

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

föredraget den 15 juni 2000 *

1. Genom denna talan, som väckts med stöd av artikel 173 i EG-fördraget (nu artikel 230 EG i ändrad lydelse), begär Republiken Italien att domstolen skall ogiltigförklara beslut 98/617/EG¹ genom vilket kommissionen nekade Italien bemyndigande att vägra att medge befrielse från punktskatt på vissa alkoholhaltiga produkter.

3. Direktivet föreskriver dock vissa undantag, I artikel 27 anges, närmare bestämt, följande:

”1. Medlemsstaterna skall befria de varor som omfattas av detta direktiv från den harmoniserade punktskatten på villkor som de skall fastställa i syfte att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av sådan befrielse och förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk i följande fall:

I — Gemenskapsrättsliga bestämmelser

A — Bestämmelser om punktskatter

2. Direktiv 92/83/EEG² föreskriver att medlemsstaterna skall tillämpa punktskatt på etylalkohol (artikel 19.1), som skall beräknas med utgångspunkt i antalet hektoliter ren alkohol vid 20 °C och med utgångspunkt i antalet hektoliter ren alkohol. Skattesatsen skall i princip vara densamma för alla varor som beskattas med denna punktskatt (artikel 21).

a) Varorna distribueras i form av alkohol som blivit fullständigt denaturerad i enlighet med någon medlemsstats krav, sedan dessa i föreskriven ordning blivit anmälda och godkända i enlighet med punkterna 3 och 4³ i denna artikel; denna befrielse skall ske på villkor att bestämmelserna i direktiv 92/12/EEG⁴ tillämpas på kommersiella flyttningar av fullständigt denaturerad alkohol.

* Originalspråk: spanska.

1 — EGT L 295, 1998, s. 43.

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

3 — Styckena 3 och 4 föreskriver ett förfarande för anmälan och godkännande på gemenskapsnivå av nationella metoder för denaturering. I enlighet med de anmälningar som gjorts av medlemsstaterna antog kommissionen förordning (EEG) nr 3199/93 av den 22 november 1993 om ömsesidigt erkännande av förfaranden för att fullständigt denaturera alkohol för att erhålla punktskattebefrielse (EGT L 288, s. 12). Beträffande Italien nödvändiggjorde meddelandet om en ändring av det i medlemsstaten godkända förfarandet för att fullständigt denaturera alkohol för att erhålla punktskattebefrielse antagandet av kommissionens förordning (EG) nr 2539/98 (EGT L 320, 1998, s. 27) som ändrade grundförordningen.

4 — 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, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57).

b) Varorna är denaturerade i enlighet med någon medlemsstats krav och används vid tillverkningen av en vara som inte är avsedd för konsumtion.

väsentliga uppgifterna i den handling som avses i artikel 18.1 i samma direktiv.⁵

...

5. Denna bestämmelse utvecklades genom förordning (EEG) nr 3649/92.⁶ Dess artikel 5 lyder:

5. Om en medlemsstat finner att en vara som har blivit skattebefriad enligt punkt 1 a eller 1 b ovan ger upphov till skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, får den vägra att medge befrielse eller återkalla den nedsättning som redan beviljats. Medlemsstaten skall genast underrätta kommissionen. Kommissionen skall översända anmälan till de övriga medlemsstaterna inom en månad efter mottagandet. Slutligt beslut skall sedan fattas i enlighet med det förfarande som fastställs i artikel 24 i direktiv 92/12/EEG. Medlemsstaterna är inte förpliktade att ge ett sådant beslut retroaktivt verkan.

”Det förenklade följedokumentet skall också användas för att medfölja kommersiella inomgemenskapliga transporter av helt denaturerad sprit i enlighet med artikel 27.1 a i rådets direktiv 92/83/EEG.”

...”

6. Denna bestämmelse utesluter att flyttningar av helt denaturerad alkohol skulle åläggas en skyldighet att använda det administrativa ledsagardokumentet vid transporter under uppskovssystemet för punktskattepliktiga produkter (det vill säga produkter för vilka skattskyldighet ännu inte fullgjorts), som åsyftas i artikel 18.1 i

4. Enligt artikel 7.4 i direktiv 92/12, till vilken hänvisas i artikel 27.1 a i direktiv 92/83/EEG, skall de varor som är punktskattebelagda och redan släppts för konsumtion i en medlemsstat, flyttas mellan olika medlemsstaters territorier åtföljda av ett ledsagardokument som upptar de

5 — Artikel 18.1 i direktiv 92/12 föreskriver: ”Oavsett eventuell användning av datoriserade förfaranden, skall alla punktskattebelagda varor som flyttas mellan medlemsstater under skatteuppskov åtföljas av ett dokument som upprättas av avsändaren. Detta dokument kan vara antingen en officiell handling eller ett handelsdokument. Dess form och innehåll skall fastställas i enlighet med det förfarande som fastställs i artikel 24 i detta direktiv.”

6 — 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, s. 17; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 111).

direktiv 92/12. Detta dokument beskrivs i förordning (EEG) nr 2719/92.⁷

9. Slutligen bör direktiv 76/768/EEG⁹ uppmärksammas. I dess artikel 1.1 definieras ”kosmetisk produkt” på följande sätt:

B — Bestämmelser om kosmetika

7. Direktiv 80/232/EEG⁸ har, enligt dess artikel 5, till uppgift att förhindra medlemsstaterna från att ”vägra, förbjuda eller begränsa marknadsföring eller försäljning av färdigförpackade varor som uppfyller kraven i detta direktiv, på grund av deras nominella mängd i fråga om färdigförpackningar som nämns i bilaga 1...”.

8. Bilaga 1 föreskriver för varor som avses i artikel 1 i direktivet värden för nominella mängder i färdigförpackningar. Under punkt 7 (Kosmetika: skönhets- och toalettartiklar) i sagda bilaga, återfinns punkt 7.4 avseende ”alkoholbaserade produkter som innehåller under 3 volymprocent naturlig eller syntetisk parfymolja och under 70 volymprocent ren etylalkohol: aromatiskt vatten, hårlotion, pre-shave och after-shave lotion”.

7 — Kommissionens förordning (EEG) nr 2719/92 av den 11 september 1992 om ledsagardokument för flyttning av varor med punktskatteuppskov (EGT L 276, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 70).

8 — Rådets direktiv 80/232/EEG av den 15 januari 1980 om tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftning om de nominella vikter och volymer samt volymer för behållare som är tillåtna för vissa färdigförpackade varor (EGT L 51, s. 1; svensk specialutgåva, område 15, volym 2, s. 217).

”Med kosmetisk produkt avses ämnen eller beredningar som är avsedda att appliceras utvärtes på olika yttre partier av kroppsdelar (överhud, hår och hårbotten, naglar, läppar och yttre könsorgan) eller på tänder och slemhinnor i munhålan i uteslutande, eller huvudsakligt, syfte att rengöra, parfymera eller skydda dem så att de bibehålls i gott skick, förändras utseendemässigt eller så att kroppslukt korrigeras.”

II — Bakgrunden till tvisten

A — Republiken Italiens begäran

10. I juni och juli 1997 meddelade den italienska skatteförvaltningen kommissionen att det i den medlemsstaten, genom ministerdekret nr 524 av den 9 juli 1996,¹⁰ hade fastställts vissa krav som skulle uppfyllas beträffande alkoholhaltiga varor för att de skulle komma i åtnjutande av den punktskattebefrielse som föreskrivs i artikel 27.1 b i direktiv 92/83.

9 — Rådets direktiv 76/768/EEG av den 27 juli 1976 om tillnärmning av medlemsstaternas lagstiftning om kosmetiska produkter (EGT L 262, s. 169; svensk specialutgåva, område 13, volym 5, s. 169). Detta direktiv har bland annat ändrats genom rådets direktiv 93/35/EEG av den 14 juni 1993 (EGT L 151, s. 32; svensk specialutgåva, område 13, volym 24, s. 74).

10 — *Gazzetta Ufficiale* nr 237 av den 9 oktober 1996.

Bland dessa krav märks särskilt:

- att endast ren alkohol skall denatureras för framställning av parfymer och kosmetika, och inte restalkohol, samt

- att alkoholinnehållet inte överskrider 40 procent för vissa rengöringsprodukter för hushållsbruk.

Syftet med dessa krav, som inskränker sig till att spegla produkternas normala sammansättning, var att undvika att varor som beretts på ett avvikande sätt otillbörligt kom i åtnjutande av det förfarande för denaturering, flyttning och magasinering som föreskrivs för vissa kategorier av varor. Särskilt i fråga om kosmetika var det fråga om att förebygga att vissa produkter, som marknadsfördes som parfymer utan att besitta dessas egenskaper, genom att denatureras något mer, faktiskt skulle kunna ersätta helt denaturerad alkohol som åsyftas i artikel 27.1 a i direktiv 92/83. Den italienska skatteförvaltningen har anfört att den senare typen av alkohol ger bättre garantier i fråga om förebyggande av skatteundandragande såväl på grund av den högre graden av denaturering, som de striktare förfarandena för flyttning och lagring.

11. Enligt vad den italienska regeringen anförde i sin ansökan uppskötts tillämpningen av de nämnda kraven på grund av att talan om överträdelse väcktes på grund av underlåtenhet att förhandsanmäla tekniska föreskrifter. Den italienska förvaltningen insisterade dock på att få tillstånd att neka undantag från punktskatter på produkter som kunde ge upphov till skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.

12. I repliken beskrev sökandestaten tekniken för denaturering och risken för skattebedrägerier på följande sätt.

Denatureringen syftar till att alkoholen skall bli giftig och inte kunna förtäras eller återvinnas för att användas som livsmedel. Förfarandet för denaturering ålägger, för framställning av rengöringsmedel, användning av det denatureringsämne som godkänts av staten. Det rör sig om en högtoxisk stabilisator i produkten som förhindrar kemisk återvinning av alkoholen till drickbar alkohol.

Parfymer, som också är punktskattebefriade, skapar ett särskilt problem. De kan endast framställas med särskilda parfymerade, milda denatureringsämnen. Eftersom oren alkohol är illaluktande och innehåller organiska substanser (såsom aldehyder, ketoner och metanol, som är skadliga för människors hälsa), som inte kan appliceras på ansikte, hud eller slemhinnor, måste

alkohol av god kvalitet användas för framställning av parfym.

gandet.¹¹ Institutionen anförde följande:

Även om dess grad av denaturering är lägre och den därmed är lätt att återvinna, kommer den alkohol som används i en parfym inte att återvinnas, eftersom detta förfarande skulle vara mycket kostsamt med tanke på priset på ren alkohol. Samma tillvägagångssätt skulle däremot vara lönsamt om bestämmelserna medgav användning av restalkohol för framställning av en ”parfym”.

Därför anser den italienska regeringen att skyldigheten att använda ren alkohol vid framställningen av parfym och kosmetika utgör ett medel i kampen mot smuggling och skatteflykt. Den har förklarat att det i Italien har konstaterats ett fall där en produkt, som framställts av lätt parfymrad restalkohol, efter att av tillverkaren ha betecknats som kosmetika, marknadsfördes som en rengöringsprodukt för hushållsbruk och därmed som ersättning för fullständigt denaturerad alkohol enligt artikel 27.1 a i direktiv 92/83. Detta innebar att produkten inte omfattades av de striktare denatureringsbestämmelser eller förflytnings- och upplagsförfaranden som faststälts för den senare produkten.

”11. Följande kan sägas om de skäl som Italien anför för att vägra att medge befrielse för kosmetiska produkter (parfym) innehållande ren alkohol. Användandet av billig ren alkohol för tillverkningen av varor enligt artikel 27.1 b kan inte anses orsaka skatteflykt, skatteunddragande eller missbruk, framför allt därför att ren alkohol dels utgör en ringare risk för felaktig användning, dels därför att artikel 27.1 b på intet sätt är begränsad till dyra varor, oberoende av om kosmetiska produkter av ren alkohol är billigare eller ej. De olikartade varor som omfattas av artikeln kan nämligen variera väldigt mycket i pris. Dessutom finns det ingenting i direktivet som kräver att produkter som är befriade enligt artikel 27.1 b (som ju inte är avsedda för konsumtion) måste utvinnas ur ren alkohol.

B — Kommissionens beslut 98/617/EG

13. Den 21 oktober 1998 nekade kommissionen Italien det begärda bemyndi-

11 — I enlighet med det förfarande som föreskrivs i artikel 27.4 och 27.5 i direktiv 92/83 antog kommissionen sitt beslut efter att ha inhämtat godkännande från den i artikel 24 i direktiv 92/12 angivna ”kommittén för punktskatter” som består av representanter för medlemsstaterna. Kommissionen betonade att de argument som anförts av de italienska myndigheterna var så svaga att medlemmarna i kommittén för punktskatter enhälligt (14 medlemsstater mot Italiens ståndpunkt) hade uttalat sig för beslutet att avslå begäran.

12. Dessutom omfattar artikel 27.1 b varken uteslutande, eller ens i huvudsak, kosmetiska produkter, utan även produkter som bland annat används för rengöringsändamål. Att varor som deklarerats som kosmetisk produkt används för rengöring kan därför inte påverka deras klassificering enligt 27.1 b och kan inte tolkas som skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk. Ännu tydligare blir detta om man tar hänsyn till att det i vissa medlemsstater inte är ovanligt att eau-de-cologne och liknande används för icke-kosmetiska ändamål såsom rengöring. Den omständighet att även varor i form av 'fullständigt denaturerad' alkohol enligt artikel 27.1 a kan användas för sådana ändamål har ingen betydelse.

III — Parternas yrkanden

14. Den italienska regeringen har begärt att domstolen skall ogiltigförklara kommissionens beslut och återförvisa det till kommissionen för förnyad prövning samt förplikta svaranden att ersätta rättegångskostnaderna.

15. Kommissionen å sin sida har begärt att domstolen skall ogilla talan och förplikta Republiken Italien att ersätta rättegångskostnaderna.

IV — Grunderna för talan

16. Republiken Italien grundar sin talan på ett åsidosättande, och en felaktig tillämpning, av artikel 27.1 a, 27.1 b och 27.5 i direktiv 92/83 samt av artikel 1 i direktiv 76/768 och bilaga 1, punkt 7.4 till direktiv 80/232. Republiken Italien åberopar dessutom felaktiga förutsättningar, slutledningsfel och bristande motivering.

16. Vidare har Italien inte visat att någon av de produkter för vilka landet vägrar att medge befrielse faktiskt givit upphov till skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk. Inte heller har någon annan medlemsstat, där det i de flesta fall tillämpas mycket högre punktskattesatser än i Italien, meddelat några problem med skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk på grund av att dessa produkter befriats."

Sökanden anser närmare bestämt att det klandrade beslutet inte är godtagbart och skall ogiltigförklaras:

— eftersom det däri generellt och trots föreskrifterna i bilaga I, punkt 7.4 i

direktiv 80/232 förklaras att oren alkohol kan användas vid framställning av kosmetiska produkter,

system, gör en skattemässig åtskillnad mellan produkter som var för sig utgör lika stor fara för skatteflykt, vilket även påverkar marknaden och därmed dessa produkters konkurrenskraft.

- eftersom det i strid med föreskrifterna i artikel 1.1 i direktiv 76/768, i dess lydelse enligt direktiv 93/35, däri hävdas att kosmetiska produkter kan användas för andra syften än att appliceras på människokroppen och att de följaktligen kan framställas särskilt för sådan användning,

V — Rättslig bedömning

A — *Produkter som beskattas med punktskatt på etylalkohol*

- eftersom kommissionen, genom att inte göra någon åtskillnad mellan begreppen skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, till vilka hänvisas i artikel 27.1 och 27.5 i direktiv 92/83, utan jämställa dem alla med skatteflykt, inte betraktar försöket att otillbörligen komma i åtnjutande av ett mer fördelaktigt skattekontrollsystem som missbruk, samt

17. Enligt kommissionen framgår det av artiklarna 20, 25 och 27 i direktiv 92/83 att de enda produkter som skall beskattas med punktskatt på etylalkohol är alkoholdrycker. Eftersom övriga etylalkoholer är obligatoriskt skattebefriade, skulle det inte vara logiskt att neka undantag för en etylalkohol som inte ingår i en alkoholhaltig dryck endast på grund av att den felaktigt har betecknats som alkohol som är skattebefriad enligt artikel 21.1 b, i stället för alkohol som är skattebefriad enligt punkt a i samma bestämmelse.

- eftersom kommissionen, genom att upphäva alla begränsningar av alkoholhalten och därigenom medge att det framställs produkter som på grund av sammansättning och möjliga användningsområden väsentligen liknar fullständigt denaturerad alkohol, som omfattas av ett mer fördelaktigt

18. Det stämmer att kommissionen, under den första fasen av de långa förhandlingar som föregick antagandet av direktiv 92/12,¹² förespråkade att punktskatter

¹² — Kommissionens första förslag offentliggjordes år 1972.

endast skulle uttas på alkoholer avsedda för konsumtion.¹³ Det förefaller dock inte som om rådet anslöt sig till detta förslag.

— varor enligt KN-nummer 2204, 2205 och 2206 som har en faktisk alkoholhalt räknat på volym som överstiger 22 volymprocent,

19. Efter att i artikel 19.1 ha förklarat att: ”Medlemsstaterna skall tillämpa punkt-skatt på etylalkohol i enlighet med detta direktiv”, föreskrivs i artikel 20 i direktiv 92/83 följande:

— varor som innehåller drickbar sprit, vare sig i lösning eller inte.”

”I detta direktiv avses med ’etylalkohol’:

20. Enligt artikel 26 i direktiv 92/83 skall hänvisningar till KN-nummer avse den version av Kombinerade nomenklaturen som är i kraft när detta direktiv antas.¹⁴ Även om det är riktigt att praktiskt taget alla de produkter som avses med de KN-nummer som nämns i artikel 20 är alkoholdrycker, omfattar KN-nummer 2207 även ”etylalkohol och denaturerade alkoholdrycker, oavsett halt”, som under inga omständigheter kan betecknas som alkoholdrycker.

— varor som har en faktisk alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent och är hänförliga till KN-nummer 2207 och 2208, även om dessa produkter utgör en del av en vara som ryms inom ett annat kapitel av Kombinerade nomenklaturen,

21. Således slår direktiv 92/83 fast principen att etylalkoholer som inte är avsedda för konsumtion skall punktbeskattas, vilket inte hindrar att de kan komma att skattebefrias om de uppfyller de krav som anges i direktivets artikel 27.

13 — Artikel 7 i rådets förslag till direktiv om harmonisering av punktskatter på alkohol som presenterades för kommissionen den 7 mars 1972, skattebefriade etylalkohol som användes under skattemässig kontroll för framställning av produkter som inte var avsedda för konsumtion, liksom för framställning av parfym- och hygienprodukter och kosmetiska produkter. Även, enligt nationella bestämmelser, fullständigt denaturerad etylalkohol skattebefriades (EGT C 43, s. 25).

14 — Det gäller 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, s. 1).

22. Jag anser inte att artikel 25 i direktiv 92/83, som åberopats av kommissionen, kan leda till någon annan slutsats. Enligt denna bestämmelse "[får m]edlemsstaterna... återbetala punktskatt på alkohol-drycker som dragits tillbaka från marknaden därför att deras tillstånd eller ålder gör dem olämpliga för konsumtion". Enligt min uppfattning kan den omständigheten att denna artikel endast hänvisar till *alkoholdrycker* inte leda till slutsatsen att punktskatten inte skall tas ut annat än på produkter som är avsedda för konsumtion. Som jag har påpekat fastställs tillämpningsområdet för denna punktskatt i artikel 20, medan artikel 25 endast utgör en specialbestämmelse som är tillämplig på en viss typ av skattepliktiga produkter.

23. I dupliken har kommissionen förklarat att mot bakgrund av det stora antal metoder för denaturering som näringsidkarna har tillgång till (metoder som är godkända av gemensksprätten och nationella metoder på vilka principen om ömsesidigt erkännande mellan medlemsstaterna tillämpas), är det under alla omständigheter otänkbart att en näringsidkare inte använder någon av dem, annat än om denne i hemlighet för in en produkt på marknaden. Kommissionen anser att en inte bara hederlig, utan förnuftig, tillverkare eller distributör, innan denne marknadsför en denaturerad alkohol, är angelägen om att försäkra sig om att denna alkohol uppfyller denatureringskraven för att erhålla skattebefrielse på gemenskapsnivå eller på nationell nivå. Detta av det enkla skälet att en denaturerad alkohol som belastas med den betungande punktskatt som föreskrivs för etylalkohol skulle bli alltför dyr och vara osäljbar.

24. Inte heller detta argument övertygar mig. Det stora antalet metoder för dena-

turering som, enligt kommissionen, godtas på nationell nivå eller på gemenskapsnivå innebär endast att det är lätt för näringsidkarna att erhålla skattebefrielse. Det är likväl så att artikel 27.1 i direktiv 92/83 knyter erhållandet av skattebefrielse till användandet av en av de metoder för denaturering som godkänts genom en gemenskapsbestämmelse (punkt a) eller genom en nationell bestämmelse (punkt b). Om den tillämpade metoden för denaturering, av vilket skäl det vara må, inte ryms i någon av dessa två kategorier, kan den resulterande alkoholen, oberoende av vad man vill kalla en näringsidkare som agerar på detta sätt, inte komma i åtnjutande av den skattebefrielse som föreskrivs i dessa två bestämmelser.

25. Jag anser därför inte att kommissionen har rätt när den hävdar att denaturerade etylalkoholer under alla omständigheter är befriade från punktskatt och att det i skattehänseende saknar betydelse om en alkohol omfattas av artikel 27.1 a eller 27.1 b i direktiv 92/83. Som jag har visat stämmer det inte att dessa alkoholer *alltid* är befriade från punktskatt, utan de måste uppfylla de krav som anges i nämnda bestämmelse för att skattebefrias.

B — *Påståendena om ett förmodat åsidosättande av direktiv 80/232 och direktiven 76/768 och 93/35*

26. Den italienska regeringen har anfört att de olika system som upprättas genom

artikel 27.1 a och 27.1 b i direktiv 92/83 har ett nära samband med de olika typerna av produkter, så till vida att förfarandena för denaturering har utarbetats med tanke på deras olika ändamål. Därför måste varje produkt betecknas korrekt, efter sin sammansättning och användning, för att undvika att den kommer i åtnjutande av ett mer fördelaktigt system än det som motsvarar produkten i fråga, vilket inte bara innebär en fara för statskassan, utan även en snedvridning av konkurrensen till nackdel för hederliga näringsidkare.

Den italienska regeringen har hävdat att kommissionen, genom att neka bemyndigandet att förbjuda det undantag som föreskrivs i punkt b i nämnda bestämmelse avseende produkter som presenteras som "parfym", men som tillverkas av restalkohol, inte har beaktat det faktum att direktiv 80/232 föreskriver användning av ren alkohol, åtminstone vid framställningen av vissa kategorier av kosmetika.

Sökanden har även framhållit att kommissionen, genom att anse att det är irrelevant ur skattehänseende om "kosmetiska" produkter kan användas för rengöring i hushållet, bortser från bestämmelserna i direktiven 76/768 och 93/35.

27. Av lydelsen av artikel 27.1 a och 27.1 b i direktiv 92/83 kan enligt min uppfattning inte den slutsatsen dras att vissa typer av produkter, som rengöringsmedel, nödvän-

digtvis skall omfattas av punkt a, vilket sökanden tycks förorda. Jag anser tvärtom i likhet med kommissionen att det väsentliga i fråga om att medge eller neka skattebefrielse är denatureringsmetoden. Om denna är en av de på gemenskapsnivå godkända, befrias alkoholen från punktskatt med tillämpning av punkt a. Om den alkohol som ingår i en produkt som inte är avsedd för konsumtion däremot har denaturerats i enlighet med en metod som har godkänts av en medlemsstat, skall den i punkt b föreskrivna skattebefrielsen tillämpas. Om metoden för denaturering slutligen varken motsvarar en av de genom gemenskapsbestämmelserna eller med de nationella rättsordningarna likställda metoderna, är produkten inte berättigad till skattebefrielse.

28. Därför skulle det stå i strid med direktiv 92/83 att neka en produkt som uppfyller kraven i dess artikel 27.1 b skattebefrielse, endast på grund av att det konstateras att produktens verkliga ändamål inte överensstämmer med den klassificering som näringsidkaren har givit den. Som kommissionen mycket riktigt har påpekat har vare sig användningen av ren alkohol eller maximihalten av alkohol av gemenskapslagstiftaren beaktats som kriterium för skattebefrielsens tillämpning.

29. Av samma skäl kan inte heller det faktum att de uppställda villkoren avspeglar produkternas normala sammansättning rättfärdiga dem. Även om det är riktigt att direktiv 80/232 i fråga om kosmetika i

bilaga 1, punkt 7.4 endast nämner ren alkohol, så vare sig kan eller bör en produkt som betecknas som kosmetika och innehåller ören alkohol, under förutsättning att den uppfyller de krav som fastställs i artikel 27.1 i direktiv 92/83, åläggas den påföljden att skattebefrielsen går förlorad. Däremot kan medlemsstaterna i enlighet med gemenskapsdirektiven förbjuda att den saluförs och, i tillämpliga fall, ålägga de ekonomiska eller till och med straffrättsliga påföljder som föreskrivs i respektive interna rättsordning. Samma sak gäller det andra villkor som uppställts av den italienska regeringen avseende maximihalten av alkohol i rengöringsprodukter för hushållsbruk.

30. Följaktligen anser jag inte att påståendet om ett förmodat åsidosättande av direktiv 80/232 om kosmetiska produkter bör godtas. Kommissionen förklarade inte i det klandrade beslutet att ören alkohol kan användas vid framställningen av dessa produkter. Det den rätteligen hävdar är att användningen av denna typ av alkohol i produkter som har presenterats som kosmetika inte förhindrar att skattebefrielsen tillämpas, om den använda alkoholen har denaturerats i enlighet med en av de metoder som nämns i artikel 27.1 i direktiv 92/83.

31. Samma betraktelsesätt bör gälla påståendet om ett förmodat åsidosättande av direktiv 76/768, ändrat genom direktiv 93/35. Det stämmer att detta direktiv slår fast att endast ämnen eller beredningar som är avsedda att appliceras utvärtes på människokroppen kan betecknas som "kosmetiska produkter" (artikel 1.1) och att med-

lemsstaterna skall anta nödvändiga bestämmelser för att inte etiketteringen och presentationen av kosmetiska produkter skall antyda någon egenskap som produkterna i fråga inte besitter (artikel 6.3). Således kan en rengöringsprodukt för hushållsbruk, som ett rengöringsmedel, inte förekomma under beteckningen "kosmetisk produkt".

Som jag har förklarat tidigare innebär dock inte det faktum att en rengöringsprodukt för hushållsbruk kan presenteras med beteckningen kosmetisk produkt att den denaturerade alkohol som används för att framställa den skall förlora förmånen av den befrielse från punktskatt som föreskrivs i direktiv 92/83 om den uppfyller de krav som uppställs i artikel 27.1 a eller 27.1 b. Det som även här medlemsstaterna kan — och bör — göra är att förbjuda att de marknadsförs som kosmetiska produkter och, i tillämpliga fall, ålägga de ansvariga ekonomiska, eller till och med straffrättsliga, påföljder i enlighet med den i varje stat gällande lagstiftningen.

C — Påståendet om en felaktig tolkning av begreppet "missbruk"

32. Republiken Italien har understrukit att artikel 27.1 och 27.5 under alla omständigheter medger att medlemsstaterna fastställer villkor för att undvika alla typer av skatteflykt, skatteunddragande eller

missbruk vid tillämpningen av skattebefrielseerna. Om produkter som denaturerats enligt punkt b, och som därmed inte uppfyller de krav som fastställs i punkt a, för att komma i åtnjutande av ett förmånligare skattesystem i praktiken används som ersättning för de produkter som omfattas av punkt a, innebär detta enligt Republiken Italiens uppfattning ett missbruk, mot vilket medlemsstaterna bör tillerkännas rätt att agera. Därför anser Republiken Italien att det klandrade beslutet inte är godtagbart, eftersom det jämställer begreppen skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk och inte erkänner att detta försök att komma i åtnjutande av ett skattemässigt mer fördelaktigt system innebär ett missbruk.

33. Beträffande detta påstående har kommissionen för det första påpekat att, för att ett fall av skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk skall legitimera ett beslut att inte medge eller att återkalla en skattebefrielse, det krävs, enligt artikel 27 i direktiv 92/83, att det har konstaterats att ett sådant oegentligt agerande faktiskt har förekommit. Kommissionen har, som den angav i punkt 16 i motiveringen till det klandrade beslutet, förklarat att Italien i förevarande fall inte har visat att någon av de produkter för vilka denna stat vägrar att medge skattebefrielse faktiskt givit upphov till skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.

34. Sökanden har i detta avseende klargjort att i den italienska versionen hänvisar artikel 27.1 i direktiv 92/83 till behovet att "prevenire" (förebygga) skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk och punkt 5, liksom tjuogoandra övervägandet till direktivet, till "eventuale" (eventuella)

fall av skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, av vilket framgår att det inte krävs att det inträffat en skatteflykt, ett skatteundandragande eller ett missbruk utan att det räcker med att risk därför kan föreligga.

35. Kommissionen har svarat att enligt domstolens rättspraxis "[utesluter] nödvändigheten av en enhetlig tolkning av gemenskapens rättsakter... att en bestämmelse, då osäkerhet råder, betraktas för sig utan [kräver] tvärtom... att den skall tolkas och tillämpas mot bakgrund av de övriga språkversionerna...".¹⁵ I detta avseende betonar svaranden att adjektivet "eventuale", som förekommer i den italienska versionen av artikel 27.5 inte har någon motsvarighet i de övriga språkversionerna. Kommissionen har tillagt att det föreligger en uppenbar motsägelse mellan detta adjektiv och verbet som föregår det, som är böjt i indikativ ("då luogo") och som inte, vilket vore logiskt, föregås av verbet "potere" i konditionalis ("potrebbe dar luogo"). De övriga språkversionerna bekräftar att meningen är konstruerad i indikativ. Därför anser kommissionen inte att den italienska regeringen kan stödja sig på adjektivet "eventuale" i den italienska versionen av artikel 27.5 för att hävda att bara möjligheten att det skulle kunna förekomma en skatteflykt, ett skatteundandragande eller ett missbruk räcker för att en medlemsstat skall kunna uppställa villkor för att en produkt skall kunna komma i åtnjutande av skattebefrielsen.

15 — Dom av den 17 juli 1997 i mål C-219/95, Ferriere Nord mot kommissionen (REG 1997, s. I-4411), punkt 15 och dom av den 2 april 1998 i mål C-296/95, Emu Tabac m.fl. (REG 1998, s. I-1605), punkt 36.

36. Tolkningen av artikel 27.5 underlättas inte av en läsning av de olika språkversionerna. Några tyder, såsom kommissionen har hävdat, på att det krävs att en skatteflykt, ett skatteundandragande eller ett missbruk skall ha förekommit för att en medlemsstat skall kunna ställa upp villkor för att tillämpa skattebefrielsen.¹⁶ Andra däremot förefaller tyda på att redan möjligheten av att dessa förutsättningar skulle uppkomma räcker för att medlemsstaterna skall agera.¹⁷

37. Vid förhandlingen vidhöll kommissionen att artikel 27.1 och 27.5 reglerar två skilda situationer. Medan punkt 1 medger att medlemsstaterna uppställer allmänna villkor för att i förebyggande syfte säkerställa en korrekt tillämpning av skattebefrielsen, avser punkt 5 återkallelse i efter-

hand av en skattebefrielse i händelse av skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.

38. Jag finner denna distinktion artificiell. Till att börja med avser inte punkt 5 endast återkallelse, utan även vägran att medge skattebefrielse. Men framför allt skulle det vara ologiskt att direktivet skulle medge medlemsstaterna att uppställa allmänna villkor i enlighet med punkt 1, utan annan kontroll än en möjlig talan om fördragsbrott och att de däremot skulle åläggas att tillämpa det förfarande som föreskrivs i punkt 5 bara för att neka eller återkalla en skattebefrielse i ett visst fall. Om denna sistnämnda punkt endast skulle avse konkreta och konstaterade fall av skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, skulle dessutom den sista meningen, som säger att medlemsstaterna inte är förpliktade att ge kommissionsbeslutet, som antogs efter inhämtande av punktskattekommitténs utlåtande, retroaktiv verkan, sakna betydelse.

39. Enligt min uppfattning är syftet med artikel 27.1 och 27.5 att tillåta medlemsstaterna att vidta åtgärder för att undvika skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, oberoende av huruvida det har konstaterats att sådana förekommit i praktiken.¹⁸ För att dessa åtgärder skall vara godtagbara, skall de inte otillbörligen begränsa tillämpningen av den befrielse

16 — Detta är fallet med den franska versionen [”Si un État membre estime qu’un produit qui a fait l’objet d’une exonération en vertu du paragraphe 1 points a) ou b) est à l’origine d’une fraude, d’une évasion ou d’un abus, il peut refuser d’accorder l’exonération ou retirer l’exonération déjà accordée”], den engelska [”If a Member State finds that a product which has been exempted under paragraphs 1 a) or 1 b) above gives rise to evasion, avoidance or abuse, it may refuse to grant exemption or withdraw the relief already granted”], den tyska [”Stellt ein Mitgliedstaat fest, dass ein gemaess Absatz 1 Buchstabe a) oder b) befreites Erzeugnis zu Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch fuehrt, so kann er die Befreiung versagen oder die bereits gewaehrte Befreiung zurueckziehen”], eller den spanska [”Si un Estado miembro considera que un producto exento con arreglo a las letras a) o b) del apartado 1 del presente artículo origina fraudes, evasiones o abusos, podrá negarse a conceder una exención o anular la ya concedida e informará inmediatamente de ello a la Comisión”].

17 — Detta är fallet beträffande den portugisiska [”Se um Estado-membro considerar que um produto isento ao abrigo das alíneas a) e b) do nº 1 pode suscitar uma eventual fraude, evasão ou utilização indevida, poderá recusar a isenção ou retirar a redução já concedida”] och, i viss mån, den italienska [”Se uno Stato membro viene a sapere che un prodotto che è stato esentato ai sensi del paragrafo 1, lettera a) och b) dà luogo ad eventuale evasione, frode o abuso, tale Stato può rifiutare di concedere l’esenzione o revocare lo sgravio già concesso. Lo Stato membro ne informa immediatamente la Commissione”, även om det i detta andra fall, såsom kommissionen har påpekat, vissa tvivel kan föreligga med anledning av att verbet (”dà luogo”) står i indikativ.

18 — Det faktum att förekomsten av sådana ageranden har konstaterats kan däremot vägas in vid bedömningen av huruvida de åtgärder som en medlemsstat har för avsikt att vidta är nödvändiga och proportionerliga. Beträffande förevarande fall är det intressant att framhålla att parternas ombud på en fråga ställd av denna generaladvokat angav att de inte, vare sig i Italien eller i de övriga medlemsstaterna, kände till andra fall av ”missbruk” liknande det som motiverade sökandens inledande begäran.

som föreskrivs i punkt 5. Om kommissionen, med utgångspunkt från punktskatte-kommitténs utlåtande, konstaterar att åtgärderna respekterar skattebefrielsens räckvidd, skall de godkännas. I annat fall kan tillstånd därtill nekas.

40. Således är det av föga betydelse om de åtgärder för vilka Republiken Italien hade begärt tillstånd enligt punkt 5 motsvarade ett behov av att kontrollera konkreta, konstaterade oegentligheter, eller om de endast syftade till att förebygga deras uppkomst. Det föreskrivna förfarandet iakt-togs, varför kommissionen hade att utröna, inte om sådana ageranden redan förekom, utan om de nämnda åtgärderna på ett otillbörligt och ooberättigat sätt begränsade räckvidden av den skattebefrielse som före-skrivs i gemenskapsbestämmelsen. Av det klandrade beslutet framgår tydligt att kom-missionen ansåg att de planerade åtgär-derna på ett oproportionerligt sätt begrän-sade skattebefrielsens tillämpningsområde. Det är denna bedömning som prövas i denna tvist.

41. Parterna är vidare oense om den tolk-ning som skall ges begreppet "missbruk" med avseende på tillämpningen av arti-kel 27.1 och 27.5.

42. Republiken Italien har anfört att begreppet "missbruk" inte kan ges den restriktiva tolkning, motsvarande skatte-

flykt, som kommissionen förespråkar, utan skall förstås i sin allmänt vedertagna bemärkelse som varje annat otillåtet age-rande än skatteflykt eller skatteundandra-gande.

43. Kommissionen har svarat att de tre citerade begreppen karaktäriseras av att de leder till samma resultat, nämligen att en produkt som är punktskattepliktig på ett otillbörligt sätt undandras från skyldighe-ten att erlagga skatt. Den har förklarat att den enda distinktion som medges i dom-stolens rättspraxis gäller begreppet skatte-flykt och begreppet skatteundandragande. Således klargjorde domstolen i domen i målet *Direct Cosmetics II*,¹⁹ avseende dessa två termer i artikel 27 i sjätte direktivet om mervärdesskatt²⁰ följande:

"Denna distinktion bekräftas av nämnda bestämmelses tillblivelsehistoria. Medan andra direktivet om mervärdesskatt... endast använde begreppet skatteflykt, nämner det sjätte direktivet även begreppet skatteundandragande. Det innebär att lag-stiftaren har velat införa ett nytt element jämfört med det redan existerande begrep-pet skatteflykt. Detta element består i den inneboende objektiva karaktären hos begreppet skatteundandragande. En avsikt hos den skattskyldige, som utgör ett väsent-ligt element i begreppet skatteflykt, krävs däremot inte för att skatteundandragande skall anses föreligga."

19 — Dom av den 12 juli 1988 i de förenade målen 138/86 och 139/86 (REG 1988, s. 3937; svensk specialutgåva, volym 9, s. 535), punkt 22.

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

Enligt kommissionen borde gemenskapslagstiftaren, om denne i begreppet missbruk hade önskat inkludera ett agerande av en näringsidkare bestående i att otillbörligen dra nytta av ett mer fördelaktigt system för skattekontroll och flyttning, uttryckligen ha omnämnt denna överträdelse, och skiljt begreppet missbruk från de likartade begreppen skatteflykt och skatteundandragande. I avsaknad av varje distinktion i artikel 27.5 har kommissionen kommit till slutsatsen att med "missbruk" skall förstås ett formellt legitimt agerande som har till uteslutande syfte att undvika erläggande av punktskatt.

44. Oberoende av tolkningen av begreppet "missbruk", av vilket gemenskapsrätten inte erbjuder någon som helst definition, är jag enig med kommissionen om att det förklaringsförsök som anförs av den italienska regeringen inte kan betecknas som en sådan beträffande tillämpningen av artikel 27.1 i direktiv 92/83.

45. Sökanden utgår enligt min mening från fel förutsättning. Som jag redan har påpekat stämmer det inte att rengöringsprodukter för hushållsbruk endast kan skattebefrias med tillämpning av punkt a i nämnda bestämmelse, och inte heller att punkt b uteslutande eller huvudsakligen avser kosmetiska produkter. Tvärtom beviljas befrielsen med utgångspunkt från den *denatureringsmetod* som används vid produktens framställning. Således kan det inte hävdas att den omständigheten att en produkt, som uppfyller de krav på denaturering som föreskrivs i punkt b och som har presenterats som kosmetika, används som ersättning för en rengöringsprodukt för hushållsbruk utgör ett försök att komma i åtnju-

tande av ett mer fördelaktigt skattesystem, eller, därmed, ett "missbruk" som motiverar ett nekande eller en återkallelse av skattebefrielsen.

46. Dessutom bör det, som kommissionen har gjort, erinras om domstolens rättspraxis rörande artikel 13 B h i rådets sjätte direktiv, som har en liknande lydelse som artikel 27 i direktiv 92/83. I sin dom i målet Gemeente Emmen,²¹ förklarade domstolen att

"... även om det framgår av den inledande formuleringen i artikel 13 B i sjätte direktivet att medlemsstaterna skall fastställa de villkor för undantag från skatteplikt som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, kan det inte härav anses följa att dessa villkor kan innebära en definition av innehållet i de föreskrivna undantagen..."

47. Denna rättspraxis har nyligen bekräftats inom området för punktskatter. I domen i målet Braathens Sverige,²² om

21 — Dom av den 28 mars 1996 i mål C-468/93 (REG 1996, s. I-1721), punkt 19. Se även dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker (REG 1982, s. 53), punkt 32, av den 13 juli 1989 i mål 173/88, Henriksen (REG 1989, s. 2763), punkt 20 och av den 7 maj 1998 i mål C-124/96, kommissionen mot Spanien (REG 1998, s. I-2501), punkt 11.

22 — Dom av den 10 juni 1999 i mål C-346/97 (REG 1999, s. I-3419), punkt 31.

tolkningen av artikel 8.1 i direktiv 92/81/EEG,²³ förklarade domstolen följande:

”... För det andra kan inte det handlingsutrymme som medlemsstaterna ges enligt den inledande formuleringen i artikel 8.1, enligt vilken de undantag som medlemsstaterna medger skall ske ‘på villkor som de skall fastställa i syfte att säkerställa en riktig och okomplicerad tillämpning av dessa undantag samt förebygga skattefusk, skatteundandragande eller missbruk’, påverka den ovillkorliga karaktären av den skyldighet att undanta som föreskrivs i denna bestämmelse....”

48. Enligt min uppfattning införde den italienska regeringen, genom att villkora medgivandet av skattebefrielse, att kraven avseende typ av alkohol som används vid framställningen av kosmetika och maximihalt av alkohol i rengöringsprodukter för hushållsbruk uppfylls, vilka krav inte föreskrevs i gemenskapsbestämmelserna, och som inte kan motiveras med hänvisning till medlemsstaternas möjlighet att vidta åtgärder för att förhindra eventuellt missbruk.

49. Därför anser jag inte att kommissionen gjorde sig skyldig till något fel genom att

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

avslå denna begäran från den italienska regeringen och, följaktligen, inte heller att detta påstående skall godtas.

D — Påståendet om en skattemässig diskriminering av produkter

50. Beträffande detta påstående har sökanden begränsat sig till att förklara att kommissionen, genom att tillåta att de berörda produkterna på ett otillbörligt sätt kommer i åtnjutande av ett mer fördelaktigt skattekontrollsystem än det som gäller för dem, skapar en snedvridning av konkurrensen till nackdel för hederliga näringsidkare.

51. De krav som fastställts för att erhålla skattebefrielse enligt artikel 27.1 a och 27.1 b i nämnda direktiv grundas, i likhet med det tillämpliga skattekontrollsystemet, på ett objektiva kriterium: framställningsmetoden för varje produkt och, närmare bestämt, det tillämpade förfarandet för denaturering. I det klandrade beslutet gjorde inte kommissionen något annat än att ålägga en korrekt tillämpning av denna bestämmelse, varför det inte kan fastslås att den skulle ha tillåtit att ett otillbörligt bruk av de föreskrivna skattesystemen skulle ha uppkommit. Följaktligen bör inte detta påstående godtas.

E — Påståendet avseende de övriga krav som denaturerade alkoholer skall uppfylla för att komma i åtnjutande av skattebefrielsen

52. Jag finner det slutligen lämpligt att kort behandla två frågor som har diskuterats av parterna i de skrivelser som ingivits till domstolen. Båda frågorna avser de övriga krav som denaturerade alkoholer skall uppfylla för att komma i åtnjutande av skattebefrielse med tillämpning av artikel 27.1 a och 27.1 b, och som enligt min uppfattning faller utanför detta förfarande.

53. Den första diskuterade punkten rör de *formella kraven*, närmare bestämt att alkoholhaltiga produkter vid transport måste åtföljas av ett följedokument.

Enligt sökanden skall fullständigt denaturerad alkohol, som avses i punkt a, vid transporter åtföljas av det förenklade följedokumentet som föreskrivs i artikel 5 i förordning nr 3649/92 och alkohol som denaturerats med en metod som godkänts av en medlemsstat, som omfattas av punkt b, transporteras åtföljd av det ledsagardokument för flyttning av varor med punktskatteuppskov som föreskrivs i förordning nr 2719/92. Enligt sökandens uppfattning medför avsaknaden av dessa dokument att rätten till skattebefrielse går förlorad.

Kommissionen däremot anser att det enda som krävs för att denaturerad alkohol skall

kunna komma i åtnjutande av skattebefrielsen är att denatureringen har skett med en metod som är godkänd inom gemenskapen (punkt a) eller i ursprungsmedlemsstaten (punkt b). För de förstnämnda kan avsaknaden av det förenklade följedokumentet, även om det är riktigt att varorna skall transporteras åtföljda av detta dokument, endast medföra en administrativ påföljd, men under inga omständigheter att rätten till skattebefrielse går förlorad. Detta skulle vara en oproportionerlig konsekvens som inte föreskrivs i gemenskapslagstiftningen. Beträffande de senare anser kommissionen att de kan transporteras fritt mellan medlemsstaterna utan några formella krav.

54. Jag anser i likhet med kommissionen att denna fråga faller utanför förevarande tvist. Faktum är att Republiken Italien inte begärde tillstånd att neka skattebefrielse för punktskattepliktiga produkter som inte transporteras åtföljda av följedokument.²⁴ Därför prövade inte punktskattekommittén denna fråga, som endast i förbigående, i samband med det konkreta fall av "missbruk" som hade åberopats av den italienska regeringen, togs upp i det klandrade beslutets punkt 13 i. Under dessa förhållanden anser jag inte att domstolen inom ramen för denna talan om ogiltigförklaring skall uttala sig i frågan.²⁵

24 — Regeringsförordning 524 av den 9 juli 1996 tycks fastställa detta krav i sin artikel 2.7, som hänvisar till alkoholer som omfattas av artikel 27.1 b i direktiv 92/83.

25 — Kommissionen har i sin svarsinlaga förklarat att dess behöriga tjänstegrenar omedelbart kommer att pröva om artikel 2.7 i förordning 524 är förenlig med direktiv 92/83.

55. Jag anser heller inte att det är lämpligt att domstolen uttalar sig om en annan fråga som har diskuterats av parterna, nämligen frågan om huruvida den skattebefrielse som föreskrivs i punkt b endast avser alkohol, som denaturerats i enlighet med bestämmelserna i en medlemsstat, och som *redan har använts* för att framställa en produkt som inte är avsedd för konsumtion.

Den italienska regeringen har betonat att punkt b avser denaturerad alkohol som *redan använts* för att framställa någon produkt som inte är avsedd för konsumtion. Om den inte redan har använts kan alkohol som denaturerats på detta sätt inte komma i åtnjutande av skattebefrielse enligt punkt b och skall anses som en produkt som omfattas av systemet för punktskatteuppskov.

Kommissionen å sin sida har anfört att direktiv 92/83 använder begreppet "produkter" på ett tämligen oprecist sätt, efter-

som det i vissa fall betyder färdiga produkter avsedda för konsumtion (som i tredje övervägandet eller artikel 20 andra strecksatsen), medan andra syftar på råvaror avsedda för framställning av färdiga produkter (som artikel 27.2 d och 27.2 e), inklusive denaturerade alkoholer som omfattas av artikel 27.1 b. Således skall skattebefrielse enligt punkt b tillämpas på "produkten" denaturerad alkohol använd för framställning av någon produkt som inte är avsedd för konsumtion. Det ankommer på de nationella skatteförvaltningarna att kontrollera att denna produkt faktiskt är avsedd för annat ändamål än konsumtion.

56. För min del anser jag, som jag nämnt tidigare och i likhet med kommissionen, att denna fråga ligger utanför föremålet för denna tvist, eftersom ingen hänvisning görs till denna vare sig i den italienska regeringens ursprungliga begäran eller i det klandrade beslutet. Därför skall domstolen enligt min mening inte uttala sig i frågan.

VI — Förslag till avgörande

57. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen skall ogilla Republiken Italiens talan mot kommissionens beslut 98/617/EG och förplikta sökanden att ersätta rättegångskostnaderna.