FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT
föredraget den 15 juli 2010[1]

I — Inledning

1. Användning av vin i matlagning är en tvåtusenårig tradition i Europa. Redan den romerska finsmakaren Marcus Gavius Apicius,[2] som är författare till en av de äldsta kokböckerna,[3] ska ha använt vin i sina såser.[4]

2. I förevarande fall är parterna inte oeniga om den korrekta användningen av vin vid matlagning. Parterna i målet vid den nationella domstolen är till och med uttryckligen eniga om att slutprodukten inte innehåller mer än 5 volymprocent alkohol vid en kvalificerad användning av vin enligt ett traditionellt recept till exempel för tillagningen av *Bœuf Bourguignon.*

3. Föremålet för denna begäran om förhandsavgörande är i stället om vin, portvin eller cognac som enbart är avsedda för matlagning omfattas av unionsrättsligt harmoniserad punktskatt på alkohol och alkoholdrycker och på vilka villkor en befrielse från denna punktskatt i förekommande fall ska ges. Det förefaller inte finnas någon enhetlig praxis i medlemsstaterna i detta avseende.

4. Det omtvistade matlagningsvinet, matlagningsportvinet och matlagningscognacen utgör sprit till vilken framställaren tillsatt salt och peppar så att de i enlighet med sina ändamål enbart kan användas vid tillagning av maträtter och inte kan konsumeras som drycker. Den brittiska skattemyndigheten[5] har emellertid utgått från att dessa produkter omfattas av punktskatt på alkohol. Den beslagtog därför en obeskattad last med matlagningsvin, matlagningsportvin och matlagningscognac (nedan även kallade

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Marcus Gavius Apicius ska ha levt i antika Rom första århundradet efter Kristus. Plinius den äldre har i sin bok *Naturalis historia* (Naturhistoria) betecknat honom som den största av alla slösare och epikuréer (*nepotum omnium altissimus gurges*, se Plin. nat. hist. 10, 133), som är född till alla typer av överdåd (*ad omne luxus ingenium natus*, se Plin. nat. hist. 9, 66).

3 — *De re coquinaria* (Om kokkonsten). I dagens lydelse torde denna receptsamling emellertid härröra från det tredje eller fjärde århundradet efter Kristus och därmed inte ha skrivits av Apicius själv.

4 — Se bland annat receptet på *ius in elixam omnem* (såser för alla typer av kokt kött) i *De re coquinaria*, bok 7, avsnitt 6, vilket tillskrivits Apicius.

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

matlagningssprit) som var avsedd för livsmedelsgrossisten Repertoire Culinaire Ltd i London vid dess import från Frankrike till Förenade kungariket. Tvisten mellan Repertoire Culinaire och den brittiska myndigheten avser återlämnandet av varorna.

5. Utgången av målet är egentligen uppenbar, eftersom domstolen i domen i målet Gourmet Classic [6] redan har fastställt att matlagningsvin omfattas av punktskatteplikt. Domstolen har här emellertid uttryckligen ombetts att se över sin rättsliga bedömning i detta avseende och komplettera den på vissa punkter.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Unionsrätten*

6. De tillämpliga unionsrättsliga bestämmelserna i detta mål utgörs av 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 [7] och av rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker. [8] Dessutom är delar av den så kallade kombinerade nomenklaturen av betydelse för utgången av förevarande mål.

1. Direktiv 92/12

7. I de allmänna bestämmelserna i direktiv 92/12 regleras bland annat i vilken medlemsstat och vid vilken tidpunkt punktskatt ska betalas på punktskattebelagda varor. I detta avseende föreskrivs följande i artikel 6.1 i direktiv 92/12:

”Skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion …”

8. Artikel 7 i direktiv 92/12 har i utdrag följande lydelse:

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

6 — Dom av den 12 juni 2008 i mål C-458/06, Gourmet Classic (REG 2008, s. I-4207).

7 — EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57.

8 — EGT L 316, s. 21; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 100.

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

…"

9. Avsnitt V i direktiv 92/83 innehåller i artiklarna 19–23 bestämmelser om beskattning av etylalkohol. I artikel 19.1 i direktivet anges följande i detta avseende:

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

2. Direktiv 92/83

10. Artikel 20 i direktiv 92/83 har följande lydelse:

"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."

11. Artikel 27 i direktiv 92/83 hör till bestämmelserna i avsnitt VII om skattebefrielser och har i utdrag följande lydelse:

"1. 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:

…

e) Varorna används vid framställning av smakämnen för tillverkning av livsmedel och alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent,

f) Varorna används direkt eller som en beståndsdel i halvfabrikat för framställning av livsmedel, fyllda eller ej, om i varje enskilt fall alkoholhalten inte överstiger 8,5 liter ren alkohol per 100 kg av halvfabrikat avsedda för choklad och 5 liter ren alkohol per 100 kg av halvfabrikat avsedda för övriga varor.

…

6. Medlemsstaterna skall ha frihet att genomföra de undantag som nämns ovan med hjälp av återbetalning av erlagd punktskatt. ”

3. Den kombinerade nomenklaturen

12. Numren 2204–2208 i den kombinerade nomenklaturen (KN),[9] till vilka det hänvisas i artikel 20 i direktiv 92/83, omfattas av kapitel 22 i KN (”drycker, sprit och ättika”) och avser följande varor:

”2204	Vin av färska druvor …
2204 10	– Mousserande vin
…	
2204 21	– Annat vin … på kärl rymmande högst 2 liter
…	
	– – – – Med en verklig alkoholhalt av högst 15 volymprocent
…	
	– – – – – – Vita:

9 — KN fastställs i bilaga 1 till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT L 256, s. 1; svensk specialutgåva, område 11, volym 13, s. 22). Relevant är den lydelse av KN som gällde den dag då direktiv 92/83 antogs, det vill säga den 19 oktober 1992 (se fjärde skälet i direktiv 92/83). Denna lydelse grundar sig på kommissionens förordning av den 26 juli 1991 (EGT L 259, s. 1) och trädde i kraft den 1 januari 1992.

…		2207	Odenaturerad etylalkohol med alkoholhalt av minst 80 volymprocent, etylalkohol och annan sprit, denaturerade, oavsett alkoholhalt.
	– – – – – – – Andra:		
…		2207 10 00	– Odenaturerad etylalkohol med en alkoholhalt av minst 80 volymprocent
	– – – – Med en verklig alkoholhalt överstigande 15 men inte 22 volymprocent	2207 20 00	– Etylalkohol och annan sprit, denaturerade, oavsett alkoholhalt
2204 21 89	– – – – – – Portvin	…	
…		2208	Odenaturerad etylalkohol med alkoholhalt av mindre än 80 volymprocent; sprit, likör och andra spritdrycker; sammansatta alkoholhaltiga beredningar av sådana slag som används för framställning av drycker.
2205	Vermouth och annat vin av färska druvor, smaksatt med växter eller aromatiska ämnen …	2208 20	– Sprit erhållen genom destillering av druvvin eller pressåterstoder av druvor
…			– – På kärl rymmande högst 2 liter
2206	Andra jästa drycker, t.ex. äppelvin (cider), päronvin och mjöd; blandningar av jästa drycker samt blandningar av jästa drycker och alkoholfria drycker, inte nämnda eller inbegripna någon annanstans …	2208 20 12	– – – Konjak
		…	
…			– Odenaturerad etylalkohol med alkoholhalt av mindre än 80 volymprocent

2208 90 91	– – – På kärl rymmande högst 2 liter	2103 90	– andra
…		…	
2209	Ättika …	2103 90 90	– – andra
…”		…”	

13. I inledningen till kapitel 22 i KN anges bland annat följande under rubriken ”Anmärkningar”:

”1. Detta kapitel omfattar inte

a) produkter enligt detta kapitel (andra än sådana enligt nr 2209) som har beretts för att användas för matlagningsändamål och därigenom blivit olämpliga som drycker (i allmänhet nr 2103) …”

14. Det ska dessutom hänvisas till KN-nummer 2103 som omfattas av kapitel 21 i KN (”Diverse ätbara beredningar”) och som betecknar följande varor:

”2103	Såser samt beredningar för tillredning av såser; blandningar för smaksättningsändamål; senapspulver och beredd senap.
…	

B — *Nationell rätt*

15. Vad gäller lagstiftningen i Förenade kungariket är section 4 i kapitel 4 i 1995 års finanslag (Finance Act 1995) (nedan kallad FA 1995) av betydelse.[10] Genom denna bestämmelse som enligt uppgifter från parterna i målet antogs för att införliva direktiv 92/83 inrättas ett förfarande för återbetalning av erlagd punktskatt på sprit. Den har följande lydelse:

”Befrielse för alkoholhaltiga drycker

1) Om Commissioners kan förses med bevis för att skattepliktig sprit för vilken skatt erlagts

10 — 1995 års skattelag.

a) används som ingrediens för tillverkning eller framställning av en vara i den mening som avses i andra stycket …

…

b) är verksam som grossisthandlare för varor enligt beskrivelsen i andra stycket eller ättika,

c) har tillverkat eller framställt varan eller ättikan för denna verksamhet,

föreligger en rätt till återbetalning av erlagd skatt gentemot Commissioners enligt följande bestämmelser i denna artikel.

d) har framställt en ansökan om återbetalning enligt följande bestämmelser i denna artikel och

2) I detta stycke avses med varor

…

e) förser Commissioners med bevis för att de villkor som uppställs i punkterna a–c är uppfyllda och att ansökan om återbetalning inte avser skatt som återbetalats innan ansökan framställts.

c) … alkoholhaltiga livsmedel som inte överstiger 5 liter alkohol per 100 kg av livsmedlet.

4) Ansökan om återbetalning enligt denna artikel ska avseende den form, den art och det sätt på vilken den ska lämnas och dess innehåll framställas enligt allmänna eller i det enskilda fallet utfärdade förordningar av Commissioners.

3) Återbetalning av erlagd skatt på alkohol kan enligt denna artikel enbart erhållas av den som

a) har använt alkohol som ingrediens i en vara i den mening som avses i andra stycket eller omvandlat denna till ättika,

5) Såvida Commissioners inte anger annat kan en ansökan om återbetalning enligt denna artikel enbart framställas om

a) ansökan avser skatt som erlagts på alkohol som inom en period på tre månader som upphörde senast en månad innan ansökan framställdes användes som ingrediens eller omvandlades till ättika, och

b) beloppet av den återbetalning som ansökan avser inte understiger 250 GBP.

6) Commissioners kan genom förordning preliminärt höja det belopp som anges i femte stycket punkt b …

…”

III — Bakgrund och målet vid den nationella domstolen

16. Firman Repertoire Culinaire Limited är verksam i livsmedelsgrossistbranschen i London.

17. Den 10 juli 2002 stoppades ett dragfordon med släp av tjänstemän på Commissioners på Förenade kungarikets tullkontrollområde,[11] i Coquelles, Frankrike. Vid en undersökning av fordonet framkom att det hade lastats med flera pallar med vitvin, rödvin, portvin och cognac, som var avsedda för Repertoire Culinaire. Följande varor hittades:

— Fem pallar, vilka var och en innehöll 70 lådor vitt vin med en alkoholhalt på 11 volymprocent. Varje låda innehöll 8 liter vin och den totala mängden uppgick alltså till 2 800 liter vitt vin.

— Fem pallar, som innehöll motsvarande mängd rött vin med en alkoholhalt på 11 volymprocent.

— En pall innehöll 20 lådor portvin med en alkoholhalt på 19 volymprocent. Varje låda innehöll 8 liter portvin, och den totala mängden uppgick alltså till 160 liter.

— 10 lådor, som var och en innehöll 8 liter cognac med en alkoholhalt på 40 volymprocent, vilket gav en total mängd på 80 liter.

18. Vid ytterligare undersökningar fastställdes följande: På cognacens förpackning angavs ”odrickbar” och att den hade ”ingredienser” motsvarande 1 procent. I vinet ingick ingredienser motsvarande 2 procent.

11 — United Kingdom Customs Control Zone.

Portvinet bar ingen etikett med angivelse om ingredienser. Den faktura som varuleverantören i Frankrike skickade till Repertoire Culinaire innehöll den tillagda beskrivningen ”salé-poivré” [12] efter varje vara och tullkoden 2103 90 90 89. [13]

19. Parterna i målet vid den nationella domstolen är eniga om att lasten består av så kallat matlagningsvin, matlagningsportvin och matlagningscognac, det vill säga vin, portvin och cognac som under framställningen getts tillsatser av salt och peppar. Genom tillsatserna av salt och peppar har varorna blivit olämpliga att konsumeras som drycker. [14] De kan emellertid användas i matlagning. Ingredienserna salt och peppar kan inte tas bort till en ekonomiskt försvarbar kostnad och det är inte heller möjligt att helt isolera alkoholinnehållet i varorna.

20. Matlagningsvinet är en vara som enbart framställts genom jäsning. Parterna är eniga om att matlagningsvin alltid frambringar, när det används som ingrediens i en slutprodukt genom något erkänt recept, en slutprodukt med en alkoholhalt lägre än 5 volymprocent.

21. Alla varor kvarhölls av tullmyndigheterna i Förenade kungariket på den grunden att det inte fanns något administrativt ledsagardokument för varorna [15] och att det inte fanns något bevis för att brittisk punktskatt hade erlagts. Varorna beslagtogs för förverkande den 16 juli 2002. Repertoire Culinaires begäran om återlämnande av varorna avslogs. Efter det att Repertoire Culinaire hade begärt omprövning av avslagsbeslutet fastställdes detta efter en ny prövning av omständigheterna genom beslut av den 17 oktober 2002 med motiveringen att varorna, som utgör alkohol, är punktskattepliktiga i Förenade kungariket. [16]

22. Genom skrivelse av den 4 november 2002 överklagade Repertoire Culinaire omprövningsbeslutet. Förfarandet är nu anhängigt vid First-Tier Tribunal (Tax), [17] den hänskjutande domstolen.

IV — Begäran om förhandsavgörande och förfarandet inför domstolen

23. First-Tier Tribunal (Tax) har genom beslut av den 24 april 2009, som kom in till

12 — Saltad och pepprad.

13 — En medarbetare till speditören angav i stället tullkoden 2103 90 90 59. Det torde härvid emellertid röra sig om ett misstag, eftersom en sådan kod inte existerar.

14 — Av handlingarna i det administrativa förfarandet framgår enligt beslutet om hänskjutande att vin hade gjorts odrickbart genom att 10 gram salt och 10 gram peppar per liter hade tillsatts.

15 — Accompanying Administrative Document (AAD).

16 — Den 18 juli 2002 meddelades två förslag till beslut avseende punktskatten – 53 853 GBP för sålt lager och 5 884 GBP för lager. Bedömningen bekräftades av London Appeals and Reconsiderations Team (överklagandenämnden) den 27 september 2002.

17 — Skattedomstolen.

domstolens kansli den 8 maj 2009, vilandeförklarat målet och ställt följande fyra tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Är matlagningsvin och matlagningsportvin punktskattepliktigt enligt direktiv 92/83/EEG i importmedlemsstaten på den grunden att det omfattas av definitionen av ’etylalkohol’ i artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83?

2) Är det förenligt med medlemsstaternas skyldighet – att tillämpa skattebefrielsen enligt artikel 27.1 f i direktiv 92/83, jämförd med artikel 27.6, och/eller med artikel 28 EG och/eller med den direkta effekten av dessa skyldigheter och/eller med principen om likabehandling och proportionalitetsprincipen – att begränsa befrielsen för matlagningsvin, matlagningsportvin och matlagningscognac till de fall där alkoholdrycker har använts som en ingrediens och att begränsa den krets som får ansöka om skattebefrielse till personer som har använt alkoholdryckerna som ingrediens i varor och/eller de personer som bedriver grossistverksamhet med sådana varor och/eller har framställt eller tillverkat sådana varor inom ramen för denna verksamhet och under förutsättning att ansökan framställs inom en period på högst fyra månader från betalningen av skatten och att det belopp som ska återbetalas inte får understiga 250 GBP?

3) Ska matlagningsvin och matlagningsportvin, för det fall det är punktskattepliktigt enligt artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83, och/eller matlagningscognac, som är föremål för förevarande överklagande, behandlas som befriat från punktskatt på tillverkningsstället enligt artikel 27.1 f, alternativt artikel 27.1 e i direktiv 92/83?

4) Vilken eventuell inverkan har det, mot bakgrund av artiklarna 10 EG och 28 EG, på medlemsstatarenas skyldighet enligt artiklarna 20 och 27.1 f, alternativt artikel 27.1 e i direktiv 92/83 att den medlemsstat där framställningen sker befriar matlagningsvin, matlagningsportvin och matlagningscognac från varuflyttningssystemet enligt direktiv 92/12 och sätter dem i fri rörlighet inom Europeiska unionen?”

24. I förfarandet vid domstolen har Repertoire Culinaire och kommissionen yttrat sig muntligen och skriftligen. Därutöver har den polska och den portugisiska regeringen yttrat sig skriftligen. Den franska regeringen yttrade sig muntligen vid förhandlingen den 10 juni 2006. [18]

18 — Härvid har den franska regeringen enbart yttrat sig avseende fråga 1.

V — Bedömning

25. Direktiv 92/83, som är en del av den allmänna ordningen för punktskattepliktiga varor som infördes genom direktiv 92/12, ålägger medlemsstaterna att ta ut en unionsrättsligt harmoniserad punktskatt på alkohol och alkoholdrycker. Punktskatt ska tas ut på följande varor: Öl (avsnitt I i direktiv 92/83), vin (avsnitt II i direktiv 92/83), ”andra jästa drycker än vin och öl” (avsnitt III i direktiv 92/83), ”mellanprodukter” (avsnitt IV i direktiv 92/83) och ”etylalkohol” (avsnitt V i direktiv 92/83).

A — *Fråga 1: Begreppet etylalkohol i den mening som avses i direktiv 92/83*

26. Vid en första anblick skulle det kunna antas att ”matlagningsvin”, liksom alla andra viner, ska beläggas med skatt enligt avsnitt II i direktiv 92/83. Detta antagande är korrekt om varan är ett sedvanligt vin som inte faller konsumenter i smaken och därför i vanligt språkbruk betecknas som matlagningsvin. Ett sådant vin är och förblir en dryck, men som av konsumenterna anses vara av sämre kvalitet och därför används för andra ändamål.

27. Detta är emellertid inte fallet vad gäller den omtvistade matlagningsspriten. Genom tillsatserna av salt och peppar har varorna blivit *otjänliga att konsumeras som drycker* enligt uppgifter från den nationella domstolen, vilken är ensam behörig att fastställa och bedöma de faktiska omständigheterna. [19] Dessa omständigheter ska läggas till grund för bedömningen av begäran om förhandsavgörande, trots att den polska regeringen anser att varorna i fråga är drickbara. Även parterna i målet är eniga om att matlagningsspriten i fråga på sin höjd kan omfattas av tillämpningsområdet för avsnitt V (etylalkohol), men inte av tillämpningsområdet för ett annat avsnitt i direktiv 92/83.

28. Den hänskjutande domstolen vill genom fråga 1 huvudsakligen få klarhet i huruvida matlagningsvin och matlagningsportvin som getts en tillsats med salt och peppar och därmed inte kan konsumeras som drycker kan omfattas av begreppet etylalkohol i den mening som avses i artikel 20 i direktiv 92/83 och således omfattas av harmoniserad punktskatt på alkohol. Matlagningscognac är inte föremål för den första tolkningsfrågan.

19 — Fast rättspraxis, se bland annat dom av den 15 november 1979 i mål 36/79, Denkavit Futtermittel (REG 1979, s. 3439), punkt 12, av den 19 januari 2006 i mål C-265/04, Bouanich (REG 2006, s. I-923), punkt 54, och av den 4 juni 2009 i mål C-142/05, Mickelsson och Roos (REG 2009, s. I-4273), punkt 41.

1. Inledande anmärkningar

29. I allmänt språkbruk används orden sprit eller alkohol som synonymer för begreppet etylalkohol. Huruvida det är fråga om etylalkohol i punkskatterättsligt hänseende fastställs inte på grundval av begreppets betydelse i allmänt språkbruk, utan enbart på grundval av den definition som fastställts av unionslagstiftaren i artikel 20 i direktiv 92/83, enligt vilken harmoniserad punktkatt på etylalkohol ska tas ut på tre kategorier av varor. Var och en av dessa kategorier anges i en strecksats i denna bestämmelse.

2. Etylalkohol i den mening som avses i artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83

30. Begreppet etylalkohol i form av *drickbar sprit* (artikel 20 tredje strecksatsen i direktiv 92/83) kan inte omfatta beredningar som det här omtvistade matlagningsvinet och matlagningsportvinet, eftersom de på grund av tillsatserna av salt och peppar inte är avsedda att konsumeras som drycker.

31. Matlagningsvin eller matlagningsportvin kan inte heller anses som varor som omfattas av koderna KN 2204, 2205 och 2206, förenklat uttryckt: *vin av färska druvor, vermouth och andra jästa drycker* (artikel 20 andra strecksatsen i direktiv 92/83), eftersom gemensamt för dessa varor är att det rör sig om drycker. Bortsett från detta understiger alkoholhalten i matlagningsvin, som har en alkoholhalt på 11 volymprocent, och alkoholhalten i matlagningsportvin, som har en alkoholhalt på 19 volymprocent, den minsta alkoholhalt som krävs (mer än 22 volymprocent), vilket enligt artikel 20 andra strecksatsen i direktiv 92/83 krävs för antagandet att det rör sig om etylalkohol i punkskatterättsligt hänseende.

32. Det återstår att pröva huruvida det i förevarande mål beslagtagna matlagningsvinet och matlagningsportvinet omfattas av artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83. Denna fråga ska behandlas närmare i det följande.

33. Enligt artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83 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.”

34. I domen i målet Gourmet Classic slog domstolen fast att denna definition är tillämplig på matlagningsvin.[20] Den hänskjutande domstolen har emellertid begärt

20 — Domen i målet Gourmet Classic (ovan fotnot 6), punkt 39.

att domstolen ska se över den bedömning som gjordes då. Jag ansluter mig till denna uppfattning.

35. Matlagningsvin som har en alkoholhalt på 11 volymprocent och matlagningsportvin som har en alkoholhalt på 19 procent uppnår utan tvekan den minsta alkoholhalt på mer än 1,2 volymprocent som föreskrivs i artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83. Det krävs emellertid en noggrannare prövning av huruvida denna matlagningssprit omfattas av KN-nummer 2207 eller 2208, till vilka unionslagstiftaren hänvisat.

— KN-nummer 2207

36. KN-nummer 2207 omfattar, för det första, odenaturerad etylalkohol med en alkoholhalt av minst 80 volymprocent (underposition 2207 10 00) och, för det andra, etylalkohol och annan sprit, denaturerade, oavsett alkoholhalt (underposition 2207 20 00). Ingen av den här omtvistade matlagningsspriten omfattas av någon av dessa båda underpositioner.

37. Underposition 2207 10 00 kan inte tillämpas i förevarande fall, eftersom alkoholhalten i den matlagningssprit som beslagtagits är väsentligt lägre än den minsta alkoholhalt som krävs på 80 volymprocent.

38. Underposition 2207 20 00 är inte heller tillämplig av det skälet att matlagningsspriten inte består av denaturerad alkohol eller annan sprit. Denaturering är en process som syftar till att göra alkoholen giftig för att den inte ska kunna förtäras eller återvinnas för användning som livsmedel. [21] I förevarande fall har matlagningsspriten gjorts *otjänlig att konsumeras som drycker,* men den kan emellertid fortsätta att användas för framställning av livsmedel. Dessutom är ingredienserna salt och peppar som tillsatts i detta avseende inte några denatureringsmedel som liknar dem som erkänts inom Europeiska unionen för denaturering av alkohol. [22]

— KN-nummer 2208

39. Vad gäller KN-nummer 2208 så omfattades tre typer av alkoholdrycker eller alkoholhaltiga ämnen av detta nummer vid den här relevanta tidpunkten [23], nämligen ”Odenaturerad etylalkohol med alkoholhalt av mindre än 80 volymprocent; sprit, likör och andra spritdrycker; sammansatta alkoholhaltiga

21 — Dom av den 7 december 2000 i mål C-482/98, Italien mot kommissionen (REG 2000, s. I-10861), punkterna 21 och 22.

22 — Se i detta avseende kommissionens förordning (EEG) nr 3199/93 av den 22 november 1993 om ömsesidigt erkännande av förfaranden för att fullständigt denaturera alkohol för att erhålla punktskattebefrielse (EGT L 288, s. 12; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 145). Enligt denna förordning förutsätter en denaturering i Frankrike – matlagningsspritens ursprungsland – tillsättning av metylen och isopropylalkohol. I Förenade kungariket – matlagningsspritens destinationsland – används tränafta och rått pyridin. Salt och peppar har enligt denna förordning inte erkänts någonstans i Europeiska unionen som denatureringsmedel.

23 — Relevant är den lydelse av KN som var tillämplig då direktiv 92/83 antogs, det vill säga den 19 oktober 1992 (se fjärde skälet i direktiv 92/83).

beredningar av sådana slag som används för framställning av drycker." [24]

40. Vad gäller den matlagningssprit som avses i fråga 1 (matlagningsvin och matlagningsportvin) är det varken fråga om sprit (KN-underposition 2208 20) eller likör (KN-underposition 2208 70). Matlagningsvin och matlagningsportvin kan inte heller betraktas som "andra spritdrycker", eftersom de på grund av tillsatsen av salt och peppar har blivit olämpliga som drycker.

41. Matlagningsvin och matlagningsportvin omfattas inte heller av kategorin "sammansatta alkoholhaltiga beredningar av sådana slag som används för framställning av drycker". Denna matlagningssprit är enligt det tydliga ändamål för vilket den ska användas nämligen inte avsedd för framställning av drycker, utan enbart för tillagning av maträtter.

42. Det går på sin höjd att överväga att klassificera matlagningsvinet och matlagningsportvinet i fråga enligt KN-underposition 2208 90 91 "Odenaturerad etylalkohol med alkoholhalt av mindre än 80 volymprocent, på kärl rymmande högst två liter".

43. Vid klassificeringen av varor i KN är emellertid inte enbart lydelsen i de enskilda positionerna i KN av betydelse. Anmärkningarna till avsnitten och kapitlen är också avgörande. [25]

44. Av anmärkning nr 1 a till kapitel 22 i KN framgår att produkter som har beretts för att användas för matlagningsändamål och därigenom blivit olämpliga som drycker inte omfattas av kapitel 22 i KN, [26] utan ska klassificeras som livsmedelsberedningar i allmänhet enligt KN-nummer 2103. [27]

45. Domstolen har också i domen i målet Gourmet Classic uttryckligen slagit fast att

24 — Den i dag gällande lydelsen av KN-nummer 2208 innehåller inte längre hänvisningen till "sammansatta alkoholhaltiga beredningar av sådana slag som används för framställning av drycker". Denna ändring i ordalydelsen i KN-nummer 2208 är hänförlig till kommissionens förordning (EG) av den 10 oktober 1995 (EGT L 259, s. 1), senast KN i dess lydelse i bilaga 1 i kommissionens förordning (EG) nr 948/2009 av den 30 september 2009 (EUT L 287, s.1).

25 — Se punkt A nr 1 andra meningen i de allmänna bestämmelserna, som har publicerats i avsnitt I i del 1 i KN.

26 — Det enda undantaget från detta är enligt ovannämnda anmärkning nr 1 a ättika, som har ett eget nummer i kapitel 22 i KN (KN-nummer 2209).

27 — Ännu tydligare är de förklarande anmärkningar som har utarbetats av Världstullorganisationen avseende kapitlen 21 och 22 i det harmoniserade systemet (nedan kallat HS), som motsvarar KN-numren. I Världstullorganisationens anmärkningar avseende nummer 2103 anges matlagningsvin och matlagningscognac uttryckligen som exempel på produkter som omfattas, medan de avseende nummer 2208 uttryckligen anger matlagningsvin och matlagningscognac som exempel på de produkter som undantas där. Dessa förklaringar finns tillgängliga på Internet (senast besökt den 6 maj 2010). Enligt fast rättspraxis utgör de viktiga tolkningsdata vid bedömningen av vad som inbegrips under olika nummer i KN, likväl utan att vara rättsligt bindande (dom av den 20 maj 2010 i mål C-370/08, Data I/O (REU 2010, s. I-4401), punkt 30 och där angiven rättspraxis.

matlagningsvin är en livsmedelsberedning, vilken som sådan inte omfattas av kapitel 22, utan av kapitel 21 i KN. [28]

46. Matlagningsvin och matlagningsportvin kan följaktligen, såsom Repertoire Culinaire med rätta har anfört, varken anses som produkt i den mening som avses i KN-nummer 2207 eller som produkt i den mening som avses i KN-nummer 2208.

— ”Produkten i produkten”

47. I domen i målet Gourmet Classic fastställde domstolen emellertid att den omständigheten att matlagningssprit är en livsmedelsberedning i den mening som avses i kapitel 21 i KN ”saknar betydelse” för bedömningen av punktskatteskyldigheten. Den påpekade att artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83 även är tillämplig när varor som omfattas av tillämpningsområdet för denna bestämmelse utgör en *del av en vara* som omfattas av ett annat kapitel i den kombinerade nomenklaturen.

48. På grundval av detta övervägande fastställde domstolen att ”[d]en alkohol som finns i matlagningsvin …, om den har en faktisk alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent, [utgör] etylalkohol i den mening som avses i artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83, vilken – med förbehåll för den befrielse från punktskatt som föreskrivs i artikel 27.1 f i det direktivet – omfattas av den harmoniserade punktskatten.” [29]

49. Med andra ord har domstolen behandlat alkoholandelen i matlagningsvin som en punktskattepliktig ”produkt i produkten” i den mening som avses i artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83.

50. Kommissionen har också anslutit sig till denna uppfattning. Den har anfört att artikel 20 i direktiv 92/83 är en allmän restpost som helt allmänt belägger alkoholhaltiga produkter med harmoniserad punktskatt om dessa inte redan omfattas av direktivet.

51. Detta synsätt övertygar mig inte. Det finner varken stöd i lydelsen i artikel 20 eller i systematiken i direktiv 92/83.

28 — Domen i målet Gourmet Classic (ovan fotnot 6), punkt 35. Se, för ett liknande resonemang, kommissionens riktlinjer som kommittén för punktskatter nästan enhälligt godkänt den 26 och den 27 november 2001 (dokument CED Nr. 372 slutlig av den 11 november 2002).

29 — Domen i målet Gourmet Classic (ovan fotnot 6), punkt 39. Se, för ett liknande resonemang, kommissionens riktlinjer som kommittén för punktskatter nästan enhälligt godkände den 26 och den 27 november 2001 (dokument CED Nr. 372 slutlig av den 11 november 2002).

52. Om unionslagstiftaren hade velat betrakta *alla varor* som punktskattepliktig etylalkohol i vilka vissa mängder alkohol kan fastställas, så hade ett komplicerat regelverk som direktiv 92/83 inte varit nödvändigt. Uppenbarligen var avsikten emellertid att enbart definiera vissa alkoholdrycker och vissa alkoholhaltiga varor som medlemsstaterna ska belägga med harmoniserad punktskatt. [30] I direktiv 92/83 finns inget stöd för att artikel 20 alltid ska vara tillämplig på varor som inte omfattas av någon annan bestämmelse i direktivet. Artikel 20 grundar sig uppenbarligen på antagandet att *inte all alkohol* ska beskattas som etylalkohol, utan enbart de grupper av varor innehållande alkohol som definieras närmare där. [31]

53. Enbart den omständigheten att en produkt som matlagningsvin eller matlagningsportvin innehåller alkohol är enligt artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83 en nödvändig (faktisk alkoholhalt på 1,2 volymprocent) men inte tillräcklig förutsättning för att ta ut punktskatt. Enligt denna bestämmelse krävs det dessutom att alkohol förekommer i form av en viss produkt eller en delprodukt i den mening som avses i KN-numren 2207 och 2208.

54. Andelen alkohol i matlagningsvin eller matlagningsportvin är emellertid inte i sig en självständig (del)produkt. Enligt de uppgifter som lämnats kan konstateras att matlagningsvin och matlagningsportvin inte framställts på syntetisk väg enligt formeln ”ren alkohol plus vatten plus smaktillsatser”. Det är i stället fråga om normalt vin eller portvin som har framställts genom jäsning till vilket enbart salt och peppar tillsatts. Samtliga parter har för övrigt bekräftat detta som svar på en fråga under den muntliga förhandlingen i domstolen.

55. ”Produkten i produkten” är således inte alkohol *tout court,* utan vin eller portvin. Vin eller portvin är grunden för framställningen av matlagningsvin eller matlagningsportvin. Följaktligen kan även enbart vin eller portvin anses som del(produkter), som enligt artikel 20 första strecksatsen andra ledet i direktiv 92/83 ”utgör en del av en [annan] vara som ryms inom ett annat kapitel av Kombinerade

30 — Se även tredje skälet i direktiv 92/83 (”bestämma gemensamma definitioner *för alla produkter i fråga*”) och fjärde skälet (”basera dessa definitioner på dem som angivits i den Kombinerade tull- och statistiknomenklatur …) min kursivering.

31 — Se även femtonde skälet i direktiv 92/83 (”all etylalkohol *såsom den definieras i detta direktiv*”) min kursivering.

nomenklaturen", nämligen matlagningsvin eller matlagningsportvin.

56. Vin och portvin är i sin tur inte produkter som omfattas av KN-nummer 2207 eller 2208. I stället ska båda klassificeras enligt KN-nummer 2204. [32] Även om vin eller portvin betraktas som "produkt i produkten" matlagningsvin eller matlagningsportvin är artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83 inte tillämplig, eftersom "produkten i produkten" inte kan klassificeras enligt KN-nummer 2207 eller 2208 som anges i den bestämmelsen. [33]

57. Om och under vilka förutsättningar produkter i KN-nummer 2204 (vin och portvin) i egenskap av etylalkohol omfattas av punktskatt framgår enbart av artikel 20 i direktiv 92/83 *andra strecksatsen,* däremot inte av *första strecksatsen* i nämnda artikel.

58. Det strider mot rättssäkerhetsprincipen att även tillämpa artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83 i strid med sin lydelse på produkter i KN-nummer 2204 såsom vin eller portvin. Enligt rättssäkerhetsprincipen, som hör till de grundläggande principerna i unionsrätten [34], krävs det att den rättsliga regleringen är klar och tydlig och att den enskilde kan förutse hur den kommer att tillämpas. Detta krav gäller särskilt i fråga om lagstiftning som innebär negativa konsekvenser i förhållande till enskilda och som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de personer som berörs måste kunna få exakt vetskap om de skyldigheter som de har enligt denna lagstiftning. [35]

59. Sammantaget kan således slutsatsen dras att domstolen gjorde en felaktig bedömning när den i domen i målet Gourmet Classic klassificerade alkohol i matlagningsvin som etylalkohol i den mening som avses i artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83. [36] Den ska inte hålla fast vid sin dåvarande bedömning.

32 — Icke-mousserande vin, på kärl rymmande högst två liter som framställts inom Europeiska unionen med en alkoholhalt av högst 15 volymprocent omfattas av KN-underpositionerna 2204 21 11–2204 21 84. Portvin med en faktisk alkoholhalt på mer än 15–22 volymprocent i KN-underposition 2204 21 89.

33 — Cognac, som används för att framställa matlagningscognac, omfattas i sin egenskap av sprit på sin höjd av KN-nummer 2208 20 12. Matlagningsvin är emellertid såsom angetts ovan inte föremål för fråga 1.

34 — Dom av den 14 april 2005 i mål C-110/03, Belgien mot kommissionen (REG 2005, s. I-2801), punkt 30, och av den 10 januari 2006 i mål C-344/04, IATA och ELFAA (REG 2006, s. I-403), punkt 68.

35 — Se, i detta avseende, allmänt dom av den 18 november 2008 i mål C-158/07, Förster (REG 2008, s. I-8507), punkt 67, och av den 14 januari 2010 i mål C-226/08, Stadt Papenburg (REU 2010, s. I-131), punkt 45, samt särskilt för ekonomiskt betungande lagstiftning dom av den 15 december 1987 i mål µ326/85, Nederländerna mot kommissionen (REG 1987, s. 5091), punkt 24, av den 16 september 2008 i mål C-288/07, Isle of Wight Council m.fl. (REG 2008, s. I-7203), punkt 47, och av den 10 september 2009 i mål C-201/08, Plantanol (REG 2009, s. I-8343), punkt 46.

36 — Domen i målet Gourmet Classic (ovan fotnot 6), punkt 39.

60. Betydelsen av domen i målet Gourmet Classic relativiseras genom att frågan huruvida tolkningsfrågan kunde tas upp till prövning var av avgörande intresse. Generaladvokaten ägnade sig i sitt förslag till avgörande enbart åt frågan om tolkningsfrågors upptagande till sakprövning. [37] I ovannämnda mål diskuterades inte ett flertal argument som den nationella domstolen och parterna, framför allt Repertoire Culinaire, *i förevarande mål* utförligt har behandlat. Redan av det skälet ska domen i målet Gourmet Classic inte övervärderas. [38]

61. I unionsrätten utgör domstolens domar inte heller några *binding precedents*. [39] Även om domstolen är tveksam till att avvika från meddelade domar, [40] har det förekommit att den i flera viktiga fall prövat tidigare praxis och vid behov uttryckligen ändrat eller klargjort denna. [41] Jag föreslår även att domstolen går till väga på samma sätt i förevarande fall.

62. Om domstolen i förevarande fall skulle besluta sig för att följa mitt förslag och frångå sin praxis i domen i målet Gourmet Classic så är det enligt min mening inte nödvändigt att den begränsar domens rättsverkningar till framtiden. Enligt fast rättspraxis ska en sådan begränsning av rättsverkningarna av en dom enbart ske i undantagsfall och kan enbart motiveras om detta är nödvändigt på grund av rättssäkerhetshänsyn och på grund av skyddet av berättigade förväntningar. [42] Detta gäller inte i förevarande fall. Eventuella krav på återbetalning för erlagd punktskatt på matlagningsvin eller matlagningsportvin förekommer i mycket begränsad omfattning. Dessutom var det även redan efter domen i målet Gourmet Classic möjligt att ansöka om skattebefrielse eller återbetalning av skatt enligt artikel 27.1 f i direktiv 92/83. Medlemsstaternas skattemyndigheter har således även tidigare i flera fall varit tvungna att räkna med att inte kunna ta ut punktskatt på matlagningsvin och matlagningsportvin eller vara tvungna att återbetala den.

3. Slutsats i denna del

63. Sammanfattningsvis föreslår jag att domstolen besvarar den första tolkningsfrågan

37 — Generaladvokaten Bots förslag till avgörande av den 3 april 2008 i målet Gourmet Classic (ovan fotnot 6).

38 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 maj 2000 i mål C-388/95, Belgien mot Spanien ”Rioja” (REG 2000, s. I-3123), punkterna 51 och 52.

39 — Generaladvokaten Trstenjaks förslag till avgörande av den 28 mars 2007 i mål C-331/05 P, Internationaler Hilfsfonds mot kommissionen, där domstolen meddelade dom den 28 juni 2007 (REG 2007, s. I-5475), punkt 85.

40 — Generaladvokaten Lagranges förslag till avgörande av den 13 mars 1963 i de förenade målen 28/62–30/62, Da Costa m.fl., där domstolen meddelade dom den 27 mars 1963 (REG 1963, sidorna 63 och 91), och generaladvokaten Poiares Maduros förslag till avgörande av den 1 februari 2006 i de förenade målen C-94/04 och C-202/04 i mål Cipolla m.fl., där domstolen meddelade dom den 5 december 2006 (REG 2006, s. I-11421), punkterna 28 och 29.

41 — Dom av den 24 november 1993 i de förenade målen C-267/91 och C-268/91, Keck och Mithouard (REG 1993, s. I-6097; svensk specialutgåva, volym 14, s. I-431), punkt 14, och av den 25 juli 2008 i mål C-127/08, Metock m.fl. (REG 2008, s. I-6241), punkt 58.

42 — Dom av den 2 februari 1988 i mål 24/86, Blaizot m.fl. (REG 1988, s. 379), punkt 28, av den 15 mars 2005 i mål C-209/03, Bidar (REG 2005, s. I-2119), punkt 67, och av den 13 april 2010 i mål C-73/08, Bressol m.fl. och Chaverot m.fl. (REU 2010, s. I-2735), punkt 91.

på följande sätt: Vin och portvin, som för att användas som matlagningsvin eller matlagningsportvin, har getts tillsatser av så mycket salt och peppar att de är otjänliga att konsumeras som drycker omfattas inte av begreppet etylalkohol i den mening som avses i artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83.

B — *Tolkningsfrågorna 2–4: Förutsättningarna för att skattebefria matlagningssprit och utformningen av dessa förutsättningar*

64. Frågorna 2, 3 och 4 avser förutsättningarna för att skattebefria matlagningssprit och utformningen av dessa förutsättningar.

65. Den lösning som jag föreslår avseende fråga 1 [43] innebär att det matlagningsvin och matlagningsportvin som tagits i beslag inte omfattas av punktskatteplikt och att frågan om en eventuell skattebefrielse således inte uppkommer. Frågorna 2–4 är emellertid relevanta för den matlagningscognac som tagits i beslag, eftersom denna enligt artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83 omfattas av punktskatteplikt. [44]

1. Förutsättningarna för skattebefrielse (fråga 3)

66. Den hänskjutande domstolen vill genom fråga 3 först få klarhet i frågan på vilken rättslig grund matlagningssprit kan befrias från den harmoniserade punktskatten i den mening som avses i direktiv 92/83. [45]

67. Två förutsättningar för skattebefrielse är aktuella. För det första ges enligt artikel 27.1 e i direktiv 92/83 skattebefrielse för alkohol och alkoholdrycker som används vid framställning av smakämnen för tillverkning av bland annat livsmedel med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent. För det andra kommer en befrielse från punktskatteplikt i fråga enligt artikel 27.1 f i direktiv 92/83 bland annat när alkohol eller alkoholprodukter används för framställning av livsmedel om alkoholhalten inte överstiger 5 liter ren alkohol per 100 kg halvfabrikat.

43 — Se ovan punkterna 28–63 i detta förslag till avgörande.

44 — Matlagningscognac innehåller cognac, det vill säga sprit i den mening som avses i KN-nummer 2208, vilket innebär att den utgör etylalkohol och enligt artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83 är underkastad harmoniserad punktskatt på alkohol.

45 — I den mån som fråga 3 avser tidpunkten för punktskattebefrielsen (”behandlas som befriat från punktskatt på tillverkningsstället”) går den in i fråga 4 och kommer att behandlas i det sammanhanget (punkterna 81–93 i detta förslag till avgörande).

68. Vad för det första gäller artikel 27.1 e i direktiv 92/83 kan det inte a priori uteslutas att matlagningssprit används för framställning av smakämnen för tillverkning av livsmedel. Enligt de uppgifter som domstolen har tillgång till används matlagningssprit emellertid inte för detta ändamål i förevarande fall, och det är i vart fall inte deras primära ändamål för användning.

69. Den omtvistade matlagningsspriten ska nämligen användas direkt vid framställningen av livsmedel och inte i en tidigare process som föregår matlagning i vilken enbart smakämnen utvinns. Såser som bereds med hjälp av matlagningssprit utgör inte heller smakämnen i den mening som avses i artikel 27.1 e i direktiv 92/83. Dessa såser är själva livsmedel som antingen förtärs som ingredienser i maträtter eller serveras till dessa.

70. För den skattebefrielse av matlagningssprit som det rör sig om i förevarande mål är därför inte artikel 27.1 e tillämplig, utan artikel 27.1 f i direktiv 92/83. För detta talar även den omständigheten att vin, portvin och cognac inte uteslutande används som smaktillsats vid matlagning, utan har andra funktioner, till exempel vid kokning av kött eller flambering av maträtter. Kommissionen har med rätta påpekat detta. [46]

71. Domstolen har i domen i målet Gourmet Classic även slagit fast att matlagningssprit kan omfattas av punktskattebefrielse på grundval av artikel 27.1 f i direktiv 92/83. [47] Skattebefrielse ges på tre villkor.

72. För det första måste det röra sig om alkohol eller en alkoholprodukt i den mening som avses i direktiv 92/83. Detta villkor är uppfyllt vad gäller den här omtvistade matlagningscognacen, eftersom den, som angetts ovan, enligt artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83 ska betraktas som punktskattepliktig etylalkohol. [48]

73. För det andra ska matlagningssprit användas för framställning av livsmedel. Även detta är obestridligen fallet här. Framställning för livsmedel är det enda ändamålet för den matlagningssprit som beslagtagits, eftersom den är otjänlig att konsumera som dryck.

74. För det tredje får alkoholhalten inte överstiga ”5 liter ren alkohol per 100 kg halvfabrikat”.

46 — Kommissionen har anfört att matlagningssprit syftar till att göra kött mört (tenderising meat).

47 — Domen i målet Gourmet Classic (ovan fotnot 6), punkt 39. Domen avsåg matlagningsvin.

48 — Se ovan fotnot 44. Detta villkor är däremot enbart uppfyllt med avseende på det omtvistade matlagningsvinet och matlagningsportvinet om domstolen i strid med mitt förslag vidhåller sin rättspraxis från domen i målet Gourmet Classic (ovan fotnot 6).

75. Lydelsen i artikel 27.1 f i direktiv 92/83 kan således leda till missförstånd, eftersom det inte är klart huruvida det är fråga om den högsta tillåtna alkoholhalten i den *matlagningssprit som använts* eller alkoholhalten i det *framställda livsmedlet*. Det sistnämnda synsättet är att föredra.

76. Syftet med artikel 27.1 f i direktiv 92/83 är nämligen inte att gynna vissa framställningsmetoder för livsmedel genom att enbart ingredienser med en förhållandevis låg alkoholhalt medför en befrielse av punktskatteplikt. Tvärtom är syftet att neutralisera inverkan av punktskatter, i fall där alkohol utgör en mellanprodukt avsedd för framställning av andra varor inom handel eller industri. [49]

77. Det ska dessutom säkerställas att punktskatt uttas på den faktiska konsumtionen av alkohol oberoende av intagningsformen. Skattebefrielse ska enbart ges när restalkoholen i livsmedel som konsumeras av slutkonsumenten understiger den miniminivå som fastställts av unionslagstiftaren, nämligen 5 liter ren alkohol per 100 kg *slutprodukt*.

78. Avgörande för befrielsen från skatteplikt är således vilken alkoholhalt det livsmedel som framställts med användning av matlagningssprit har, och inte vilken alkoholhalt matlagningsspriten själv hade. [50]

79. Parterna i målet vid den nationella domstolen är i förevarande mål eniga om att matlagningsvin, när det används som ingrediens i en slutprodukt genom något erkänt recept, alltid frambringar en slutprodukt med en alkoholhalt lägre än 5 volymprocent, och att det således är möjligt att tillämpa artikel 27.1 f i direktiv 92/83.

80. Det ska således fastställas att

matlagningssprit som omfattas av harmoniserad punktskatt på alkohol och alkoholdrycker ska enligt artikel 27.1 f i direktiv 92/83 befrias från den skatten.

49 — Dom av den 19 april 2007 i mål C-63/06, Profisa (REG 2007, s. I-3239), punkt 17.

50 — Alkoholhalten i ingrediensen är enbart av relevans som en inledande fråga inom ramen för det första villkoret i artikel 27.1 f i direktiv 92/83 (ovan punkt 72 i detta förslag till avgörande), närmare bestämt när det ska fastställas om det överhuvudtaget rör sig om sprit som omfattas av tillämpningsområdet för punktskatt (se till exempel artikel 20 första eller andra strecksatserna i direktiv 92/83).

2. Följderna av att en vara som inte omfattas av punktskatteplikt släpps för konsumtion i produktionslandet (fråga 4)

81. Genom fråga 4 vill den hänskjutande domstolen huvudsakligen få klarhet i vilka skyldigheter som följer för importmedlemsstaten av att matlagningsspriten redan släppts för konsumtion i den medlemsstat där den framställts. Detta problem påtalas även i fråga 3. [51]

82. Vid en diskussion av denna fråga måste det skiljas mellan de olika anledningarna till att en vara släppts för konsumtion i produktionsmedlemsstaten.

83. Normalt sett släpps en vara för konsumtion när den punktskatt som ska tas ut i den medlemsstat där varan framställts har erlagts (artikel 6.1 i direktiv 92/12). Då den berörda varan för kommersiella ändamål flyttas till en annan medlemsstat, ska punktskatten tas ut i denna andra medlemsstat (artikel 7.1 och 7.2 i direktiv 92/12), medan punktskatt som redan erlagts i den medlemsstat från vilken varorna härrör återbetalas. [52] På så sätt säkerställs att en vara som är underkastad harmoniserad punktskatt alltid beläggs med skatt i den medlemsstat där den faktiskt konsumeras enligt den där gällande skattesatsen. [53]

84. Den här omtvistade matlagningsspriten utgör emellertid en vara som skattemyndigheterna i den medlemsstat där varan framställts (Frankrike) inte betraktar som punktskattepliktig. Repertoire Culinaire och den franska regeringen har på fråga bekräftat detta under den muntliga förhandlingen i domstolen. Matlagningsspriten hade således redan från början släppts för konsumtion i den medlemsstat där den framställts, eftersom de enligt skattemyndigheterna i den medlemsstaten överhuvudtaget inte omfattades av punktskatteplikt.

85. I ett sådant fall finns, såsom kommissionen med rätta har påpekat, inget intresse av att säkerställa att varan beläggs med skatt i den medlemsstat där den konsumeras (här Förenade kungariket). Den ska tvärtom överhuvudtaget inte beläggas med skatt.

86. Tvärtom finns det ett särskilt unionsrättsligt intresse av att såväl skatteplikt för punktskatt som befrielse från sådan för alkohol och

51 — Den hänskjutande domstolen vill genom fråga 3 få klarhet i huruvida matlagningssprit som omfattas av punktskatteplikt på grund av att de är avsedda för beredning av livsmedel ska ”behandlas som befria[d] från punktskatt [redan] på tillverkningsstället”.

52 — Artikel 22 jämförd med artikel 7 i direktiv 92/12. Se även artonde skälet i nämnda direktiv och dom av den 23 november 2006 i mål C-5/05, Joustra (REG 2006, s. I-11075), punkt 30.

53 — Dessa skattesatser kan skilja sig avsevärt mellan medlemsstaterna.

alkoholdrycker tillämpas på samma sätt i alla medlemsstater och därmed på den inre marknaden [54] för att säkerställa att den inre marknaden fungerar väl. [55]

87. Den inre marknadens funktion förutsätter fri rörlighet för alla varor (artikel 26.2 FEUF och artiklarna 28–37 FEUF [56]), även för punktskattepliktiga varor. [57] Detta innebär enligt principen om ömsesidigt erkännande [58] att skattemyndigheten i destinationslandet erkänner den av behöriga myndigheter i ursprungslandet gjorda klassificeringen att en produkt omfattas eller omfattas inte av tillämpningsområdet för punktskatt eller dessa myndigheters klassificering att produkten är befriad från sådan skatt. [59] Även om de nationella skattesatserna på alkohol och alkoholdrycker kan variera avsevärt har reglerna för skattepliktens inträde harmoniserats och är underkastad samma villkor i alla medlemsstater. [60]

88. Den fria rörligheten för varor på den inre marknaden skulle försvåras i onödan om myndigheterna i Förenade kungariket i ett fall som det förevarande inom ramen för den återbetalningsmodell som tillämpas där (se section 4.1 a FA 1995) [61] skulle ta ut punktskatt på matlagningssprit som importerats från Frankrike för att därefter återbetala denna.

89. Medlemsstaterna får vidta lämpliga åtgärder för bekämpning av skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk i samband med punktskattebefrielser. [62] För att sådana åtgärder ska kunna vidtas krävs emellertid att konkreta, objektiva och kontrollerbara omständigheter ger stöd åt uppfattningen att det föreligger allvarlig fara för skatteflykt,

54 — Fjärde skälet i direktiv 92/12 ("För att garantera den inre marknadens upprättande och funktion bör reglerna för punktskattepliktens inträde vara identiska i alla medlemsstater"). Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 2 april 1998 i mål C-296/95, EMU Tabac m.fl. (REG 1998, s. I-1605), punkt 22, och av den 5 april 2001 i mål C-325/99, Van de Water (REG 2001, s. I-2729), punkt 39, samt domen i målet Joustra (ovan fotnot 52), punkt 27.

55 — Första skälet i direktiv 92/12 och tredje skälet i direktiv 92/83.

56 — Tidigare artikel 14.2 EG och artiklarna 23–31 EG.

57 — Första skälet i direktiv 92/12.

58 — Denna princip är väl fastlagd i rättspraxis sedan dom av den 20 februari 1979 i mål 120/78, Rewe-Zentral "Cassis de Dijon" (REG 1979, s. 649; svensk specialutgåva, volym 4, s. 377), punkt 14. Se, till exempel, dom av den 22 oktober 1998 i mål C-184/96, kommissionen mot Frankrike "Gänsestopfleber" (REG 1998, s. I-6197), punkt 28.

59 — Ömsesidigt godkännande fanns med i bakgrunden i domen i målet Italien mot kommissionen (ovan fotnot 21). Denna dom avsåg frågan under vilka förutsättningar en medlemsstat i undantagsfall kan vägra att erkänna skattebefrielser som ges i en annan medlemsstat, något som i princip krävs.

60 — Se fjärde skälet i direktiv 92/12.

61 — Denna återbetalningsmodell grundar sig på den möjlighet som ges i artikel 27.6 i direktiv 92/83 och föreskriver att punktskatt på alkohol ska erläggas och därefter under vissa villkor ska återbetalas. Vad gäller matlagningssprit sker återbetalning först när sprit faktiskt har använts vid beredningen av livsmedel.

62 — Se i detta avseende den inledande formuleringen i artikel 27.1 samt tjugoandra skälet i direktiv 92/83.

skatteundandragande eller missbruk. [63] Detta gäller särskilt som skattebefrielse enligt artikel 27 i direktiv 92/83 utgör huvudregeln och nekande av skattebefrielse ett avsteg från denna regel. [64]

90. Allmänna påståenden att det med avseende för en viss vara kan föreligga fara för skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk motiverar inte att importmedlemsstaten vägar att bevilja erkännande av skattebefrielse som ges i den medlemsstat där varan framställts. [65] Detta skulle strida mot den fria rörligheten för varor och dessutom även mot principen om lojalt samarbete mellan medlemsstaterna.

91. I förevarande fall står det enligt den hänskjutande domstolens konstaterande av de faktiska omständigheterna klart att den matlagningssprit som beslagtagits inte kan dricka as på grund av att salt och peppar tillsatts. Ingredienserna salt och peppar kan inte tas bort till en ekonomiskt försvarbar kostnad och det är inte heller möjligt att helt isolera alkoholinnehållet i varorna. Såsom den hänskjutande domstolen dessutom anfört finns inget stöd för att anta att missbruk skulle föreligga i samband med sådan matlagningssprit som den här omtvistade. Det kan följaktligen nästan helt säkert utgås ifrån att den matlagningssprit som beslagtagits faktiskt används för framställning av livsmedel i den mening som avses i artikel 27.1 f i direktiv 92/83.

92. Därmed saknas i ett fall som det förevarande konkreta, objektiva och kontrollerbara omständigheter till stöd för uppfattningen att produkterna i fråga felaktigt har ansetts falla utanför tillämpningsområdet för punktskatt eller vara befriade från punktskatt i den medlemsstat där de framställts eller att produkten i fråga kan användas i strid med syftet med en skattebefrielse. Under sådana omständigheter utgör den brittiska skattemyndighetens krav på att punktskatt ska erläggas på den omtvistade matlagningsspriten ren formalism som saknar saklig motivering.

93. Fråga 4 ska således besvaras på följande sätt: Produkter som i den medlemsstat i vilken de framställs inte anses omfattas av tillämpningsområdet för punktskatt eller som anses vara befriade från punktskatt och som har släppts för konsumtion, får inte heller i en annan medlemsstat, till vilken de har flyttats för kommersiella ändamål, underkastas bestämmelserna om harmoniserad punktskatt, såvida det inte finns konkreta och objektivt

63 — Domen i målet Italien mot kommissionen (ovan fotnot 21), punkt 52. Se, för ett liknande resonemang, även om sammanhanget där var ett annat, dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609), punkt 75, och av den 7 juli 2005 i mål C-147/03, kommissionen mot Österrike (REG 2005, s. I-5969), punkt 68.

64 — Se, för ett liknande resonemang, avseende artikel 27.1 a och b i direktiv 92/83 domarna i målen Italien mot kommissionen (ovan fotnot 21), punkt 50, och Profisa (ovan fotnot 49), punkt 18.

65 — Enligt fast rättspraxis kan inte enbart av den omständigheten att någon använder sig av lagstiftning eller skatteregler slutsatsen dras att det föreligger missbruk. Se bland annat dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (REG 2006, s. I-7995), punkterna 36 och 37, av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (REG 2006, s. I-8203), punkt 61, och av den 30 januari 2007 i mål C-150/04, kommissionen mot Danmark (REG 2007, s. I-1163), punkt 58.

kontrollerbara omständigheter till stöd för uppfattningen att

— det i framställningsmedlemsstaten felaktigt antagits att produkten inte omfattas av tillämpningsområdet för punktskatt eller att den är befriad från punktskatt, eller

— att produkter som enligt artikel 27.1 f i direktiv 92/83 är befriade från punktskatt i framställningsmedlemsstaten kan användas för andra ändamål än de som anges i den bestämmelsen.

3. De unionsrättsliga kraven vad gäller punktskattebefrielse genom återbetalning (fråga 2)

94. Den hänskjutande domstolen vill genom fråga 2 huvudsakligen få klarhet i vilka krav som enligt unionsrätten ställs på utformningen av punktskattebefrielsen enligt artikel 27.1 f i direktiv 92/83 i den nationella lagstiftningen när den berörda medlemsstaten beslutat sig för återbetalningsmodellen enligt artikel 27.6 i direktiv 92/83.

95. Bakgrunden till denna fråga är att återbetalning av erlagd punktskatt för matlagningssprit enligt lagstiftningen i Förenade kungariket enbart är möjlig under mycket restriktiva villkor som föreskrivs i section 4 FA 1995. Den hänskjutande domstolen har i samband med fråga 2 framhållit följande beträffande dessa villkor:

— Matlagningssprit måste faktiskt ha använts som ingredienser vid framställningen av livsmedel (section 4.1 a jämförd med section 4.2 c FA 1995).

— Ansökan om återbetalning kan enbart framställas av personer som själva har använt matlagningsspriten som ingredienser i livsmedel eller saluför sådana livsmedel som grossisthandlare (section 4.3 a och b FA 1995).

— Ansökan om återbetalning ska framställas inom en frist på högst fyra månader från bearbetning av matlagningsspriten (section 4.5 a FA 1995).

— Det belopp som ska återbetalas får inte understiga 250 GBP (section 4.5 b FA 1995).

96. Det ska inledningsvis erinras om att medlemsstaterna enligt artikel 27.6 i direktiv 92/83 ska ha frihet att ge befrielse från harmoniserad punktskatt med hjälp av återbetalning av erlagd punktskatt. [66]

97. Det ankommer på medlemsstaterna att fastställa formerna för återbetalning av erlagd punktskatt. Detta framgår för det första av principen om processuell autonomi, för det andra av de inledande orden i artikel 27.1 i direktiv 92/83 (”Medlemsstaterna skall befria … på villkor som de skall fastställa …”). Härvid ska emellertid alltid likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen beaktas. [67]

98. Det finns i förevarande fall inte något stöd för att återbetalning av erlagd punktskatt i unionsrättsligt harmoniserade fall skulle behandlas ogynnsammare än återbetalning av inhemskt reglerade punktskatter. Det uppkommer således inte några problem med avseende på *likvärdighetsprincipen*.

99. Frågan huruvida de villkor som uppställs för återbetalning i section 4 FA 1995 är förenliga med *effektivitetsprincipen* behöver emellertid behandlas närmare. Denna princip kräver att återbetalningen av erlagd punktskatt inte är praktiskt omöjlig eller orimligt svår. [68] Enligt artikel 27.1 i direktiv 92/83 ska villkoren för återbetalning dessutom vara avsedda att ”säkerställa en riktig och smidig tillämpning” av skattebefrielse och ”förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk”.

100. Den omständigheten att matlagningssprit enligt section 4 FA 1995 faktiskt måste ha använts för framställning av livsmedel utgör i sig inte ett åsidosättande av de unionsrättsliga kraven. Vid en återbetalningsmodell enligt artikel 27.6 i direktiv 92/83 ligger det i sakens natur att den punktskatt som ska återbetalas avser alkohol som redan har använts som ingrediens vid matlagning.

66 — Se även artonde skälet i direktiv 92/83.

67 — Fast rättspraxis se bland annat dom av den 27 mars 1980 i mål 61/79, Denkavit italiana (REG 1980, s. 1205; svensk specialutgåva, volym 5, s. 149), punkterna 22–25, av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio (REG 1983, s. 3595; svensk specialutgåva, volym 7, s. 389), punkt 12, av den 15 september 1998 i mål C-231/96, Edis (REG 1998, s. I-4951), punkt 34, av den 6 oktober 2005 i mål C-291/03, MyTravel (REG 2005, s. I-8477), punkt 17, och av den 26 januari 2010 i mål C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales (REU 2010, s. I-635), punkt 31, som har meddelats i olika sammanhang.

68 — Se domarna (samtliga ovan fotnot 67) i målen San Giorgio, punkt 12, Edis punkt 34, och MyTravel, punkt 17. Se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 april 2008 i mål C-268/06, Impact (REG 2008, s. I-2483), punkt 46, och av den 29 oktober 2009 i mål C-63/08, Pontin (REG 2009, s. I-10467), punkt 43.

101. Det är enbart när det gäller importerad matlagningssprit som myndigheterna i importmedlemsstaten, såsom angetts ovan,[69] måste erkänna en skattebefrielse som getts i den medlemsstat där varan framställts. De kan således inte kräva att punktskatt först erläggs och att ansökan om återbetalning sedan framställs efter matlagningen.

102. Beträffande en bestämmelse som section 4 FA 1995 är det emellertid problematiskt att återbetalning av erlagd punktskatt inte kan ske om det belopp som ska återbetalas understiger 250 GBP. Detta minimibelopp kan till och med höjas av skattemyndigheten (sections 4.5 b och 4.6 FA 1995).

103. Enligt unionsrätten är det visserligen i princip inte uteslutet att en medlemsstat undantar försumbara belopp från återbetalning. Till skillnad från vad som gäller på området för mervärdesskatt[70] föreskrivs emellertid i direktiv 92/83 inte någon sådan möjlighet. Även om det antas att minimitröskar kan införas i den nationella lagstiftningen utan uttryckligt tillstånd i direktivet kan beloppet om 250 GBP inte under några omständigheter anses som lämpligt.[71] Det rör sig tvärtom om ett belopp som klart överstiger varje tänkbar miniminivå.

104. Dessutom är minimitröskeln i en bestämmelse som den i section 4 FA 1995 kopplad till en begränsning av den krets personer som kan framställa en ansökan samt en förhållandevis kort ansökningsfrist. Dessa element i bestämmelsen, minimibelopp, ansökningsfrist och en begränsad krets av personer som får framställa ansökan, förstärker varandra ömsesidigt.

105. Såsom Repertoire Culinaire klart visat i förfarandet vid domstolen skulle det med tillämpning av den punktskattesats[72] som gäller i Förenade kungariket sedan år 2002 krävas att minst 215 flaskor matlagningsvin konsumerades över en period på minst tre månader för att uppnå minimibeloppet om 250 GBP för återbetalning av erlagd punktskatt enligt section 4 FA 1995. Dessa uppgifter har inte bestritts av någon av parterna i målet.

69 — Se min redogörelse avseende fråga 4 (punkterna 81–93 i detta förslag till avgörande).

70 — Se artikel 183.2 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) avseende återbetalning eller överföring av ingående skatt.

71 — Den 16 juli 2002, det vill säga den dag då den omtvistade matlagningsspriten beslagtogs uppgick detta belopp till cirka 388 euro, och den 10 juni 2010, det vill säga den dag då förhandlingen i förevarande begäran om förhandsavgörande ägde rum i domstolen, uppgick detta belopp till cirka 302 euro.

72 — Repertoire Culinaire hänför sig till perioden före den 27 april 2002. Enligt uppgifter från detta företag härrör större delen av dess krav på återbetalning av erlagd punktskatt från den perioden.

106. Med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövningsrätt om huruvida dessa uppgifter är riktiga, framgår det tydligt av dessa uppgifter att det på sin höjd är storkonsumenter av matlagningssprit i Förenade kungariket som kan komma i åtnjutande av den punktskattebefrielse som gäller enligt artikel 27.1 f. Ett flertal restauranger och andra företag som enbart använder matlagningssprit vid enstaka tillfällen och i mindre mängder vid tillagningen av maträtter är på grund av den stränga brittiska bestämmelsen om återbetalning i praktiken uteslutna från punktskattebefrielse.

107. Dessutom ger section 4.3 FA 1995 enbart personer som själva har använt matlagningssprit som ingrediens i livsmedel eller som saluför sådana livsmedel som grossisthandlare rätt att framställa en ansökan om återbetalning av erlagd punktskatt. En grossisthandlare som Repertoire Culinaire, vilken enbart saluför matlagningssprit som sådan men inte de livsmedel som framställs av denna, kan således inte framställa en sådan ansökan.

108. En bestämmelse som section 4 FA 1995 leder slutligen till att den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 27.1 f i direktiv 92/83 i stort sett blir meningslös. Detta strider mot det unionsrättsliga kravet att de villkor som fastställs av medlemsstaterna ska möjliggöra en riktig och smidig tillämpning av skattebefrielsen (artikel 27.1 i direktiv 92/83). Principen att skattebefrielsen inom tillämpningsområdet för artikel 27 i direktiv 92/83 är huvudregeln och nekad skattebefrielse utgör avsteg från denna regel [73] förvrids på så sätt till sin motsats.

109. Det stämmer visserligen att medlemsstaterna vid utformningen av sin nationella lagstiftning om punktskattebefrielse eller återbetalning av erlagd punktskatt även ska beakta kravet på att förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk. [74] Såsom emellertid redan anförts måste det, för det fall punktskattebefrielse eller återbetalning av erlagd punktskatt nekas, föreligga konkreta och objektivt kontrollerbara omständigheter för ett missbruk. Detta är enligt de uppgifter

73 — Se, avseende artikel 27.1 a och b i direktiv 92/83, domarna i målen Italien mot kommissionen (ovan fotnot 21), punkt 50, och Profisa (ovan fotnot 49), punkt 18.

74 — Se, i detta avseende, den inledande formuleringen i artikel 27.1 och tjugoandra skälet i direktiv 92/83.

som lämnats till domstolen inte fallet vad gäller den omtvistade matlagningsspriten. En bestämmelse enligt vilken det föreskrivs en förhållandevis kort frist för ansökan om återbetalning av erlagd punktskatt, enligt vilken belopp som understiger 250 GBP undantas från återbetalning och enligt vilken storgrossister av matlagningssprit är generellt undantagna från rätten att ansöka om återbetalning av erlagd punktskatt går klart utöver det legitima målet att bekämpa missbruk.

110. Fråga 2 ska således besvaras enligt följande: En nationell bestämmelse enligt vilken det för återbetalning av erlagd punktskatt på matlagningssprit föreskrivs att ansökan ska lämnas in inom en frist på fyra månader, att det lägsta beloppet för återbetalning är 250 GBP och enligt vilken storgrossister av matlagningssprit undantas från den krets personer som får ansöka om återbetalning strider mot artikel 27.1 i direktiv 92/83 och effektivitetsprincipen.

VI — Förslag till avgörande

111. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som ställts av First-Tier Tribunal (Tax) i Förenade kungariket på följande sätt:

1) Vin och portvin, som för att användas som matlagningsvin eller matlagningsportvin har getts tillsatser av så mycket salt och peppar att de är otjänliga att konsumeras som drycker, omfattas inte av begreppet etylalkohol i den mening som avses i artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83.

2) Matlagningssprit som omfattas av harmoniserad punktskatt på alkohol och alkoholdrycker ska, enligt artikel 27.1 f i direktiv 92/83, befrias från den skatten.

3) Produkter som i den medlemsstat i vilka de framställs inte anses omfattas av tillämpningsområdet för punktskatt eller anses vara befriade från punktskatt och som har släppts för konsumtion får inte heller i en annan medlemsstat, till vilken de har flyttats för kommersiella ändamål, underkastas bestämmelserna om harmoniserad punktskatt, såvida det inte finns konkreta och objektivt kontrollerbara omständigheter till stöd för uppfattningen att

— det i framställningsmedlemsstaten felaktigt antagits att produkten inte omfattas av tillämpningsområdet för punktskatt eller att den är befriad från punktskatt, eller

— att produkter som enligt artikel 27.1 f i direktiv 92/83 är befriade från punktskatt i framställningsmedlemsstaten kan användas för andra ändamål än de som anges i den bestämmelsen.

4) En nationell bestämmelse enligt vilken det för återbetalning av erlagd punktskatt på matlagningssprit föreskrivs att ansökan ska lämnas in inom en frist på fyra månader, att det lägsta beloppet för återbetalning är 250 GBP och enligt vilken storgrossister av matlagningssprit undantas från den krets personer som får ansöka om återbetalning strider mot artikel 27.1 i direktiv 92/83 och effektivitetsprincipen.