



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 3 juli 2014*

”Beskattning — Direktiv 92/12/EEG — Artiklarna 7–9 — Allmänna regler för punktskattepliktiga varor — Varor som släpps för konsumtion i en medlemsstat och som förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat — Punktskatt ska tas ut av den som innehar dessa varor och som har förvärvat dem i destinationsmedlemsstaten — Förvärv efter införseln”

I mål C-165/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 12 december 2012, som inkom till domstolen den 3 april 2013, i målet

Stanislav Gross

mot

Hauptzollamt Braunschweig,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (referent), J.-C. Bonichot och A. Arabadjiev,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Europeiska kommissionen, genom W. Mölls och C. Barslev, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: tyska.

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 7 och 9 i 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) i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/108/EEG av den 14 december 1992 (EGT L 390, s. 124; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 129) (nedan kallat direktiv 92/12).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Stanislav Gross och Hauptzollamt Braunschweig (huvudtullkontoret i Braunschweig). Målet rör Hauptzollamt Braunschweigs beslut att kräva att Stanislav Gross ska betala punktskatt på tobaksvaror.

Tillämpliga bestämmelser

Direktiv 92/12

- 3 Femte och sjätte skälen i direktiv 92/12 har följande lydelse:

”Varje leverans, innehav med syfte på leverans eller användning för en näringsidkares räkning som driver självständig verksamhet eller arbetar åt ett offentligtreglerat organ och som äger rum i en annan medlemsstat än den där varan släpps för konsumtion utlöser punktskatteplikten i den förstnämnda medlemsstaten.

Då punktskattebelagda varor förvärvats av enskilda personer för deras eget bruk och transporterats av dem, måste skatten påföras i det land där de förvärvats.”

- 4 Artikel 6 i direktivet har följande lydelse:

”1. 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.

Frikläppande av punktskattebelagda varor för konsumtion skall utgöras av

- a) varje avvikelse, inklusive otillåten avvikelse, från uppskavsreglerna,
- b) all tillverkning, inklusive otillåten tillverkning, av sådana varor utom ramen för uppskavsreglerna,
- c) all införsel, inklusive otillåten införsel, av sådana varor om de inte omfattas av uppskavsregler.

2. De villkor för skatteuttag och punktskattesats som skall tillämpas skall vara de som är i kraft den dag då skatten skall tas ut i den medlemsstat där varan släpps för konsumtion eller lagerbrister registreras. Punktskatt skall påföras och uppbäras enligt det förfarande som har fastställts av varje medlemsstat, varvid medlemsstaterna skall tillämpa samma förfaranden för skatteuttag och uppbörd på inhemska varor som på sådana som kommer från andra medlemsstater.”

- 5 I artikel 7.1–7.3 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Då punktskattebelagda varor som redan släppts för konsumtion i en medlemsstat förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat, skall punktskatten tas ut i den medlemsstat där varorna förvaras.

2. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 6 skall därför, då varor som redan släppts för konsumtion enligt definitionen i artikel 6 i en medlemsstat antingen levereras till, eller är avsedda att levereras till en annan medlemsstat eller används i en annan medlemsstat av en näringsidkare som bedriver självständig verksamhet eller ett offentligrättsligt reglerat organ, punktskatten tas ut i denna andra medlemsstat.

3. Beroende på omständigheterna skall skatten 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 blivit släppta för konsumtion eller av näringsidkaren eller det offentligrättsliga organet.”

6 I artikel 8 i direktiv 92/12 föreskrivs följande:

”Vad beträffar varor som förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk och transporterats av dem själva följer av principen för den inre marknaden att punktskatt skall tas ut i den medlemsstat där de har förvärvats.”

7 Artikel 9.1 och 9.2 i direktivet har följande lydelse:

”1. Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 6–8, inträder skattskyldighet för punktskatt då varor för konsumtion i en medlemsstat förvaras i en annan medlemsstat för kommersiella ändamål.

I detta fall skall skatten förfalla till betalning i den medlemsstat där varorna finns och påföras innehavaren.

2. För att fastställa att de varor som avses i artikel 8 är avsedda för kommersiella ändamål måste medlemsstaterna bl.a. ta hänsyn till följande

- innehavarens kommersiella status och dennes skäl för att inneha dem,
- den plats där varorna finns eller, i förekommande fall, det använda transportsättet,
- alla handlingar som hänför sig till varorna,
- varornas beskaffenhet,
- varornas kvantitet.

...”

Tysk lagstiftning

8 I 12 § första stycket i lagen om tobaksskatt (Tabaksteuergesetz) av den 31 augusti 1994 i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad TabStG), föreskrivs följande:

”Skatt på tobaksvaror ska erläggas genom användande av skattemärken. Med användande avses stämplande och anbringande av skattemärkena på detaljhandelsförpackningarna. Skattemärkena måste ha använts när skattskyldigheten inträder.”

9 19 § TabStG har följande lydelse:

”Om tobaksvaror vilka släppts för konsumtion olagligen, i strid med 12 § första stycket förs in i eller avsänds till skatteområdet för kommersiella ändamål från andra medlemsstater där de har varit i fri omsättning, inträder skattskyldigheten i och med införseln eller avsändandet till skatteområdet. Skattskyldig är den som utför införsel eller avsändande och mottagare blir en person så snart denne innehar tobaksvarorna. ...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

10 Stanislav Gross dömdes genom lagakraftvunnen dom till fängelse för skattehäleri såsom led i näringsverksamhet i fyra fall. Brottmålsdomstolen fann att Stanislav Gross upprepade gånger hade tagit emot oförtullade cigaretter för vilka punktskatt på tobak inte hade erlagts från en organisation som ägnade sig åt att smugla cigaretter, för att sedan sälja dem vidare.

11 Genom beslut av den 28 juli 2010 krävde Hauptzollamt Braunschweig att Stanislav Gross, solidariskt med ytterligare tre skattskyldiga personer, skulle betala punktskatt på tobak till ett belopp om 15 136 euro jämte ränta.

12 Stanislav Gross överklagade till Finanzgericht. Domstolen slog fast att punktskatteplikens inträde följer av tillämpningen av 19 § första meningen TabStG. Den konstaterade, i det mål som den hade att pröva, att cigaretter som saknade tyska skattemärken och som inte omfattades av uppskovsreglerna förts in i det tyska skatteområdet för kommersiella ändamål från en annan medlemsstat. Finanzgericht återgav de slutsatser avseende de faktiska omständigheterna som fastställdes i den dom som meddelats i brottmålet. Efter det att cigaretterna hade förts in i det tyska skatteområdet ska Stanislav Gross i egenskap av mottagare ha förvarat dem, vilket innebär att han blev betalningsskyldig för punktskatten enligt 19 § andra meningen TabStG.

13 Stanislav Gross överklagade domen till Bundesfinanzhof.

14 Bundesfinanzhof hyser tvivel rörande frågan huruvida artikel 9.1 i direktiv 92/12 ska tolkas så, att punktskatt ska betalas av varje person som i en medlemsstat för kommersiella ändamål förvarar punktskattebelagda varor som har släppts för konsumtion i en annan medlemsstat, eller om denna bestämmelse ska tolkas restriktivt, så att punktskatten endast ska betalas av den person som för första gången förvarar varorna i en annan medlemsstat för kommersiella ändamål.

15 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Utgör artikel 9.1 andra stycket i ... direktiv 92/12 ..., utan att detta påverkar dess systematiska samband med artikel 7.3 i [direktivet], hinder mot lagstiftningen i en medlemsstat enligt vilken det fastställs att en person som förvarar punktskattebelagda varor för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat än den där varorna redan släppts för konsumtion inte blir skattskyldig när denne har köpt varorna från en annan person först efter det att införseln är avslutad?”

Prövning av tolkningsfrågan

16 Den hänskjutande domstolen vill genom sin fråga få klarhet i om artikel 9.1 i direktiv 92/12 ska tolkas så, att den bestämmelsen tillåter att en medlemsstat som betalningsskyldig för punktskatt utser en person som inom den medlemsstatens skatteområde för kommersiella ändamål förvarar punktskattebelagda varor som har släppts för konsumtion i en annan medlemsstat, även om den personen inte var den första innehavaren av varorna i destinationsmedlemsstaten.

- 17 Domstolen påpekar inledningsvis att direktiv 92/12 syftar till att fastställa ett antal regler vad gäller innehav, flyttning och övervakning av punktskattepliktiga varor, i synnerhet för att säkerställa att punktskatt tas ut på samma sätt i alla medlemsstater. Harmoniseringen gör det i princip möjligt att undvika dubbelbeskattning i relationerna mellan medlemsstaterna (dom *Scandic Distilleries*, C-663/11, EU:C:2013:347, punkterna 22 och 23).
- 18 Då punktskattebelagda varor släpps för konsumtion i en medlemsstat görs i detta hänseende en åtskillnad i direktiv 92/12, såsom bland annat framgår av dess femte och sjätte skäl, mellan å ena sidan de varor som förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat av en näringsidkare som bedriver självständig verksamhet och, å andra sidan de varor som förvärvas av enskilda individer för deras eget bruk och som transporteras av dem själva i en annan medlemsstat.
- 19 Det framgår av beslutet om hänskjutande att klaganden i det nationella målet, från en organisation som ägnar sig åt att smugla cigaretter som släppts för konsumtion i en annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland, anskaffade cigaretter för vilka punktskatt inte hade betalats i syfte att sälja dem vidare i Tyskland. Det är således utrett att cigaretterna i det nationella målet fördes in på tyskt territorium för kommersiella ändamål, trots att de inte var försedda med de nationella skattemärken som krävs.
- 20 Det ska erinras om att enligt det förfarande för samarbete mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen som har införts genom artikel 267 FEUF ankommer det på den sistnämnda domstolen att ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar, så att den kan avgöra det mål som är anhängigt vid den. I detta syfte, även om tolkningsfrågan formellt sett endast direkt avser artikel 9 i direktiv 92/12, utgör denna omständighet inte hinder för att EU-domstolen tillhandahåller den hänskjutande domstolen alla uppgifter om unionsrättens tolkning som kan vara användbara för att avgöra det mål som är anhängigt vid den, oavsett om denna domstol har hänvisat till dessa i sina frågor. EU-domstolen ska härvid, av samtliga uppgifter som den hänskjutande domstolen tillhandahållit, särskilt skälen till begäran om förhandsavgörande, utläsa vilka förhållanden som omfattas av unionsrätten och som påkallar en tolkning, med hänsyn tagen till saken i det mål som anhängiggjorts vid den (se dom *Worten*, C-342/12, EU:C:2013:355, punkterna 30 och 31).
- 21 Det är ostridigt att klaganden i det nationella målet vid upprepade tillfällen anskaffade de aktuella varorna från andra personer efter det att varorna olagligen hade förts in i det tyska skatteområdet (se, för ett liknande resonemang, dom *Salumets m.fl.*, C-455/98, EU:C:2000:352, punkt 19), i syfte att sälja dem vidare och göra en förtjänst på dem.
- 22 Artikel 7 i direktiv 92/12 kan därför vara tillämplig i det nationella målet, eftersom artikel 7.2, enligt sin ordalydelse, avser situationen att varor levereras till, eller är avsedda att levereras till en annan medlemsstat eller används i en annan medlemsstat av en näringsidkare som bedriver självständig verksamhet.
- 23 Artikel 9 i direktiv 92/12 ska därför tolkas i kombination med artikel 7 i samma direktiv.
- 24 I enlighet med artikel 7.1, jämförd med artikel 7.3, ska punktskatten betalas i den medlemsstat där varorna förvaras, bland annat av den som tar emot de aktuella varorna för användning eller av näringsidkaren.
- 25 Eftersom det uttryckligen föreskrivs i artikel 7.3 i direktiv 92/12 att den som "tar emot de [aktuella] varorna för användning" kan vara betalningsskyldig för punktskattebelagda varor som släppts för konsumtion i en medlemsstat och som förvaras i en annan medlemsstat för kommersiella ändamål, ska bestämmelsen därför särskilt tolkas så, att varje innehavare av de aktuella varorna är betalningsskyldig för punktskatten.

- 26 En mer restriktiv tolkning som begränsar betalningsskyldigheten för punktskatten till den första innehavaren av de aktuella varorna skulle strida mot syftet med direktiv 92/12. Med beaktande av syftet får nämligen flyttningar av varor från en medlemsstats territorium till en annans inte leda till systematiska kontroller av nationella myndigheter som är ägnade att hindra den fria rörligheten av varor inom Europeiska unionens inre marknad. En sådan tolkning leder därför till en osäkerhet kring de punktskatter som ska betalas och uppbäras vid flyttning över en unionsgräns.
- 27 Nämnda slutsats stöds även av artikel 33.3 i rådets direktiv 2008/118 av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12 (EUT L 9, 2009, s. 12) som förenklar innehållet i artikel 7 i direktiv 92/12, genom att hädanefter endast hänvisa till ”den person till vilken varorna levererats i den andra medlemsstaten” (dom Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12, EU:C:2013:503, punkt 36).
- 28 Av vad som anförts ovan följer att artikel 9.1 i direktiv 92/12, jämförd med artikel 7 i samma direktiv, ska tolkas så, att den bestämmelsen tillåter att en medlemsstat, under sådana omständigheter som i det nationella målet, som betalningsskyldig för punktskatt utser en person som inom den statens skatteområde för kommersiella ändamål förvarar punktskattebelagda varor som har släppts för konsumtion i en annan medlemsstat, även om den personen inte var den första innehavaren av varorna i destinationsmedlemsstaten.

Rättegångskostnader

- 29 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artikel 9.1 i 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/108/EEG av den 14 december 1992, jämförd med artikel 7 i samma direktiv, ska tolkas så, att den bestämmelsen tillåter att en medlemsstat, under sådana omständigheter som i det nationella målet, som betalningsskyldig för punktskatt utser en person som inom den statens skatteområde för kommersiella ändamål förvarar punktskattebelagda varor som har släppts för konsumtion i en annan medlemsstat, även om den personen inte var den första innehavaren av varorna i destinationsmedlemsstaten.

Underskrifter