



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 28 februari 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Bestämmelser om skatter och avgifter – Punktskatter – Direktiv 92/83/EEG – Artikel 27.1 b – Undantag från skatteplikt – Begreppet ’varor som inte är avsedda för konsumtion’ – Bedömningskriterier”

I mål C-567/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens högsta förvaltningsdomstol) genom beslut av den 18 september 2017, som inkom till domstolen den 26 september 2017, i målet

”Bene Factum” UAB

mot

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av ordföranden på fjärde avdelningen M. Vilaras, tillika tillförordnad ordförande på tredje avdelningen, samt domarna J. Malenovský, L. Bay Larsen (referent), M. Safjan och D. Šváby,

generaladvokat: M. Campos Sánchez-Bordona,

justitiesekreterare: enhetschefen M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 19 september 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- ”Bene Factum” UAB, genom M. Valiukas, advokatas,
- Litauens regering, genom R. Krasuckaitė, V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, G. Taluntytė och D. Kriauciūnas, samtliga i egenskap av ombud,
- Tjeckiens regering, genom M. Smolek, J. Vlácil och O. Serdula, samtliga i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom K. Georgiadis, K. Boskovits, E. Zisi och M. Tassopoulou, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: litauiska.

- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, T. Larsen och N. Vitorino, samtliga i egenskap av ombud,
 - Europeiska kommissionen, genom C. Perrin och J. Jokubauskaitė, båda i egenskap av ombud,
- och efter att den 28 november 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 27.1 b i rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker (EGT L 316, 1992, s. 21; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 100).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan "Bene Factum" UAB och Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (den nationella skatteinspektionen, som lyder under Republiken Litauens finansministerium) (nedan kallad den nationella skatteinspektionen) angående beskattning av etylalkohol som ingår i kosmetika och kroppsvårdsprodukter.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 Enligt artikel 19.1 i direktiv 92/83 ska medlemsstaterna tillämpa punktskatt på etylalkohol i enlighet med detta direktiv.
- 4 I artikel 27.1 b i direktiv 92/83 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:

...

b) Varorna är denaturerade i enlighet med någon medlemsstats krav och används vid tillverkningen av en vara som inte är avsedd för konsumtion."
- 5 I artikel 27.5 i direktivet anges följande:

"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 retroaktiv verkan."

Litauisk rätt

- 6 I artikel 27.1.1 i Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Republiken Litauens lag om punktskatter), i dess lydelse enligt lag nr XI-722 av den 1 april 2010, föreskrivs följande:

”Befrielse från punktskatt ska medges för ...

1) etylalkohol som har erkänts som denaturerad etylalkohol, vilken inte är belagd med punktskatt.”

- 7 I artikel 28.1 i Republiken Litauens lag om punktskatter, i dess ändrade lydelse, föreskrivs följande:

”Etylalkohol ska inte beläggas med punktskatt, på villkor att det rör sig om:

1. etylalkohol som är denaturerad i enlighet med den berörda medlemsstatens krav och som används för tillverkning av en vara som inte utgör livsmedel, vilken inte ska omfattas av punktskatt enligt artikel 27.1 b i [direktiv 92/83]. Såvitt avser Republiken Litauen fastställs dessa krav av regeringen eller en myndighet som har bemyndigats av regeringen.”

- 8 Punkt 3.3 i 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholi ir alkoholinius gėrimus struktūrą suderinimo 27 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklės (föreskrifter om tillämpningen av artikel 27.1 b i direktiv 92/83...), vilka godkännts genom beslut nr 902 som meddelats av Republiken Litauens regering den 13 juni 2002, ändrat genom beslut nr 927 som meddelats av Republiken Litauens regering den 17 augusti 2011), har följande lydelse: ”Denaturerad etylalkohol som importeras från en annan medlemsstat i Europeiska unionen ska medges befrielse från punktskatt endast om den ... ingår i en vara som inte utgör livsmedel och den denaturerade etylalkoholen får användas utan att punktskatt påförs den för sådana produkter som inte utgör livsmedel i den medlemsstat från vilken dessa produkter har importerats.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 9 Bene Factum är ett bolag som är etablerat i Litauen och som bland annat ägnar sig åt tillverkning av och handel med kosmetika och kroppsvårdsprodukter. Under perioden 2009–2014 förde Bene Factum i kommersiellt syfte in vissa varor i Litauen, nämligen munvatten och kosmetisk alkohol (nedan kallade de aktuella varorna), som förvärvats från ett bolag som är etablerat i Polen.
- 10 Det polska bolaget tillverkade dessa varor för Bene Factum som utövade kontroll över tillverkningsprocessen, bland annat genom att besluta om varornas sammansättning och förpackning samt om etiketternas utseende. De aktuella varorna var uteslutande avsedda för Bene Factum och bar detta bolags varumärke BF-cosmetics.
- 11 Den etylalkohol som ingick i dessa varor, vilka frisläppts för konsumtion i Polen, var denaturerad i enlighet med de krav som fastställts i denna medlemsstat. Isopropylalkohol, som är ett giftigt ämne, hade använts vid denatureringen. Med stöd av bestämmelserna i litauisk rätt deklarerade Bene Factum följaktligen inte införandet av dessa varor i Litauen och bolaget betalade inte heller någon punktskatt på den denaturerade etylalkohol som ingick i de aktuella varorna.
- 12 Den nationella skatteinspektionen genomförde en skattekontroll av Bene Factum och upptäckte att de varor som importerats och levererats av bolaget hade sålts av olika grossist- och detaljhandelsföretag, som bland annat drev kiosker. Saluföringen av de aktuella varorna i dessa kiosker var huvudsakligen inriktad på en målgrupp som konsumerade varorna som rusgivande alkoholdrycker.

- 13 Den nationella skatteinspektionen uppgav att Bene Factum inte hade vidtagit någon åtgärd för att förhindra att de varor som bolaget importerade konsumerades som alkoholdrycker. Den hänskjutande domstolen delar nämnda myndighets bedömning att den märkning som klaganden hade valt, däribland uppgiften om alkoholhalten i procent, tillsatsen av smakämnen i de aktuella varorna, den omständigheten att den aktuella etylalkoholen inte var denaturerad i enlighet med litauisk rätt, trots att varorna tillverkades på klagandens beställning och i huvudsak var avsedda att avsättas i Litauen, samt det låga pris som togs ut på varorna kan anses utgöra faktorer som bidragit till att de aktuella varorna konsumerades som alkoholdrycker. Nämnda domstol underströk att det emellertid inte var Bene Factum självt som sålde dessa varor till slutkonsumenterna.
- 14 Enligt den hänskjutande domstolen finns det inte heller något som tyder på att de personer som köpte de aktuella varorna i syfte att konsumera dem som alkoholdrycker inte visste eller inte kunde veta att de köpte kosmetika och kroppsvårdsprodukter och inte alkoholdrycker. Nämnda domstol anser emellertid att Bene Factum visste att vissa personer konsumerade de aktuella varorna som alkoholdrycker och att bolaget tog denna faktiska omständighet i beaktande när det beställde tillverkningen av varorna.
- 15 Efter att ha bedömt de faktiska omständigheter som fastställdes vid skattekontrollen slog den nationella skatteinspektionen, på grundval av den i nationell rätt gällande principen att innehållet är viktigare än formen, fast att de aktuella varor som Bene Factum hade fört in i Litauen var avsedda att konsumeras, av personer, som livsmedel och att den etylalkohol som ingick i dessa varor följaktligen skulle beläggas med punktskatt. Nämnda myndighet ålade Bene Factum att betala det förfallna punktskattebeloppet och därtill hörande belopp.
- 16 Bene Factum inkom i tur och ordning med ett förvaltningsrättsligt överklagande till skattetvistnämnden och, därefter, med ett överklagande till Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionala förvaltningsdomstolen i Vilnius, Litauen), vilka var för sig fastställde det beslut som den nationella skatteinspektionen hade meddelat och avlog respektive överklagande. Bene Factum överklagade därefter Regionala förvaltningsdomstolens avgörande till Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens högsta förvaltningsdomstol).
- 17 Enligt den hänskjutande domstolen bedömde den nationella skatteinspektionen att de aktuella varorna var avsedda för konsumtion och att de därmed skulle beläggas med punktskatt, varför den ansåg att ett av de villkor som krävs för befrielse från punktskatt enligt artikel 27.1 b i direktiv 92/83 inte var uppfyllt. Enligt nämnda domstol framgår det dessutom av den ståndpunkt som intogs av skattemyndigheten i det nationella målet att nämnda myndighet inte ansåg att det aktuella bolaget hade gjort sig skyldigt till skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, i den mening som avses i artikel 27.5 i direktiv 92/83.
- 18 Mot denna bakgrund beslutade Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litauens högsta förvaltningsdomstol) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:
- ”1) Ska artikel 27.1 b i [direktiv 92/83] tolkas så, att den är tillämplig på varor som inte är avsedda för konsumtion enligt deras grundläggande (direkta) avsedda användning, oavsett den omständigheten att vissa personer konsumerar sådan kosmetika och sådana kroppsvårdsprodukter som det är fråga om i förevarande fall som alkoholdrycker i berusningssyfte?
- 2) Påverkas svaret på den första frågan av den omständigheten att den person som importerade de aktuella varorna från en medlemsstat visste att de varor som innehöll denaturerad etylalkohol – vilka tillverkats på beställning av denna person och levererats (sålts) till slutkonsumenter i Litauen av andra personer – konsumerades av vissa personer som alkoholdrycker, varför förstnämnda person tillverkade och märkte dessa varor med beaktande av denna omständighet i syfte att sälja så många av dem som möjligt?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 19 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 27.1 b i direktiv 92/83 ska tolkas så, att den är tillämplig på etylalkohol som är denaturerad i enlighet med någon medlemsstats krav, vilken ingår i kosmetika eller munvårdsprodukter som, även om de inte som sådana är avsedda för konsumtion, likväl konsumeras som alkoholdrycker av vissa personer.
- 20 EU-domstolen erinrar härvidlag om att medlemsstaterna, enligt artikel 27.1 b i direktiv 92/83, ska befria de varor som omfattas av detta direktiv, däribland etylalkohol, från den harmoniserade punktskatten på villkor som de ska fastställa i syfte att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av sådan befrielse och förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, när varorna är denaturerade i enlighet med någon medlemsstats krav och används vid tillverkningen av en vara som inte är avsedd för konsumtion.
- 21 Såsom domstolen tidigare har slagit fast omfattas etylalkohol som ingår i en vara som inte är avsedd för konsumtion och som har denaturerats enligt en i en medlemsstat godkänd metod av den befrielse som föreskrivs i artikel 27.1 b i direktiv 92/83 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 december 2000, Italien/kommissionen, C-482/98, EU:C:2000:672, punkt 41).
- 22 Det skulle strida mot direktiv 92/83 att neka befrielse för en vara som uppfyller de villkor som föreskrivs i artikel 27.1 b i detta direktiv, endast därför att det konstateras att dess faktiska ändamål inte överensstämmer med den beteckning som näringsidkaren har gett den (dom av den 7 december 2000, Italien/kommissionen, C-482/98, EU:C:2000:672, punkt 42).
- 23 Av vad som ovan anförts följer att varor som presenteras som kosmetika eller munvårdsprodukter och som innehåller etylalkohol som är denaturerad i enlighet med någon medlemsstats krav, såsom varor som inte är avsedda för konsumtion, inte kan uteslutas från den befrielse från punktskatt som föreskrivs i artikel 27.1 b i direktiv 92/83 med motiveringen att vissa personer konsumerar dessa varor som alkoholdrycker.
- 24 Det är i förevarande fall utrett att de aktuella varorna, som bar varumärket BF-cosmetics, såldes som kosmetika eller munvatten och att de personer som köpte varorna som alkoholdrycker visste eller borde ha vetat att de köpte kosmetika eller munvårdsprodukter.
- 25 Den första frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Artikel 27.1 b i direktiv 92/83 ska tolkas så, att den är tillämplig på etylalkohol som är denaturerad i enlighet med någon medlemsstats krav, vilken ingår i kosmetika eller munvårdsprodukter som, även om de inte som sådana är avsedda för konsumtion, likväl konsumeras som alkoholdrycker av vissa personer.

Den andra frågan

- 26 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artikel 27.1 b i direktiv 92/83 ska tolkas så, att den är tillämplig på etylalkohol som är denaturerad i enlighet med någon medlemsstats krav, vilken ingår i kosmetika eller munvårdsprodukter som, även om de inte som sådana är avsedda för konsumtion, likväl konsumeras som alkoholdrycker av vissa personer, när den person som importerar dessa varor från en medlemsstat – för att de i bestämmelsemedlemsstaten ska levereras till slutkonsumenter av andra personer – med vetskap om att varorna även konsumeras som alkoholdrycker, tillverkar och märker varorna med beaktande av denna omständighet i syfte att öka deras försäljning.

- 27 Det framgår härvidlag av svaret på den första frågan att varor som inte är avsedda för konsumtion och som uppfyller det villkor om denaturering som föreskrivs i artikel 27.1 b i direktiv 92/83 omfattas av befrielsen från punktskatt enligt denna bestämmelse.
- 28 I detta fall har den hänskjutande domstolen påpekat att den omständigheten att Bene Factum utformade de aktuella varornas förpackning och märkning, däribland uppgiften om alkoholhalten i procent, och tillsatte smakämnen i varorna kan anses ha bidragit till att dessa varor konsumerades som alkoholdrycker. Nämnda domstol har emellertid också angett att de aktuella varorna såldes som kosmetika eller munvatten och att de personer som köpte varorna som alkoholdrycker visste eller borde ha vetat att de köpte kosmetika eller munvårdsprodukter.
- 29 Det framgår följaktligen att de åtgärder som Bene Factum vidtagit med avseende på de aktuella varornas kännetecken likväl inte hindrar att varorna presenteras som kosmetika eller munvårdsprodukter som inte är avsedda för konsumtion.
- 30 Med förbehåll för de fall som avser skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, som motiverar att artikel 27.5 i direktiv 92/83 tillämpas, kan eventuella åtgärder som tillverkaren av sådana varor vidtagit med avseende på varornas kännetecken, så länge som de inte hindrar att varorna presenteras som varor som inte är avsedda för konsumtion, inte medföra att de utesluts från den befrielse från punktskatt som föreskrivs i punkt 1 b i samma artikel.
- 31 Det framgår dessutom av punkt 17 ovan att den behöriga nationella myndigheten inte har övervägt att tillämpa artikel 27.5 i direktiv 92/83 på omständigheterna i det nationella målet, och den hänskjutande domstolen har inte frågat EU-domstolen hur sistnämnda bestämmelse ska tolkas.
- 32 Den andra frågan ska följaktligen besvaras enligt följande. Artikel 27.1 b i direktiv 92/83 ska tolkas så, att den är tillämplig på etylalkohol som är denaturerad i enlighet med någon medlemsstats krav, vilken ingår i kosmetika eller munvårdsprodukter som, även om de inte som sådana är avsedda för konsumtion, likväl konsumeras som alkoholdrycker av vissa personer, när den person som importerar dessa varor från en medlemsstat – för att de i bestämmelsemedlemsstaten ska levereras till slutkonsumenter av andra personer – med vetskap om att varorna även konsumeras som alkoholdrycker, tillverkar och märker varorna med beaktande av denna omständighet i syfte att öka deras försäljning.

Rättegångskostnader

- 33 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 (tredje avdelningen) följande:

- 1) Artikel 27.1 b i rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker ska tolkas så, att den är tillämplig på etylalkohol som är denaturerad i enlighet med någon medlemsstats krav, vilken ingår i kosmetika eller munvårdsprodukter som, även om de inte som sådana är avsedda för konsumtion, likväl konsumeras som alkoholdrycker av vissa personer.**
- 2) Artikel 27.1 b i direktiv 92/83 ska tolkas så, att den är tillämplig på etylalkohol som är denaturerad i enlighet med någon medlemsstats krav, vilken ingår i kosmetika eller munvårdsprodukter som, även om de inte som sådana är avsedda för konsumtion, likväl konsumeras som alkoholdrycker av vissa personer, när den person som importerar dessa**

varor från en medlemsstat – för att de i bestämmelsemedlemsstaten ska levereras till slutkonsumenter av andra personer – med vetskap om att varorna även konsumeras som alkoholdrycker, tillverkar och märker varorna med beaktande av denna omständighet i syfte att öka deras försäljning.

Underskrifter