

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)
den 29 juni 2000 *

I mål C-455/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Tammerfors tingsrätt (Finland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Tullstyrelsen

och

Kaupo Salumets m.fl.,

angående tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), 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 2, volym 2, s. 57), rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på

* Rättegångsspråk: finska.

alkohol och alkoholdrycker (EGT L 316, s. 21; svensk specialutgåva, område 9, volym 2; s. 100) och av rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4),

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden L. Sevón samt domarna P. Jann (referent) och M. Wathelet,

generaladvokat: A. Saggio,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Tallbak, genom advokaten J. Vuorilahti, Tammerfors,
- Heikkinen och Koivula, genom advokaten T. Vähätalo, Tammerfors,
- Kortelainen och Lempinen, genom advokaten J. Ojala, Helsingfors,
- Finlands regering, genom ambassadören H. Rotkirch, chef vid utrikesministeriets rättsavdelning, och lagstiftningsrådet T. Pynnä, samma ministerium, båda i egenskap av ombud,

- Greklands regering, genom K. Georgiadis, juridiskt ombud vid statens rättsliga råd, och E.-M. Mamouna, handläggare vid rättstjänsten — avdelningen för gemenskapsrätt vid utrikesministeriet, båda i egenskap av ombud,

- Italiens regering, genom professor U. Leanza, chef för utrikesministeriets avdelning för diplomatiska tvister, i egenskap av ombud, biträdd av I.M. Braguglia, avvocato dello Stato,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Tricot och K. Leivo, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 3 februari 2000 av: Tallbak, företrädd av advokaten J. Vuorilahti, Heikkinen och Koivula, företrädda av advokaten T. Vähätalo, Finlands regering, företrädd av T. Pynnä, Greklands regering, företrädd av V. Kyriazopoulos, biträdande juridisk rådgivare vid statens rättsliga råd, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av R. Tricot och E. Paasivirta, rättstjänsten, i egenskap av ombud,

och efter att den 23 mars 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Tammerfors tingsrätt har genom beslut av den 8 december 1998, som inkom till domstolen den 14 december samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), ställt en fråga om tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdes-skatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet), 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 2, volym 2, s. 57), 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) och av rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1, svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4, nedan kallad tullkodexen).

- 2 Denna fråga har uppkommit inom ramen för ett förfarande mellan tullstyrelsen och Kaupo Salumets m.fl. som har åtalats för att ha smugglat etylalkohol med ursprung i tredje land till Finland.

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

3 I artikel 202 i tullkodexen föreskrivs följande:

”1. En tullskuld vid import uppkommer genom

a) olaglig införsel till gemenskapens tullområde av tullpliktiga varor,

...

2. Tullskulden uppkommer i det ögonblick då varorna olagligen införs.

...”

Artikel 212 i samma kodex har följande lydelse:

”Den tullskuld som avses i artiklarna 201—205 och 209—211 skall uppstå även om den gäller varor som är föremål för någon form av förbud eller restriktioner i fråga om import eller export. Emellertid skall ingen tullskuld uppstå vid olaglig

införsel till gemenskapens tullområde av falsk valuta eller narkotika och psykotropa ämnen vilka inte ingår i den handel som rör användningen av dessa ämnen för medicinska och vetenskapliga ändamål och som noggrant övervakas av de behöriga myndigheterna...”

4 I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

...

2. införsel av varor.”

5 Artikel 1.1 i direktiv 92/12 har följande lydelse:

”Detta direktiv fastställer regler för varor som är belagda med punktskatt och andra indirekta skatter, utom mervärdesskatt och skatter som fastställs av gemenskapen, och som direkt eller indirekt påförs konsumtionen av sådana varor.”

Artikel 3.1 i samma direktiv har följande lydelse:

”Detta direktiv skall på gemenskapsnivå tillämpas på följande varor, såsom de definieras i relevanta direktiv:

...

— alkohol och alkoholdrycker,

...”

I artikel 6.1 i detta direktiv föreskrivs följande:

”Skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion eller när sådana lagerbrister har registrerats som i enlighet med artikel 14.3 måste beläggas med punktskatt.

Frisläppande av punktskattebelagda varor för konsumtion skall utgöras av

- c) all införsel, inklusive otillåten införsel, av sådana varor om de inte omfattas av uppskovsregler.”

6. Artikel 19.1 i direktiv 92/83 har följande lydelse:

”Medlemsstaterna skall tillämpa punktskatt på etylalkohol i enlighet med detta direktiv.”

...

I artikel 27.1 i samma direktiv föreskrivs följande:

”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:

- 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 4 i denna artikel; denna befrielse skall ske på villkor att bestämmelserna i direktiv 92/12/EEG tillämpas på kommersiella flyttningar av fullständigt denaturerad alkohol.

...”

Den nationella lagstiftningen

- 7 I enlighet med alkohollagen (lag nr 1994/1143) får etylalkohol importeras till Finland endast av näringsidkare som har beviljats importtillstånd samt för eget bruk av den som har beviljats användningstillstånd.

- 8 Enligt lagen om påförande av accis (lag nr 1994/1469) är alkohol och alkoholdrycker som i Finland tas emot från en annan medlemsstat eller som importeras från ett område utanför gemenskapen accispliktiga.

- 9 Enligt mervärdesskattelagen (lag nr 1993/1501) skall mervärdesskatt betalas för varor som importeras till Finland från en stat utanför gemenskapen.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 10 Det framgår av handlingarna i målet att svarandena i målet vid den nationella domstolen har dömts till fängelse- och bötesstraff för att under åren 1996 och 1997 ha smugglat ungefär 100 000 liter etylalkohol med ursprung i Estland till Finland. Det står klart att en del av den alkohol som på detta sätt olagligen har importerats redan var färdigtappad, medan resten har tappats på flaska i Finland i en före detta ladugårdsbyggnad och utan hänsyn till regler om hygien.

- 11 Den hänskjutande domstolen har från det straffrättsliga förfarandet skilt tullstyrelsens yrkanden om att Kaupo Salumets och hans medgärningsmän skall förpliktas att i enlighet med lagen om accis på alkohol och alkoholdrycker (lag nr 1994/1471) betala den tull, den mervärdesskatt, den punktskatt (accis) och den skatt på alkohol som importörerna skulle ha betalat när varorna infördes till gemenskapens territorium och som uppgick till ungefär 38 miljoner FIM.

- 12 Den hänskjutande domstolen, vid vilken detta förfarande har anhängiggjorts, har uttryckt tvivel om huruvida bestämmelserna i tullkodexen och i de skattedirektiv som det hänvisas till i punkt 1 i denna dom även är tillämpliga på etylalkohol som införts genom smuggling.

- 13 Den hänskjutande domstolen undrar särskilt huruvida olaglig import till Finland av etylalkohol, som inte i sig är avsedd för förtäring och som har en klart mindre marknad än andra alkoholdrycker på grund av det tillståndsförfarande som gäller för sådan import i denna medlemsstat, bör likställas med olaglig leverans av narkotika och införsel av förfalskade pengar, som enligt domstolens rättspraxis varken är tullpliktiga eller mervärdesskattepliktiga.

- 14 Under dessa omständigheter har Tammerfors tingsrätt beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Skall rådets skattedirektiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992, 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 och 77/388/EEG av den 17 maj 1977 samt tullkodexen [rådets förordning (EEG) nr 2813/92 av den 12 oktober 1992] tolkas så, att

stadgandena om skattskyldighet och skatteskuld skall tillämpas på insmuggling av etylalkohol?”

- 15 Svarandena i målet vid den nationella domstolen har hävdad att dessa direktiv och tullkodexen inte är tillämpliga i fråga om insmuggling av etylalkohol. Etylalkohol kan nämligen på grund av dess höga alkoholhalt inte anses vara avsedd att förtäras som en alkoholdryck. Sådan smuggling skall således behandlas på samma sätt som införsel av narkotika, som inte kan saluföras och således varken är tullpliktig eller mervärdesskattepliktig. Insuggling av alkohol utgör dessutom inte en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i EG-fördraget och omfattas således inte alls av gemenskapsrätten.

- 16 Svarandena i målet vid den nationella domstolen har i detta hänseende hänvisat till domstolens dom av den 5 februari 1981 i mål 50/80, Horvath (REG 1981, s. 385), av den 26 oktober 1982 i mål 221/81, Wolf (REG 1982, s. 3681), av den 28 februari 1984 i mål 294/82, Einberger (REG 1984, s. 1177; svensk specialutgåva, volym 7, s. 541) av den 5 juli 1988 i mål 269/86, Mol (REG 1988, s. 3627), och av den 5 juli 1988 i mål 289/86, Happy Family (REG 1988, s. 3655; svensk specialutgåva, volym 9, s. 515) angående olaglig införsel av narkotika till gemenskapen respektive olaglig leverans av dessa produkter mot vederlag inom en medlemsstat. Svarandena har hävdad att domstolen i dessa domar har slagit fast att olaglig införsel till gemenskapen eller olaglig leverans av narkotika mot vederlag inom en medlemsstats territorium varken ger upphov till tullskulder eller omsättningskatter, när dessa produkter inte ingår i den handel som rör användningen av dessa ämnen för medicinska och vetenskapliga ändamål och som noggrant övervakas av de behöriga myndigheterna. Denna rättspraxis har utsträckts till att gälla import av förfalskade pengar genom dom av den 6 december 1990 i mål C-343/89, Witzemann (REG 1990, s. I-4477; svensk specialutgåva, volym 10, s. 591), punkt 20.

- 17 Den finska, den grekiska och den italienska regeringen samt kommissionen har emellertid åberopat andra domar, i vilka domstolen har slagit fast att mervärdesskatt normalt skall betalas när de varor som olagligen saluförs konkurrerar med

produkter som omsätts lagligen. Så är fallet i fråga om varumärkesförfalskade parfymer (dom av den 28 maj 1998 i mål C-3/97, Goodwin och Unstead, REG 1998, s. I-3257), anordnande av olagligt hasardspel (dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, Fischer, REG 1998, s. I-3369) och otillåten export av datasystem (dom av den 2 augusti 1993 i mål C-111/92, Lange, REG 1993, s. I-4677). Det framgår särskilt av punkt 16 i den sistnämnda domen att, utom i de fall då det är uteslutet att det kan förekomma konkurrens mellan en olaglig och en laglig sektor av ekonomin, principen om skatteneutralitet hindrar att olagliga och lagliga transaktioner generellt behandlas olika.

- 18 Enligt de ovannämnda regeringarna och kommissionen utgör narkotika och förfalskade pengar produkter som inte kan omsättas på grund av deras inneboende karaktär av olagliga varor. Etylalkohol har emellertid inte en sådan karaktär, även om det i Finland krävs tillstånd för att importera och sälja denna vara. Etylalkohol kan nämligen säljas olagligt till ett betydligt lägre pris än lagliga alkoholdrycker för samma konsumtionsändamål. Under dessa omständigheter föreligger det full konkurrens mellan insmugglad alkohol och alkoholprodukter som säljs lagligen, vilket innebär att det uppstår en tull- och skatteskuld. I de domar som det hänvisas till i föregående punkt har domstolen nämligen gjort en restriktiv tolkning av undantagen från principen om skatteneutralitet.
- 19 Domstolen konstaterar inledningsvis att domarna i de ovannämnda målen Horvath, Wolf, Einberger, Mol, Happy Family och Witzemann, vilka rör narkotika och förfalskade pengar, avser varor som på grund av deras själva beskaffenhet och särdrag inte kan bli föremål för laglig handel eller vara en del av handeln. Det framgår vidare av fast rättspraxis att det enligt principen om skatteneutralitet inte är möjligt att allmänt göra åtskillnad mellan olagliga och lagliga transaktioner. Detta betyder att den omständigheten att en gärning utgör brott inte som sådan medför ett undantag från beskattning, utan att ett sådant undantag endast kan komma i fråga i speciella situationer då all konkurrens mellan en laglig ekonomisk sektor och en olaglig sektor är utesluten på grund av

vissa varors eller tjänsters särdrag (se domarna i de ovannämnda målen Lange, punkt 19, Fischer, punkt 28, Goodwin och Unstead, punkt 9, samt dom av den 29 juni 1999 i mål C-158/98, Coffeeshop "Sibirien", REG 1999, s. I-3971, punkterna 14 och 21).

- 20 Så är emellertid inte fallet med etylalkoholen som avses i målet vid den nationella domstolen. I enlighet med vad de regeringar som har inkommit med skriftliga yttranden i målet respektive kommissionen har gjort gällande, rör det sig inte om en vara vars saluföring är förbjuden på grund av dess beskaffenhet eller särdrag.

- 21 De omständigheter under vilka importen har ägt rum i detta fall kan inte ändra denna bedömning. En produkt som i likhet med etylalkohol i sig är laglig kan nämligen inte likställas med narkotika på grund av dess ursprung, kvalitet eller renhet.

- 22 Den omständigheten att ren etylalkohol är föremål för särskilda tillståndsregler vad gäller både framställning, saluföring, import och export i den berörda medlemsstaten saknar betydelse (se i detta hänseende domen i det ovannämnda målet Lange, punkt 17).

- 23 Konkurrens mellan insmugglad alkohol och alkohol som är föremål för laglig handel är dessutom, vilket även kommissionen har angett, inte utesluten i den mån det finns en laglig marknad för alkohol som påverkas av de insmugglade produkterna. Av detta följer att etylalkohol inte kan anses utgöra en produkt som

inte är föremål för omsättning. Etylalkohol är således föremål för de skatter och tullar som normalt gäller i enlighet med gemenskapsrätten.

- 24 Av vad anförts följer att tolkningsfrågan skall besvaras så att sjätte direktivet, direktiven 92/12 och 92/83 samt tullkodexen skall tolkas så, att stadgandena i dessa rättsakter om skattskyldighet och skatteskuld skall tillämpas även på import genom smuggling av etylalkohol från tredje land till gemenskapens tullområde.

Rättegångskostnader

- 25 De kostnader som har förorsakats av den finska, den grekiska och den italienska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 8 december 1998 har ställts av Tammerfors tingsrätt — följande dom:

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, 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, rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker och rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen skall tolkas så, att stadgandena i dessa rättsakter om skattskyldighet och skatteskuld skall tillämpas även på import genom smuggling av etylalkohol från tredje land till gemenskapens tullområde.

Sevón

Jann

Wathelet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 29 juni 2000.

R. Grass

L. Sevón

Justitiesekreterare

Ordförande på första avdelningen