

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 24 februari 2000 *

I mål C-434/97,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av H. Michard och E. Traversa, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud, delgivningsadress: rättstjänsten, C. Gómez de la Cruz, Centre Wagner, Kirchberg, Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Frankrike, företrädd av K. Rispal-Bellanger, sous-directeur, utrikesministeriets rättsavdelning, och G. Mignot, secrétaire des affaires étrangères, samma avdelning, båda i egenskap av ombud, delgivningsadress: Frankrikes ambassad, 8 B, boulevard Joseph II, Luxemburg,

svarande,

* Rättegångsspråk: franska.

angående en talan om fastställelse av att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 3.2 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), jämförd med bland annat artikel 20 i rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker (EGT L 316, s. 29; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 100), genom att bibehålla bestämmelserna i artikel 26 i lag nr 83-25 av den 19 januari 1983 om tillämpningsområde och skatteunderlag för den skatt för social trygghet som tas ut på alkoholdrycker,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på sjätte avdelningen J.C. Moitinho de Almeida, tillförordnad ordförande på femte avdelningen, samt domarna L. Sevón, C. Gulmann, J.-P. Puissochet och M. Wathelet (referent),

generaladvokat: A. Saggio,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören D. Louterman-Hubeau,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 25 februari 1999 av: kommissionen, företrädd av H. Michard och Republiken Frankrike, företrädd av S. Seam, secrétaire des affaires étrangères vid utrikesministeriets rättsavdelning, i egenskap av ombud,

och efter att den 1 juli 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- ¹ Europeiska gemenskapernas kommission har genom ansökan, som inkom till domstolens kansli den 22 december 1997, med stöd av artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG) väckt talan om fastställelse av att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 3.2 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, nedan kallat punktskattedirektivet), jämförd med bland annat artikel 20 i rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker (EGT L 316, s. 29, svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 100, nedan kallat strukturdirektivet), genom att bibehålla bestämmelserna i artikel 26 i lag nr 83-25 av den 19 januari 1983 om tillämpningsområde och skatteunderlag för den skatt för social trygghet som tas ut på alkoholdrycker.

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

- 2 I tredje övervägandet i punktskattedirektivet föreskrivs följande:

”Begreppet punktskattebelagda varor bör definieras. Endast varor som betraktas som sådana i alla medlemsstater får vara föremål för gemenskapens bestämmelser. Sådana varor får underkastas andra indirekta skatter för särskilda ändamål. Bibehållandet eller införandet av andra indirekta skatter får inte leda till gränsformaliteter.”

I artikel 3 i punktskattedirektivet föreskrivs i detta avseende följande:

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

— mineraloljor,

— alkohol och alkoholdrycker,

— tobaksvaror.

2. De varor som är förtecknade i punkt 1 kan vara föremål för andra indirekta skatter för särskilda ändamål, förutsatt att dessa skatter är förenliga med de regler som är tillämpliga på punktskatt och mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning.

3. Medlemsstaterna skall behålla rätten att införa eller bibehålla skatter som påförs andra varor än de som är förtecknade i punkt 1, dock endast under förutsättning att dessa skatter inte leder till gränsformaliteter i handeln mellan medlemsstater.

Under samma förbehåll skall medlemsstaterna även behålla rätten att ta ut sådana skatter som inte kan betecknas som omsättningsskatter på tillhandahållande av tjänster, däribland sådana som har samband med punktskattebelagda varor.”

- 3 Bestämmelserna om strukturen och skattesatsen för punktskatter på mineraloljor, alkohol, alkoholdrycker och tobaksvaror finns i särskilda direktiv. Strukturdirektivet harmoniserar i synnerhet punktskatter på alkohol och alkoholdrycker. I artikel 19 i strukturdirektivet föreskrivs att medlemsstaterna skall tillämpa punktskatt på etylalkohol.

4 I artikel 20 i det nämnda direktivet föreskrivs följande:

”I detta direktiv avses med ’etylalkohol’

- 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,
- varor enligt KN-nummer 2204, 2205 och 2206 som har en faktisk alkoholhalt räknat på volym som överstiger 22 volymprocent,
- varor som innehåller drickbar sprit, vare sig i lösning eller inte.”

5 Enligt artikel 21 i strukturdirektivet skall punktskatten på etylalkohol bestämmas per hektoliter ren alkohol vid 20° C och skall beräknas med utgångspunkt i antalet hektoliter ren alkohol. Enligt artikel 9.1 och artikel 13.1 skall däremot den punktskatt som medlemsstaterna tar ut på vin och andra jästa drycker än öl och vin fastställas med utgångspunkt i antalet hektoliter färdig produkt.

Den nationella lagstiftningen

- 6 Genom artikel 26 i lag nr 83-25 infördes en skatt på tobak och alkoholdrycker till förmån för den nationella sjukkassan, på grund av de risker som missbruk av dessa produkter innebär för hälsan (nedan kallad skatten för social trygghet). I punkterna II och IV föreskrivs följande:

"II. Vad beträffar alkoholdrycker påförs skatten när konsumenter köper drycker med en alkoholhalt som överstiger 25 volymprocent.

...

IV. Den särskilda skattens belopp fastställs, vad beträffar alkoholdrycker, till 1 franc per deciliter eller del av deciliter..."

Det administrativa förfarandet och talan om fördragsbrott

- 7 Kommissionen har visserligen medgett att skatten för social trygghet har ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 3.2 i punktskattedirektivet, men anser att dess tillämpningsområde och skatteunderlag inte är förenliga med strukturen hos punktskatterna på alkohol och alkoholdrycker, såsom den definieras i strukturdirektivet.

- 8 Kommissionen har för det första påpekat att skatten för social trygghet avsåg drycker med en alkoholhalt som överstiger 25 volymprocent. Definitionen av "etylalkohol" i artikel 20 i strukturdirektivet 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. Skillnaden i tillämpningsområdet för den franska lagstiftningen respektive strukturdirektivet innebär således att det inom den gemenskapsrättsliga skattekategori "etylalkohol" skapas en särskild underkategori av alkoholprodukter som inte avses i ovannämnda direktiv.
- 9 Vidare skall enligt artikel 21 i strukturdirektivet punktskatten på etylalkohol bestämmas per hektoliter ren alkohol, medan skatten för social trygghet bestäms i förhållande till dryckens kvantitet.
- 10 Av dessa två skäl angav kommissionen, i formell underrättelse av den 14 februari 1996, till den franska regeringen att skatten för social trygghet inte kunde omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 3.2 i punktskattedirektivet.
- 11 Den franska regeringen underrättade i sitt svar av den 25 april 1996 kommissionen om att den av kommissionen föreslagna tolkningen berövade artikel 3.2 i punktskattedirektivet all ändamålsenlig verkan. Enligt denna regering ålägger denna bestämmelse enbart medlemsstaterna att iakttä "de beskattningsregler som är tillämpliga på punktskatter eller mervärdesskatt" och inte att anta regler tillämpliga på punktskatter eller mervärdesskatt.

- 12 Kommissionen erinrade i ett motiverat yttrande av den 12 februari 1997 om sin inställning och uppmanade den franska regeringen att inom två månader från delgivningen av ovannämnda yttrande vidta nödvändiga åtgärder för att följa gemenskapsbestämmelserna. Eftersom den franska regeringen inte rättade sig efter det motiverade yttrandet har kommissionen väckt förevarande talan.
- 13 Enligt kommissionen skall artikel 3.2 i punktskattedirektivet tolkas restriktivt, eftersom den ger medlemsstaterna möjlighet att införa undantag från det harmoniserade systemet för punktskatter. Följaktligen kan medlemsstaterna bibehålla eller införa andra indirekta skatter som har särskilda ändamål enbart om de iakttar de beskattningsregler som är tillämpliga på punktskatter och på mervärdesskatt. Förutom att varje annan tolkning skulle strida mot lydelsen av denna bestämmelse, skulle en sådan tolkning rättfärdiga att det skapas en indirekt nationell beskattning som är parallell med punktskatten. Detta skulle innebära ett hot mot möjligheten att uppnå punktskattedirektivets mål, nämligen den fria rörligheten för varor som omfattas av punktskatter inom ramen för den inre marknaden, eftersom det skulle leda till komplikationer och rättsosäkerhet för näringsidkare i de andra medlemsstaterna.
- 14 När medlemsstaterna utnyttjar möjligheten att bibehålla eller införa ytterligare indirekta skatter på de produkter som omfattas av punktskatter är de följaktligen skyldiga att säkerställa att befintliga gemenskapsbestämmelser iakttas, bland annat vad beträffar de produkter som avses samt skatteunderlaget för gemenskapsrättsliga skatter.
- 15 Den franska regeringen har invänt att om kommissionens inställning skulle vara riktig vore det enligt artikel 3.2 i punktskattedirektivet endast tillåtet för medlemsstaterna att höja den befintliga punktskatten. En sådan tolkning skulle hindra dem från att eftersträva särskilda ändamål, eftersom de inte skulle kunna anpassa andra faktorer i beskattningen än skattesatsen. Denna tolkning skulle

följaktligen beröva artikel 3.2 i punktskattedirektivet all ändamålsenlig verkan. Således skulle kommissionen aldrig ha varit i stånd att ange vilken typ av särskild skatt skild från den harmoniserade punktskatten som var tillåten enligt denna bestämmelse såsom kommissionen själv tolkade den.

- 16 Slutligen hävdar den franska regeringen att skatten för social trygghet uppfyller de villkor som föreskrivs i artikel 3.2 i punktskattedirektivet. Bland annat är dess beräkningsform den mest lämpliga för att uppnå ändamålet avseende skydd för folkhälsan. Genom att skatten beräknas på dryckens volym snarare än på dess procentuella alkoholhalt, påförs skatten på enhetligt sätt de drycker med en alkoholhalt mellan 25 och 50 volymprocent som säljs mest.

Domstolens bedömning

- 17 Domstolen konstaterar inledningsvis att den harmonisering som sker genom punktskattedirektivet och strukturdirektivet endast är partiell. Dessa direktiv begränsar sig nämligen i huvudsak till att klassificera produkterna med hänsyn till objektiva överväganden, vilka bland annat har samband med de tillverkningsprocesser som använts, att definiera under vilka villkor punktskatt kan tas ut, att inrätta ett system för rörlighet för de produkter som beläggs med punktskatt, att bestämma skatteunderlag för punktskatter och att fastställa den lägsta skattesatsen.
- 18 Dessutom har rådet infört artikel 3.2 i punktskattedirektivet med hänsyn till att medlemsstaterna har olika skattetraditioner på området och till att indirekta skatter ofta används för att bedriva annan politik än budgetpolitik.

- 19 Denna bestämmelse avser att möjliggöra för medlemsstaterna att, utöver den lägsta punktskatt som fastställts i strukturdirektivet, införa andra indirekta skatter för något särskilt ändamål, det vill säga ett annat mål än budgetmålet.
- 20 Förutom kravet på ett särskilt ändamål, fordrar de befogenheter som således har tilldelats medlemsstaterna att vissa beskattningsregler iakttas. På denna punkt finns det emellertid två olika slags skillnader i språkversionerna.
- 21 Domstolen vill i detta avseende erinra om att enligt fast rättspraxis skall, när en gemenskapsbestämmelse kan tolkas på flera sätt, företräde ges för den tolkning som är ägnad att säkerställa bestämmelsens ändamålsenliga verkan (se bland annat dom av den 22 september 1988 i mål 187/87, Saarland m.fl., REG 1988, s. 5013; svensk specialutgåva, volym 9, s. 643, punkt 19).
- 22 Dessutom skall, i händelse av skillnader mellan de olika språkversionerna, bestämmelsen i fråga tolkas mot bakgrund av den allmänna systematiken i och syftet med de föreskrifter i vilka den ingår (se bland annat dom av den 27 mars 1990 i mål C-372/88, Cricket St Thomas, REG 1990, s. I-1345, punkt 19).
- 23 För det första lämnar de tyska, spanska, franska, italienska och portugisiska språkversionerna genom användningen av ordet "eller" en möjlighet att välja mellan iakttagande av gemenskapens beskattningsregler om punktskatter och

iakttagande av reglerna om mervärdesskatt, medan ordet "och" i de engelska, danska, finska, grekiska, nederländska och svenska språkversionerna förefaller kräva att samtliga dessa regler iakttas samtidigt.

- 24 Mervärdesskatten och punktskatterna har emellertid vissa oförenliga särdrag. Den förstnämnda skatten är således proportionell mot priserna på de varor som den påförs medan de sistnämnda skatterna i första hand beräknas på produktens volym. Dessutom uppbärs mervärdesskatten i varje fas av produktions- och distributionsprocessen (eftersom den skatt som erlagts i tidigare omsättningsled i princip är avdragsgill), medan punktskatter tas ut vid de beskattade produkternas övergång till fri omsättning (utan att en liknande avdragsmekanism inträder). Slutligen kännetecknas mervärdesskatten av att den är allmängiltig, medan punktskatten enbart uttas på bestämda produkter. Följaktligen innehåller artikel 3.2 i punktskattedirektivet ett villkor som är omöjligt att förverkliga om det skulle tolkas som om det föreskrev att medlemsstaterna på samma gång skall iakttä beskattningsreglerna för dessa båda skattekatégorier.
- 25 För det andra föreskrivs enligt de engelska, danska, finska, nederländska, portugisiska och svenska språkversionerna av punktskattedirektivet iakttagande av den eller de skattelagstiftningar som reglerar punktskatter och mervärdesskatt. Däremot är enligt den tyska språkversionen medlemsstaterna endast skyldiga att iakttä beskattningsprinciperna ("Besteuerungsgrundsätze") för punktskatter eller för mervärdesskatt. De spanska, franska, grekiska och italienska språkversionerna använder för sin del sådana omskrivningar som "las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA", "les règles applicables pour les besoins des accises ou de la TVA", "κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ", "le regole di imposizione applicabili ai fini della accise o dell'IVA".

- 26 Det framgår i detta avseende såväl av en jämförelse med artikel 3.2 och 3.3 som av tredje övervägandet i punktskattedirektivet, vilket samtidigt avser de fall som avses i sagda artikel 3, att detta direktiv syftar till att hindra att ytterligare indirekta skatter otillbörligt hindrar handeln. Detta skulle bland annat bli fallet om de ekonomiska aktörerna omfattades av andra formaliteter än dem som föreskrivs i gemenskapsbestämmelserna om punktskatter eller mervärdesskatt, med hänsyn till att de kan variera från en medlemsstat till en annan.
- 27 Under dessa förhållanden skall artikel 3.2 i punktskattedirektivet inte anses kräva 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 gemenskapsbestämmelserna.
- 28 Kommissionens båda anmärkningar gentemot lag nr 83-25 skall nu behandlas mot bakgrund av det ovan anförda.
- 29 Kommissionen kritiserar för det första att de franska skatterna inte tillämpas på hela kategorin alkoholdrycker, såsom den definieras i strukturdirektivet.
- 30 Det är tillräckligt att konstatera att denna anmärkning avser det materiella tillämpningsområdet för strukturdirektivet. Artikel 3.2 i punktskattedirektivet

kräver emellertid inte på denna punkt att de beskattningsregler som är tillämpliga på punktskatter eller mervärdesskatt iakttas.

- 31 Kommissionen har för det andra gjort gällande att beloppet av skatten för social trygghet är proportionellt mot dryckens kvantitet, oberoende av dess alkoholhalt.
- 32 Det skall påpekas att detta skatteunderlag överensstämmer med den allmänna systematiken i de beskattningsregler som är tillämpliga på punktskatter. Följaktligen har inte strukturdirektivet åsidosatts. Detta direktiv utgår nämligen från kvantiteten som skatteunderlag för punktskatten på vin och andra jästa drycker än öl och vin (se artiklarna 9 och 13 i strukturdirektivet).
- 33 Av vad anförts följer att talan skall ogillas.

Rättegångskostnader

- 34 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Eftersom Republiken Frankrike har yrkat att kommissionen skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna och kommissionen har tappat målet, skall yrkandet bifallas.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

följande dom:

- 1) Talan ogillas.
- 2) Europeiska gemenskapernas kommission skall ersätta rättegångskostnaderna.

Moitinho de Almeida

Sevón

Gulmann

Puissochet

Wathelet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 24 februari 2000.

R. Grass

D.A.O. Edward

Justitiesekreterare

Ordförande på femte avdelningen