FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT J. KOKOTT
fremsat den 15. juli 2010 [1]

I — Indledning

1. Anvendelsen af vin til madlavning har en årtusindlang tradition i Europa. Allerede den romerske gourmet Marcus Gavius Apicius [2], som en af de ældste kogebøger tillægges [3], skal ifølge overleveringen have anvendt vin i sine saucer [4].

2. I den foreliggende sag drejer tvisten da sig da heller ikke så meget om den rigtige brug af vin i køkkenet. Parterne i hovedsagen er endda udtrykkeligt enige om, at der ved en korrekt anvendelse af vin efter en traditionel opskrift — f.eks. ved tilberedelsen af en *Bœuf Bourguignon* — ikke må være mere end 5 % vol. alkohol i det færdige resultat.

3. Genstanden for denne præjudicielle anmodning er derimod spørgsmålet, om en vin, portvin eller cognac, som udelukkende er beregnet til madlavning, henhører under den i EU-retten harmoniserede punktafgift på alkohol og spiritusholdige drikkevarer, og hvad betingelserne er for deres eventuelle fritagelse for denne punktafgift. På det punkt synes der ikke at være nogen ensartet praksis i medlemsstaterne.

4. Den omtvistede vin til madlavning, portvin til madlavning og cognac til madlavning er spirituosa, som af producenten har fået tilsat salt og peber, således at de — svarende til den anvendelse, de er beregnet til — kun kan bruges ved tilberedelse af madvarer og er uegnede til konsum som drikkevarer. Ikke desto mindre lægger den britiske skatteforvaltning [5] til grund, at disse produkter er underlagt punktafgift på alkohol. Den har derfor beslaglagt en sending vin til madlavning, portvin til madlavning og cognac til madlavning (herefter også som samlet udtryk »madlavningsspiritus«), der skulle leveres til

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Marcus Gavius Apicius antages at have levet i oldtidens Rom i det første århundrede e. Kr. Plinius den Ældre beskriver ham i sin »Naturhistorie« som »det mest bundløse svælg blandt alle ødelande« (*nepotum omnium altissimus gurges*, Plin. nat. hist. 10, 133), »skabt til at udtænke alverdens frådseri« (*ad omne luxus ingenium natus*, Plin. nat. hist. 9, 66).

3 — *De re coquinaria*, Om kogekunst. I den form, den er overleveret i, menes opskriftsamlingen dog at stamme fra 3. eller 4. århundrede e. Kr. og således ikke at være forfattet af Apicius selv.

4 — Jf. f.eks. den opskrift, der tilskrives Apicius, af *ius in elixam omnem*, en sauce til alle kogte kødretter, i: *De re coquinaria*, 7. bog, afsnit 6.

5 — The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, Excise Duties.

Répertoire Culinaire Ltd, en engrosvirksomhed i London, som handler med fødevarer, ved indførslen på et køretøj fra Frankrig til Det Forenede Kongerige. Nu strides Répertoire Culinaire med de britiske myndigheder om at få udleveret varen.

5. Egentlig synes løsningen i denne sag at ligge lige for, da Domstolen jo allerede én gang har anerkendt punktafgiftspligten for vin til madlavning i dommen i sagen Gourmet Classic [6]. Men i den foreliggende sag opfordres Domstolen udtrykkeligt til at tage sin daværende retlige vurdering op til overvejelse og supplere den på visse punkter.

II — Retsforskrifter

A — *EU-retten*

6. EU-rettens regler i denne sag er fastlagt i Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 om den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, om oplægning og omsætning heraf samt om kontrol hermed [7] og i Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og spiritusholdige drikkevarer [8]. Desuden er dele af den såkaldte kombinerede nomenklatur af betydning for afgørelsen af den foreliggende sag.

1. Direktiv 92/12

7. I de generelle bestemmelser i direktiv 92/12 fastlægges det bl.a., i hvilken medlemsstat og på hvilket tidspunkt punktafgifterne på punktafgiftspligtige varer forfalder. Artikel 6, stk. 1, i direktiv 92/12 bestemmer herom:

»Punktafgifterne forfalder ved overgangen til forbrug […]«

8. Artikel 7 i direktiv 92/12 lyder i uddrag således:

»1. Såfremt punktafgiftspligtige varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat, oplægges til erhvervsmæssige formål i en anden medlemsstat, opkræves punktafgifterne i den medlemsstat, hvori varerne oplægges.

6 — Dom af 12.6.2008, sag C-458/06, Gourmet Classic, Sml. I, s. 4207.

7 — EFT L 76, s. 1.

8 — EFT L 316, s. 21.

2. Når varer, der allerede er overgået til forbrug i en medlemsstat som defineret i artikel 6, i en anden medlemsstat leveres til, er beregnet på at blive leveret til eller anvendes hos en erhvervsdrivende, der udøver selvstændig økonomisk virksomhed, eller et offentligretligt organ, forfalder punktafgiften i denne anden medlemsstat, jf. dog artikel 6.

[…]«

9. Afsnit V i direktiv 92/83 indeholder i artikel 19-23 bestemmelser om punktafgift på ethanol. I direktivets artikel 19, stk. 1, hedder det herom:

»1. Medlemsstaterne pålægger ethanol en punktafgift i overensstemmelse med dette direktiv.«

10. Artikel 20 i direktiv 92/83 har følgende ordlyd:

»I dette direktiv forstås ved»ethanol«

— alle varer med et virkeligt alkoholindhold på over 1,2 % vol., som henhører under KN-kode 2207 og 2208, selv når disse varer indgår i en vare, der henhører under et andet KN-kapitel

— varer med et virkeligt alkoholindhold på over 22 % vol., som henhører under KN-kode 2204, 2205 og 2206

2. Direktiv 92/83

— konsumalkohol, der indeholder produkter, hvad enten disse er i opløsning eller ej.«

11. Artikel 27 i direktiv 92/83 hører til bestemmelserne i afsnit VII om afgiftsfritagelse og lyder i uddrag således:

»1. Medlemsstaterne fritager produkter, der er omfattet af dette direktiv, for den

harmoniserede punktafgift på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af sådanne fritagelser og for at hindre svig, unddragelse eller misbrug, når de

[…]

e) anvendes til at fremstille aromastoffer til fremstilling af levnedsmidler og ikkealkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2 % vol.

f) direkte eller som ingrediens i halvfabrikata anvendes til fremstilling af levnedsmidler, også fyldte, forudsat at alkoholindholdet i det enkelte tilfælde ikke overstiger 8,5 liter ren alkohol pr. 100 kg produkt for så vidt angår chokolade og 5 liter ren alkohol pr. 100 kg produkt for så vidt angår andre produkter.

[…]

6. Medlemsstaterne kan gennemføre de ovenfor nævnte fritagelser ved at tilbagebetale erlagte punktafgifter.«

3. Den kombinerede nomenklatur

12. Koderne 2204-2208 i den kombinerede nomenklatur (KN) [9], hvortil der henvises i artikel 20 i direktiv 92/83, henhører under KN-kapitel 22 (»Drikkevarer, ethanol (ethylalkohol) og eddike«) og drejer sig om følgende varer:

»2204	Vin af friske druer […]
2204 10	– Mousserende vin
[…]	
2204 21	– Anden vin […] i beholdere med indhold af 2 liter eller derunder
[…]	
	– – – – – med et virkeligt alkoholindhold på 15 % eller derunder […]
[…]	
	– – – – – – – hvidvin

9 — Den kombinerede nomenklatur (KN) er opført i bilag I til Rådets forordning (EØF) nr. 2658/87 af 23.7.1987 om told- og statistiknomenklaturen og den fælles toldtarif, EFT L 256, s. 1. Den relevante udgave af KN er den, der var gældende på datoen for vedtagelsen af direktiv 92/83, dvs. den 19.10.1992, jf. fjerde betragtning til direktiv 92/83; denne udgave bygger på Kommissionens forordning (EØF) nr. 2587/91 af 26.7.1991, EFT L 259, s. 1, og trådte i kraft den 1.1.1992.

[…]		2207	Ethanol (ethylalkohol), ikke denatureret, med et alkoholindhold på 80 % vol. eller derover; ethanol (ethylalkohol) og anden spiritus, denatureret, uanset alkoholindholdet:
	– – – – – – – andre varer […]		
[…]		2207 10 00	– Ethanol (etylalkohol), ikke denatureret, med et alkoholindhold på 80 % vol. eller derover
	– – – – – med et virkeligt alkoholindhold på 15 %, men ikke over 22 %:	2207 20 00	– Ethanol (etylalkohol) og anden spiritus, denatureret, uanset alkoholindholdet
2204 21 89	– – – – – – – Portvin	2208	Ethanol (ethylalkohol), ikke denatureret, med et alkoholindhold på under 80 % vol; spiritus, likør og andre spiritusholdige drikkevarer; sammensatte alkoholholdige tilberedninger af den art, der anvendes til fremstilling af drikkevarer:2208 20 Spiritus fremstillet ved destillation af druevin eller druekvas
[…]			
2205	Vermouth og anden vin af friske druer, tilsat aromatiske planter eller aromastoffer […]		– – I beholdere med indhold af 2 liter eller derunder
[…]		2208 20	– Spiritus fremstillet ved destillation af druevin eller druekvas
2206	Andre gærede drikkevarer (f.eks. æblecider, pærecider og mjød); blandinger af gærede drikkevarer samt blandinger af gærede drikkevarer med ikke-alkoholholdige drikkevarer, ikke andetsteds tariferet [...]		– – I beholdere med indhold af 2 liter eller derunder
		2208 20 12	– – – Cognac
		[…]	
[…]			– – Ikke denatureret (ethylalkohol), med et alkoholindhold på under 80 %, i beholdere med indhold af

2208 90 91	– – – 2 liter eller derunder
[…]	
2209	Eddike […]
[…]«	

13. I indledningen til KN-kapitel 22 er bl.a. følgende anført under overskriften »Bestemmelser«:

»1. Dette kapitel omfatter ikke:

a) produkter som nævnt i dette kapitel (bortset fra produkter henhørende under pos. 2209), der er tilberedt til brug ved madlavning og derfor er uegnet til fortæring som drikkevarer (almindeligvis pos. 2103) [...]«

14. Supplerende skal der henvises til KN-kode 2103, som henhører under KN-kapitel 21 (»Diverse produkter fra næringsmiddelindustrien«) og omfatter følgende varer:

»2103	Saucer samt tilberedninger til fremstilling deraf; sammensatte smagspræparater; sennepsmel og tilberedt sennep
[…]	

2103 90	– Andre varer
[…]	
2103 90 90	– – Andre varer
[…]«	

B — *Nationale retsforskrifter*

15. I Det Forenede Kongeriges lovgivning er artikel 4 i section 4 i Finance Act 1995 (FA 1995) relevant [10]. Denne bestemmelse, som ifølge parternes oplysninger er udstedt til gennemførelse af direktiv 92/83, indfører en procedure for tilbagebetaling af punktafgift på afgiftspligtig spiritus. Den er formuleret således:

»Fritagelse for spiritusholdige ingredienser

1. Såfremt en person over for Commissioners godtgør, at afgiftspligtige spiritusholdige væsker, for hvilke der er opkrævet punktafgift,

10 — Ligningsloven for 1995.

a) er anvendt som ingrediens ved produktion eller fremstilling af et produkt i stk. 2's forstand [...]

[...]

er nævnte person i henhold til de følgende bestemmelser i denne section berettiget til at få den erlagte afgift tilbagebetalt.

2. Ved produkter i dette stykkes forstand forstås:

[...]

c) […] spiritusholdige levnedsmidler til konsum, som ikke indeholder mere end 5 liter alkohol pr. 100 kg levnedsmidler.

3. Tilbagebetaling af punktafgifter for alkohol sker i henhold til dette stykke udelukkende til den, der

a) har anvendt alkoholen som ingrediens i et produkt i stk. 2's forstand eller har omdannet det til eddike

b) driver engroshandel med produkter i henhold til beskrivelsen i stk. 2 eller med eddike

c) har frembragt eller fremstillet produktet eller eddiken til dette formål

d) ansøger om tilbagebetaling i henhold til de følgende bestemmelser i denne section og

e) godtgør over for Commissioners, at de i litra a)-c) anførte betingelser er opfyldt, og at den ansøgte tilbagebetaling ikke vedrører nogen afgift, der er blevet tilbagebetalt eller godtgjort før ansøgningens indgivelse.

4. Ansøgning om tilbagebetaling i henhold til denne section skal ske i den form og på den måde samt indeholde sådanne detaljer, som Commissioners kræver enten generelt eller i den konkrete sag.

5. For så vidt Commissioners ikke bestemmer andet, kan en ansøgning om tilbagebetaling kun indgives, såfremt

a) ansøgningen vedrører en afgift, der er erlagt for alkohol anvendt som ingrediens eller er omdannet til eddike inden for en tremåneders periode, der senest er afsluttet en måned før ansøgningens indgivelse, og

b) det ansøgte tilbagebetalingsbeløb udgør mindst 250 GBP.

6. Commissioners kan midlertidigt forhøje det i stk. 5, litra b), nævnte beløb […]

[…]«

III — Faktiske omstændigheder og hovedsagen

16. Firmaet Répertoire Culinaire Ltd driver en engrosvirksomhed i London.

17. Den 10. juli 2002 blev en sættevognstrækker med anhænger standset af toldere fra Det Forenede Kongeriges toldforvaltning ved Det Forenede Kongeriges toldkontrolzone [11] i Coquelles (Frankrig). En undersøgelse af køretøjet viste, at det indeholdt adskillige paller med hvidvin, rødvin, portvin og cognac, der havde Répertoire Culinaire som modtager. Konkret blev der fundet

— fem paller, som hver indeholdt 70 kasser med hvidvin (11 % vol. alkohol); i hver kasse var der otte liter hvidvin, i alt 2 800 liter hvidvin

— fem paller med samme mængde rødvin (11 % vol. alkohol)

— en palle med 20 kasser portvin (19 % vol. alkohol); hver kasse indeholdt otte liter portvin, i alt 160 liter portvin, og

— ti kasser med hver otte liter cognac (40 % vol. alkohol), i alt altså 80 liter cognac.

18. De nærmere undersøgelser fastslog følgende: Pakningen med cognac indeholdt ordet »udrikkelig« og havde »ingredienser« på 1 %. Vinen havde ingredienser på 2 %. Portvinen var ikke påført en mærkat, som angav

11 — United Kingdom Customs Control Zone.

ingredienser. På fakturaen til Répertoire Culinaire fra den franske leverandør stod der desuden ud for hver enkelt vare angivelsen »salé — poivré« [12], og der var anført toldkoden 2103 90 90 89 [13].

19. Parterne i hovedsagen er enige om, at de lastede varer er såkaldt vin til madlavning, portvin til madlavning og cognac til madlavning, dvs. vin, portvin eller cognac, som ved fremstillingen er blevet tilsat salt og peber. Tilsætningen af salt og peber gør produkterne uegnede til konsum som drikkevarer [14], men de kan anvendes til madlavning. Det er hverken muligt igen at adskille salt og peber fra drikken eller at isolere alkoholindholdet i sin helhed på en økonomisk forsvarlig måde.

20. Vin til madlavning består af vin, der udelukkende fremstilles ved en gæringsproces. Når vinen anvendes til madlavning som en ingrediens efter en anerkendt opskrift, er parterne enige om, at slutresultatet altid får et alkoholindhold på under 5 % vol.

21. Alle varerne blev tilbageholdt af Det Forenede Kongeriges toldmyndigheder, fordi der hverken forelå et ledsagedokument for varerne [15] eller noget bevis for, at der var afregnet punktafgift til Det Forenede Kongerige. Den 16. juli 2002 blev varerne beslaglagt med henblik på konfiskation. Répertoire Culinaire ansøgte om at få udleveret varerne, men det blev afslået. Da Répertoire Culinaire klagede herover, blev afslaget efter en fornyet prøvelse af sagsforholdet stadfæstet ved afgørelse 17. oktober 2002. Som begrundelse anførtes det i afgørelsen, at varerne som spiritusholdige var undergivet punktafgift i Det Forenede Kongerige som alkohol [16].

22. Ved stævning af 4. november 2002 anfægtede Répertoire Culinaire klageafgørelsen. Sagen verserer nu for den forelæggende ret First-Tier Tribunal (Tax) [17].

IV — Den præjudicielle anmodning og retsforhandlingerne ved Domstolen

23. Ved kendelse af 24. april 2009, indleveret til Domstolen den 8. maj 2009, udsatte

12 — »saltet — pebret«.

13 — Afvigende herfra angav en medarbejder hos speditøren »2103 90 90 59« som toldkode, men det må være en fejltagelse, da en sådan kode ikke findes.

14 — Ifølge den præjudicielle anmodning fremgår det af de dokumenter, der er forelagt under den administrative procedure, at vinen var gjort udrikkelig ved tilsætning af ti gram salt og ti gram peber pr. liter.

15 — Accompanying Administrative Document, AAD.

16 — Den 18.7.2002 blev der udstedt to ansættelser til punktafgift: en på 53 853 GBP for solgte varer og en yderligere på 5 884 GBP for varer på lager. Disse ansættelser blev stadfæstet af London Appeals and Reconsiderations Team den 27.9.2002.

17 — Skatteret.

First-Tier Tribunal (Tax) sagen og forelagde Domstolen følgende fire præjudicielle spørgsmål:

»1) Er vin til madlavning og portvin til madlavning underlagt punktafgift i henhold til direktiv 92/83/EØF i importmedlemsstaten, idet de er omfattet af definitionen af »ethanol« i artikel 20, første led, i direktiv 92/83?

2) Er det foreneligt med medlemsstatens forpligtelse til at gennemføre fritagelsen i artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83, sammenholdt med artikel 27, stk. 6, og/eller med artikel 28 EF og/eller med principperne om ligebehandling og om proportionalitet at begrænse fritagelsen for vin til madlavning, portvin til madlavning og cognac til madlavning til tilfælde, hvor alkoholholdige drikkevarer er blevet anvendt som en ingrediens, og at begrænse ansøgerne om fritagelse til de personer, som har anvendt de alkoholholdige drikkevarer som en ingrediens i varer, og/eller de personer, som driver engroshandel med sådanne varer, og/eller de personer, som fremstillede eller tilberedte sådanne varer med henblik på engroshandel, og opstille de yderligere betingelser, at krav skal fremsættes inden for et samlet tidsrum på fire måneder fra afgiftsbetalingen, og at tilbagebetalingsbeløbet ikke er under 250 GBP?

3) Skal vin til madlavning og portvin til madlavning, hvis de er pålagt afgift i henhold til artikel 20, første led, i forordning 92/83, og/eller cognac til madlavning, som er omhandlet i denne appel, behandles som fritaget for punktafgift på tilberedningsstedet i henhold til artikel 27, stk. 1, litra f), eller alternativt artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83?

4) I lyset af artikel 10 EF og 28 EF, hvilken virkning, om nogen, har det så på medlemsstaternes forpligtelser i henhold til artikel 20 og artikel 27, stk. 1, litra f), alternativt artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83, hvis vin til madlavning, portvin til madlavning og cognac til madlavning er blevet frigivet af den medlemsstat, hvor de blev fremstillet, fra punktafgiftsordningen i henhold til direktiv 92/12 til fri omsætning inden for Den Europæiske Union?«

24. I sagen for Domstolen har Répertoire Culinaire og Kommissionen afgivet skriftlige og mundtlige indlæg. Desuden har den polske og portugisiske regering deltaget i den skriftlige forhandling; den franske regering har afgivet mundtligt indlæg ved retsmødet den 10. juni 2006 [18].

18 — Her udtalte den franske regering sig udelukkende om det første præjudicielle spørgsmål.

V — Bedømmelse

25. Som del af den generelle ordning for punktafgiftspligtige varer, sådan som det blev indført med direktiv 92/12, forpligter direktiv 92/83 medlemsstaterne til at opkræve en EU-retligt harmoniseret punktafgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer. Afgiften pålægges: øl (afsnit I i direktiv 92/83), vin (afsnit II i direktiv 92/83), »andre gærede drikkevarer end vin og øl« (afsnit III i direktiv 92/83), »mellemklasseprodukter« (afsnit IV i direktiv 92/83) og »ethanol« (afsnit V i direktiv 92/83).

A — *Første spørgsmål: begrebet »ethanol« som omhandlet i direktiv 92/83*

26. Ved en overfladisk betragtning kan man være fristet til at antage, at »vin til madlavning« som enhver anden vin falder ind under vinafgiften i henhold til afsnit II i direktiv 92/83. Denne antagelse er også korrekt, hvis der ved dette produkt forstås en vin, der kan fås i normal handel, men som forbrugerne på grund af dens smag blot ikke synes om, og som derfor i daglig tale betegnes som »vin til madlavning«. En sådan vin er og bliver en drikkevare, blot betragtes den af forbrugerne ud fra en subjektiv fornemmelse som mindre god og overføres derfor til anden anvendelse.

27. Dette gælder dog ikke for de her omhandlede typer madlavningsspiritus. På grund af, at der er tilsat salt og peber, er de ifølge angivelserne fra den forelæggende ret, som alene er kompetent til at fastslå og bedømme de faktiske omstændigheder[19], *uegnede til konsum som drikkevarer*. Det er dette faktiske forhold, der skal danne udgangspunkt for besvarelsen af den præjudicielle anmodning, selv om den polske regering anser de pågældende produkter for drikkelige. Der er også enighed mellem parterne i hovedsagen om, at den omhandlede madlavningsspiritus eventuelt kan henhøre under anvendelsesområdet for afsnit V (»ethanol«), men ikke under anvendelsesområdet for et af de andre afsnit i direktiv 92/83.

28. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret væsentligst oplyst, om vin til madlavning og portvin til madlavning, som har fået tilsat salt og peber og dermed er uegnede til konsum som drikkevarer, er omfattet af begrebet ethanol som omhandlet i artikel 20 i direktiv 92/83, således at de er undergivet den harmoniserede punktafgift på alkohol. Cognac til madlavning er ikke genstand for dette første spørgsmål.

19 — Fast retspraksis, jf. blandt mange eksempler dom af 15.11.1979, sag 36/79, Denkavit Futtermittel, Sml. s. 3439, præmis 12, af 19.1.2006, sag C-265/04, Bouanich, Sml. I, s. 923, præmis 54, og af 4.6.2009, sag C-142/05, Mickelsson og Roos, Sml. I, s. 4273, præmis 41.

1. Indledende bemærkning

29. Som synonymer for betegnelsen ethanol anvendes i dagligsproget også udtrykkene spiritus eller simpelthen alkohol. Om der er tale om ethanol i punktafgiftsretlig forstand, afhænger dog ikke af den dagligsproglige betydning af dette begreb, men udelukkende af den definition, der er fastlagt af unionslovgiver i artikel 20 i direktiv 92/83, og som pålægger den harmoniserede punktafgift på nøjagtig tre produktgrupper som ethanol. Disse grupper behandles i hvert sit led af bestemmelsen.

30. Tilberedninger som den her omhandlede vin til madlavning og portvin til madlavning er på forhånd udelukket fra at være omfattet af betegnelsen ethanol i form af *konsumalkohol* (artikel 20, tredje led. i direktiv 92/83), da de på grund af tilsætning af salt og peber ikke er drikkeegnede.

31. Lige så lidt kan vin til madlavning eller portvin til madlavning placeres under produkterne i KN-koderne 2204, 2205 og 2206 — forenklet udtrykt: *vin af friske druer, vermouth og andre gærede drikkevarer* — (artikel 20, andet led, i direktiv 92/83), da det også er fælles for disse produkter, at det drejer sig om drikkevarer. Bortset herfra ligger alkoholindholdet i vin til madlavning med 11 % vol. og i portvin til madlavnings med 19 % vol. begge under det krævede minimumsindhold af alkohol (»over 22 % vol.«), som i henhold til andet led i artikel 20 i direktiv 92/83 ville være en betingelse for at antage, at der er tale om ethanol i punktafgiftsretlig forstand.

32. Tilbage står så at undersøge, om vin til madlavning og portvin til madlavning som de beslaglagte varer i den foreliggende sag eventuelt falder ind under første led i artikel 20 i direktiv 92/83. Dette spørgsmål behandles i det følgende.

2. Ethanol i henhold til artikel 20, første led, i direktiv 92/83

33. I henhold til artikel 20, første led, i direktiv 92/83 omfatter begrebet ethanol »alle varer med et virkeligt alkoholindhold på over 1,2 % vol., som henhører under KN-kode 2207 og 2208, selv når disse varer indgår i en vare, der henhører under et andet KN-kapitel«.

34. I dommen i sagen Gourmet Classic anså Domstolen denne bestemmelse for at kunne anvendes i forbindelse med vin til madlavning [20]. Den forelæggende ret anmoder imidlertid Domstolen om at tage sin daværende

20 — Dommen i sagen Gourmet Classic, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 39.

vurdering op til overvejelse. Det kan jeg tilslutte mig.

35. Der er ingen tvivl om, at vin til madlavning med 11 % vol. såvel som portvin til madlavning med 19 % vol. når op på det minimumsindhold af alkohol på over 1,2 % vol., der forudsættes i artikel 20, første led, i direktiv 92/83. Det kræver imidlertid en mere indgående undersøgelse for at fastslå, om disse to former for madlavningsspiritus kan indplaceres under KN-kode 2207 eller 2208, som unionslovgiver henviser til.

— KN-kode 2207

36. KN-kode 2207 omfatter for det første ikke-denatureret ethanol med et alkoholindhold på 80 % vol. eller derover (underposition 2207 10 00), for det andet denatureret ethanol og anden spiritus, uanset alkoholindholdet (underposition 2207 20 00). Ingen af disse to underpositioner lader den her omtvistede madlavningsspiritus sig indplacere under.

37. Det er på forhånd udelukket at anvende underposition 2207 10 00 i den foreliggende sag, da alkoholindholdet i den beslaglagte madlavningsspiritus ligger langt under det hertil krævede minimumsindhold af alkohol på 80 % vol.

38. Underposition 2207 20 00 kan heller ikke anvendes, da madlavningsspiritus ikke består af denatureret alkohol eller anden denatureret spiritus. Denaturering af alkohol er en proces, der består i at gøre alkohol giftig, således at den ikke kan indtages eller genomdannes til anvendelse i levnedsmidler [21]. I den foreliggende sag er spiritusprodukterne til madlavning ganske vist gjort *uegnede som drikkevarer*, men kan stadig anvendes til fremstilling af levnedsmidler. Desuden er salt og peber, som tilsættes til dette formål, ikke et denatureringsmiddel, der er anerkendt inden for Den Europæiske Union til denaturering af alkohol [22].

— KN-kode 2208

39. Hvad angår KN-kode 2208 omfattede den på det her relevante tidspunkt [23] tre slags alkoholiske drikkevarer eller spiritusholdige væsker: »ethanol (ethylalkohol), ikke denatureret, med et alkoholindhold på under 80 % vol.; spiritus, likør og andre spiritusholdige drikkevarer; sammensatte alkoholholdige

21 — Dom af 7.12.2000, sag C-482/98, Italien mod Kommissionen, Sml. I, s. 10861, præmis 21 og 22.

22 — Jf. herom Kommissionens forordning (EF) nr. 3199/93 af 22.11.1993 om gensidig anerkendelse af fremgangsmåderne for fuldstændig denaturering af alkohol med henblik på fritagelse for punktafgift, EFT L 288, s. 12. Ifølge denne forordning kræver denaturering i Frankrig, som er oprindelsesland for den omhandlede madlavningsspiritus, at der tilsættes methylen og isopropylalkohol. I Det Forenede Kongerige, som er destinationsland for den, anvendes den såkaldte »trænafta« og råpyridin. I henhold til denne forordning anerkendes salt og peber intetsteds i Den Europæiske Union som denatureringsmiddel.

23 — Den relevante udgave af KN er den, der var gældende på datoen for vedtagelsen af direktiv 92/83, dvs. den 19.10.1992, jf. fjerde betragtning til direktiv 92/83.

tilberedninger af den art, der anvendes til fremstilling af drikkevarer« [24].

40. Madlavningsspiritus, som er emnet for det første spørgsmål (vin til madlavning og portvin til madlavning), er hverken spiritus fremstillet ved destillation (KN-underposition 2208 20) eller likør (KN-underposition 2208 70). Vin til madlavning og portvin til madlavning kan heller ikke anses for »andre spiritusholdige drikkevarer«, eftersom de jo er drikkeuegnede på grund af tilsætning af salt og peber.

41. Lige så lidt kan vin til madlavning og portvin til madlavning placeres under gruppen af »sammensatte alkoholholdige tilberedninger af den art, der anvendes til fremstilling af drikkevarer«. Disse typer madlavningsspiritus skal ifølge deres entydige formål netop ikke anvendes til at fremstille drikkevarer, men udelukkende til at tilberede madvarer.

42. Man kunne højst overveje at placere den omhandlede vin til madlavning og portvin til madlavning under KN-underposition 2208 90 91 »Ikke denatureret ethanol (ethylalkohol), med et alkoholindhold på under 80 % vol., i beholdere med indhold af 2 liter eller derunder«.

43. Dog må man ved indplacering af varer i KN ikke udelukkende have ordlyden i den enkelte KN-kode for øje. Det er også vigtigt at se på bestemmelserne til afsnittene og kapitlerne [25].

44. Af bestemmelse nr. 1, litra a), der er aftrykt forrest i kapitel 22 KN, kan det udledes, at produkter, som er tilberedt til brug ved madlavning og derfor uegnede til konsum som drikkevarer, ikke er omfattet af kapitel 22 KN [26], men skal indplaceres som almindelige næringsmidler under KN-kode 2103 [27].

45. Også Domstolen anerkender udtrykkeligt i dommen i sagen Gourmet Classic, at

24 — I den nugældende formulering af KN-kode 2208 er der ikke længere nogen henvisning til »sammensatte alkoholholdige tilberedninger af den art, der anvendes til fremstilling af drikkevarer«. Denne ændring i formuleringen af KN-kode 2208 går tilbage til Kommissionens forordning (EF) nr. 2448/95 af 10.10.1995, EFT L 259, s. 1; jf. den nyeste udgave af KN i bilag I til Kommissionens forordning (EF) nr. 948/2009 af 30.9.2009, EUT L 287, s. 1.

25 — Jf. punkt A, nr. 1, andet punktum, i de almindelige bestemmelser, som er aftrykt i I. del, afsnit I, i KN.

26 — Ifølge den nævnte bestemmelse er eneste undtagelse herfra nr. 1, litra. a), eddike, som har fået tildelt sin egen kode i kapitel 22 KN, KN-kode 2209.

27 — Endnu tydeligere er Verdenstoldorganisationen WCO's bemærkninger til kapitel 21 og 22 i det harmoniserede system, HS, som KN-koderne svarer til: I WCO's bemærkninger til kode 2103 nævnes vin til madlavning og cognac til madlavning udtrykkeligt som eksempler på produkter, der henhører herunder, mens bemærkningerne til kode 2208 udtrykkeligt anfører vin til madlavning og cognac til madlavning som eksempler på de produkter, der er undtaget her. Disse bemærkninger findes på internettet under <http://harmonizedsystem.wcoomdpublications.org> (senest besøgt den 6.5.2010). Ifølge fast retspraksis er de et vigtigt, men dog ikke retligt bindende hjælpemiddel til at fastslå rækkevidden af de enkelte KN-koder, jf. dom af 20.5.2010, sag C-370/08, Data I/O, Sml. I, s. 4401, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis.

vin til madlavning er et næringsmiddel, der som sådant ikke henhører under kapitel 22, men under kapitel 21 i den kombinerede nomenklatur [28].

46. Vin til madlavning og portvin til madlavning kan derfor, som Répertoire Culinaire med rette bemærker, hverken anses for produkter som omhandlet i KN-kode 2207 eller for produkter som omhandlet i KN-kode 2208.

— »Produktet i produktet«

47. Alligevel anså Domstolen i dommen i sagen Gourmet Classic den omstændighed, at vin til madlavning er et næringsmiddel som omhandlet i kapitel 21 KN, for at være »uden betydning« for bedømmelsen af punktafgiftspligten. Den understregede, at artikel 20, første led, i direktiv 92/83 også finder anvendelse, når varer, som omfattes af denne bestemmelses anvendelsesområde, *indgår i en vare*, der henhører under et andet kapitel i den kombinerede nomenklatur.

48. På grundlag af denne betragtning udtalte Domstolen, at »[s]åfremt den alkohol, som findes i vin til madlavning, har et virkeligt alkoholindhold på over 1,2 % vol., udgør den derfor ethanol som omhandlet i artikel 20, første led, i direktiv 92/83, der — med forbehold af undtagelsen i direktivets artikel 27, stk. 1, litra f) — pålægges den harmoniserede punktafgift« [29].

49. Med andre ord behandler Domstolen den blotte alkoholdel i vin til madlavning som et punktafgiftspligtigt »produkt i produktet« som omhandlet i artikel 20, første led, anden sætningshalvdel, i direktiv 92/83.

50. Også Kommissionen deler denne opfattelse. Den har udtalt, at artikel 20 i direktiv 92/83 er en almen opsamlingskategori, som helt generelt pålægger den harmoniserede punktafgift på spiritusholdige produkter, når disse ikke allerede er omfattet af et andet sted i direktivet.

51. Denne synsvinkel virker ikke overbevisende på mig. Den finder hverken støtte i

28 — Dommen i sagen Gourmet Classic, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 35; overensstemmende hermed Kommissionens retningslinjer, som Punktafgiftsudvalget tilsluttede sig næsten enstemmigt på sit møde den 26. og 27.11.2001, CED-dok. nr. 372 endelig af 11.11.2002.

29 — Dommen i sagen Gourmet Classic, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 39; i samme retning Kommissionens retningslinjer, som Punktafgiftsudvalget tilsluttede sig næsten enstemmigt på sit møde den 26. og 27.11.2001, CED-dok. nr. 372 endelig af 11.11.2002.

artikel 20's ordlyd eller i målsætningen med og hele sammenhængen i direktiv 92/83.

52. Hvis unionslovgiver havde ønsket at anse *alle de produkter*, i hvilke der kan påvises bestemte mængder alkohol, for punktafgiftspligtig ethanol, ville der ikke have været brug for et så komplekst regelsæt som i direktiv 92/83. Her skal der dog åbenbart kun defineres visse spiritusholdige drikkevarer og visse spiritusholdige produkter, som alle medlemsstater skal opkræve den harmoniserede punktafgift af [30]. Intet sted i direktiv 92/83 er der holdepunkt for, at produkter, som ikke er omfattet af nogen anden bestemmelse i direktivet, i hvert fald skal henhøre under artikel 20. Også artikel 20 selv bygger tydeligvis på den præmis, at *ikke al alkohol* skal beskattes som ethanol, men kun de tre spiritusholdige grupper af produkter, som er nærmere bestemt dér [31].

53. Den omstændighed, at et produkt som vin til madlavning eller portvin til madlavning indeholder alkohol, er i henhold til artikel 20, første led, i direktiv 92/83 i sig selv en nødvendig (»med et virkeligt alkoholindhold på over 1,2 % vol.«), men ikke tilstrækkelig betingelse for at opkræve punktafgift. Det kræves ifølge denne bestemmelse yderligere, at alkoholen forefindes i form af bestemte produkter eller delprodukter som omhandlet i KN-koderne 2207 og 2208.

54. Alkoholdelen af vin til madlavning eller portvin til madlavning er imidlertid ikke i sig selv noget selvstændigt (del)produkt. Ifølge alle de informationer, vi har til rådighed, fremstilles vin til madlavning og portvin til madlavning ikke syntetisk efter formlen »(ren) alkohol plus vand plus smagsstoffer«. Det drejer sig derimod om normal vin eller portvin, der er udviklet ved en gæringsproces, og som blot er iblandet salt og peber. Dette er i øvrigt blevet bekræftet af alle procesdeltagere på et spørgsmål under den mundtlige forhandling.

55. »Produktet i produktet« er altså, om overhovedet, ikke alkohol *tout court*, men vin eller portvin. Vin eller portvin er udgangsgrundlaget for fremstilling af vin til madlavning eller portvin til madlavning. Svarende hertil er det også kun vin eller portvin, der kan betragtes som (del)produkter, der i henhold til artikel 20, første led, anden sætningshalvdel, i direktiv 92/83 »indgår i en [anden] vare, der henhører under et andet

30 — Jf. også tredje betragtning til direktiv 92/83 (»bør der fastsættes fælles definitioner *for alle de pågældende produkter*«), og fjerde betragtning til samme direktiv (»sådanne definitioner bør baseres på definitionerne i den udgave af Den Kombinerede Nomenklatur, der gælder [...]«, min fremhævelse.

31 — Jf. også 15. betragtning til direktiv 92/83 (»for al ethanol *som defineret i dette direktiv*«), min fremhævelse.

KN-kapitel«, nemlig vin til madlavning eller portvin til madlavning.

56. Vin og portvin er for deres del ikke produkter, som henhører under KN-kode 2207 eller 2208. Begge henhører under KN-kode 2204 [32]. Selv om man altså ville anse vin eller portvin for et »produkt i produktet« vin til madlavning, henholdsvis portvin til madlavning, finder artikel 20, første led, i direktiv 92/83 ikke anvendelse, fordi »produktet i produktet« ikke kan indplaceres under KN-kode 2207 eller 2208, der er udtømmende opregnet dér [33].

57. Hvorvidt og på hvilke betingelser produkter under KN-kode 2204 (vin og portvin) er pålagt punktafgift som ethanol, fremgår udelukkende af *andet led*, men ikke af *første led* i artikel 20 i direktiv 92/83.

58. Det strider mod retssikkerhedsprincippet også at anvende bestemmelsen i artikel 20, første led, i direktiv 92/83 i strid med dens ordlyd på produkter som vin og portvin under KN-kode 2204. Retssikkerhedsprincippet, der hører til de grundlæggende unionsretlige principper [34], påbyder, at retsregler er klare og præcise, og at deres anvendelse er forudsigelig for borgeren. Dette krav gælder i særlig grad, når det drejer sig om bestemmelser, der kan have negative konsekvenser for borgerne, især når der er tale om bestemmelser med retsvirkninger af økonomisk art, således at de berørte kan få et nøjagtigt kendskab til omfanget af de forpligtelser, der herved pålægges dem [35].

59. Alt i alt kommer jeg derfor til den konklusion, at Domstolen tog fejl, da den i dommen i sagen Gourmet Classic indplacerede »den alkohol, som findes i vin til madlavning«, som »ethanol som omhandlet i artikel 20, første led, i direktiv 92/83« [36]. Domstolen bør ikke fastholde sin daværende vurdering.

32 — Ikke-mousserende vin i beholdere med et indhold på to liter eller derunder, som er fremstillet i EU og har et alkoholindhold på 15 % vol. eller derunder, henhører under KN-underposition 2204 21 11 — 2204 21 84, portvin med et virkeligt alkoholindhold på over 15 % vol. op til 22 % vol. hører under KN-underposition 2204 21 89.

33 — Allerhøjst ville cognac, der er udgangsgrundlaget for fremstilling af cognac til madlavning, kunne henhøre under KN-underposition 2208 20 12 som spiritus. Som nævnt i indledningen er cognac til madlavning dog ikke genstand for det første præjudicielle spørgsmål.

34 — Dom af 14.4.2005, sag C-110/03, Belgien mod Kommissionen, Sml. I, s. 2801, præmis 30, og af 10.1.2006, sag C-344/04, IATA og ELFAA, Sml. I, s. 403, præmis 68.

35 — Se herom generelt dom af 18.11.2008, sag C-158/07, Förster, Sml. I, s. 8507, præmis 67, og af 14.1.2010, sag C-226/08, Stadt Papenburg, Sml. I, s. 131, præmis 45, samt specielt om bestemmelser af økonomisk belastende art dom af 15.12.1987, sag 326/85, Nederlandene mod Kommissionen, Sml. s. 5091, præmis 24, af 16.9.2008, sag C-288/07, Isle of Wight Council m.fl., Sml. I, s. 7203, præmis 47, og af 10.9.2009, sag C-201/08, Plantanol, Sml. I, s. 8343, præmis 46.

36 — Dommen i sagen Gourmet Classic, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 39.

60. Under alle omstændigheder relativerer det betydningen af dommen i sagen Gourmet Classic, at det var formaliteten i det præjudicielle spørgsmål, der dengang stod i centrum; generaladvokaten behandlede i sit forslag til afgørelse endda udelukkende spørgsmålet om formaliteten [37]. I den daværende sag var der talrige argumenter, der ikke blev diskuteret ved Domstolen; argumenter, som den nationale ret og parterne, især Répertoire Culinaire, *i den foreliggende sag* har drøftet udførligt. Dette forhold bør i sig selv være anledning til ikke at overvurdere dommen i sagen Gourmet Classic [38].

61. Inden for unionsretten udgør Domstolens domme i øvrigt ikke nogen »binding precedents« [39]. Selv om Domstolen efter sin natur er forsigtig med at afvige fra eksisterende domme [40], er det før sket i adskillige vigtige sager, at den har taget sin tidligere praksis op til fornyet overvejelse og om nødvendigt udtrykkeligt ændret eller præciseret den [41]. Jeg anbefaler, at man også i den foreliggende sag slår ind på den vej.

62. Hvis Domstolen i den foreliggende sag skulle beslutte sig til at følge min anbefaling og ændre sin praksis fra dommen i sagen Gourmet Classic, ville jeg ikke anse det for nødvendigt, at virkningen af Domstolens dom blev begrænset til kun at gælde fremtiden. En sådan begrænsning af en doms virkning udgør ifølge fast retspraksis det absolutte undtagelsestilfælde; den er kun berettiget, hvis det synes uomgængeligt af hensyn til retssikkerheden og beskyttelsen af den berettigede forventning [42]. Det er ikke tilfældet her. Eventuelle tilbagebetalingskrav for tidligere erlagt punktafgift på vin til madlavning eller portvin til madlavning vil formentlig holde sig inden for meget overskuelige rammer. Desuden var det også efter dommen i sagen Gourmet Classic muligt at ansøge om afgiftsfritagelse eller tilbagebetaling af afgiften inden for rammerne af artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83. Skattemyndighederne i medlemsstaterne har altså også indtil nu i mange tilfælde måttet regne med i den sidste ende ikke at kunne opkræve eller at måtte tilbagebetale punktafgiften på vin til madlavning og portvin til madlavning.

3. Foreløbig konklusion

63. Sammenfattende foreslår jeg at besvare det første spørgsmål således: »Vin og portvin, der med henblik på anvendelse som vin

37 — Generaladvokat Bots forslag til afgørelse af 3.4.2008 i sagen Gourmet Classic, nævnt ovenfor i fodnote 6.

38 — Jf. i samme retning dom af 16.5.2000, sag C-388/95, Belgien mod Spanien, »Rioja«, Sml. I, s. 3123, især præmis 51 og 52.

39 — Generaladvokat Trstenjaks forslag til afgørelse af 28.3.2007 i sag C-331/05 P, Internationaler Hilfsfonds mod Kommissionen, Sml. I, s. 5475, punkt 85.

40 — Generaladvokat Lagranges forslag til afgørelse af 13.3.1963 i de forenede sager 28/62-30/62, Da Costa m.fl., Sml. 1954-1964, s. 395, org.ref.: Rec. s. 59, og generaladvokat Poiares Maduros forslag til afgørelse af 1.2.2006 i de forenede sager C-94/04 og C-202/04, Cipolla m.fl., Sml. I, s. 11421, punkt 28 og 29.

41 — Dom af 24.11.1993, forenede sager C-267/91 og C-268/91, Keck og Mithouard, Sml. I, s. 6097, præmis 14, og af 25.7.2008, sag C-127/08, Metock m. fl., Sml. I, s. 6241, præmis 58.

42 — Dom af 2.2.1988, sag 24/86, Blaizot m.fl., Sml. s. 379, præmis 28, af 15.3.2005, sag C-209/03, Bidar, Sml. I, s. 2119, præmis 67, og af 13.4.2010, sag C-73/08, Bressol m.fl. og Chaverot m.fl., Sml. I, s. 2735, præmis 91.

til madlavning eller portvin til madlavning, er blevet tilsat så meget salt og peber, at de er uegnede til konsum som drikkevarer, henhører ikke under begrebet ethanol som omhandlet i artikel 20, første led, i direktiv 92/83.«

B — *Andet, tredje og fjerde spørgsmål: Faktorer, der udløser afgiftsfritagelse for madlavningsspiritus, og deres udformning*

64. Det andet, tredje og fjerde spørgsmål vedrører de faktorer, der udløser afgiftsfritagelse for madlavningsspiritus, og deres udformning.

65. Ifølge den besvarelse, jeg har foreslået på det første spørgsmål [43], er den beslaglagte vin til madlavning og portvin til madlavning ikke punktafgiftspligtig, således at der for så vidt ikke rejser sig noget spørgsmål om en eventuel afgiftsfritagelse. Det andet, tredje og fjerde spørgsmål forbliver dog i hvert fald relevante for den beslaglagte cognac til madlavning, eftersom denne er punktafgiftspligtig i henhold til artikel 20, første led, i direktiv 92/83 [44].

1. De faktorer, der udløser afgiftsfritagelse for madlavningsspiritus, og deres udformning (tredje spørgsmål)

66. Først spørger den forelæggende ret i det tredje spørgsmål om, på hvilket retsgrundlag madlavningsspiritus kan fritages for den harmoniserede punktafgift i direktiv 92/83's forstand [45].

67. To faktorer kan udløse en afgiftsfritagelse: For det første indrømmes der i henhold til artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 fritagelse for punktafgift for alkohol og alkoholholdige drikkevarer, der anvendes til at fremstille aromastoffer bl.a. til fremstilling af levnedsmidler og ikke-alkoholholdige drikkevarer med et alkoholindhold, der ikke overstiger 1,2 % vol. For det andet indtræder der i henhold til artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83 også fritagelse for punktafgift, bl.a. når de anvendes til fremstilling af levnedsmidler, forudsat at alkoholindholdet i det enkelte tilfælde ikke overstiger 5 liter ren alkohol pr. 100 kg produkt.

43 — Jf. ovenfor i punkt 28-63.

44 — Cognac til madlavning indeholder cognac, dvs. spiritus som omhandlet i KN-kode 2208, således at den som ethanol i henhold til artikel 20, første led, i direktiv 92/83 er pålagt den harmoniserede punktafgift på alkohol.

45 — I det omfang det tredje spørgsmål drejer sig om, hvornår der foreligger en afgiftsfritagelse (»behandles som fritaget for punktafgift på tilberedningsstedet«), overlapper det det fjerde spørgsmål og vil blive drøftet i den sammenhæng, punkt 81-93.

68. Hvad først angår artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83 er det ganske vist ikke på forhånd udelukket, at madlavningsspiritus anvendes til at fremstille aromastoffer til fremstilling af levnedsmidler. Men efter alle de informationer, Domstolen har til rådighed, er det imidlertid i den foreliggende sag ikke det formål, madlavningsspiritus anvendes til, i hvert fald ikke det primære formål.

69. Den omtvistede madlavningsspiritus skal nemlig anvendes direkte til fremstilling af levnedsmidler og skal ikke indgå i en proces forud for madlavningen, hvor der blot genereres aromastoffer. Heller ikke saucer, der tilberedes ved hjælp af madlavningsspiritus, er aromastoffer som omhandlet i artikel 27, stk. 1, litra e), i direktiv 92/83. Disse saucer er derimod i sig selv levnedsmidler, der enten indtages som en bestanddel af madretter eller serveres til dem.

70. Derfor er det ikke artikel 27, stk. 1, litra e), der er relevant for afgiftsfritagelsen for madlavningsspiritus som den her omtvistede, men derimod artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83. Herfor taler også det forhold, at vin, portvin og cognac ikke i et køkken udelukkende bruges som smagsstoffer, men har mere vidtgående anvendelser, f.eks. ved mørning af kød eller flambering af retter. Dette forhold har Kommissionen med rette peget på [46].

46 — Kommissionen taler om, at madlavningsspiritus bruges til at gøre kød mørt (»tenderising meat«).

71. Også Domstolen har i sin dom i sagen Gourmet Classic anerkendt, at det på grundlag artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83 kan komme i betragtning at fritage madlavningsspiritus for punktafgift [47]. Fritagelsen afhænger af tre betingelser.

72. For det første skal det dreje sig om alkohol eller et alkoholholdigt produkt i direktiv 92/83's forstand. Dette gælder i hvert fald for den her omtvistede cognac til madlavning, da den som allerede nævnt i henhold til artikel 20, første led, i direktiv 92/83 skal anses for punktafgiftspligtig ethanol [48].

73. For det andet skal denne madlavningsspiritus anvendes til fremstilling af levnedsmidler. Også dette er ubestridt tilfældet her. Fremstilling af levnedsmidler er endda det eneste formål med den beslaglagte madlavningsspiritus, da den er uegnet til konsum som drikkevarer.

74. For det tredje må alkoholindholdet ikke overstige »5 liter ren alkohol pr. 100 kg produkt«.

47 — Dommen i sagen Gourmet Classic, nævnt ovenfor i fodnote 6, præmis 39; dommen vedrørte vin til madlavning.

48 — Jf. ovenfor i fodnote 44. Denne antagelse passer derimod kun på vin til madlavning og portvin til madlavning, såfremt Domstolen imod mit forslag fastholder sin praksis fra dommen i sagen Gourmet Classic, nævnt ovenfor i fodnote 6.

75. Ordlyden i artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83 kan for så vidt give anledning til misforståelser, da det ikke er klart, om det drejer sig om en maksimumsgrænse for alkoholindholdet *i den anvendte madlavningsspiritus* eller for alkoholindholdet *i det fremstillede levnedsmiddel*. Det sidstnævnte synspunkt er at foretrække.

76. Formålet med artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83 er nemlig ikke at give bestemte metoder til fremstilling af levnedsmidler forrang, således at alene ingredienser med et relativt ringe indhold af alkohol medfører fritagelse for punktafgift. Tværtimod er formålet at neutralisere virkningen af punktafgifter på alkohol som mellemklasseprodukt, når den indgår som en bestanddel i andre handels- eller industriprodukter [49].

77. Desuden skal det sikres, at der opkræves punktafgift af den faktiske indtagelse af alkohol uafhængigt af den form, den indtages i. En afgiftsfritagelse skal kun være tilladt, når den restalkohol i levnedsmidlerne, som den endelige forbruger indtager, ligger under en af unionslovgiver fastsat de-minimis-tærskel, nemlig 5 liter ren alkohol pr. 100 kg *af det færdige produkt*.

49 — Dom af 19.4.2007, sag C-63/06, Profisa, Sml. I, s. 3239, præmis 17.

78. Det udslagsgivende for afgiftsfritagelsen er altså, hvor meget alkohol der er i det levnedsmiddel, som er fremstillet under anvendelse af madlavningsspiritus, men ikke, hvor meget alkohol der er i selve spiritusvaren, som er anvendt til madlavning [50].

79. I den foreliggende sag er der enighed mellem parterne i hovedsagen om, at resultatet, når man følger en anerkendt opskrift ved anvendelsen af vin til madlavning som ingrediens, altid bliver et færdigt produkt med et alkoholindhold på under 5 % vol., således at det er muligt at anvende artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83.

80. Som foreløbig konklusion kan følgende dermed fastslås:

»Madlavningsspiritus, som er pålagt den harmoniserede punktafgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer, skal i overensstemmelse med artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83 fritages for denne afgift.«

50 — Alkoholindholdet i ingrediensen er kun relevant som et indledende spørgsmål ved den første betingelse i artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83 (punkt 72 ovenfor), nemlig når det gælder om at bestemme, om der overhovedet er tale om en spiritusvare pålagt punktafgift; jf. f.eks. artikel 20, første eller andet led, i direktiv 92/83.

2. Virkningen af, at en vare, der er fritaget for punktafgift, overgår til forbrug i fremstillingslandet (fjerde spørgsmål)

81. Med sit fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, hvilke forpligtelser det medfører for indførselsmedlemsstaten, at den pågældende madlavningsspiritus allerede i den medlemsstat, hvor den er fremstillet, var i fri omsætning. Den samme problematik berøres desuden også allerede i det tredje spørgsmål [51].

82. For at kunne behandle dette emne er man nødt til at skelne mellem årsagerne til, at en vare var i fri omsætning i fremstillingsmedlemsstaten.

83. I normale tilfælde overgår en vare til forbrug, når den punktafgift, der er forfalden i produktionsmedlemsstaten, betales (artikel 6, stk. 1, første afsnit, i direktiv 92/12). Transporteres den pågældende vare derefter til erhvervsmæssige formål til en anden medlemsstat, forfalder punktafgiften på ny i denne anden medlemsstat (artikel 7, stk. 1 og 2, i direktiv 92/12), hvorimod den punktafgift, der er betalt i oprindelseslandet, godtgøres [52]. Hermed sikres det, at en vare, der er pålagt den harmoniserede punktafgift, altid afgiftsbelægges i den medlemsstat, hvor forbruget rent faktisk finder sted, og at det sker med den dér gældende afgiftssats [53].

84. Den her omhandlede madlavningsspiritus er derimod en vare, som skattemyndighederne i produktionslandet (Frankrig) slet ikke anser for punktafgiftspligtig. Det er blevet bekræftet af Répertoire Culinaire og den franske regering som svar på et spørgsmål under den mundtlige forhandling for Domstolen. Når spiritusvarerne til madlavning lige fra begyndelsen var i fri omsætning, skyldtes det altså, at der efter de derværende myndigheders opfattelse slet ikke skulle opkræves nogen punktafgift af dem.

85. I et sådant tilfælde består der, som Kommissionen korrekt har understreget, ikke nogen interesse i at sikre, at varen afgiftsbelægges i forbrugsmedlemsstaten (her: Det Forenede Kongerige). Den skal derimod slet ikke afgiftsbelægges.

86. Omvendt består der en særlig EU-retlig interesse i, at punktafgiftspligten såvel som fritagelsen for punktafgift på alkohol og

51 — I det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om punktafgiftspligtig madlavningsspiritus, eftersom den er beregnet til tilberedelse af levnedsmidler, allerede skal »behandles som fritaget for punktafgift på tilberedningsstedet«.

52 — Artikel 22, sammenholdt med artikel 7 i direktiv 92/12; jf. også 18. betragtning til samme direktiv og dom af 23.11.2006, sag C-5/05, Joustra, Sml. I, s. 11075, præmis 30.

53 — Disse afgiftssatser kan variere betydeligt fra medlemsstat til medlemsstat.

alkoholholdige drikkevarer behandles ensartet i alle medlemsstaterne og dermed i hele det indre marked [54], for at sikre, at det indre marked kan fungere tilfredsstillende [55].

87. En forudsætning for, at det indre marked kan fungere, er, at der er fri bevægelighed for alle varer (artikel 26, stk. 2, TEUF og artikel 28 TEUF — 37 TEUF [56]), også for punktafgiftspligtige varer [57]. Dertil hører i overensstemmelse med princippet om gensidig anerkendelse [58], at skatteforvaltningen i destinationslandet anerkender den tarifering, som de kompetente tjenestesteder i oprindelseslandet har foretaget af en vare som punktafgiftspligtig, som ikke-punktafgiftspligtig eller som fritaget for punktafgift [59]. Selv om de nationale afgiftssatser på alkohol og alkoholholdige drikkevarer kan variere meget, er selve reglerne om afgiftens forfald nemlig som sådanne harmoniseret og undergivet de samme betingelser i samtlige medlemsstater [60].

88. Det ville i unødig grad vanskeliggøre de frie varebevægelser i det indre marked, hvis myndighederne i Det Forenede Kongerige i et tilfælde som det foreliggende inden for rammerne af den tilbagebetalingsmodel, de benytter [jf. artikel 4, stk. 1, litra a), FA 1995] [61], først insisterede på at opkræve punktafgiften for de spiritusvarer til madlavning, der er indført fra Frankrig, for derpå kort efter at betale dem tilbage igen.

89. Medlemsstaterne må ganske vist gerne træffe egnede foranstaltninger til bekæmpelse af svig, unddragelse og misbrug i forbindelse med fritagelse for punktafgift [62]. Sådanne foranstaltninger forudsætter imidlertid, at konkrete, objektivt verificerbare holdepunkter taler for, at der foreligger en alvorlig risiko for

54 — Fjerde betragtning til direktiv 92/12 (»for at sikre det indre markeds etablering og funktion bør reglerne om afgiftens forfald være identiske i alle medlemsstater«); jf. i samme retning også dom af 2.4.1998, sag C-296/95, EMU Tabac m.fl., Sml. I, s. 1605, præmis 22, og af 5.4.2001, sag C-325/99, Van de Water, Sml. I, s. 2729, præmis 39, samt Joustra-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 52, præmis 27.

55 — Første betragtning til direktiv 92/12 og tredje betragtning til direktiv 92/83.

56 — Tidligere artikel 14, stk. 2, EF og artikel 23 EF — 31 EF.

57 — Første betragtning til direktiv 92/12.

58 — Dette har været et fast etableret princip i retspraksis om frie varebevægelser siden dommen af 20.2.1979, sag 120/78, Rewe-Zentral, »Cassis de Dijon«, Sml. s. 649, præmis 14, jf. f.eks. dom af 22.10.1998, sag C-184/96, Kommissionen mod Frankrig, »foie gras«, Sml. I, s. 6197, præmis 28.

59 — Den gensidige anerkendelse lå også bag dommen i sagen Italien mod Kommissionen, nævnt ovenfor i fodnote 21. Det drejede sig der om spørgsmålet om, under hvilke betingelser en medlemsstat undtagelsesvis — selv om den i princippet er forpligtet til det — kan nægte at anerkende skatte- og afgiftsfritagelser, der er indrømmet af andre medlemsstater.

60 — Jf. endnu en gang fjerde betragtning til direktiv 92/12.

61 — Denne tilbagebetalingsmodel hviler på den valgmulighed, der er åbnet for i artikel 27, stk. 6, i direktiv 92/83, og bestemmer, at punktafgift på alkohol først skal erlægges og derpå på visse betingelser igen kan godtgøres. Ved madlavningsspiritus finder tilbagebetalingen først sted, når spiritusvarerne er blevet forarbejdet ved tilberedelsen af levnedsmidler.

62 — Jf. herom indledningen til artikel 27, stk. 1, samt 22. betragtning til direktiv 92/83.

svig, unddragelse og misbrug [63], idet afgiftsfritagelse er hovedreglen på anvendelsesområdet for artikel 27 i direktiv 92/83 og afslag herpå undtagelsen [64].

90. Generelle påstande om, at der i forbindelse med et bestemt produkt kan ske svig, unddragelse og misbrug, berettiger ikke indførselsmedlemsstaten til på forhånd at nægte en afgiftsfritagelse, som er indrømmet i produktionsmedlemsstaten [65]. Det ville være i strid med de frie varebevægelser og i øvrigt også med princippet om loyalt samarbejde mellem medlemsstaterne.

91. I den foreliggende sag står det fast ud fra de af den forelæggende ret konstaterede faktiske omstændigheder, at den beslaglagte madlavningsspiritus er udrikkelig på grund af tilsætning af salt og peber. Det er ikke muligt på en økonomisk forsvarlig måde hverken at rense produkterne for det tilsatte salt og peber eller fuldstændigt at isolere alkoholen i dem. Som den forelæggende ret desuden har udtalt, findes der ingen tegn på tilfælde af misbrug i forbindelse med madlavningsspiritus som den her omhandlede. Det kan altså med en til sikkerhed grænsende sandsynlighed lægges til grund, at den beslaglagte madlavningsspiritus rent faktisk anvendes som omhandlet i artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83 til fremstilling af levnedsmidler.

92. Dermed mangler der i en sag som den foreliggende konkrete og objektivt verificerbare holdepunkter for, at de omhandlede produkter med urette i produktionsmedlemsstaten blev anset for ikke at være pålagt punktafgift eller at være fritaget for punktafgift, eller at det omhandlede produkt skulle kunne anvendes i strid med meningen og formålet med en afgiftsfritagelse. Under sådanne omstændigheder afslører de britiske skattemyndigheders insisteren på, at punktafgiften for den omtvistede madlavningsspiritus skal erlægges, sig som ren formalisme, der ikke er nogen saglig begrundelse for.

93. Sammenfattende skal det fjerde spørgsmål derfor besvares således: »Produkter, der er i fri omsætning i produktionsmedlemsstaten, hvor de ikke er punktafgiftsbelagt eller er fritaget for punktafgift, må heller ikke i en anden medlemsstat, som de er overført til med et erhvervsmæssigt formål for øje, undergives bestemmelserne om den harmoniserede punktafgift, medmindre der foreligger

63 — Dommen i sagen Italien mod Kommissionen, nævnt ovenfor i fodnote 21, præmis 52; i samme retning — selv om det er i en anden sammenhæng — dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 75, og af 7.7.2005, sag C-147/03, Kommissionen mod Østrig, Sml. I, s. 5969, præmis 68.

64 — I samme retning — vedrørende artikel 27, stk. 1, litra a) og b), i direktiv 92/83 — dommen i sagen Italien mod Kommissionen, nævnt ovenfor i fodnote 21, præmis 50, og Profisa-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 49, præmis 18.

65 — Det er fast retspraksis, at der ikke må sluttes fra den blotte udnyttelse af retsregler eller af beskatningsordninger til et misbrug, jf. f.eks. dom af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 36 og 37, af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 61, og af 30.1.2007, sag C-150/04, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 1163, præmis 58.

konkrete og objektivt verificerbare holdepunkter for,

— at det i produktionsmedlemsstaten fejlagtigt blev antaget, at der forelå afgiftsfrihed eller afgiftsfritagelse

eller

— at produkter, som i produktionsmedlemsstaten i henhold til artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83 var fritaget for punktafgift, ville kunne anvendes til andre formål end de dér anførte.«

3. De EU-retlige betingelser for punktafgiftsfritagelse gennem tilbagebetaling (det andet spørgsmål)

94. Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, hvilke betingelser unionsretten stiller til udformningen i den nationale lovgivning af punktafgiftsfritagelsen i henhold til artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83, når den pågældende medlemsstat beslutter at anvende tilbagebetalingsmodellen som omhandlet i artikel 27, stk. 6, i direktiv 92/83.

95. Baggrunden for dette spørgsmål er, at tilbagebetaling af punktafgifter for madlavningsspiritus ifølge Det Forenede Kongeriges bestemmelser kun er mulig under meget snævre betingelser, som er fastsat i artikel 4 i FA 1995, af hvilke den forelæggende ret fremhæver følgende i forbindelse med sit andet spørgsmål:

— De alkoholholdige drikkevarer skal rent faktisk være blevet anvendt som en ingrediens ved fremstilling af levnedsmidler [artikel 4, stk. 1, litra a), sammenholdt med stk. 2, litra c), FA 1995].

— Kun personer, der selv har anvendt de alkoholholdige drikkevarer som en ingrediens i varer eller driver engroshandel med sådanne varer, kan ansøge om tilbagebetaling [artikel 4, stk. 3, litra a) og b), FA 1995].

— Krav om godtgørelse skal fremsættes inden for en frist på højst fire måneder fra afgiftsbetalingen [artikel 4, stk. 5, litra a), FA 1995].

— Tilbagebetalingsbeløbet må ikke være under 250 GBP [artikel 4, stk. 5, litra b), FA 1995].

96. Det skal indledningsvis påpeges, at det i henhold til artikel 27, stk. 6, i direktiv 92/83 står medlemsstaterne frit for at gennemføre fritagelsen for den harmoniserede punktafgift ved at tilbagebetale de erlagte punktafgifter [66].

97. Fastsættelsen af de nærmere regler for tilbagebetalingen af punktafgift påhviler medlemsstaterne. Dette fremgår dels af princippet om, at disse frit kan anvende deres egne processuelle regler, dels af de indledende ord til artikel 27, stk. 1, i direktiv 92/83 (»medlemsstaterne fritager [...] på betingelser, som de fastsætter«). Samtidig skal ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet dog som altid respekteres [67].

98. I den foreliggende sag findes der ingen holdepunkter for en mere ugunstig behandling af tilbagebetaling af punktafgift i de EU-retligt harmoniserede tilfælde end ved andre punktafgifter, som fastsættes på rent nationalt plan. Der rejser sig således ingen problemer med hensyn til *ækvivalensprincippet*.

99. Derimod kræver det en nærmere drøftelse af, om betingelserne i artikel 4 FA 1995 for tilbagebetaling er forenelige med *effektivitetsprincippet*. Dette princip kræver, at tilbagebetaling af punktafgift ikke i praksis gøres umulig eller uforholdsmæssig vanskelig [68]. Dertil kommer i henhold til artikel 27, stk. 1, i direktiv 92/83, at betingelserne for en tilbagebetaling skal tjene til »at sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse« af fritagelser for punktafgift og »at hindre svig, unddragelse eller misbrug«.

100. Det strider ikke i sig selv mod EU-rettens krav, at madlavningsspiritus i henhold til artikel 4 FA 1995 faktisk skal være blevet anvendt til fremstilling af levnedsmidler. Ved en tilbagebetalingsmodel som omhandlet i artikel 27, stk. 6, i direktiv 92/83 ligger det endda i sagens natur, at den punktafgift, der skal tilbagebetales, vedrører alkohol, som allerede er blevet anvendt som en ingrediens ved madlavning.

66 — Jf. også 18. betragtning til direktiv 92/83.

67 — Fast retspraksis; se blandt mange domme følgende, der er afsagt i helt forskellige sammenhænge: dom af 27.3.1980, sag 61/79, Denkavit italiana, Sml. s. 1205, præmis 22-25, af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, præmis 12, af 15.9.1998, sag C-231/96, Edis, Sml. I, s. 4951, præmis 34, af 6.10.2005, sag C-291/03, MyTravel, Sml. I, s. 8477, præmis 17, og af 26.1.2010, sag C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales, Sml. I, s. 635, præmis 31.

68 — Jf. endnu en gang de ovenfor i fodnote 67 nævnte domme: San Giorgio-dommen, præmis 12, Edis-dommen, præmis 34, og MyTravel-dommen, præmis 17; i samme retning dom af 15.4.2008, sag C-268/06, Impact, Sml. I, s. 2483, præmis 46, og af 29.10.2009, sag C-63/08, Pontin, Sml. I, s. 10467, præmis 43.

101. Kun i tilfælde af importeret madlavningsspiritus skal myndighederne i indførselsmedlemsstaten som nævnt [69] anerkende en afgiftsfritagelse, der allerede er indrømmet i produktionsmedlemsstaten. Myndighederne kan i den forbindelse ikke kræve, at en punktafgift først erlægges, og at der derpå — efter madlavningen — ansøges om tilbagebetaling af den.

102. Det problematiske ved en bestemmelse som artikel 4 FA 1995 er imidlertid, at den udelukker tilbagebetaling af punktafgift, for så vidt som tilbagebetalingsbeløbet ligger under 250 GBP. Dette minimumsbeløb kan oven i købet sættes op af skattemyndigheder [artikel 4, stk. 5, litra b), og stk. 6, FA 1995].

103. Ganske vist er det ifølge unionsretten i princippet ikke udelukket, at en medlemsstat undtager bagatelbeløb fra tilbagebetaling. I modsætning til momsområdet [70] indeholder direktiv 92/83 dog ikke en sådan mulighed. Selv om man ville lægge til grund, at bagatelgrænser kan indføres i national ret, også uden at direktivet udtrykkeligt tillader det, kan et beløb på 250 GBP under ingen omstændigheder anses for acceptabelt [71]. Det drejer sig her om et beløb, der ligger klart over enhver tænkelig de-minimis-tærskel.

104. Hertil kommer, at bagatelgrænsen i en bestemmelse som artikel 4 FA 1995 er knyttet sammen med en begrænsning af kredsen af ansøgningsberettigede og af en relativt kort ansøgningsfrist. Disse elementer i bestemmelsen — minimumsbeløb, ansøgningsfrist og begrænset kreds af ansøgningsberettigede — forstærker hinanden i deres virkning.

105. Som Répertoire Culinaire har forklaret så anskueligt under sagen for Domstolen, ville det med udgangspunkt i den i 2002 gældende punktafgiftssats i Det Forenede Kongerige [72] have krævet et forbrug på mindst 215 flasker vin til madlavning i en periode på tre måneder for at nå minimumsbeløbet på 250 GBP for tilbagebetaling af punktafgiften i henhold til artikel 4 FA 1995. Disse angivelser er ikke blevet bestridt af nogen af procesdeltagerne.

69 — Jf. min gennemgang af det fjerde spørgsmål, punkt 81-93 ovenfor.

70 — Jf. artikel 183, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, EUT L 347, s. 1, om tilbagebetaling eller overførsel af for meget betalt moms.

71 — Den 16.7.2002, datoen for beslaglæggelsen af den omtvistede madlavningsspiritus, svarede dette beløb til ca. 388 EUR; den 10.6.2010, datoen for den mundtlige forhandling i den foreliggende præjudicielle sag, var det ca. 302 EUR.

72 — Répertoire Culinaire refererer til perioden før den 27.4.2002, hvor størstedelen af virksomhedens fordringer om tilbagebetaling ifølge dens egne angivelser stammer fra.

106. På det angivne grundlag er det ikke svært at se, med forbehold af den forelæggende rets kontrol af dets rigtighed, at det i Det Forenede Kongerige højst er storforbrugere af madlavningsspiritus, der kan nyde godt af punktafgiftsfritagelsen ifølge artikel 27, stk. 1, litra f). En lang række restauranter og andre virksomheder, som kun lejlighedsvis anvender madlavningsspiritus og i hvert fald i mindre mængder ved tilberedelse af madretter, er i praksis udelukket fra at opnå fritagelse for punktafgift som følge af strengheden af den britiske regel om tilbagebetaling.

107. Hertil kommer, at artikel 4, stk. 3, FA 1995 udelukkende giver de personer, der selv anvender madlavningsspiritus som ingredienser i levnedsmidler eller driver engroshandel med sådanne levnedsmidler, ret til at ansøge om tilbagebetaling af punktafgiften. Dermed har en engroshandel som Répertoire Culinaire, der kun sælger madlavningsspiritus som sådan, men ikke de levnedsmidler, der fremstilles heraf, ikke nogen ansøgningsret.

108. Sammenfattende fører en ordning som artikel 4 FA 1995 i den sidste ende til, at den — præskriptive — regel om punktafgiftsfritagelse i henhold til artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83 i stort omfang bliver virkningsløs. Dette er i strid med den unionsretlige bestemmelse om, at de betingelser, medlemsstaterne fastsætter, skal sikre en korrekt og ukompliceret anvendelse af afgiftsfritagelsen (artikel 27, stk. 1, i direktiv 92/83). Også princippet om, at det på anvendelsesområdet for artikel 27 i direktiv 92/83 er afgiftsfritagelse, der er reglen, og afslag, som er undtagelsen [73], bliver på denne måde vendt til sin modsætning.

109. Det er ganske vist korrekt, at medlemsstaterne ved udformningen af deres nationale regler om fritagelse for eller tilbagebetaling af punktafgift også skal tage hensyn til kravet om at hindre svig, unddragelse eller misbrug [74]. Som allerede bemærket skal der dog i tilfælde af afslag på fritagelse for eller tilbagebetaling af punktafgift foreligge konkrete og objektivt verificerbare holdepunkter for et misbrug. Dette er ud fra alle de informationer, som Domstolen har til rådighed, ikke

73 — Jf. endnu en gang — vedrørende artikel 27, stk. 1, litra a) og b), i direktiv 92/83 — dommen i sagen Italien mod Kommissionen, nævnt ovenfor i fodnote 21, præmis 50, og Profisa-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 49, præmis 18.

74 — Jf. herom den indledende formulering i artikel 27, stk. 1, og 22. betragtning til direktiv 92/83.

tilfældet i sagen om den omtvistede madlavningsspiritus. En ordning, der fastsætter en relativt kort præklusionsfrist for ansøgninger om tilbagebetaling, som undtager beløb på under 250 GBP fra enhver tilbagebetaling, og som oven i købet generelt forholder engroshandlere af madlavningsspiritus ansøgningsretten til tilbagebetaling af punktafgift, ligger entydigt ud over det legitime formål at bekæmpe misbrug.

110. Sammenfattende skal det andet spørgsmål derfor besvares således:»En national ordning, der fastsætter en præklusionsfrist på fire måneder for tilbagebetaling af punktafgift på madlavningsspiritus og et minimumsbeløb for tilbagebetaling på 250 GBP samt undtager engroshandlere af madlavningsspiritus fra kredsen af ansøgningsberettigede, er i strid med artikel 27, stk. 1, i direktiv 92/83 og med effektivitetsprincippet.«

VI — Forslag til afgørelse

111. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare den præjudicielle anmodning fra First-Tier Tribunal (Tax) i Det Forenede Kongerige således:

»1) Vin og portvin, der med henblik på anvendelse som vin til madlavning eller portvin til madlavning har fået tilsat så meget salt og peber, at de er uegnede til konsum som drikkevarer, henhører ikke under begrebet ethanol som omhandlet i artikel 20, første led, i direktiv 92/83.

2) Madlavningsspiritus, som er pålagt den harmoniserede punktafgift på alkohol og alkoholholdige drikkevarer, skal i overensstemmelse med artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83 fritages for denne afgift.

3) Produkter, der er i fri omsætning i produktionsmedlemsstaten, hvor de ikke er punktafgiftsbelagt eller er fritaget for punktafgift, må heller ikke i en anden medlemsstat, som de er overført til med et erhvervsmæssigt formål for øje, undergives bestemmelserne om den harmoniserede punktafgift, medmindre der foreligger konkrete og objektivt verificerbare holdepunkter for,

— at det i produktionsmedlemsstaten fejlagtigt blev antaget, at der forelå afgiftsfrihed eller afgiftsfritagelse

eller

— at produkter, som i produktionsmedlemsstaten i henhold til artikel 27, stk. 1, litra f), i direktiv 92/83 var fritaget for punktafgift, ville kunne anvendes til andre formål end de dér anførte.

4) En national ordning, der fastsætter en præklusionsfrist på fire måneder for tilbagebetaling af punktafgift på madlavningsspiritus og et minimumsbeløb for tilbagebetaling på 250 GBP samt undtager engroshandlere af madlavningsspiritus fra kredsen af ansøgningsberettigede, er i strid med artikel 27, stk. 1, i direktiv 92/83 og effektivitetsprincippet.«