningar etappvis. Rådets antagande av nämnda direktiv, i vilka medlemsstaterna endast åläggs en skyldighet att tillämpa en minimiskattesats på öl, är följaktligen inte oförenligt med artikel 99 i EG-fördraget (nu artikel 93 EG).

Dom av den 2 april 2009, *Glückauf Brauerei* (C-83/08, [EU:C:2009:228](#))

"Harmonisering av strukturerna för punktskatter – Direktiv 92/83/EEG – Artikel 4.2 - Litet bryggeri som är juridiskt och ekonomiskt oberoende av andra bryggerier – Kriterierna juridiskt och ekonomiskt oberoende – Möjlighet att påverkas indirekt"

Glückauf är ett företag som driver ett bryggeri. Aktierna i Glückauf ägs av Menz GmbH, till 3 procent, och Innstadt, till 48 procent. Det sistnämnda bolaget ägs i sin tur av Menz GmbH, till 30,7procent, och bolaget Ottakringer, till 49 procent. Ottakringer är i sin tur dotterbolag till Getränke Holding AG, som ägs av familjerna Wenckheim, till 65 procent, och Menz, till 16 procent.

Hauptzollamt (huvudtullkontoret, Tyskland) kvalificerade inledningsvis Glückauf som ett bryggeri som var oberoende av Innstadt och av Ottakringer och tillämpade i enlighet med nationell lagstiftning en nedsatt skattesats på öl från detta bolag. Hauptzollamt kom dock senare fram till att bolaget var ekonomiskt beroende av Ottakringer och krävde genom ett eftertaxeringsbeslut betalning från bolaget av skillnaden mellan den punktskatt som skulle betalas enligt den nedsatta respektive enligt den normala skattesatsen.

Efter att ett klagomål avslagits, överklagade Glückauf ovannämnda eftertaxeringsbeslut till Thüringer Finanzgericht (Skattedomstolen i Thüringen, Tyskland), den hänskjutande domstolen. Glückauf gjorde gällande att kriteriet om ekonomiskt oberoende, som gör det möjligt att kvalificera bolaget som ett "litet bryggeri" i den mening som avses i artikel 4.2 i direktiv 92/83, ska tolkas mot bakgrund av syftet med det direktivet och de berörda bolagens uppträdande på marknaden. Förekomsten av ett ekonomiskt beroende skulle i förevarande fall nämligen bara kunna konstateras om de företag som är förbundna genom ett gemensamt ägande av en tredje part framstod och agerade som ett enda företag på marknaden.

Den hänskjutande domstolen beslutade att vilandeförklara målet för att få klarhet i huruvida villkoret i artikel 4.2 i direktiv 92/83, nämligen att ett bryggeri ska vara juridiskt och ekonomiskt oberoende av andra bryggerier för att kunna tillämpa den nedsatta skattesatsen på öl, ska tolkas så, att kriteriet ekonomiskt oberoende, mellan juridiskt oberoende bryggerier, endast avser dessa bryggeriers uppträdande på marknaden eller

så, att detta kriterium inte längre är uppfyllt när någon har en faktisk möjlighet att utöva inflytande över bryggeriernas affärsverksamhet.

EU-domstolen svarade att artikel 4.2 i direktiv 92/83 ska tolkas så, att i en situation som kännetecknas av att det finns strukturella kopplingar i form av ägande och rösträtt och som leder till att en och samma person, som har ledningsuppgifter i flera av de berörda bryggerierna, – oavsett sitt faktiska uppträdande – har möjlighet att påverka deras affärsbeslut, kan dessa bryggerier inte betraktas som ekonomiskt oberoende av varandra.

Direktiv 92/83 syftar nämligen till att undvika att den förmån en sådan nedsättning av punktskatterna innebär beviljas bryggerier vars storlek och produktionskapacitet skulle kunna medföra snedvridningar på den inre marknaden. Under dessa omständigheter avser kriterierna juridiskt och ekonomiskt oberoende i artikel 4.2 i detta direktiv att säkerställa att varje form av ekonomiskt eller juridiskt beroende mellan bryggerier leder till att den skatteförmån som den nedsatta skattesatsen på öl utgör inte kan tillämpas.

I det sammanhanget innebär uttrycket ”bryggeri som är juridiskt och ekonomiskt oberoende av andra bryggerier”, i den mening som avses i artikel 4.2 i direktiv 92/83, att det ska prövas huruvida det föreligger ett juridiskt beroende mellan de berörda bryggerierna, bland annat på ledningsnivå eller vad gäller ägarandelar eller rösträtt i bolagen, eller ett ekonomiskt beroendeförhållande som kan påverka dessa bryggeriers möjlighet att självständigt fatta affärsbeslut.

Syftet med oberoendekriteriet är dessutom att säkerställa att den nedsatta punktskattesatsen faktiskt kommer de bryggerier till godo för vilka storleken är ett hinder och inte dem som ingår i en koncern. Mot den bakgrunden är det viktigt, för att enbart de bryggerier som faktiskt är juridiskt och ekonomiskt oberoende ska omfattas av artikel 4.2 i direktiv 92/83, att oberoendekriteriet inte snedvrids av rent formella skäl, exempelvis genom rättsliga konstruktioner mellan olika små, påstått oberoende bryggerier som i själva verket utgör en ekonomisk gruppering vars produktion överstiger gränserna i artikel 4 i direktiv 92/83.

Vad gäller den eventuella betydelse som de berörda bryggeriernas uppträdande på marknaden ska tillmätas för att avgöra deras ekonomiska oberoende, redogörs det i artikel 4.2 i direktiv 92/83 för bryggeriernas juridiska och ekonomiska struktur utan att någon uttrycklig hänvisning görs till deras uppträdande på marknaden. Det går inte heller att av bryggeriers närvaro på skilda marknader med skilda produktsortiment dra slutsatsen att dessa bryggerier är ekonomiskt oberoende av varandra. Detta kan tvärtom vara ett uttryck för en medveten strategi beslutad på koncernnivå för att undvika eller mildra den interna konkurrensen mellan dessa företag.

Dom av den 4 juni 2015, Brasserie Bouquet (C-285/14, [EU:C:2015:353](#))

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Direktiv 92/83/EEG – Punktskatter – Öl – Artikel 4 – Oberoende, små bryggerier – Nedsatt punktskattesats – Villkor – Bryggning sker inte på licens – Bryggning enligt en tillverkningsprocess som tillhör tredje man och för vilken denne gett tillstånd – Tillstånd att använda tredje mans varumärken”

Det franska företaget Brasserie Bouquet sålde egenproducerad öl. Ölproduktionen skedde i enlighet med ett avtal om anslutning till ”Cercle des 3 brasseurs” som ingåtts med ICO 3B SARL, och som gav Brasserie Bouquet tillstånd att använda det sistnämnda bolagets varumärken och dess skylt ”Les 3 brasseurs” samt ta del av dess kunnande.

Efter en begäran om förhandsavgörande i ett mål angående tullmyndighetens vägran att tillämpa den nedsatta punktskattesats som föreskrivs i den nationella lagstiftningen för små oberoende bryggerier ankom det på EU-domstolen att avgöra huruvida villkoret i artikel 4.2 i direktiv 92/83 om att ett bryggeri – för att kunna tillämpa den nedsatta punktskattesatsen på öl – inte får brygga på licens inte är uppfyllt om det berörda bryggeriet brygger sitt öl i enlighet med ett sådant anslutningsavtal.

Domstolen besvarade denna fråga genom att slå fast att villkoret i artikel 4.2 i direktiv 92/83 om att ett bryggeri inte får brygga på licens inte är uppfyllt – med avseende på tillämpningen av en nedsatt punktskattesats för öl – om bryggeriet tillverkar egen öl i enlighet med ett avtal varigenom det har rätt att använda tredje mans varumärken och tillverkningsprocess.

Direktiv 92/83 syftar nämligen till att undvika att den förmån en sådan nedsättning av punktskatterna innebär beviljas bryggerier vars storlek och produktionskapacitet skulle kunna medföra snedvridningar på den inre marknaden.

Artikel 4.2 i direktiv 92/83 fordrar således att de små bryggerierna med en årsproduktion av öl på under 200 000 hektoliter verkligen är oberoende av andra bryggerier, såväl vad gäller deras juridiska och ekonomiska struktur som beträffande hur deras produktion är strukturerad, genom att de använder lokaler som är fysiskt skilda från andra bryggeriers och inte brygger på licens.

Att bryggeriet inte brygger på licens utgör således ett av villkoren för att säkerställa att det berörda lilla bryggeriet verkligen är oberoende av andra bryggerier. Härav följer att begreppet brygga ”på licens” ska tolkas på ett sådant sätt, att det omfattar bryggning av öl enligt någon form av tillstånd som innebär att nämnda lilla bryggeri inte är fullständigt oberoende av den tredje man som tillhandahållit tillståndet. Så är fallet vad avser tillstånd att använda ett patent, ett varumärke eller en tillverkningsprocess som tillhör nämnda tredje man.

Dom av den 10 april 2014, kommissionen/Ungern (C-115/13, [EU:C:2014:253](#))

”Fördragsbrott – Punktskatt på alkohol och alkoholdrycker – Direktiv 92/83/EEG – Fastställande av punktskattesatser – Framställning av etylalkohol i ett destilleri för en kunds räkning omfattas av en punktskattesats på 0 procent – Enskildas framställning av etylalkohol är undantagen från punktskatteplikt”

Enligt unionsrätten – närmare bestämt direktiv 92/83, i dess lydelse enligt akten om villkoren för Bulgariens och Rumäniens anslutning till Europeiska unionen (EUT L 157, 2005, s. 203), och direktiv 92/84 – är medlemsstaterna skyldiga att på etylalkohol ta ut en punktskatt på minst 550 euro per hektoliter ren alkohol vid framställning av andra alkoholhaltiga drycker än vin och öl. Ungern får dock tillämpa en nedsatt punktskattesats på alkohol som destillerier framställer av frukt som tillhandahålls av fruktodlare och som är avsedd för deras eget bruk. Den förmånliga punktskattesatsen får dock inte vara lägre än 50 procent av den nationella standardsatsen för punktskatt på alkohol. Tillämpningen av denna sats är dessutom begränsad till 50 liter alkohol per år och fruktodlarhushåll.

I den ungerska lagstiftningen fastställdes punktskatten på sprit som framställs i ett destilleri för en fruktodlares räkning (destillation hos en underleverantör) till 0 ungerska forint (HUF) vid framställning på upp till högst 50 liter sprit per år, vilket innebar att sådan framställning helt undantogs från punktskatteplikt. Dessutom var högst 50 liter sprit om året som en privatperson tillverkar i sitt eget destilleri undantagen från punktskatteplikt, om spriten är avsedd för hushållets eget bruk.

Detta förmånliga system motiverades i huvudsak av den traditionella karaktär som utmärker produktionen av ”pálinka” (sprit framställd av frukt).

Kommissionen ansåg att Ungern inte hade iakttagit unionsbestämmelserna om punktskatter på alkoholdrycker och väckte därför talan om fördragsbrott vid EU-domstolen. Enligt kommissionen lämnar de unionsrättsliga bestämmelserna inte något utrymme för ett system med undantag för privat destillering och utgör hinder för fastställandet av en nollskattesats för destillation hos en underleverantör.

Domstolen påpekade att direktiv 92/83 om punktskatter på alkoholdrycker fastställer i vilka fall sådana drycker kan undantas från punktskatt eller omfattas av nedsatta skattesatser. Direktivet ger således inte medlemsstaterna rätt att införa förmånliga regler med en räckvidd som går utöver vad som är tillåtet enligt unionslagstiftaren. Domstolen konstaterade vidare att den ungerska lagstiftningen, enligt vilken av 50 liter per år av den sprit som framställs av frukt som levereras av fruktodlare helt ska undantas från skatteplikt, överstiger den högsta nedsättning på 50 procent som Ungern får göra enligt direktivet. På samma sätt strider nationella bestämmelser om undantag från punktskatteplikt för sprit som framställs av enskilda mot direktivet, eftersom det i direktivet inte föreskrivs något sådant undantag från normalskattesatsen.

Domstolen bemötte dessutom den ungerska regeringens dubbla argument om att framställning av sprit utgör en sekulär tradition och att bevarandet av en sådan tradition anses vara ett av den ungerska regeringens grundläggande mål, respektive argumentet att samma praxis med undantag från punktskatteplikt för små mängder sprit förekommer i andra medlemsstater. Rent generellt kan en nationell tradition inte motivera ett skönsmässigt undantag från de skyldigheter som föreskrivs i direktivet.

Domstolen slog således fast att Ungern inte hade uppfyllt sina skyldigheter enligt unionslagstiftningen om punktskatter på alkoholdrycker

Dom av den 5 oktober 2004 (i plenum), kommissionen/Grekland (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))

"Fördragsbrott – Åsidosättande av artikel 90 första stycket EG – Punktskatter på alkohol och alkoholdrycker – Tillämpning av en lägre skattesats på ouzo än på andra alkoholdrycker – Huruvida denna skattesats är förenlig med ett direktiv mot vilket talan inte väckts inom den i artikel 230 EG föreskrivna fristen"

I direktiv 92/83 föreskrevs en nedsatt punktskattesats för vissa typer av varor, däribland ouzo (artikel 23.2). I den lag som införlivade direktivet med den grekiska rättsordningen fastställdes punktskattens standardsats till ungefär 294 000 grekiska drachmer (GRD) (ungefär 860 euro) per hundra liter ren alkohol. En reduktion med 50 procent på standardsatsen [ungefär 147 000 drachmer (ungefär 430 euro) per hundra liter ren alkohol] har tillämpats på ouzo.

Kommissionen ansåg att denna skillnad var oförenlig med förbudet i artikel 90 i EG-fördraget att på varor från andra medlemsstater ta ut högre skatter eller avgifter än de som tillämpas på liknande inhemska varor och inledde därför ett fördragsbrottsförfarande.

I denna dom ogillade domstolen kommissionens talan. Domstolen erinrade till att börja med om att Grekland tillämpade artikel 23.2 i direktiv 92/83 som rättslig grund då den fastställde en lägre punktskattesats för ouzo, och att detta var förenligt med denna bestämmelse. Kommissionens talan, som direkt riktar sig mot den punktskattesats som Republiken Grekland på denna grund får tillämpa på ouzo, innebär indirekt men ändå nödvändigtvis att kommissionen ifrågasätter om nämnda bestämmelse är giltig. Domstolen erinrade om att gemenskapsinstitutionernas rättsakter i princip presumeras vara giltiga, och därmed ha rättsverkan, så länge de inte har återkallats eller förklarats vara ogiltiga inom ramen för en talan om ogiltigförklaring eller till följd av en begäran om förhandsavgörande eller invändning om rättsstridighet.

Med undantag från denna princip ska dock rättsakter som är behäftade med fel som är så uppenbart grova att de inte kan tolereras av gemenskapens rättsordning anses sakna all rättsverkan, även tillfällig sådan, det vill säga de ska rättsligt betraktas som nulliteter. Detta undantag syftar till att bevara jämvikten mellan två grundläggande, men ibland

motstridiga, krav som en rättsordning har att uppfylla, nämligen stabila rättsförhållanden och lagenlighet.

Följderna av att en rättsakt från en gemenskapsinstitution förklaras vara en nullitet är så allvarliga att det förutsätts att en sådan förklaring av rättssäkerhetsskäl förbehålls ytterst extrema fall.

Direktiv 92/83 kan emellertid inte anses vara en sådan nullitet, vare sig vad beträffar direktivet i sin helhet eller artikel 23.2. Nämnda direktiv har inte heller återkallats av rådet och domstolen har inte ogiltigförklarat artikel 23.2. Mot denna bakgrund fann domstolen att artikel 23.2 i direktiv 92/83 har rättsverkan och att denna rättsverkan ska presumeras vara giltig. Av detta drog domstolen slutsatsen att en medlemsstat inte har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten när den endast har vidmakthållit nationella bestämmelser som antagits på grundval av och i överensstämmelse med artikel 23 i direktiv 92/83, enligt vilken det är tillåtet att tillämpa reducerade punktskattesatser på vissa typer av varor.

3. Harmonisering av punktskatter på energiprodukter

3.1. Tillämpningsområde för punktskatter på energiprodukter

Dom av den 4 juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, [EU:C:2015:354](#))

”Begäran om förhandsavgörande – Artikel 267 FEUF – Förfarande för kontroll av en lags förenlighet med grundlagen – Prövning av en nationell lags förenlighet med såväl unionsrätten som grundlagen i den aktuella medlemsstaten – Nationell domstols möjlighet att begära förhandsavgörande från EU-domstolen – Nationell lagstiftning som föreskriver att en skatt ska påföras på användningen av kärnbränsle – Direktiven 2003/96/EG och 2008/118/EG – Artikel 107 FEUF – Artiklarna 93 EA, 191 EA och 192 EA”

År 2010 antog Tyskland Kernbrennstoffsteuergesetz (lagen om skatt på kärnbränsle). Genom denna lag infördes för perioden 1 januari 2011–31 december 2016 en skatt på användning av kärnbränsle för kommersiell framställning av elektricitet, vilken ska betalas av dem som driver kärnkraftverk.

Kernkraftwerke Lippe-Ems, som driver kärnkraftverket Emsland i Lingen (Tyskland) och som i juni 2011 använde bränslepatroner i kärnkraftverkets reaktor, är skyldigt att betala mer än 154 miljoner euro i skatt.

Kernkraftwerke Lippe-Ems överklagade denna skatt till Finanzgericht Hamburg (Skattedomstolen i Hamburg, Tyskland). Enligt bolaget är den tyska skatten på kärnbränsle inte förenlig med unionsrätten.

Finanzgericht Hamburg (Skattedomstolen i Hamburg) begärde ett förhandsavgörande från EU-domstolen för att få klarhet i huruvida direktiv 2003/96, om beskattning av

energiprodukter och elektricitet, och direktiv 2008/118, samt artikel 107 FEUF eller bestämmelserna i Euratomfördraget utgör hinder för en medlemsstats införande av en skatt på användning av kärnbränsle vid kommersiell framställning av elektricitet.

EU-domstolen svarade att denna skatt inte strider mot unionsrätten. Vad särskilt gällde frågan huruvida denna skatt är förenlig med det europeiska systemet för punktskatter slog EU-domstolen fast att artikel 14.1 a i direktiv 2003/96 och artikel 1.1 och 1.2 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den i det nationella målet som föreskriver att skatt ska påföras på användningen av kärnbränsle vid kommersiell framställning av elektricitet. Artikel 14 i direktivet innehåller nämligen en uttömmande uppräkningslista av de undantag från skatteplikt som medlemsstaterna ska tillämpa inom ramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet och fastställer tydligt de produkter som omfattas av undantaget från skatteplikt.

I den första av dessa bestämmelser, nämligen artikel 2.1 i direktiv 2003/96, definieras begreppet "energiprodukter", vid tillämpning av det direktivet, genom en uttömmande förteckning över de produkter som omfattas av begreppet med hänvisning till nummer i Kombinerade nomenklaturen. Kärnbränslet utgör emellertid inte en "energiprodukt", vid tillämpning av direktiv 2003/96, eftersom det inte återfinns i förteckningen. Det omfattas således inte av undantaget från skatteplikt i artikel 14.1 a i direktivet (undantag för energiprodukter som omfattas av harmoniserad punktskatt och används för att framställa elektricitet). Det aktuella undantaget kan inte heller tillämpas analogt. Eftersom räckvidden av artiklarna 2.1 och 14.1 a i direktiv 2003/96 annars skulle ändras radikalt i strid med unionslagstiftarens tydliga vilja, kan den omständigheten att en nationell lagstiftning eventuellt inte är förenlig med unionens politik på området för minskning av koldioxidutsläppen inte heller rättfärdiga att dessa bestämmelser tolkas så, att de tillämpas på andra produkter än energiprodukter och elektricitet i den mening som avses i direktivet.

EU-domstolen medgav således en skatt kan påföras såväl för konsumtion av elkraft som för de källor som används för att producera elkraften och som inte är energiprodukter i den mening som avses i direktiv 2003/96.

Vad gäller artikel 1.1 och 1.2 i direktiv 2008/118 kan en skatt som införts i nationell lagstiftning, och som varken direkt eller indirekt drabbar den konsumtion av elektricitet som avses i direktiv 2003/96 eller av en annan produkt som punktbeskattas, inte omfattas av artikel 1.1 eller 1.2 i direktiv 2008/118, och kan således varken utgöra en punktskatt på elektricitet eller en indirekt tilläggsskatt på denna produkt i den mening som avses i direktivet.

Så är fallet med en skatt som dels ska betalas när bränslepatroner eller bränslestavar används för första gången i en kärnreaktor och en självbärande kedjereaktion utlöses för kommersiell framställning av elektricitet, dels ska beräknas på den mängd kärnbränsle som använts, eftersom en gemensam skattesats föreskrivs för alla typer av

sådant bränsle, medan den mängd elektricitet som produceras i ett kärnkraftverk inte är direkt beroende av mängden använt kärnbränsle, utan kan variera utifrån den typ av kärnbränsle som används och även utifrån den aktuella reaktorns produktionsnivå. Nämda skatt får således tas ut med anledning av att en självbärande kedjereaktion utlöses utan att elektricitet nödvändigtvis har producerats, och följaktligen utan att sådan har konsumerats.

Enligt EU-domstolen framgår det inte att det finns ett direkt och oskiljaktigt samband mellan användningen av kärnbränsle och konsumtionen av elektricitet som producerats i en reaktor på ett kärnkraftverk.

Dom av den 20 september 2017, *Elecdey Carcelen m.fl.* (C-215/16, C-216/16, C-220/16 och C-221/16, [EU:C:2017:705](#))

”Begäran om förhandsavgörande – Miljö – Elektricitet från vindkraft – Direktiv 2009/28/EG – Främjande av användningen av energi från förnybara källor – Artikel 2, andra stycket, k – Stödsystem – Artikel 13.1, andra stycket, e – Administrativa avgifter – Direktiv 2008/118/EG – Allmänna regler för punktskatt – Artikel 1.2 – Indirekta skatter för särskilda ändamål – Direktiv 2003/96/EG – Beskattning av energiprodukter och elektricitet – Artikel 4 – Minimal energibeskattnings – Skatt på vindkraftverk som producerar elektricitet”

Klagandebolagen i de nationella målen driver vindkraftverk som producerar elektricitet i den autonoma regionen Kastilien-La Mancha (Spanien). Under räkenskapsåren 2011 och 2012 erlade bolagen den skatt som införts genom nationell lag, bestående i en fast schablonavgift som tas ut kvartalsvis och varierar beroende på storleken på vindkraftparken och vindkraftverkets produktionskapacitet, oberoende av hur mycket elektricitet anläggningen producerar.

Eftersom klagandebolagen ansåg att denna skatt var författningsstridig och oförenlig med unionsrätten begärde de att behöriga nationella myndigheter skulle rätta de självdeklarationer som hade lämnats in för dessa räkenskapsår och besluta om återbetalning av erlagda belopp.

Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (Överdomstolen i den autonoma regionen Kastilien-La Mancha, Spanien) begärde ett förhandsavgörande från EU-domstolen om det regelverk som reglerar den aktuella skatten.

I sin dom slog EU-domstolen, vad gäller tillämpningen av punktskattesystemet, fast att artikel 4 i direktiv 2003/96 ska tolkas så, att den inte utgör hinder för nationell lagstiftning, som den i de nationella målen, varigenom en skatt påförs vindkraftverk som producerar elektricitet när nämnda skatt inte innebär en beskattning av energiprodukter och elektricitet i den mening som avses i artikel 1 och 2.1 samt 2.2 i detta direktiv och följaktligen inte omfattas av tillämpningsområdet för detta direktiv.

Det föreligger nämligen inget samband mellan den beskattningsgrundande händelsen för den aktuella skatten och vindkraftverkens faktiska elproduktion.

Mot bakgrund av denna kvalificering ska artikel 1.2 i direktiv 2008/118 tolkas så, att den inte utgör hinder för nationell lagstiftning, såsom den i de nationella målen, varigenom en skatt påförs vindkraftverk som producerar elektricitet när nämnda skatt inte innebär en beskattning av konsumtion av energiprodukter eller elektricitet och följaktligen inte omfattas av tillämpningsområdet för detta direktiv.

Dom av den 10 juni 1999, Braathens (C-346/97, [EU:C:1999:291](#))

”Direktiv 92/81/EEG – Harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor – Mineraloljor som tillhandahålls för användning som flygbränsle med undantag för privat nöjesflygning – Undantag från den harmoniserade punktskatten.”

Skatteverket (Sverige) krävde att flygbolaget Braathens skulle betala en i nationell rätt föreskriven miljöskatt på inrikes flygtrafik beräknad på bränsleförbrukning och utsläpp av kolväten och kväveoxid.

Braathens begärde omprövning av Skatteverkets beslut, men Skatteverket fann vid omprövning inte skäl att ändra det tidigare beslutet. Braathens ingav därefter ett överklagande till den hänskjutande domstolen. Den hänskjutande domstolen vände sig till EU-domstolen för att få klarhet i huruvida den omtvistade skatten strider mot artikel 8.1 b i direktiv 92/81, huruvida denna bestämmelse kan anses ha direkt effekt och huruvida det är möjligt att dela upp skatten i en del som är förenlig med gemenskapsrätten och en del som är oförenlig med gemenskapsrätten.

EU-domstolen slog för det första fast att artikel 8.1 i direktiv 92/81 utgör hinder för uttag av en miljöskatt som tas ut på kommersiell inrikes flygtrafik och som beräknas med utgångspunkt i uppgifter om den aktuella flygplanstypens bränsleförbrukning och utsläpp av kolväten och kväveoxider under en genomsnittligt beräknad flygsträcka.

En sådan nationell skatt, som tas ut på själva bränsleförbrukningen när det finns ett direkt och oupplösligt samband mellan bränsleförbrukningen och de förorenande ämnen som släpps ut vid denna förbrukning, är oförenlig med det system för harmoniserad punktskatt som införts genom direktiven 92/12 och 92/81. Att tillåta medlemsstaterna att ta ut en annan indirekt skatt på varor som, såsom i förevarande fall, ska undantas från den harmoniserade punktskatten i enlighet med artikel 8.1 b i direktiv 92/81, skulle nämligen innebära att denna bestämmelse förlorade all ändamålsenlig verkan.

För det andra fann EU-domstolen att den skyldighet som föreskrivs i artikel 8.1 b i direktiv 92/81 att från den harmoniserade punktskatten undanta mineraloljor som tillhandahålls för användning som flygbränsle, med undantag för privat nöjesflygning, är tillräckligt klar, precis och ovillkorlig för att enskilda ska kunna åberopa den vid en nationell domstol för att motsätta sig en nationell lagstiftning som är oförenlig med denna skyldighet.

Dom av den 13 juli 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 2003/96/EG – Beskattning av energiprodukter och elektricitet – Artikel 14.1 c – Skattebefrielse för energiprodukter som används som motorbränsle eller bränsle för uppvärmning för sjöfart i Europeiska unionens farvatten och för att framställa elektricitet ombord på fartyg – Motorbränsle som används av ett fartyg för att färdas från den plats där fartyget byggdes till en hamn i en annan medlemsstat i syfte att där ta ombord fartygets första kommersiella last ”

Vakarų Baltijos laivų statykla, ett litauiskt företag vars verksamhet består i tillverkning av havsgående fartyg (nedan kallat det litauiska bolaget), ingick ett avtal om att bygga ett lastfartyg åt ett estniskt bolag. I avtalet ingick bland annat inköp av motorbränsle och påfyllning av detta direkt i fartygets bränsletankar samt betalning av punktskatter för detta motorbränsle. Efter mottagandet av fartyg lät kunden köra fartyget, utan last, från hamnen i Klaipėda (Litauen) till hamnen i Stralsund (Tyskland) där det tog ombord sin första kommersiella last, vilken därefter transporterades mot ersättning till hamnen i Santander (Spanien).

Det litauiska bolaget ansökte hos den litauiska skatteinspektionen (nedan kallad Skatteinspektionen) om återbetalning av de punktskatter som det betalat för leveransen av motorbränsle till den estniska kundens fartyg. Skatteinspektionen avslog ansökan. Beslutet motiverades med att det litauiska bolaget, vid tidpunkten för leveransen av det aktuella motorbränslet till kunden, inte hade fyllt i redovisningshandlingarna på ett sätt som uppfyllde de formella och materiella villkor som föreskrivs i den nationella lagstiftningen och inte innehade det tillstånd som gav företaget rätt att leverera motorbränsle till fartyg.

Beslutet om avslag på ansökan om återbetalning upphävdes av Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Skattetvistnämnden knuten till Republiken Litauens regering). Skatteinspektionen överklagade beslutet till Vilniaus apygardos administracinis teismas (Vilnius regionala förvaltningsdomstol, Litauen), som biföll överklagandet. Det litauiska bolaget överklagade detta avgörande till Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Högsta förvaltningsdomstolen, Litauen), den hänskjutande domstolen, som ville få klarhet i hur artikel 14.1 c i direktiv 2003/96 skulle tolkas och huruvida det var möjligt att neka det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse på grund av rent formella överväganden.

EU-domstolen slog för det första fast att artikel 14.1 c i direktiv 2003/96 ska tolkas så, att den däri föreskrivna skattebefrielsen är tillämplig på motorbränsle som använts för att framföra ett fartyg, utan last, från en hamn i en medlemsstat, i förevarande fall den i vilken fartyget byggdes, till en hamn i en annan medlemsstat i syfte att där ta ombord last som därefter skulle transporteras till en hamn i en tredje medlemsstat.

EU-domstolen slog vidare fast att artikel 14.1 c i direktiv 2003/96 ska tolkas så, att den utgör hinder för nationella bestämmelser, såsom de som är aktuella i det nationella

målet, vilka utesluter att den skattebefrielse som föreskrivs i denna direktivsbestämmelse beviljas i fall där leveransen av energiprodukter till ett fartyg skedde i strid med de formella villkor som föreskrivs i de nationella bestämmelserna, trots att leveransen uppfyller samtliga tillämpningsvillkor som föreskrivs i direktivsbestämmelsen.

3.2. Strukturen hos punktskatter på energiprodukter

Dom av den 2 juni 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, [EU:C:2016:400](#))

”Begäran om förhandsavgörande – Punktskatter – Direktiv 2003/96/EG – Differentierade punktskattesatser för motorbränsle och bränslen för uppvärmning – Villkor för att punktskattesatsen för bränslen för uppvärmning ska tillämpas – Ingivande av en månatlig förteckning över förklaringar, enligt vilka de förvärvade produkterna ska vara avsedda för uppvärmningsändamål – Punktskattesatsen för motorbränsle ska tillämpas om nämnda förteckning inte har lämnats in – Proportionalitetsprincipen”

Under perioden 1 mars–31 december 2009 utförde ROZ-ŚWIT, ett polskt bolag, flera olika transaktioner avseende försäljning av bränsle för uppvärmning bestående av olika kvantiteter av lätt eldningsolja. Det konstaterades att försäljningarna hade kontrollerats och att det stod klart att köparna hade bekräftat att nämnda bränsle hade förvärvats och att det skulle användas för uppvärmningsändamål. ROZ-ŚWIT hade emellertid inte ingett någon förteckning över förklaringar från köpare inom den tidsfrist som föreskrivs i den polska lagstiftningen om punktskatter.

Om skyldigheten att inge en förteckning över förklaringar från köpare inte iakttas ska punktskattesatsen för motorbränsle enligt nämnda lagstiftning tillämpas på en vara som används som bränsle för uppvärmning. Genom ett beslut om efterbeskattning från Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (chefen för tullkontoret i Wrocław, Polen) tillämpades denna punktskattesats på ROZ-ŚWIT:s försäljning.

ROZ-ŚWIT begärde omprövning av det beslutet hos direktören vid tullmyndigheten i Wrocław och hävdade att underlåtelserna att inge förteckningarna över förklaringar från köpare endast utgjorde ett formfel och att det trots allt var fastställt att det aktuella bränslet faktiskt var avsett för uppvärmningsändamål.

Vid omprövning vidhölls det tidigare beslutet, varför ROZ-ŚWIT överklagade beslutet till Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Regionala förvaltningsdomstolen i Wrocław, Polen).

Den hänskjutande domstolen ville i huvudsak få klarhet i huruvida direktiv 2003/96 och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken dels säljare av bränsle för uppvärmning är skyldiga att inom en fastställd tidsfrist inge en månatlig förteckning över förklaringar från köpare, i vilka det ska anges att de köpta varorna är avsedda för uppvärmningsändamål, dels, när en

sådan förteckning inte inges inom nämnda tidsfrist, punktskattesatsen för motorbränsle ska tillämpas på det sålda bränslet för uppvärmning, även om det har konstaterats att produkten otvivelaktigt är avsedd att användas för uppvärmningsändamål.

EU-domstolen fann att direktiv 2003/96 och proportionalitetsprincipen ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken säljare av bränsle för uppvärmning är skyldiga att inom en fastställd tidsfrist inge en månatlig förteckning över förklaringar från köpare, i vilka det anges att de förvärvade produkterna är avsedda för uppvärmningsändamål. De utgör hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken punktskattesatsen för motorbränsle ska tillämpas på det sålda bränslet för uppvärmning om en sådan förteckning inte har ingetts inom en fastställd tidsfrist, även om det har konstaterats att produkten otvivelaktigt är avsedd att användas för uppvärmningsändamål.

Med beaktande av att medlemsstaterna har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning avseende de åtgärder och mekanismer som ska antas i syfte att förhindra sådant undandragande av skatt och skatteflykt som har samband med försäljning av bränsle för uppvärmning och då en skyldighet att inge en förteckning över förklaringar från köpare till de behöriga myndigheterna inte är uppenbart oproportionell fann domstolen att en sådan skyldighet utgör en lämplig åtgärd för att uppnå ett sådant mål och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det.

En nationell bestämmelse, enligt vilken punktskattesatsen för motorbränsle automatiskt ska tillämpas på bränslen för uppvärmning om någon förteckning över förklaringar från köpare inte har lämnats in inom de fastställda tidsfristerna – trots att nämnda bränslen används som sådana – är däremot inte förenlig med den allmänna systematiken i och syftet med direktiv 2003/96, som grundar sig på principen om att energiprodukter ska beskattas utifrån deras faktiska användning. Det förhållandet att punktskattesatsen för motorbränsle ska tillämpas per automatik i de fall då skyldigheten att inge en förteckning över förklaringar från köpare inte har iakttagits strider dessutom mot proportionalitetsprincipen. Att under dessa omständigheter – när det har konstaterats att produkterna otvivelaktigt är avsedda för uppvärmningsändamål – tillämpa punktskattesatsen för motorbränsle på de bränslen för uppvärmning som är i fråga i det nationella målet på grund av en underlåtenhet att iaktta denna skyldighet, går nämligen utöver vad som är nödvändigt för att förebygga undandragande av skatt och skatteflykt.

Dom av den 27 november 2003, kommission/Finland (C-185/00, [EU:C:2003:639](#))

”Fördragsbrott - Direktiven 92/81/EEG och 92/82/EEG - Punktskattesatser för mineraloljor - Skattekontroll - Användning av dieselbrännolja som motorbränsle”

I detta mål, som avsåg en talan om fördragsbrott mot Republiken Finland, yrkade kommissionen att domstolen skulle fastställa att Republiken Finland hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 8.2 och 8.3 i direktiv 92/81 och artikel 5.1 i

direktiv 92/82 genom att bibehålla nationell lagstiftning enligt vilken lågbeskattad dieselbrännolja (eldningsolja) får användas som motorbränsle.

Kommissionen gjorde gällande att den finska lagstiftningen inte kan anses vara förenlig med artikel 5.1 i direktiv 92/82 endast av den anledningen att den föreskriva punktskattesatsen på dieselbrännolja som används som motorbränsle är högre än den minimisats som fastställts i nämnda artikel. Detta beror på att den finska lagen inte säkerställer att dieselbrännolja under alla omständigheter verkligen beskattas med den i lagen föreskrivna skattesatsen.

Det finländska systemet tillåter att lågbeskattad dieselbrännolja används som motorbränsle, och bygger på en skyldighet för ägare eller innehavare av motorfordon att i förväg informera skattemyndigheterna om eventuella planer på att använda eldningsolja som motorbränsle och om användningen sker mot erläggande av en tilläggsskatt och/eller av bränsleavgift, vilka inte utgår i förhållande till mängden eldningsolja som har använts, utan i förhållande till hur länge användningen har pågått.

Kommissionen gjorde vidare gjort gällande att Republiken Finland hade underlåtit att införa adekvata och effektiva kontroller på distributions- och konsumtionsnivå för sådan användning av dieselbrännolja som avses i artikel 8.2 och 8.3 i direktiv 92/81, såsom användning inom jord- och skogsbruksnäringarna och offentliga arbeten. Sådana kontroller krävs enligt de nämnda bestämmelserna för att säkerställa att dieselbrännolja endast används för det ändamål som beskattningen avser.

I denna dom slog domstolen fast att nationella bestämmelser som gör det möjligt att använda lågbeskattad dieselbrännolja som motorbränsle – genom att föreskriva en tilläggsskatt och bränsleavgift, vilka tas ut efter förhandsanmälan och vilka inte kan jämföras med punktskatt – inte kan anses förenliga med artikel 5.1 i direktiv 92/82, enligt vilken en minimisats för punktskatt ska tas ut på dieselbrännolja som används som motorbränsle.

I artikel 5.1 i direktiv 92/82 åläggs medlemsstaterna att säkerställa att den punktskatt som tas ut på mineralolja som används som motorbränsle uppgår till en viss, i artikeln angiven, lägsta nivå. I bestämmelserna i artikel 8.2 och 8.3 i direktiv 92/81 räknas dock ett antal näringar upp inom vilka mineralolja som används som motorbränsle kan omfattas av reglerna om skattebefrielse eller nedsatta skattesatser under förutsättning att användningen sker under skattekontroll.

En medlemsstat som bibehåller nationella bestämmelser om användning av dieselbrännolja som motorbränsle genom att införa en mekanism för skattekontroll som inte gör det möjligt att uppnå de mål som uppställs i ovannämnda unionsbestämmelser har emellertid underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt dessa bestämmelser, eftersom denna mekanism inte på ett effektivt sätt förhindrar att mineralolja som är avsedd för andra ändamål, och därmed är lågbeskattad, används som motorbränsle och på så sätt säkerställer att den i dessa bestämmelser föreskrivna

minimnivån för punktskatt verkligen tillämpas på dieselbränsle som används som motorbränsle.

II. Harmonisering av reglerna för skattskyldighetens inträde och betalning av punktskatter

1. Skattskyldighetens inträde för punktskatt

Dom av den 29 juni 2017, kommissionen/Portugal (C-126/15, [EU:C:2017:504](#))

”Fördragsbrott – Punktskatt på cigaretter – Direktiv 2008/118/EG – Skattskyldighetens inträde – Tid och plats för skattskyldighetens inträde – Skattemärken – Fri rörlighet för punktskattepliktiga varor – Begränsning av den tid under vilken cigarettpaket får saluföras och säljas – Proportionalitetsprincipen”

I detta mål hade domstolen att pröva en talan om fördragsbrott med yrkande om fastställelse av att Republiken Portugal hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 9 första stycket i direktiv 2008/118, och proportionalitetsprincipen, genom att förbjuda saluföring och försäljning till allmänheten av cigarettpaket efter utgången av den tredje månaden under det år som närmast följer på det år som anges på skattemärket.

Domstolen slog fast att en medlemsstat har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 9 första stycket i rådets direktiv 2008/118/EG, och proportionalitetsprincipen, genom att föreskriva att cigaretter som släppts för konsumtion under ett visst år inte längre får saluföras eller säljas till allmänheten efter utgången av den tredje månaden under det följande året, när punktskattesatsen för dessa varor inte har höjts med verkan för det år som följer på det aktuella året.

Bekämpande av eventuellt skatteundandragande, skatteflykt och missbruk är nämligen ett mål som eftersträvas i direktiv 2008/118, såsom framgår av skäl 31 och artiklarna 11 och 39.3 första stycket i det direktivet. Ett frisläppande av orimligt stora kvantiteter cigarettpaket för konsumtion i slutet av året, när en höjning av punktskatten kan förutses, utgör en form av missbruk som medlemsstaterna har rätt att förebygga genom att vidta ändamålsenliga åtgärder. I artikel 9 första stycket i direktiv 2008/118 hänvisas till den nationella lagstiftning som är i kraft den dag då skattskyldighet inträder, för fastställande av villkoren för skattskyldighet och den punktskattesats som ska tillämpas. Eftersom medlemsstaterna ges rätt att fastställa detta, måste de med nödvändighet ha möjlighet att vidta sådana åtgärder.

När medlemsstaterna utövar de befogenheter som de tillerkänns i unionsrätten är de emellertid skyldiga att iaktta de allmänna rättsprinciperna, däribland särskilt proportionalitetsprincipen. Enligt denna princip ska medlemsstaterna använda medel

som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå det syfte som eftersträvas med den nationella rätten, inte går utöver vad som är nödvändigt och vilka i minsta möjliga mån motverkar de ändamål och principer som uppställs genom unionslagstiftningen i fråga. En åtgärd som syftar till att förhindra att orimligt stora kvantiteter cigarettpaket släpps för konsumtion i slutet av året, när en höjning av punktskatten kan förutses, är ändamålsenlig för att uppnå de legitima målen att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt samt för att skydda folkhälsan. Den bidrar även till att upprätthålla en sund konkurrens. Eftersom en sådan åtgärd är tillämplig i samtliga fall, inklusive när punktskattesatsen sänks eller är oförändrad, framstår den emellertid inte som nödvändig för att uppnå de eftersträvalda målen. Dessa skulle nämligen kunna uppnås på ett mindre ingripande men lika ändamålsenligt sätt, för det fall den omtvistade bestämmelsen endast var tillämplig vid höjningar av punktskatten på cigaretter.

1.1. Skattskyldighet när en punktskattepliktig vara avviker från ett uppskovsförfarande

Dom av den 2 juni 2016, Polihim-SS (C-355/14, [EU:C:2016:403](#))

”Begäran om förhandsavgörande – Indirekta skatter – Punktskatter – Direktiv 2008/118/EG – Punktskatters verkställbarhet – Artikel 7.2 – Begreppet ’punktskattepliktiga varor som avviker från ett uppskovsförfarande’ – Beskattning av energiprodukter och elektricitet – Direktiv 2003/96/EG – Artikel 14.1 a – Användning av energiprodukter för att framställa elektricitet – Köp och återförsäljning genom en mellanhand av energiprodukter som befinner sig i ett skatteupplag – Direkt leverans av energiprodukter till en aktör i syfte att framställa elektricitet – Angivande av mellanhanden som ’mottagare’ av produkterna i skattehandlingarna – Åsidosättande av kraven enligt nationell rätt för undantag från punktskatt – Nekande av undantag – Bevis för användning av produkterna under förhållanden som möjliggör undantag från punktskatt – Proportionalitet”

Polihim är en godkänd lagerhållare som driver ett skatteupplag i Lukovit (Bulgarien), vid vilket Polihim har tillstånd att framställa energiprodukter och lagra dessa enligt ett uppskovsförfarande avseende punktskatt.

Enligt ett trepartsavtal mellan Polihim, Petros Oyl OOD och TETS Bobov dol EAD sålde Polihim tjock eldningsolja till Petros Oyl, som sålde vidare oljan till TETS Bobov dol, som är en slutanvändare undantagen från punktskatt enligt bulgarisk lag. Polihim levererade den tjocka eldningsoljan direkt från sitt skatteupplag till TETS Bobov dol. Det framgår av beslutet om hänskjutande att TETS Bobov dol har använt den tjocka eldningsoljan för framställning av elektricitet, i den mening som avses i artikel 14.1 a i direktiv 2003/96.

Vid en skattekontroll som Polihim var föremål för konstaterade de bulgariska tullmyndigheterna att detta bolag i punktskattedeklarationerna uppgett att bolaget, till förmån för Petros Oyl, genomfört åtta frisläppanden för konsumtion av tjock eldningsolja som omfattas av KN-nummer 2710 19 64 men angett att bolaget inte var skyldigt att betala någon punktskatt i detta hänseende, eftersom produkterna var

avsedda att användas vid framställning av elektricitet i den mening som avses i den bulgariska punktskattelagen.

Med beaktande av att Petros Oyl, som Polihim hade angett som mottagare av produkterna i fråga, inte var en slutanvändare som är undantagen från punktskatt, i den mening som avses i den nationella lagstiftningen, och att utsläppandet av dessa produkter från Polihims skatteupplag därför hade gett upphov till en punktskatteskuld för Polihim, antog de bulgariska tullmyndigheterna en rättsakt i vilken det konstaterades att det skett en administrativ överträdelse.

Polihim framförde skriftliga invändningar mot denna rättsakt och gjorde därvid gällande att nämnda produkter, när de lämnat skatteupplaget, direkt levererats av Polihim till TETS Bobov dol, som är ett bolag som framställer elektricitet och en slutanvändare som är undantagen från punktskatt.

Genom beslut av den 27 maj 2013 avslog tulldirektören i Svishtov (Bulgarien) dessa invändningar och påförde Polihim böter som, för varje utsläppande för konsumtion, motsvarade ett belopp dubbelt så stort som den icke erlagda punktskatten, med tillämpning av den nationella punktskattelagen. Punktskattesatsen som beaktades vid beräkningen av böterna var den som var tillämplig på energiprodukter avsedda för annan användning än bränsle och förbränning.

Polihim väckte talan mot detta beslut vid Rayonen sad i Lukovit (Distriktsdomstolen i Lukovit, Bulgarien), som ändrade beslutet av den 27 maj 2013 på så sätt att bötesbeloppen sattes ned.

Polihim överklagade detta avgörande till Administrativen sad Pleven (Förvaltningsdomstolen i Pleven, Bulgarien), den hänskjutande domstolen. Den hänskjutande domstolen begärde ett förhandsavgörande för att, för det första, få klarhet huruvida artikel 7.2 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att en försäljning av en punktskattepliktig produkt inne i ett skatteupplag, utan att denna produkt fysiskt har lämnat detta skatteupplag, utgör ett frisläppande för konsumtion av denna produkt. För det andra önskade den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artikel 14.1 a i direktiv 2003/96, jämförd med artikel 7 i direktiv 2008/118, ska tolkas så, att den utgör hinder för att nationella myndigheter nekar undantag från punktskatt för energiprodukter av den enda anledningen att en mellanhand, som av en godkänd lagerhållare förklarats vara mottagare av produkterna, inte uppfyller samtliga krav som uppställs i nationell rätt för att åtnjuta ett undantag från punktskatt för dessa produkter, i en situation när dessa energiprodukter, efter att ha sålts av en godkänd lagerhållare till en mellanhand, säljs av mellanhanden till en slutanvändare, vilken uppfyller dessa krav, och till vilken nämnda produkter levereras direkt av den godkända lagerhållaren från dennes skatteupplag.

EU-domstolen slog för det första fast att artikel 7.2 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att en försäljning av en punktskattepliktig vara som innehåses av en godkänd lagerhållare i ett skatteupplag inte leder till att den frisläpps för konsumtion förrän varan fysiskt lämnar

detta skatteupplag. Eftersom punktskatten, såsom det erinras om i skäl 9 i direktiv 2008/118, är en skatt på konsumtion och inte på försäljning, ska tidpunkten för skattskyldighetens inträde inträffa så nära konsumenten som möjlig.

I artikel 7.1 anges tidpunkten för skattskyldighetens inträde som den tidpunkt när den punktskattepliktiga varan frisläpps för konsumtion. Det framgår dessutom av artikel 7.2 a i direktivet att "frisläppande för konsumtion" vid tillämpningen av detta direktiv ska anses föreligga bland annat vid punktskattepliktiga varors avvikelse, även otillåten, från ett uppskovsförfarande.

Punktskattepliktiga varors avvikelse från ett uppskovsförfarande avser följaktligen dessa produkters fysiska avvikelse från skatteupplaget och inte försäljningen av produkterna.

En sådan tolkning är förenlig med de ändamål som eftersträvas med direktivet. Eftersom punktskatten är en skatt på konsumtion och inte på försäljning, ska tidpunkten för skattskyldighetens inträde inträffa så nära konsumenten som möjligt. Så länge de berörda produkterna förblir i en godkänd lagerhållares skatteupplag kan det inte anses föreligga konsumtion, även om dessa produkter har sålts av denna godkända lagerhållare.

Hänvisningen till bland annat en punktskattepliktig produkts otillåtna avvikelse från ett uppskovsförfarande kan dessutom inte förstås på något annat sätt än att de avser en produkts fysiska avlägsnande från ett sådant förfarande.

Eftersom punktskattepliktiga varor i ett uppskovsförfarande ska innehas av en godkänd lagerhållare i ett skatteupplag inträder inte skattskyldigheten så länge de berörda produkterna innehas av den godkända lagerhållaren i ett sådant upplag.

För det andra preciserade domstolen att artikel 14.1 a i direktiv 2003/96, jämförd med artikel 7 i direktiv 2008/118, ska tolkas så, att den utgör hinder för att nationella myndigheter nekar undantag från punktskatt för energiprodukter av den enda anledningen att en mellanhand, som av en godkänd lagerhållare förklarats vara mottagare av produkterna, inte uppfyller samtliga krav som uppställs i nationell rätt för att åtnjuta ett undantag från punktskatt för dessa produkter, i en situation när dessa energiprodukter, efter att ha sålts av en godkänd lagerhållare till en mellanhand, säljs av mellanhanden till en slutanvändare, vilken uppfyller dessa krav, och till vilken nämnda produkter levereras direkt av den godkända lagerhållaren från dennes skatteupplag.

Även om den omständigheten att punktskattebefrielsen villkoras med att det på skattehandlingarna anges en mottagare som uppfyller de i nationell rätt föreskrivna villkoren för att motta skattebefriade energiprodukter ska anses bidra till uppfyllandet av målet att förenkla kontrollen av tillämpningen av undantagen från punktskatt, genom att minska risken för att produkterna används på ett sätt som inte ger rätt till undantag, går ett sådant nekande – utan att det prövas huruvida de materiella krav som ställs för att denna produkt ska anses användas på ett sätt som ger rätt till undantag från punktskatt var uppfyllda när produkten avvek från skatteupplaget – utöver vad som är

nödvändigt för att säkerställa en korrekt och lättfattlig tillämpning av de aktuella skattebefrielserna och förhindra varje form av skatteflykt, undandragande av skatt eller missbruk.

Dom av den 24 februari 2021, *Silcompa* (C-95/19, [EU:C:2021:128](#))

”Begäran om förhandsavgörande – Direktiv 76/308/EEG – Artiklarna 6, 8 och 12.1 – 12.3 – Ömsesidigt bistånd för indrivning av vissa fordringar – Punktskatt som uppbärs i två medlemsstater avseende samma transaktioner – Direktiv 92/12/EG – Artiklarna 6 och 20 – Frisläppande av varor för konsumtion – Förfalskning av ledsagardokument – Överträdelse eller oegentlighet som har begåtts i samband med flyttning av varor under punktskatteuppskov – Otillåten avvikelse från ett uppskovsförfarande – ’Dubbel skattefordran’ angående punktskatter – Prövning som utförs av domstolarna i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte – Avslag på en begäran om bistånd som ingetts av behöriga myndigheter i en annan medlemsstat – Villkor”

Silcompa Spa är ett italienskt företag som framställer etylalkohol. Bolaget sålde under åren 1995 och 1996 etylalkohol under punktskatteuppskov⁵ med destination Grekland.

Efter en kontroll utförd år 2000 fastställdes att ledsagardokumentet för de alkoholleveranser som Silcompa avsänt aldrig hade inkommit till de grekiska tullmyndigheterna för upprättande av officiella intyg och att stämplarna från tullkontoret på ledsagardokumentet var förfalskade. Den italienska tullmyndigheten utfärdade därför tre betalningskrav för obetalda punktskatter.

År 2004 informerade de grekiska tullmyndigheterna den italienska tullmyndigheten om att de varuleveranser som Silcompa avsänt till ett grekiskt företag skulle betraktas som oegentliga. Följaktligen utfärdades ett beslut om efterbeskattning, vilket omfattade såväl de italienska skattefordringarna som ytterligare efterbeskattning. Förfarandet som inleddes mot detta beslut resulterade i att den italienska tullmyndigheten och Silcompa ingick ett förlikningsavtal år 2017.

År 2005 utfärdade de grekiska tullmyndigheterna två betalningskrav avseende punktskatt för samma unionsinterna leveranser, eftersom den alkohol som Silcompa hade levererat olagligen hade frisläppts för konsumtion i Grekland. Dessutom begärde den grekiska skattemyndigheten att den italienska tullmyndigheten skulle bistå dem med indrivning av de aktuella fordringarna avseende de aktuella punktskatterna. I egenskap av behörig anmodad myndighet delgav den italienska tullmyndigheten Silcompa två anmodanden om frivillig betalning.

Efter det att Silcompa fått avslag på sina överklaganden av dessa betalningsanmodanden överklagade företaget till *Commissione tributaria regionale del*

⁵ Punktskatt på punktskattepliktiga varor kan enligt denna ordning ännu inte tas ut, trots att den skattegrundande händelsen redan har inträffat. Enligt dessa regler skjuts nämligen skattskyldigheten för punktskatten upp till dess att ett villkor för skatteuttag är uppfyllt.

Lazio (Regionala skattedomstolen i Lazio, Italien) som biföll överklagandet. Den italienska tullmyndigheten överklagade det beslutet till Corte suprema di cassazione (Högsta domstolen, Italien) som beslutade att ställa en tolkningsfråga till EU-domstolen.

När en talan förs mot indrivningsåtgärder vidtagna i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte, får enligt EU-domstolen det behöriga organet i denna medlemsstat vägra att efterkomma en begäran om uppbörd av punktskatt som framställts av behöriga myndigheter i en annan medlemsstat, med avseende på varor som olagligen har avvikit från uppskovsreglerna, när denna begäran grundar sig på samma exporttransaktioner som redan är föremål för uppbörd av punktskatt i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte.⁶

Domstolen påpekar att den i Grekland oegentliga saluföringen av den etylalkohol som Silcompa avsänt kan anses utgöra dels en överträdelse eller oegentlighet med avseende på varorna i fråga, dels en följd av den överträdelse eller oegentlighet som tidigare begåtts i Italien. Beroende på hur det förhåller sig, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra, är två hypoteser möjliga.

Enligt den första hypotesen, som avser flera fall av överträdelser eller oegentligheter begångna i flera medlemsstater, anser sig två eller till och med flera av dessa stater vara behöriga att uppbära punktskatter. Vid en otillåten avvikelse från uppskovsreglerna i en medlemsstat som medför att punktskattebelagda varor i själva verket frisläpps för konsumtion i en annan medlemsstat, kan inte sistnämnda medlemsstat också ta ut punktskatter avseende samma exporttransaktioner. Frisläppandet för konsumtion kan nämligen endast ske en gång. Även om flera på varandra följande överträdelser eller oegentligheter kan begås i olika medlemsstater, ska följaktligen endast den överträdelse eller oegentlighet som lett till att de varor som flyttades avvek från uppskovsförfarandet beaktas i syfte att driva in dessa skatter, om denna överträdelse eller oegentlighet medförde att varorna frisläpptes för konsumtion.⁷

Den andra hypotesen avser en situation där myndigheterna i en medlemsstat har grundat sig på en av presumptionerna för var överträdelsen eller oegentligheten begicks⁸ och där myndigheterna i en annan medlemsstat konstaterar att överträdelsen eller oegentligheten i själva verket har begåtts i denna medlemsstat.⁹ Enligt denna hypotes tillämpar sistnämnda myndigheter den korrigerande mekanism som gör det möjligt för sistnämnda medlemsstat att driva in punktskatten inom tre år från den dag då ledsagardokumentet upprättades.¹⁰ När denna frist väl har löpt ut är det endast den medlemsstat som grundat sig på en av dessa presumtioner som får uppbära punktskatten.

⁶ Artiklarna 6.2 och 20 i direktiv 92/12.

⁷ Artiklarna 6 och 20 i direktiv 92/12.

⁸ Artikel 20.2 och 20.3 i direktiv 92/12.

⁹ Enligt artikel 20.2 och 20.3 i direktiv 92/12 avser dessa presumtioner två fall: för det första en situation där det inte är möjligt att fastställa var överträdelsen eller oegentligheten har begåtts och för det andra en situation där de punktskattepliktiga varorna inte når sin destination och det inte är möjligt att fastställa var överträdelsen eller oegentligheten har begåtts.

¹⁰ Artiklarna 18.1 och 19.1 i direktiv 92/12.

När det gäller bestämmelserna om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser punktskatter framhåller domstolen för det första att det finns en behörighetsfördelning mellan myndigheterna i den medlemsstat där den sökande myndigheten har sitt säte, vilka tillämpar sin nationella rätt på fordran och på ett sätt som medger verkställighet av fordran, och myndigheterna i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte, vilka tillämpar sin nationella lagstiftning på verkställighetsåtgärderna.¹¹ Med tillämpning av denna princip om ömsesidigt förtroende erkänns och behandlas det dokument som medger verkställighet direkt och automatiskt som ett dokument som medger verkställighet av en fordran i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte. Härav följer att myndigheterna i den sistnämnda medlemsstaten inte kan ifrågasätta den bedömning som gjorts av myndigheterna i den sökande medlemsstaten avseende var oegentligheten eller överträdelsen begicks, eftersom denna bedömning omfattas av den sökande medlemsstatens exklusiva behörighet. Domstolen konstaterar vidare att den exekutionstitel som medger verkställighet av fordran inte kan verkställas i den medlemsstat där den anmodade myndigheten har sitt säte, om verkställigheten kan leda till dubbel uppbörd av punktskatter som belastar samma transaktioner avseende samma varor. Den behöriga myndigheten i nämnda medlemsstat måste följaktligen kunna vägra verkställighet av denna exekutionstitel för att undvika att det finns två parallella slutgiltiga beslut avseende beskattning av samma punktskattepliktiga varor, varav det ena grundar sig på att varorna olagligen har avvikit från uppskovsreglerna och det andra på att de i ett senare skede har frisläppts för konsumtion. Domstolen fann slutligen att denna tolkning inte påverkades av dess praxis, enligt vilken unionslagstiftaren inte har upphöjt undvikande av dubbelbeskattning till en absolut princip,¹² eftersom denna rörde det särskilda faktiska sammanhang som avser en olaglig avvikelse från uppskovsreglerna till följd av stöld av varor som i "avsändarmedlemsstaten" försetts med skattemärken som har ett inneboende värde som särskiljer dem från vanliga kvitton på betalning av ett visst belopp till skattemyndigheten i den medlemsstat som utfärdat dessa märken.

Dom av den 29 april 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))

"Gemenskapens tullkodex – Artiklarna 202, 215.1, 215.3, 217.1 och 233 första stycket d – Begreppet varor som beslagtas och samtidigt eller därefter förverkas – Tillämpningsförfordning för tullkodexen – Artikel 867a – Direktiv 92/12/EEG – Artiklarna 5.1 och 5.2, 6, 7.1, 8 och 9 - Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artiklarna 7, 10.3 och 16.1 – Olaglig införsel av varor - Transport av gods upptaget i TIR-carnet – Beslag och förstöring – Fastställelse av den medlemsstat i vilken tullskulden och fordringarna på punktskatt och mervärdesskatt uppkommer – Tull- och skatteskulderna upphör"

¹¹ Artikel 12.1 och 12.3 i direktiv 76/308.

¹² Domstolens dom av den 13 december 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#), punkt 55).

En dansk domstol ställde en tolkningsfråga till EU-domstolen i ett mål angående uppbörd av tull, punktskatt och mervärdesskatt på cigaretter som smugglats in i landet i samband med en transport som genomförts med en TIR-carnet. Cigaretterna, som omedelbart omhändertogs, förstördes senare. Den fråga som ställdes var i huvudsak huruvida den tull- och skatteskuld som är hänförlig till de insmugglade varorna består och kan uppbäras, även när varorna har omhändertagits, tagits i beslag eller förstörts.

EU-domstolen ansåg att artiklarna 5.1 tredje stycket och 6.1 i direktiv 92/12, i dess lydelse enligt direktiv 96/99, ska tolkas så, att varor som tas i beslag av lokala tull- och skattemyndigheter i samband med att de införs till unionens tullområde och samtidigt eller därefter förstörs av dessa myndigheter, utan att ha upphört att vara i myndigheternas besittning, inte ska anses ha införts till unionen, vilket medför att skyldighet att betala punktskatt för dem inte inträder. När det gäller varor som tas i beslag efter att olagligen ha införts till gemenskapens tullområde, det vill säga efter att de lämnat den zon där det första tullkontoret inom nämnda område är beläget, och samtidigt eller därefter förstörs av dessa myndigheter utan att ha upphört att vara i myndigheternas besittning, ska "punktskatten [inte] anses vilande", i den mening som avses i artiklarna 5.2 första stycket och 6.1 c i nämnda direktiv, artiklarna 84.1 a och 98 i förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt förordning nr 955/1999 samt artikel 867a i förordning nr 2454/93, i dess lydelse enligt förordning nr 1662/1999, vilket innebär att punktskatteskyldighet för dessa varor inträder, och således att punktskatt kan tas ut på dem.

EU-domstolen preciserade vidare att artiklarna 6.1 och 7.1 i direktiv 92/12, i dess lydelse enligt direktiv 96/99, ska tolkas så, att myndigheterna i den medlemsstat i vilken de till unionens tullområde olagligen införda varorna påträffats och tagits i beslag, är behöriga att uppbära punktskatten, förutsatt att varorna förvaras för kommersiella ändamål. Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida detta villkor är uppfyllt i det mål den har att avgöra.

Dom av den 28 januari 2016, BP Europa (C-64/15, [EU:C:2016:62](#))

"Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Allmänna regler för punktskatt – Direktiv 2008/118/EG – Oegentlighet som begåtts vid flyttning av punktskattepliktiga varor – Flyttning av varor under ett uppskovsförfarande – Varor saknas vid leveranstillfället – Uppbörd av punktskatt i avsaknad av bevis för att varorna förstörts eller gått förlorade"

BP Europa sände under januari månad 2011 sammanlagt 2,4 miljoner liter gasolja med fartyg från ett skatteupplag i Nederländerna till ett skatteupplag i Tyskland. Transporten ägde rum inom ramen för en flyttning under ett uppskovsförfarande av punktskattepliktiga varor. Efter leveransen konstaterade ägaren till skatteupplaget i Tyskland att det saknades 4 854 liter gasolja av den mängd som avsändes och underrättade tullmyndigheterna om detta. Den tyska skattemyndigheten tog ut energiskatt för den saknade mängden gasolja. BP Europa bestred detta beslut.

Efter att målet anhängiggjorts vid Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) ställde denna domstol en fråga till EU-domstolen för att få klarhet i vilka regler om utkrävbarhet som enligt direktiv 2008/118 gäller för varor som flyttas under ett uppskovsförfarande när det vid leveranstillfället konstateras att en viss mängd av varan saknas jämfört med den mängd som avsändes. Den hänskjutande domstolen ville särskilt få klarhet i huruvida upptäckten av varor som saknas vid leveransen av varan, i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet, enligt artikel 20.2 i direktiv 2008/118 innebär att uppskovsförfarandet för punktskattepliktiga varor avslutas. Den tyska domstolen ville dessutom få klarhet i huruvida bestämmelserna i direktiv 2008/118 utgör hinder för en nationell införlivandebestämmelse i vilken det inte uttryckligen anges att den oegentlighet som regleras i artikel 10.2 i direktiv 2008/118 ska ha medfört att de berörda produkterna har släppts för konsumtion.

EU-domstolen slog fast att artikel 20.2 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att flyttningen av de punktskattepliktiga varorna under ett uppskovsförfarande, i en sådan situation som i detta mål, avslutas, i den mening som avses i den artikeln, när mottagaren av varorna, efter en fullständig avlastning av det transportmedel som innehöll varorna, har konstaterat att en viss mängd av varorna saknas jämfört med den mängd som skulle ha levererats.

Lydelsen av artikel 20.2 i direktiv 2008/118 syftar nämligen på varorna som sådana utan att på något sätt hänvisa till de sätt på vilka de transporterats. Det är alltså det faktiska mottagandet av varorna som sådana, av mottagaren, som är relevant för att fastställa leveranstillfället, inte enbart transporten av varorna till mottagaren i deras behållare, oavsett vad denna är.

Artikel 20 i detta direktiv ingår i kapitel IV, som har rubriken "Flyttning av punktskattepliktiga varor med uppskov". Bland bestämmelserna i det kapitlet ingår artikel 19.2 c, enligt vilken en registrerad mottagare måste samtycka till varje kontroll som gör det möjligt för destinationsmedlemsstatens behöriga myndigheter att förvissa sig om att varorna verkligen har tagits emot. Unionslagstiftaren har härigenom avsett att låta det faktiska mottagandet av varorna avgöra hur flyttningen av varorna under ett uppskovsförfarande ska bedömas vid leveransen av varorna. Ingen annan bestämmelse i kapitlet talar för en annan tolkning.

Dessutom syftar artikel 20.2 i direktiv 2008/118, som preciserar när flyttningen av de punktskattepliktiga varorna under ett uppskovsförfarande avslutas, till att bestämma vid vilken tidpunkt sådana varor ska anses ha släppts för konsumtion, och följaktligen fastställa när skatten på dessa varor blir utkrävbar.

Eftersom punktskatt är en skatt på konsumtion, såsom påpekas i skäl 9 i direktiv 2008/118, grundad på den mängd av en vara som tillhandahålls för konsumtion, måste den tidpunkt då skatten blir utkrävbar vidare fastställas på ett sådant sätt att denna mängd kan mätas exakt.

EU-domstolen tillade att artikel 7.2 a jämförd med artikel 10.2 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att de situationer som de reglerar inte inbegriper den situation som avses i artikel 7.4 i detta direktiv, och att den omständigheten att en nationell bestämmelse om införlivande av artikel 10.2 i direktiv 2008/118, inte uttryckligen nämner att den oegentlighet som denna direktivsbestämmelse reglerar måste ha medfört frisläppande av de berörda varorna för konsumtion inte kan hindra att den nationella bestämmelsen tillämpas när brister konstateras som med nödvändighet innebär ett sådant frisläppande för konsumtion.

Av artikel 10.2 och artikel 7.2 a i direktiv 2008/118 framgår nämligen att de avser det fallet att en oegentlighet som konstaterats under en flyttning av punktskattepliktiga varor under ett uppskovsförfarande har medfört att varorna släppts för konsumtion genom att de avviker från detta förfarande. Följaktligen får en nationell bestämmelse som införlivar artikel 10.2 i direktiv 2008/118 i princip inte föreskriva att en sådan oegentlighet ska anses ha begåtts i den medlemsstat där och vid den tidpunkt då den upptäcktes, utan att den presumptionen villkoras av att oegentligheten har medfört att varorna släppts för konsumtion.

När brister vid leverans av punktskattepliktiga varor under ett uppskovsförfarande konstateras, avslöjar det en situation – vilken med nödvändighet ligger bakåt i tiden – där de saknade varorna inte levererats och där dessa varor följaktligen inte har flyttats i enlighet med artikel 20.2 i direktiv 2008/118. Den situationen utgör således en oegentlighet i den mening som avses i artikel 10.6 i det direktivet. En oegentlighet av detta slag innebär med nödvändighet att varorna avviker från uppskovsförfarandet och därmed släpps för konsumtion såsom presumeras enligt artikel 7.2 a i samma direktiv.

Det ska vidare påpekas att den oegentlighet som regleras i artikel 10.2 i direktiv 2008/118 avser en annan typ av situation än den som avses i artikel 7.4 i detta direktiv, det vill säga en annan situation än att "de punktskattepliktiga varorna blivit fullständigt förstörda eller oåterkalleligen gått förlorade". Om det styrks att punktskattepliktiga varor under ett uppskovsförfarande blivit fullständigt förstörda eller oåterkalleligen gått förlorade kan de inte ha frisläppts för konsumtion i den mening som avses i artikel 7.2 a i direktiv 2008/118, varvid artikel 10.2 i direktivet följaktligen inte är tillämplig. De situationer som omfattas av dessa bestämmelser inbegriper alltså inte den som avses i artikel 7.4 i samma direkt.

EU-domstolen preciserade slutligen att artikel 10.4 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att den är tillämplig inte bara när ingen del av de varor som flyttas under ett uppskovsförfarande når destinationsorten utan även i sådana fall då endast en del av varorna inte anländer.

Det framgår nämligen på intet sätt av själva lydelsen av artikel 10.4 i direktiv 2008/118 att den enbart är tillämplig när det är hela mängden av en vara som flyttas under ett uppskovsförfarande som inte anlär till destinationsorten. Artikel 10.4 i

direktiv 2008/118 ingår i ett sammanhang där unionslagstiftaren har avsett att beakta alla fall av oegentligheter, inklusive sådana som enbart rör en del av en flyttning.

1.2. Skattskyldighet vid enskilda individers förvärv av punktskattepliktiga varor

Dom av den 2 april 1998 (domstolen i plenum), EMU Tabac m.fl. (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))

”Rådets direktiv 92/12/EEG om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor - Medlemsstat där punktskatten ska erläggas - Köp genom ombud”

EMU Tabac, ett detaljhandelsföretag som säljer tobaksvaror i Luxemburg, och The Man in Black Ltd är båda dotterbolag till Enlightened Tobacco Company. Bolagen hade skapat och använde sig av ett system som gjorde det möjligt för en person med hemvist i Förenade kungariket att ”utan att behöva lämna sin fåtölj” erhålla tobak som inköpts i Luxemburg.

Köparen försöker med hjälp av detta system undvika att betala den punktskatt som tillämpas i Förenade kungariket, och som är betydligt högre än den punktskatt som ska betalas i Luxemburg. Kunderna, som agerar via bolaget The Man in Black, beställer högst 800 cigaretter åt gången. The Man in Black agerar ombud och ansvarar för transporten av varorna från Luxemburg till Förenade kungariket. Bolaget åtar sig även att till detaljhandlaren EMU Tabac och transportören betala de belopp som dessa har rätt till. För detta tar The Man in Black ut provision.

Commissioners of Customs and Excise (den brittiska tullmyndigheten) beslagtogs under år 1995 vissa kvantiteter tobaksvaror i Dover i samband med import, vilket den enligt den nationella lagstiftningen har rätt till när punktskatt ska betalas.

De två bolagen väckte talan mot beslutet att beslagta varorna och gjorde gällande att de aktuella varorna var befriade från punktskatt i Förenade kungariket, eftersom de hade importerats för att tillgodose behoven hos enskilda individer som hade erlagt punktskatt i Storhertigdömet Luxemburg och att tullens beslagtagande således var rättsstridigt.

Court of Appeal (Appellationsdomstolen, Förenade kungariket) hänsköt ett antal frågor till EU-domstolen för att få klarhet i hur gemenskapsdirektivet om regler för punktskattepliktiga varor skulle tolkas.

EU-domstolen svarade att direktiv 92/12 ska tolkas så, att det inte utgör hinder för att det i medlemsstat A tas ut en punktskatt på varor som har släppts för konsumtion i medlemsstat B, där de har förvärvats av bolag X för att tillfredsställa behoven hos enskilda individer i medlemsstat A via bolag Y, som handlar som ombud för enskilda individer och mot ersättning, med vetskap om att transporten av varorna från medlemsstat B till medlemsstat A även har ombesörjts av bolag Y för de enskilda individernas räkning och genomförts av en yrkesmässig transportör mot ersättning.

För att komma fram till denna slutsats underströk EU-domstolen för det första den åtskillnad som görs i direktivet mellan å ena sidan varor som innehas i kommersiellt syfte och som under transporten ska åtföljas av ledsagardokument och å andra sidan varor som innehas för personligt bruk. För att det ska kunna fastställas att innehav av sådana punktskattebelagda varor som avses i artikel 8 är av strikt personlig karaktär, ska varorna enligt direktivet ha förvärvats av en enskild person för dennes eget bruk och ska transporten ha utförts av den denna person. EU-domstolen konstaterade dessutom att om gemenskapslagstiftaren hade avsett att ett ombud skulle anlitas inom ramen för direktivet hade detta uttryckligen angetts. Ingen språkversion innehåller emellertid någon uttrycklig föreskrift om en sådan inblandning.

EU-domstolen preciserade i detta avseende att nödvändigheten av en enhetlig tolkning av gemenskapens rättsakter utesluter att en bestämmelse, då osäkerhet råder, betraktas för sig utan kräver tvärtom att den ska tolkas och tillämpas mot bakgrund av de övriga språkversionerna. Alla språkversioner ska dessutom av principiella skäl tillmätas samma värde, som inte kan variera på grund av den andel av gemenskapsbefolkningen som använder språket i fråga.

EU-domstolen fann att artikel 8 i direktiv 92/12 – enligt vilken punktskatt på varor som förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk och transporterats av dessa ska tas ut i den medlemsstat där de har förvärvats – inte är avsedd att tillämpas då inköp och/eller transport av punktskattebelagda varor sker genom ombud. Om varor som härrör från en medlemsstat transporteras till en annan medlemsstat av en näringsidkare som handlar mot ersättning och som först har ingått avtal med kunderna i den sistnämnda staten och har ombesörjt importen av varorna, ska punktskatten således tas ut i den sistnämnda medlemsstaten.

EU-domstolen påpekade slutligen att det i direktivet uttryckligen föreskrivs att i ett sådant fall ska den punktskatt som har erlagts i den medlemsstat där varorna har släppts för konsumtion återbetalas, för att undvika dubbelbeskattning.

Dom av den 23 november 2006, Joustra (C-5/05, [EU:C:2006:733](#))

"Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Direktiv 92/12/EEG – Punktskatt – Vin – Artiklarna 7–10 – Fastställande av vilken medlemsstat som har rätt att ta ut punktskatt – En privatpersons förvärv för eget och andra privatpersoners bruk – Ett transportföretags leverans i en annan medlemsstat – Regler som gäller i destinationsmedlemsstaten"

B.F. Joustra är medlem i en vinklubb. Varje år beställde han vin från Frankrike för sitt eget och övriga medlemmars eget bruk. Det vin som Joustra beställde släpptes för konsumtion i Frankrike och punktskatt betalades i denna medlemsstat. På hans begäran hämtade ett nederländskt transportföretag därefter vinet i Frankrike och fraktade det till Nederländerna där det levereras till Joustras bostad, i vilken det lagrades i några dagar innan det levererades till övriga medlemmar av vinklubben. Joustra betalade vinet och

fraktkostnaderna. Varje medlem i klubben betalade honom sedan ett självkostnadspris för det vin som de hade beställt jämte respektive andel av fraktkostnaderna beräknat per butelj. Ingen klubbmedlems leveranser översteg de vägledande högsta kvantiteter som föreskrivs i direktiv 92/12, i dess lydelse enligt direktiv 92/108, för att fastställa huruvida produkterna är avsedda för kommersiella ändamål, det vill säga högst 90 liter vin, varav högst 60 liter mousserande vin. Joustra utövade inte denna verksamhet yrkesmässigt eller i vinstsyfte.

De nederländska skattemyndigheterna belade vinet med en punktskatt på 906,20 euro.

Joustra bestred kravet på punktskatt. Genom direktiv 92/12 undantas varor som förvärvats av enskilda individer för eget bruk och transporterats av dem själva från punktskatt i importmedlemsstaten. Enligt Joustra utgör orden "transporterats av dem själva" i den bestämmelsen inte hinder för att tolka bestämmelsen så, att destinationsmedlemsstaten inte får ta ut punktskatt när en privatperson själv har köpt de punktskattebelagda varorna i en annan medlemsstat och anlitat tredje man för att för privatpersonens räkning frakta varorna till destinationsmedlemsstaten.

Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen i Nederländerna), vid vilken målet har anhängiggjorts, har ställt frågor till EU-domstolen för att få klarhet i hur detta begrepp ska tolkas.

EU-domstolen fann att direktiv 92/12 ska tolkas så, att när en privatperson, såsom i målet vid den nationella domstolen, inte agerar yrkesmässigt och i vinstsyfte när denne i en medlemsstat för eget och för andra privatpersoners bruk förvärvar punktskattebelagda varor, som släppts för konsumtion i nämnda medlemsstat, och därefter uppdrar åt ett transportföretag, med säte i samma medlemsstat som han själv tillhör, att frakta varorna till honom för hans räkning, är artikel 7 men inte artikel 8 i direktivet tillämplig, varför punktskatt även ska tas ut i denna medlemsstat.

Vid tillämpning av direktiv 92/12 ska varor som inte innehas för eget bruk, och som alltså inte omfattas av artikel 8 i direktivet, nämligen med nödvändighet anses innehas för kommersiella ändamål och omfattas därför av artikel 7 i direktivet. För att nämnda artikel 8 ska vara tillämplig måste den privatperson som har förvärvat de aktuella varorna själv ha transporterat dem. Enligt artikel 7.6 i samma direktiv ska, i så fall, den punktskatt som erlagts i den första medlemsstaten återbetalas i enlighet med artikel 22.3 i direktivet.

Dom av den 14 mars 2013, kommissionen/Frankrike (C-216/11, [EU:C:2013:162](#))

"Fördragsbrott – Direktiv 92/12/EEG – Punktskatter – Tobaksvaror som förvärvas i en medlemsstat och förs till en annan medlemsstat – Rent kvantitativa bedömningskriterier – Artikel 34 FEUF – Kvantitativa importrestriktioner"

Domstolen hade i detta mål att pröva en talan om fördragsbrott riktad mot Frankrike i syfte att fastställa huruvida användningen av ett rent kvantitativt kriterium vid bedömningen av huruvida enskildas innehav av tillverkad tobak från en annan medlemsstat har kommersiellt ändamål samt tillämpningen av detta kriterium per fordon och inte per person och på hela innehavet av tobaksvaror sammanlagt (det vill säga 2 kilogram per enskilt fordon) stred mot direktiv 92/12 och artikel 34 FEUF.

Domstolen fann för det första att en medlemsstat som tillämpar ett sådant kriterium på hela innehavet av tobaksvaror sammanlagt underlåter att uppfylla sina skyldigheter enligt direktiv 92/12, och i synnerhet artiklarna 8 och 9 i detta direktiv.

I artikel 9.2 i det direktivet anges nämligen ett antal kriterier för att fastställa att varor innehas för kommersiella ändamål. Som framgår av själva lydelsen av artikel 9.2 första stycket ska medlemsstaterna när de fastställer om varorna innehas för kommersiella ändamål ta hänsyn till ett flertal omständigheter, där varornas kvantitet bara är en av många faktorer. Vad gäller denna aspekt föreskrivs det i artikel 9.2 andra stycket att medlemsstaterna får fastställa referensnivåer, uteslutande till ledning för bevisningen. Detta innebär att artikel 9.2 i direktivet inte tillåter att medlemsstaterna fastställer att varor innehas för kommersiella ändamål baserat enbart på en rent kvantitativ maximigräns för varorna.

Domstolen bekräftade också att den omständigheten att direktivet uttryckligen fastställer minimigränser för ett antal olika kategorier av tobaksvaror innebär att medlemsstaterna får fastställa viktbaserade maximigränser för innehav av tobaksvaror endast på villkor att samtliga de angivna minimigränserna iakttas.

Domstolen konstaterade slutligen att eftersom artikel 9.2 i direktiv 92/12 syftar till att precisera under vilka villkor punktskatt kan påföras innehavaren av varorna i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket, måste minimigränserna i artikel 9.2 andra stycket anses avse just innehavaren av varorna, det vill säga tillämpas per person.

Dom av den 18 juli 2013, Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))

”Punktskatt – Direktiv 92/12/EEG – Artiklarna 7 – 9 – Direktiv 2008/118/EG – Artiklarna 32–34 – Flyttning inom gemenskapen av punktskattepliktiga varor – Förordning (EEG) nr 3649/92 – Artiklarna 1 och 4 – Förenklade ledsagardokument – Exemplar 1 – ‘Cash & carry’-verksamhet – Varor som släpps för konsumtion i en medlemsstat och som innehas för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat eller varor som förvärvats av enskilda personer för deras eget bruk och transporterats av dem själva – Spritdrycker – Leverantören är inte skyldig att genomföra kontroller”

Metro är danskt företag som bedriver partihandelsförsäljning till näringsidkare med hjälp av ett så kallat ”cash and carry”-system. Detta innebär att kunder som innehar ett särskilt utställt kort köper varor från ett försäljningsställe, betalar varorna kontant och själva transporterar dem vidare.

Det nationella målet rörde punktskatter på spritdrycker, som är betydligt högre i Sverige än i Danmark. Detta innebär att det finns ett ekonomiskt incitament att köpa spritdrycker som punktbeskattats i Danmark och införa dem till Sverige. Införseln är inte punktskattepliktig i Sverige om dryckerna förvärvas av enskilda för eget bruk och den enskilde själv transporterar dem. Om det är fråga om kommersiellt bruk ska svensk punktskatt däremot betalas.

Till följd av ökningen av svenska näringsidkare inköp av drycker i Danmark ålade Skatteverket (Sverige) Metro att från sina svenska kunder inhämta det förenklade ledsagardokument som föreskrivs för punktskattepliktiga varor som flyttas mellan stater.

Metros talan mot detta beslut ogillades av Østre Landsret (Appellationsdomstolen för region öst, Danmark). Metro överklagade domen till Højesteret (Högsta domstolen, Danmark), den hänskjutande domstolen, vilken hänsköt ett antal frågor till EU-domstolen för förhandsavgörande, bland annat frågan huruvida artiklarna 7–9 i direktiv 92/12 samt artiklarna 1–4 i förordning nr 3649/92 ska tolkas så, att de innebär en skyldighet för en näringsidkare, likt den näringsidkare som är aktuell i det nationella målet, att kontrollera om köpare från andra medlemsstater har för avsikt att importera de punktskattebelagda varorna till en annan medlemsstat och, i sådant fall, om importen genomförs för eget bruk eller för kommersiella ändamål.

EU-domstolen svarade att artiklarna 7–9 i direktiv 92/12, i dess lydelse enligt direktiv 92/108, samt artiklarna 1–4 i förordning nr 3649/92 ska tolkas så, att de inte innebär en skyldighet för en näringsidkare, likt den näringsidkare som är aktuell i det nationella målet, att kontrollera om köpare från andra medlemsstater har för avsikt att importera de punktskattebelagda varorna till en annan medlemsstat och, om så är fallet, om importen genomförs för eget bruk eller för kommersiella ändamål.

Om punktskattepliktiga varor, som redan har frisläppts för konsumtion i en medlemsstat, är avsedda att användas i en annan medlemsstat för de ändamål som avses i artikel 7 i direktiv 92/12, ska nämligen den person som är ansvarig för flyttningen inom gemenskapen enligt artikel 1 i förordning nr 3649/92 upprätta ett förenklat ledsagardokument. Det finns emellertid inget i dessa bestämmelser som medger slutsatsen att en leverantör likt Metro – under förutsättning att det här inte rör sig om ”den person som är ansvarig för flyttningen inom gemenskapen” enligt artikel 1 i förordning nr 3649/92 – ska kontrollera om villkoren är uppfyllda för att den ansvariga personen ska upprätta och överlämna det nämnda förenklade ledsagardokumentet till leverantören så att leverantören kan behålla det.

Enligt artikel 7.3 i direktiv 92/12 ska punktskatten, beroende på omständigheterna, dessutom betalas av den som utför leveransen eller innehar de varor som är avsedda för leverans, av den som tar emot varorna för användning i en annan medlemsstat än den där de redan har släppts för konsumtion eller av näringsidkaren eller det offentligt rättsliga organet. Härav följer för det första att en näringsidkare såsom Metro,

som inte ombesörjer leverans av de köpta varorna, inte kan betraktas som "den som utför leveransen" i den mening som avses i artikel 7.3 i direktivet. En sådan näringsidkare kan inte anses vara den som "innehär de varor som är avsedda för leverans" i den mening som avses i nämnda artikel 7.3, eftersom vederbörandes verksamhet bestående av partihandel med självbetjäning inte gör det möjligt att garantera varken att varor som säljs till kunder i en annan medlemsstat kommer att användas för kommersiella ändamål eller att varorna verkligen kommer att levereras i denna andra medlemsstat.

EU-domstolen preciserade vidare att artiklarna 32–34 i direktiv 2008/118 ska tolkas så, att de inte medför väsentliga ändringar av artiklarna 7–9 i direktiv 92/12, i dess lydelse enligt direktiv 92/108, utan återger och klargör innehållet i dessa artiklar.

EU-domstolen slog slutligen fast att artikel 8 i direktiv 92/12, i dess lydelse enligt direktiv 92/108, ska tolkas så, att den kan omfatta köp av punktskattebelagda varor under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet när varorna förvärvats av enskilda personer för deras eget bruk och transporterats av dem själva, vilket det ankommer på behöriga nationella myndigheter att kontrollera från fall till fall.

2. Betalning av punktskatter

Dom av den 15 juni 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, [EU:C:2006:407](#))

"Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Direktiv 92/12/EEG – Punktskatter – Skattemärken – Sjätte direktivet – Artiklarna 2 och 27 – Skattemärken som försvunnit"

Landewijck bedriver partihandel med tobaksvaror i Luxemburg. Bolaget har tillstånd att använda ett skatteupplag. I enlighet med den nederländska punktskattelagen ingav bolaget två ansökningar om punktskattemärken för tobaksvaror till Belastingdienst/Douane te Amsterdam (Skattemyndighetens tullkontor i Amsterdam), och uppdrog åt företaget Securicor Omega att leverera dessa skattemärken. Under leveransen försvann skattemärkena.

Landewijck underrättade den nederländska skattemyndigheten (nedan kallad Inspecteur) om att de skattemärken som hade lämnats ut fortfarande inte hade anlänt, att dessa således inte kunde användas och att Securicor Omega inte påtog sig något ansvar för skattemärkenas försvinnande. Inspecteur avslog alla framställningar om återbetalning eller kvittning av det belopp som erlagts för de försvunna skattemärkena. Landewijck begärde omprövning av avslagsbeslutet. Inspecteur vidhöll vid omprövning sitt beslut. Det överklagande som ingavs mot nämnda beslut ogillades av Gerechtshof te Amsterdam (Överrätten i Amsterdam). Detta avgörande överklagades i sin tur till Hoge Raad der Nederlanden (Högsta domstolen i Nederländerna), den hänskjutande domstolen.

Den hänskjutande domstolen ställde flera tolkningsfrågor till EU-domstolen för att få klarhet i huruvida en medlemsstat, utan att åsidosätta direktiv 92/12, kan neka återbetalning av den punktskatt som klagandebolaget har erlagt genom köp av skattemärken, när skattemärkena i fråga har försvunnit innan de har kunnat anbringas på tobaksvaror som är avsedda för konsumtion i landet, även om det inte är uteslutet att en utomstående har använt eller kommer att kunna använda märkena genom att anbringa dem på tobaksvaror som släppts ut i handeln på ett rättsstridigt sätt.

EU-domstolen fann att varken direktiv 92/12 eller proportionalitetsprincipen utgör hinder för att medlemsstater som har utnyttjat möjligheten att kräva att varor som släpps för konsumtion på deras territorium bär skattemärken antar bestämmelser som innebär att det inte, när skattemärkena har försvunnit innan de har kunnat anbringas på tobaksvarorna, sker någon återbetalning av de belopp som har erlagts i punktskatt och att förvärvaren därmed bär det ekonomiska ansvaret för att skattemärkena försvunnit.

Nationella bestämmelser som möjliggör för den som har förvärvat skattemärken att få ersättning genom att helt enkelt påstå att märkena har försvunnit innebär nämligen en risk för missbruk och skatteundandragande. Ett av syftena bakom gemenskapslagstiftningen är just att förebygga missbruk och skatteundandragande. Nationella bestämmelser av det slag som avses och som innebär att det ekonomiska ansvaret vilar på förvärvaren om skattemärkena försvinner medverkar till att förebygga att märkena missbrukas.

Dom av den 13 december 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#))

”Begäran om förhandsavgörande – Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Direktiv 92/12/EEG – Punktskattebelagda varor – Skattemärken – Otillåten avvikelse från uppskovsreglerna – Stöld – Frisläppande för konsumtion i den medlemsstat där stölden begicks – Skattemärken från en annan medlemsstat, som redan anbringats på de stulna varorna, återbetalas inte”

Företaget Tuxedo GmbH förvärvade från Hauptzollamt (huvudtullkontoret, Tyskland (nedan kallat Hauptzollamt) skattemärken avseende cigaretter tillverkade i Irland av företaget P.J. Carroll & Co. Ltd (nedan kallat Carroll) och avsedda för den tyska marknaden. Tuxedo skickade skattemärkena till Carroll, som anbringade dem på de enskilda cigarrettpaketen. Paketen sändes sedan till en handelspartner etablerad i Nederländerna inom ramen för den gemenskapsinterna ordningen för punktskatteuppskov. Samtliga cigaretter stals emellertid i hamnen i Dublin (Irland).

Eftersom cigaretterna hade avvikit från uppskovsreglerna i Irland tvingades Carroll erlagga punktskatt till den irländska tullmyndigheten, i enlighet med unionslagstiftningen.

Tuxedo begärde därför att Hauptzollamt skulle återbetala det belopp som hade erlagts för skattemärkena. Denna begäran avslogs av Hauptzollamt, som vid omprövning

vidhöll sitt beslut. Tuxedo överklagade omprövningsbeslutet till Finanzgericht Düsseldorf (Finansdomstolen i Düsseldorf, Tyskland), den hänskjutande domstolen.

Den hänskjutande domstolen ville med sin fråga få klarhet i huruvida direktiv 92/12 utgör hinder mot lagstiftningen i en medlemsstat, enligt vilken återbetalning av det belopp som erlagts för skattemärken i denna medlemsstat inte kan återbetalas när dessa skattemärken har anbringats på punktskattebelagda varor innan dessa släpptes för konsumtion i nämnda medlemsstat, när dessa varor stulits i en annan medlemsstat, vilket medfört att punktskatt påförts i denna andra medlemsstat, och när det saknas bevis för att de stulna varorna inte kommer att avsättas i den medlemsstat som utfärdade skattemärkena.

EU-domstolen underströk att stöld av tobaksvaror som flyttas med punktskatteuppskov utgör en otillåten avvikelse från uppskavsreglerna i den mening som avses i artikel 6.1 a i direktiv 92/12, vilket innebär att skattskyldighet för punktskatt inträder i den medlemsstat där stölden ägt rum, i enlighet med artikel 20.1 i detta direktiv.

EU-domstolen slog därefter fast att direktiv 92/12, i dess lydelse enligt förordning nr 807/2003,¹³ inte utgör hinder mot en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken återbetalning av det belopp som betalats för skattemärken som utfärdats av denna medlemsstat inte beviljas när dessa märken har anbringats på punktskattebelagda varor innan dessa släpps för konsumtion i nämnda medlemsstat, när dessa varor stulits i en annan medlemsstat, vilket medfört att punktskatt påförts i denna andra medlemsstat, och när det saknas bevis för att de stulna varorna inte kommer att avsättas i den medlemsstat som utfärdat dessa märken.

Enligt EU-domstolen innebär möjligheten att få ersättning för skattemärken genom att helt enkelt påstå att de har försvunnit också en risk för missbruk och skatteundandragande. I en sådan situation som åsyftas i denna lagstiftning föreligger nämligen en icke försumbar risk för att de stulna varorna kan komma att avsättas i den medlemsstat som har utfärdat skattemärkena. Eftersom dessa varor bär skattemärken från denna medlemsstat kan de utan svårighet föras in på den officiella marknaden för tobaksvaror i denna medlemsstat. Således berövas denna medlemsstat de skatteintäkter som den har rätt till. Bortsett också från bedrägeri som begås av den näringsidkare som innehar varorna, påverkar den omständigheten att punktskatten erlagts i en annan medlemsstat inte den risken.

Det framgår av artikel 22.1 och 22.2 i direktiv 92/12 att det när varor som släppts för konsumtion i en första medlemsstat (och i detta syfte har försetts med denna medlemsstats skattemärken) är avsedda för förbrukning i en annan medlemsstat och har avsänts dit är det nödvändigt att skattemyndigheterna i den första medlemsstaten konstaterar att denna stats skattemärken har makulerats. Genom denna bestämmelse

¹³ Rådets förordning (EG) nr 807/2003 av den 14 april 2003 om anpassning till beslut 1999/468/EG av de bestämmelser i rättsakter som rådet antagit enligt samrådsförfarandet (enhällighet) som avser de kommittéer som biträder kommissionen när den utövar sina genomförandebefogenheter (EUT L 122, 2003, s. 36).

har gemenskapslagstiftaren velat ge förebyggandet av missbruk och bedrägeri företräde framför principen om beskattning i en enda medlemsstat. Det skulle vara motsägelsefullt om återbetalningen av det belopp som erlagts för skattemärken som anbringats på punktskattebelagda varor beviljades i en sådan situation som den som åsyftas i den aktuella lagstiftningen, i vilket någon övervakning av de stulna varornas destination inte är möjlig, medan återbetalning av punktskatten enligt artikel 22.2 d i direktiv 92/12 endast kan ske om det under omständigheter där risken för missbruk och skatteundandragande är mindre har klarlagts att skattemärkena, som utgör bevis på att skatten har betalats, har makulerats.

Dom av den 2 juni 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, [EU:C:2016:398](#))

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Allmänna regler om punktskatt – Direktiv 92/12/EEG – Tobaksvaror som flyttats och som omfattas av uppskovsreglerna för punktskatt – Den godkända lagerhavarens ansvar – Medlemsstaternas möjlighet att ålägga den godkända lagerhavaren solidariskt betalningsansvar för de ekonomiska sanktioner som personer som gjort sig skyldiga till varusmuggling har ålagts – Proportionalitetsprincipen och rättssäkerhetsprincipen”

Karelia, ett grekiskt bolag som är verksamt inom industrin för tillverkning av tobaksvaror, avsåg att exportera cigaretter, vilka var under punktskatteuppskov, till Bulgarien (som vid den tidpunkten ännu inte var medlem i Europeiska unionen). Cigaretterna nådde emellertid aldrig sin destination, och det rådde tvivel om huruvida inköpsbolaget överhuvudtaget existerade. Eftersom det inte hade styrkts att lasten hade lämnat landet, togs den bankgaranti som Karelia hade ställt som säkerhet för betalning av punktskatten i anspråk. Tullmyndigheten utfärdade dessutom ett betalningsföreläggande beträffande varusmuggling och fastställde till följd av detta ytterligare skatter samt höjde punktskatterna.

Karelia förklarades vara civilrättsligt och solidariskt betalningsansvarigt för beloppen. Bolaget anser emellertid att det inte finns något rättsligt förhållande mellan bolaget och den person som gjort sig skyldig till smuggling. Enligt den grekiska lagstiftningen är emellertid samtliga personer som med säkerhet har deltagit i tullöverträdelsen ansvariga. Den omständigheten de personer som är civilrättsligt medansvariga till överträdelsen inte har haft kännedom om att de som ska anses vara de direkta gärningsmännen har avsett att begå överträdelsen, innebär inte att förstnämnda personer undgår ansvar.

Den hänskjutande domstolen ville med sin fråga få klarhet i omfattningen av lagerhavarens ansvar enligt direktiv 92/12, i dess lydelse enligt direktiv 92/108, det vill säga huruvida lagerhavaren, som kan vara skyldig att betala punktskatt, även kan hållas ansvarig för andra ekonomiska konsekvenser, bland annat de ekonomiska sanktioner som åläggs den som gjort sig skyldig till varusmuggling, trots att lagerhavaren inte äger de omtvistade varorna och det inte föreligger något avtalsförhållande med gärningsmännen som innebär att dessa är ombud för lagerhavaren.

EU-domstolen slog till att börja med fast att det framgår av systematiken i direktiv 92/12, i dess lydelse enligt direktiv 92/108, och bland annat av artiklarna 13, 15.3, 15.4 och 20.1 däri, att lagstiftaren har gett den godkända lagerhavaren en central roll i flyttningsförfarandet avseende punktskattepliktiga varor som omfattas av uppskovsregler.

Det har i direktiv 92/12 införts bestämmelser om ansvar för godkända lagerhavare för samtliga risker som är förknippade med flyttning av punktskattepliktiga varor som omfattas av sådana uppskovsregler. Nämnda lagerhavare anses således vara skyldiga att betala punktskatt då en oegentlighet eller överträdelse har begåtts i samband med flyttning av dessa varor, vilken medför att skyldighet att betala punktskatten inträder. Det ansvaret är således strikt och grundar sig inte på att det finns bevis eller en presumtion för att lagerhavaren har gjort sig skyldig till oaktsamhet, utan på vederbörandes deltagande i en ekonomisk verksamhet.

Det framgår emellertid inte av artikel 20.3 i direktiv 92/12 – i vilken det föreskrivs att medlemsstaterna ska vidta de åtgärder som är nödvändiga för att bekämpa överträdelser eller oegentligheter och för att införa verk samma påföljder – att medlemsstaterna är skyldiga att införa ett kompletterande straffrättsligt ansvar för den godkända lagerhavaren för alla oegentligheter som begås i samband med att punktskattebelagda varor släpps ut på marknaden.

I denna bestämmelse preciseras nämligen för det första varken lämpliga påföljder eller de personkategorier som ska hållas ansvariga för dessa.

För det andra är de bestämmelser om ansvar för risker som föreskrivs i direktiv 92/12 begränsade till betalning av punktskatt. Således införs inte genom direktivet ett system med solidariskt ansvar som innebär att den godkända lagerhavaren är ansvarig för betalningen av ekonomiska sanktioner som ålagts personer som gjort sig skyldiga till varusmuggling.

EU-domstolen preciserade vidare att direktiv 92/12, i dess lydelse enligt direktiv 92/108, mot bakgrund av de allmänna principerna i unionsrätten, särskilt rättssäkerhetsprincipen och proportionalitetsprincipen, ska tolkas så, att det utgör hinder för en nationell lagstiftning – vilken gör det möjligt att bland annat ålägga ägarna till varor under punktskatteuppskov solidariskt betalningsansvar för de ekonomiska sanktioner som åläggs för en överträdelse avseende flyttning av nämnda varor, förutsatt att ägarna är knutna till de personer som gjort sig skyldiga till överträdelsen, genom ett avtalsförhållande som innebär att dessa personer är ombud för ägarna – enligt vilken den godkända lagerhavaren ska åläggas solidariskt betalningsansvar för nämnda ekonomiska sanktioner, utan att vederbörande ges möjlighet att undgå det ansvaret genom att styrka att vederbörande inte haft någon del i de överträdande personernas förehavanden, trots att den godkända lagerhavaren enligt den nationella rätten varken var ägare till varorna när överträdelsen ägde rum eller var knuten till de personer som

gjort sig skyldiga till överträdelsen, genom ett avtalsförhållande som innebär att dessa personer var ombud för nämnda lagerhavare.

När det utökade ansvaret för den godkända lagerhavaren – som varken har fortsatt att vara ägare till de varor som omfattas av överträdelsen eller är knuten till de personer som gjort sig skyldiga till överträdelsen genom ett avtalsförhållande som innebär att dessa personer är ombud för nämnda lagerhavare – varken uttryckligen föreskrivs i direktiv 92/12 eller i de nationella bestämmelserna förefaller nämligen de påföljder som kan komma att tillämpas på en sådan godkänd lagerhavare enligt en sådan lagstiftning inte vara tillräckligt entydiga och förutsebara för de personer som berörs, för att det ska kunna anses att nämnda påföljder motsvarar kraven på rättssäkerhet, vilket det emellertid ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Angående de åtgärder som ska förhindra skatteundandragande har EU-domstolen i fråga om mervärdesskatt dessutom redan fastställt att fördelningen av risken, med avseende på skatteundandragande som begåtts av tredje man, i ett skattesystem där hela betalningsansvaret läggs på leverantören, oberoende av om denna är inblandad eller ej i det skatteundandragande som begåtts av köparen, inte är förenlig med proportionalitetsprincipen.

Nationella åtgärder som de facto skapar ett system med strikt solidariskt betalningsansvar går dessutom utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa det allmännas anspråk. Om den mervärdesskattskyldiga personens ansvar för betalningen av mervärdesskatten åläggs en annan person, trots att denna person är en godkänd skattemässig lagerhavare med de specifika skyldigheter som avses i direktiv 92/12 – utan att vederbörande ges möjlighet att undgå betalningsskyldighet genom att styrka att vederbörande inte haft någon del i den skattskyldiges förehavanden – ska detta anses oförenligt med proportionalitetsprincipen. Det vore uppenbart oproportionerligt att ålägga nämnda person ett ovillkorligt ansvar för ett bortfall av skatteintäkter som orsakats genom tredje mans handlande vilket nämnda person inte kan påverka.

Dessa krav ska även iakttas i samband med en åtgärd som innebär att den godkända lagerhavaren åläggs ansvaret för de ekonomiska följderna av varusmuggling.

III. Andra indirekta skatter på punktskattepliktiga varor än punktskatter

Dom av den 24 februari 2000, kommissionen/Frankrike (C-434/97, [EU:C:2000:98](#))

”Talan om fördragsbrott – Direktiv 92/12/EEG - Särskild skatt på starksprit”

En skatt på tobak och alkoholdrycker till förmån för den nationella sjukkassan (kallad skatten för social trygghet) infördes i fransk lagstiftning på grund av de risker som

missbruk av dessa produkter innebär för hälsan. Den tillämpades bland annat på drycker med en alkoholhalt på som överstiger 25 volymprocent. Den särskilda skattens belopp fastställdes, vad beträffar alkoholdrycker, till 1 franc (ungefär 0,15 euro) per deciliter eller del av deciliter. Kommissionen väckte talan om fördragsbrott mot Republiken Frankrike och gjorde gällande att tillämpningsområdet och skatteunderlaget för skatten för social trygghet inte är förenliga med strukturen hos punktskatterna på alkohol och alkoholdrycker, såsom denna definieras i direktiv 92/12.

Enligt kommissionen avsåg skatten för social trygghet drycker med en alkoholhalt som överstiger 25 volymprocent. Definitionen av "etylalkohol" i artikel 20 i direktiv 92/83 omfattar emellertid bland annat alla alkoholdrycker som är hänförliga till KN-nummer 2204 (vin), 2205 (vermut) och 2206 (övriga jästa drycker), som har en faktisk alkoholhalt räknat på volym som överstiger 22 volymprocent. Vidare ska enligt artikel 21 i direktiv 92/83 punktskatten på etylalkohol bestämmas per hektoliter ren alkohol, medan skatten för social trygghet bestäms i förhållande till dryckens kvantitet.

Domstolen slog fast att artikel 3.2 i direktiv 92/12, som avser att göra det möjligt för medlemsstaterna att, utöver den lägsta punktskatt som fastställts i direktiv 92/83, införa andra indirekta skatter för något särskilt ändamål, det vill säga ett annat mål än budgetmålet, inte kräver att medlemsstaterna iakttar alla de regler som är tillämpliga på punktskatt eller på mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning. Det är tillräckligt att indirekta skatter för särskilda ändamål på dessa punkter är förenliga med den allmänna systematiken i den ena eller andra av dessa beskattningsmetoder i den form som de har stadgats i unionsbestämmelserna.

Dom av den 9 mars 2000, EKW och Wein & Co (C-437/97, [EU:C:2000:110](#))

"Indirekta skatter - Kommunal dryckesskatt - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Direktiv 92/12/EEG"

Evangelischer Krankenhausverein Wien (EKW) driver en kafeteria på ett sjukhus. Abgabenbehörde Wien (den myndighet i Wien som är behörig att fatta beslut i mål om uppbörd av skatt) fattade den 6 december 1996 ett uppbördsbeslut, enligt vilket EKW med stöd av Wiens skatteförordning ålades att betala 309 995 österrikiska schilling (ATS) (ungefär 22 500 euro) i skatt för försäljning av drycker under perioden januari 1992–oktober 1996. EKW väckte talan mot detta beslut vid de österrikiska domstolarna.

Wein & Co. är ett vinhandelsbolag med säte i Leonding i Oberösterreich. De kommunala myndigheterna ålade detta bolag att betala dryckesskatt med 417 628 ATS (ungefär 30 350 euro) för perioden 1 december 1994–31 mars 1995. Wein & Co. väckte också talan vid de österrikiska domstolarna.

Verwaltungsgerichtshof (Högsta förvaltningsdomstolen, Österrike) ställde tolkningsfrågor till EU-domstolen för att få klarhet i huruvida sådana kommunala

bestämmelser om dryckesskatt är förenliga med gemenskapsrätten, särskilt med sjätte direktivet 77/388 och direktiv 92/12.

EU-domstolen svarade dels att skatten på alkoholfria drycker och glass är förenlig med sjätte direktivet 77/388 och direktiv 92/12, dels att direktiv 92/12 utgör hinder för att bibehålla den österrikiska skatten på alkoholdrycker.

EU-domstolen kom fram till denna slutsats efter att ha gjort bedömningen att även om artikel 33 i sjätte direktivet 77/388 hindrar att stämpelskatter eller andra slags skatter eller avgifter bibehålls eller införs om de uppvisar de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatt, hindrar den inte att en skatt införs eller bibehålls, i den mån den inte uppvisar något av dessa kännetecken. Ovannämnda bestämmelse hindrar således inte bibehållandet av en i en medlemsstats lagstiftning föreskriven skatt som tas ut på leverans av glass mot vederlag, inklusive bearbetad frukt i denna och frukt som levererats tillsammans med glassen, samt drycker, i båda fallen inklusive de förpackningar och tillbehör som sålts tillsammans med varorna. Denna skatt, som endast tas ut på en begränsad kategori varor, är nämligen inte en allmän skatt, eftersom det inte är meningen att den ska omfatta alla ekonomiska transaktioner i den ifrågavarande medlemsstaten.

Artikel 3.2 i direktiv 92/12 – enligt vilken varor som är förtecknade i punkt 1 i denna artikel kan vara föremål för andra indirekta skatter än punktskatt, förutsatt att dessa skatter dels eftersträvar ett eller flera särskilda ändamål i denna bestämmelses mening, dels är förenliga med de regler som är tillämpliga på punktskatt och mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning – utgör vidare hinder för bibehållandet av en i en medlemsstats lagstiftning föreskriven skatt som tas ut på leverans av alkoholdrycker mot vederlag och som dels inte har ett annat ändamål än ett rent budgetmål, dels inte iakttar den allmänna systematiken i vare sig reglerna om punktskatt på alkoholdrycker, eftersom beloppet bestäms i förhållande till varans värde och inte på grundval av varans vikt, varans eller alkoholens kvantitet, eller de regler som är tillämpliga i mervärdesskattehänseende vad gäller reglerna för beräkning och skattskyldighet.

I förevarande fall ansåg EU-domstolen att förstärkningen av det kommunala självstyret genom att medge en befogenhet att ta ut skatter emellertid utgör ett rent budgetmål. Det finns inte något samband med infrastrukturen för turism eller utvecklingen av turismen eftersom denna skatt, som påförs drycker oberoende av var de konsumeras, även uppbärs på platser som inte är turistorter. I Österrike är direkt försäljning av vin slutligen undantagen från dryckesskatten. Det är således diskutabelt huruvida syftet med denna skatt är att minska konsumtionen av alkoholdrycker och att skydda folkhälsan.

Eftersom den aktuella skatten på alkoholdrycker, vilken dessutom varken är förenlig med den allmänna systematiken i bestämmelserna om punktskatter på alkoholdrycker

eller med bestämmelserna om mervärdesskatt, saknar ett särskilt ändamål förklarades den vara oförenlig med unionsrätten.

Dom av den 10 mars 2005, Hermann (C-491/03, [EU:C:2005:157](#))

"Indirekt beskattning – Direktiv 92/12/EEG – Kommunal skatt på tillhandahållande av alkoholdrycker för omedelbar konsumtion på plats"

Företaget Volkswirt Weinschänken GmbH drev en restaurang i staden Frankfurt am Main. I restaurangen såldes bland annat drycker för omedelbar konsumtion på plats. I Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main (föreskrifter om uppbörd av skatt på drycker inom stadsområdet Frankfurt am Main) föreskrivs att det i nämnda stad ska tas ut en skatt på drycker. Restaurangen erhöll således ett taxeringsbeslut. Företaget väckte talan mot detta beslut vid Verwaltungsgericht Frankfurt am Main (Förvaltningsdomstolen i Frankfurt am Main), som upphävde beslutet. Denna dom överklagades till Hessischer Verwaltungsgerichtshof (Förvaltningsöverdomstolen i Hessen, Tyskland), den hänskjutande domstolen.

För att kunna avgöra målet var det alltså nödvändigt att kvalificera den verksamhet som avsågs i taxeringsbeslutet, det vill säga att inom ramen för restaurangverksamhet, mot vederlag, tillhandahålla alkoholdrycker för omedelbar konsumtion på plats i den mening som avses i direktiv 92/12. Tolkningsfrågan avsåg just huruvida denna verksamhet motsvarade "en annan indirekt skatt på punktskattebelagda varor" i den mening som avses i artikel 3.1 och 3.2 i direktiv 92/12 eller en skatt på tillhandahållande av tjänster i samband med punktskattebelagda varor i den mening som avses i artikel 3.3 andra stycket i samma direktiv.

Om det sistnämnda ansågs vara fallet, ville den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida en skatt på tillhandahållande av tjänster i samband med punktskattepliktiga varor måste uppfylla både villkoret att handeln mellan medlemsstaterna inte får leda till gränsformaliteter (artikel 3.3 första stycket i direktiv 92/12) och villkoret att skatten ska tas ut för "särskilda ändamål" (artikel 3.2 i detta direktiv).

EU-domstolen konstaterade att en skatt som i en restaurangverksamhet tas ut på tillhandahållande mot vederlag av alkoholdrycker för omedelbar konsumtion på plats ska betraktas som en skatt på tillhandahållande av tjänster i samband med punktskattebelagda varor, vilken inte kan betecknas som en omsättningskatt, i den mening som avses i artikel 3.3 andra stycket i direktiv 92/12.

För att kunna avgöra huruvida en skatt belastar punktskattepliktiga varor i den mening som avses i artikel 3.2 i direktiv 92/12, eller snarare de tjänster som tillhandahålls i samband med sådana varor i den mening som avses i artikel 3.3 andra stycket i samma direktiv, måste man nämligen beakta vilket inslag som dominerar i den transaktion som beskattas. Ett tillhandahållande av alkoholdrycker i samband med en

restaurangverksamhet består emellertid av en rad inslag och handlingar där leveransen av själva varan endast utgör en del och där tjänsterna utgör det övervägande inslaget.

EU-domstolen preciserade dessutom att en skatt på tillhandahållande av tjänster i samband med punktskattebelagda varor i den mening som avses i artikel 3.3 andra stycket i direktiv 92/12 endast måste uppfylla det villkor som anges i artikel 3.3 första stycket i samma direktiv, nämligen att skatten "inte leder till gränsformaliteter i handeln mellan medlemsstater". I nämnda direktiv föreskrivs således inte något krav på att de berörda skatterna ska uppfylla det villkor som anges i artikel 3.2 i samma artikel, nämligen att de ska ha ett särskilt ändamål.

Dom av den 27 februari 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, [EU:C:2014:108](#))

"Indirekt beskattning – Punktskatter – Direktiv 92/12/EEG – Artikel 3.2 – Mineraloljor – Skatt på detaljhandelsförsäljning – Begreppet 'särskilt ändamål' – Överföring av befogenheter till de autonoma regionerna – Finansiering – På förhand bestämd användning – Utgifter på områdena hälso- och sjukvård och miljö"

De spanska myndigheterna hade infört en skatt på försäljning av vissa mineraloljor (nedan kallad IVMDH). Denna skatt var avsedd att finansiera de nya befogenheter på hälso- och sjukvårdsområdet som överförts till de autonoma regionerna, samt i förekommande fall miljöutgifter. IVMDH var i kraft i Spanien mellan den 1 januari 2002 och den 1 januari 2013, då den integrerades i den harmoniserade punktskatten på mineraloljor. Transportes Jordi Besora SL, ett varutransportföretag etablerat i den autonoma regionen Katalonien, betalade under beskattningsåren 2005–2008, i egenskap av slutkonsument, ett belopp av 45 632,38 euro i IVMDH. Eftersom bolaget ansåg att skatten var oförenlig med direktiv 92/12 begärde det återbetalning av det erlagda beloppet.

Mot denna bakgrund begärde Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Kataloniens högsta domstol, Spanien) ett förhandsavgörande från EU-domstolen för att få klarhet i huruvida en specifik indirekt skatt på detaljhandelsförsäljning av vissa mineraloljor som tas ut på förbrukningen av dessa produkter är förenlig med artikel 3.2 i direktiv 92/12.

EU-domstolen slog fast att artikel 3.2 i direktiv 92/12 ska tolkas så, att den är till hinder för nationell lagstiftning genom vilken det införs en skatt på detaljhandelsförsäljning av mineraloljor. En sådan skatt – som ska finansiera de territoriella enheternas utövande av sina befogenheter på områdena för hälso- och sjukvård och miljö – kan nämligen inte anses ha ett särskilt ändamål i den mening som avses i nämnda artikel, eftersom den inte i sig syftar till att säkerställa skyddet för hälsan och miljön.

Ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 3.2 i direktiv 92/12 är nämligen ett ändamål som inte är rent budgetmässigt. EU-domstolen har dessutom redan slagit fast att en förstärkning av en territoriell enhets självstyre genom att medge en befogenhet

att ta ut skatter utgör ett rent budgetmässigt ändamål som inte i sig kan utgöra ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 3.2 i direktiv 92/12.

Eftersom alla skatter emellertid med nödvändighet har ett budgetmässigt ändamål kan den omständigheten att en skatt såsom IVMDH har ett budgetmässigt ändamål inte i sig räcka för att utesluta att skatten även kan ha ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 3.2 i direktiv 92/12. I annat fall skulle nämnda bestämmelse bli innehållslös. Den omständigheten att det på förhand har beslutats att intäkterna från denna skatt ska användas till att finansiera befogenheter som regionala myndigheter, såsom de autonoma regionerna, har övertagit från staten inom områdena hälso- och sjukvård och miljö skulle kunna vara en sådan omständighet som ska beaktas vid bedömningen av huruvida det finns ett särskilt ändamål. En sådan på förhand bestämd användning, som bara utgör ett led i organiserandet av en medlemsstats interna budget, kan emellertid inte i sig utgöra ett tillräckligt villkor i detta avseende, eftersom alla medlemsstater har rätt att besluta att intäkterna från en viss skatt ska användas till att finansiera bestämda utgifter, oavsett vilket mål som eftersträvas.

För att en skatt ska anses ha ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 3.2 i direktiv 92/12, måste den i sig ha till syfte att skydda hälsan och miljön. Så skulle i synnerhet vara fallet om det var obligatoriskt att använda skatteintäkterna till att minska de samhällskostnader och miljökostnader som är knutna specifikt till konsumtionen av de skattepliktiga mineraloljorna, så att det fanns en direkt anknytning mellan användningen av skatteintäkterna och den aktuella skattens ändamål.

Dom av den 25 juli 2018, Messer France (C-103/17, [EU:C:2018:587](#))

”Begäran om förhandsavgörande – Harmonisering av skattelagstiftning – Direktiv 92/12/EEG – Artikel 3.2 – Direktiv 2003/96/EG – Artiklarna 3 och 18 – Beskattning av energiprodukter och elektricitet – Punktskatter – Förekomsten av andra indirekta skatter – Villkor – Nationell lagstiftning rörande en avgift för allmännyttiga eltjänster – Begreppet särskilda ändamål – Iakttagande av minimiskattesatser”

Under åren 2005–2009 betalade bolaget Messer France, tidigare Praxair, en avgift för allmännyttiga eltjänster (nedan kallad CSPE).

CSPE tillämpades i Frankrike under åren 2003–2010 och var en avgift som togs ut av de elbolag som levererade tjänsten och lades till på slutkundens faktura. Beloppet var avsett att kompensera för de extra produktionskostnader som dessa bolag enligt lag var skyldiga att bära och hade flera olika syften, bland annat att uppmuntra till användning av förnybar elproduktion, kompensera för den högre kostnaden för elproduktion i glesbygd, sociala syften, till exempel särskild prissättning för elektricitet som en ”produkt som täcker grundläggande behov” och hjälp till förmån för personer som befinner sig i utsatta situationer.

Bolaget ansåg att denna beskattning stred mot artikel 3.2 i direktiv 92/12, eftersom den inte hade något särskilt ändamål i den mening som avses i denna bestämmelse, och ingav därför en ansökan om återbetalning av avgiften för allmännyttiga eltjänster till det behöriga ministeriet, vilket implicit avslog ansökan. Tribunal administratif de Paris (Förvaltningsdomstolen i första instans i Paris, Frankrike) ogillade bolagets talan mot detta beslut och Cour administrative de Paris (Förvaltningsdomstolen i andra instans i Paris, Frankrike) ogillade bolagets överklagande av nämnda avgörande.

Bolaget överklagade den sistnämnda domen till Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike). Till stöd för sitt överklagande åberopade bolaget flera grunder avseende avgiften för allmännyttiga eltjänsters förenlighet med unionsrätten och i synnerhet med direktiv 92/12. Conseil d'État hänsköt flera frågor till EU-domstolen om tolkningen av artikel 3.2 i direktiv 92/12, och artiklarna 3 och 18 i direktiv 2003/96. Den hänskjutande domstolen ville i synnerhet få klarhet i huruvida artikel 3.2 i direktiv 92/12 ska tolkas så, att bibehållandet av andra indirekta skatter förutsätter att en harmoniserad punktskatt införs, och huruvida en sådan skatt som den som är i fråga i det nationella målet kan anses utgöra en sådan punktskatt eller huruvida dess förenlighet med direktiven 92/12 och 2003/96 i förekommande fall ska bedömas mot bakgrund av de kriterier som uppställs i artikel 3.2 i direktiv 92/12 för att tillåta andra indirekta skatter för särskilda ändamål. Den hänskjutande domstolen ville vidare få klarhet i huruvida en sådan skatt kan betecknas som "andra indirekta skatter" i den mening som avses i artikel 3.2 i direktiv 92/12, och ville slutligen få klarhet i villkoren för återbetalning av en sådan skatt för det fall endast vissa av de ändamål som eftersträvas med den aktuella skatten kan anses vara särskilda i den mening som avses i samma bestämmelse.

EU-domstolen slog till att börja med fast att artikel 3.2 i direktiv 92/12 ska tolkas så, att genomförandet av en harmoniserad punktskatt inte utgör något villkor för införandet av en annan indirekt skatt på elektricitet, och med hänsyn till att en sådan skatt som den som är i fråga i det nationella målet inte utgör någon sådan punktskatt ska dess förenlighet med direktiven 92/12 och 2003/96 bedömas mot bakgrund av de kriterier som uppställs i artikel 3.2 i direktiv 92/12 för att tillåta andra indirekta skatter för särskilda ändamål.

Artikel 3.2 i direktiv 92/12 ska dessutom tolkas så, att en sådan avgift som den som är i fråga i det nationella målet kan betecknas som "andra indirekta skatter" med beaktande av dess miljömål, vilket uppfylls genom att finansiera de merkostnader som är kopplade till skyldigheten att köpa grön el. Däremot ska de mål som rör den sociala och territoriella sammanhållningen, såsom geografisk prisutjämning och minskning av elpriserna för hushåll i utsatta situationer, samt avgiftens rent administrativa ändamål, särskilt finansiering av administrativa kostnader för myndigheter eller offentliga institutioner, exempelvis den nationella elombudsmannen och Caisse des dépôts inte beaktas, dock med förbehåll för den hänskjutande domstolens kontroll av förenligheten med de regler som är tillämpliga på punktskatt.

EU-domstolen kom fram till denna slutsats efter att ha erinrat om att artikel 3.2 i direktiv 92/12 ger medlemsstaterna rätt att införa eller bibehålla andra indirekta skatter än den punktskatt som införts genom nämnda direktiv, förutsatt att skatterna dels syftar till att uppnå särskilda ändamål, dels är förenliga med de regler som är tillämpliga på punktskatt och mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning.

EU-domstolen påpekade även att denna bestämmelse inte kräver att medlemsstaterna iakttar alla de regler som är tillämpliga på punktskatt eller mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning. Det är nämligen tillräckligt att indirekta skatter för särskilda ändamål på dessa punkter är förenliga med den allmänna systematiken i den ena eller den andra av dessa beskattningsmetoder, i den form som de har föreskrivits i unionslagstiftningen.

Vad gäller det första villkoret erinrade EU-domstolen, mot bakgrund av sin praxis, dessutom om att ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 3.2 i direktiv 92/12 är ett ändamål som inte är rent budgetmässigt.

EU-domstolen bekräftade slutligen att unionsrätten ska tolkas så, att de berörda skattskyldiga har rätt till återbetalning av en del av en sådan avgift som den som är i fråga i det nationella målet, i proportion till den andel av intäkterna som inte var öronmärkta för särskilda ändamål, förutsatt att dessa skattskyldiga inte har övervältrat avgiften på sina egna kunder, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.



EUROPEISKA UNIONENS
DOMSTOL

Direktoratet för forskning och dokumentation

Maj 2024