FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ANTONIO SAGGIO

fremsat den 23. marts 2000 *

1. Ved kendelse indgået til Domstolen den 14. december 1998 har Tampereen käräjäoikeus (ret i første instans) — inden for rammerne af en civilretlig tvist mellem den finske toldmyndighed (Tullihallitus) og en række personer, der allerede under en straffesag er blevet dømt for indsmugling af ethylalkohol — forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende told, punktafgifter og merværdiafgift (herefter »moms«) på ethylalkohol, der er indsmuglet fra et tredjeland til Finland.

Den relevante fællesskabslovgivning

2. Indledningsvis vil jeg opregne de fællesskabsretlige bestemmelser, der er relevante for tvisten i hovedsagen, og som vedrører henholdsvis, a) told, b) punktafgifter og c) moms.

3. For så vidt angår told skal nævnes Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks [1] (herefter »toldkodeksen«). I henhold til toldkodeksens artikel 202, stk. 1, litra a) og artikel 202 opstår toldskyld, »når en importafgiftspligtig vare føres ind i Fællesskabets toldområde på ikke forskriftsmæssig måde«, selv om »der... ikke [opstår] toldskyld ved indførsel på ikke forskriftsmæssig måde ... af falske penge eller af narkotika og psykotrope stoffer, som ikke er genstand for det af de kompetente myndigheder strengt kontrollerede salg med henblik på en anvendelse til medicinske og videnskabelige formål«. De nævnte bestemmelser finder anvendelse på ethylalkohol, der ikke er blevet denatureret, jf. den fælles toldtarif [2].

4. For så vidt angår punktafgifter fremgår det af artikel 6, stk. 1, litra c), 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 [3], der i medfør af artikel 3, stk. 1, andet led, finder anvendelse på alkohol og alkoholholdige drikke, at »punktafgifterne forfalder ved overgang til forbrug«, idet udtrykket »over-

* Originalsprog: italiensk.

1 — EFT L 302, s. 1.
2 — KN-kode 2207 og 2208.
3 — EFT L 76, s. 1.

gang til forbrug« også sigter til »uretmæssig« indførsel af de pågældende produkter. Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer[4] bestemmer i artikel 19, at medlemsstaterne skal pålægge ethanol en punktafgift i henhold til de harmoniserede satser, og tillader dem i medfør af artikel 27, stk. 1, litra a) og b), kun at fritage alkohol, der er blevet denatureret, for den harmoniserede punktafgift.

5. For så vidt angår moms bestemmes endelig i artikel 2 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag[5] (herefter »sjette direktiv«), at »indførsel af goder« af enhver art pålægges moms.

Den nationale lovgivning

6. Den finske lov nr. 1143 af 8. december 1994 om alkohol (»alkoholilaki«) definerer alkohol som »ethylalkohol eller en vandopløsning af ethylalkohol, som indeholder mere end 60 procentvolumen ethylalkohol, og som ikke er denatureret« (artikel 3, stk. 2, punkt 4) og tillader kun, at erhvervsdrivende, som er blevet meddelt en indførselstilladelse, samt personer, som har en tilladelse til eget brug (artikel 8, stk. 2), indfører disse varer.

7. I henhold til den finske lov nr. 1469 af 29. december 1994 om punktafgifter (valmisteverotuslaki) og nr. 1471 af 29. december 1994 om afgift af alkohol og alkoholholdige drikkevarer (»laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta«) skal der betales afgift af ethylalkohol og alkoholholdige drikkevarer, som fremstilles i Finland, indføres fra en anden medlemsstat eller et fra tredjeland, medmindre det drejer sig om alkohol, der er fuldstændig denatureret, eller — hvis den er delvist denatureret — ikke er bestemt til konsum. Desuden skal der i henhold til den finske lov nr. 1501 af 30. december 1995 om moms (»arvonlisäverolaki«) opkræves moms af varer, inklusiv ethylalkohol, der indføres fra et tredjeland.

De faktiske omstændigheder i hovedsagen

8. I perioden fra sommeren 1996 til november 1997 indsmuglede Kaupo Salumets sammen med en række andre personer ca. 100 000 liter ethylalkohol fra Estland til

4 — EFT L 316, s. 21.
5 — EFT L 145, s. 1.

Finland. Alkoholen hidrørte fra Kina og USA. En del blev indsmuglet til Finland i flasker og kunne dermed straks omsættes på markedet, den resterende del blev indført til Finland i dunke og blev efterfølgende aftappet på flasker i Finland ved hjælp af primitivt udstyr i en gammel stald og under kritisable hygiejniske forhold.

9. Efter at man havde identificeret de personer, der stod bag denne illegale trafik, blev de den 31. marts 1998 idømt fængselsstraf og bøder. En del af den indsmuglede ethylalkohol (ca. 9 500 liter) blev konfiskeret. De finske toldmyndigheder anlagde efterfølgende sag ved Tampereen käräjäoikeus mod Kaupo Salumets og hans medskyldige med påstand om, at de tilpligtedes at betale told, punktafgifter og moms, som skulle have været betalt af den indsmuglede ethylalkohol ved indførslen til Finland, til et samlet beløb på omkring 38 mio. FIM. Sagen var anlagt under henvisning til de relevante bestemmelser i finsk national ret, der i øvrigt afspejler indholdet af den ovennævnte fællesskabsret.

Det præjudicielle spørgsmål

10. I forbindelse med ovennævnte retssag har Tampereen käräjäoikeus ved kendelse af 8. december 1998 besluttet at forelægge Domstolen det præjudicielle spørgsmål, om toldkodeksen, direktiv 92/12, direktiv 92/83 og sjette direktiv skal fortolkes således, at der skal betales told, punktafgifter og moms af ethylalkohol, der er indsmuglet.

11. Den forelæggende ret har i forelæggelseskendelsen oplyst, at den tvivl, der ligger til grund for rettens beslutning om at forelægge det præjudicielle spørgsmål, er det forhold, at ren ethylalkohol (»pirtu«), der som sådan ikke er bestemt til konsum, ikke er i direkte konkurrence med andre alkoholholdige drikkevarer, og at ethylalkohol har et meget mindre marked end andre alkoholholdige drikkevarer på grund af den ordning med importtilladelse, der er gældende i Finland. Ren ethylalkohol har følgelig afgørende lighedstræk med narkotiske og psykotrope stoffer, som hverken skal pålægges told, punktafgifter eller moms. Indtagelse af den alkohol, der blev ulovligt indført i denne sag, har været forbundet med sundhedsrisici på grund af dens middelmådige kvalitet og på grund af de urenheder, som den indeholdt. Alkoholen kunne derfor ikke have været bragt i omsætning på markedet, selv hvis den havde været fortyndet til en vandig opløsning eller havde været brugt som basis for andre drikkevarer.

Besvarelse af spørgsmålet

12. Jeg skal minde om, at den ethylalkohol, der er omhandlet i hovedsagen, blev indsmuglet til Fællesskabets toldområde (Fin-

land) fra et tredjeland (Estland), uden at den var overgået til fri omsætning eller havde været undergivet en toldbehandling i overensstemmelse med toldkodeksen. Under disse omstændigheder ville enhver anden vare være blevet pålagt told, punktafgifter og moms i henhold til de relevante fællesskabsretlige regler og dermed også i henhold til de bestemmelser, der har gennemført disse regler i national ret. Hvorfor skulle netop indsmuglet ethylalkohol ikke pålægges de samme skatter og afgifter?

13. Den opfattelse, som de sagsøgte i hovedsagen har givet udtryk for — en opfattelse, som den forelæggende ret ikke stiller sig helt afvisende overfor — hviler på en forudsætning om, at ren ethylalkohol ikke skal betragtes som en drikkevare, der er bestemt til normal konsum, men som en slags narkotikum, der indtages af alkoholikere, og de sagsøgte udleder heraf, at den ikke kan konkurrere med andre alkoholholdige varer, der frit kan bringes i omsætning på markedet. Desuden er det usikkert, hvor den alkohol, der er indført fra Estland, stammer fra. Den er af middelmådig kvalitet og af tvivlsom renhed. Der er således tale om et produkt, der ville være farligt for eventuelle forbrugere at indtage, og som er uegnet til at blive brugt som basis for fremstilling af andre drikkevarer med en mindre alkoholkoncentration, og det er dermed utænkeligt, at det skulle kunne markedsføres. Endelig er markedet for alkohol i Finland meget reduceret på grund af den tilladelsesordning, der dér gælder for så vidt angår fremstilling, markedsføring, import og eksport af dette produkt. Da man følgelig ikke for så vidt angår ren ethylalkohol kan tale om, at det frit omsættes på markedet, er denne vare ikke genstand for en rigtig økonomisk aktivitet i EF-traktatens forstand og falder derfor uden for den fællesskabslovgivning, der pålægger indførsel af varer fra tredjelande told, punktafgifter og moms.

14. Ifølge den finske, den franske, den italienske og den græske regering samt Kommissionen kan ren ethylalkohol ikke på nogen måde betragtes som et narkotikum. Der er efter deres opfattelse derimod tale om en vare som alle andre, hvis indførsel til Fællesskabets toldområde fra et tredjeland er underlagt de skatter og afgifter, der generelt påhviler produkter. I den forbindelse er princippet om afgiftsneutralitet og nødvendigheden af at harmonisere opkrævningen af told, punktafgifter og moms til hinder for, at der sondres mellem varer, der er lovligt indført, og varer, der som i det foreliggende tilfælde er blevet indsmuglet. Disse sidstnævnte varer indgår rent faktisk på grund af den lave pris i konkurrencen med de produkter, der er lovligt indført, og som pålægges de omhandlede skatter og afgifter.

15. Sammenligningen mellem ren ethylalkohol på den ene side og narkotika og

andre psykotrope stoffer på den anden side virker ikke overbevisende på mig. Ethylalkohol indtages ganske vist normalt ikke i ren tilstand, og det er korrekt, at det kan have skadelige virkninger på helbredet, hvis det indtages i større mængder, navnlig hvis det indtages af mennesker, der lider af kronisk alkoholisme. Man kan dog ikke benægte, at ethylalkohol til forskel fra narkotika er et produkt, der lovligt befinder sig på markedet, og som det ikke kan anses for at være ulovligt at fremstille, importere og eksportere på grund af produktets iboende ulovlige natur, selv om fremstilling, import og eksport af dette produkt i visse medlemsstater er underlagt lovgivningsmæssige restriktioner. Ethylalkohol er således ikke omfattet af enkeltkonventionen af 1961 om narkotiske midler, der blev undertegnet i New York den 30. maj 1961 [6], og som er ratificeret af alle Fællesskabets medlemsstater. Produktet betragtes derimod i handelen som et produkt som alle andre, og det er — som allerede nævnt — at finde i den fælles toldtarif (den kombinerede nomenklatur). Ren ethylalkohol har ikke så mange lighedstræk med narkotika, som det har med tobak og produkter, der fremstilles af tobak. Der er tale om en vare, der er sundhedsfarlig, men som (i øjeblikket) ikke er ulovlig, og som (i øjeblikket) ikke sidestilles med et narkotikum.

16. Det samme gør sig gældende, såfremt alkoholen som i det foreliggende tilfælde er af usikker oprindelse, af middelmådig kvalitet og af tvivlsom renhedsgrad. Disse omstændigheder kan bevirke, at indtagelsen af dette produkt bliver endnu mere farlig, men dette ændrer ikke på, at produktet som udgangspunkt er lovligt. Et lovligt produkt kan ikke forvandles til et narkotikum som følge af forhold vedrørende dets oprindelse, dets kvalitet eller dets renhedsgrad.

17. De undtagelser, der gælder for narkotika for så vidt angår betaling af told, punktafgifter og moms, har karakter af undtagelser, der er begrundet i, at narkotika er varer, der ikke kan markedsføres på grund af deres ulovlige natur, og disse undtagelser finder således efter min opfattelse ikke anvendelse på indsmugling af ethylalkohol. Jeg mener, at det henset til undtagelsernes forskellige natur er hensigtsmæssigt at vurdere disse undtagelser hver for sig for at forklare, hvorfor jeg ikke mener, at de finder anvendelse i denne sag.

18. Det har siden 1981 [7] fremgået af Domstolens praksis, at der ikke skal svares told af narkotika, idet det drejer sig om »varer, der er af en sådan art, at de ikke kan bringes i omsætning i nogen af medlemsstaterne, men tværtimod skal konfiskeres og bringes ud af omsætning af de kompetente myndigheder, så snart de opdages« [8], bortset fra »en strengt kontrolleret og

6 — *United Nations Treaty Series*, vol. 520, nr. 7515.

7 — Dom af 5.2.1981, sag 50/80, Horvath, Sml. s. 385. Det stof, der var tale om i dommen, var heroin.

8 — Samme dom, præmis 11.

begrænset handel med henblik på en tilladt anvendelse til farmaceutiske og medicinske formål« [9]. Narkotika (og psykotrope stoffer generelt) kan efter Domstolens opfattelse ikke sidestilles med produkter, der »kan bringes i handelen og integreres i det økonomiske kredsløb« [10], og er således ikke underlagt toldbestemmelserne. Denne fortolkning, der blev bekræftet i 1982 [11], blev i 1990 [12] udstrakt til indførslen af falske penge. Jeg skal henlede opmærksomheden på, at den toldkodeks, der blev vedtaget i 1992, netop på baggrund af denne fortolkning af toldbestemmelserne i artikel 212 udtrykkeligt bestemmer, at »der... imidlertid ikke [opstår] toldskyld ved indførsel på ikke forskriftsmæssig måde i Fællesskabets toldområde af falske penge eller af narkotika og psykotrope stoffer, som ikke er genstand for det af de kompetente myndigheder strengt kontrollerede salg med henblik på en anvendelse til medicinske og videnskabelige formål«. Ethylalkohol er imidlertid uden tvivl et produkt, der er genstand for salg i medlemsstaterne, og som følgelig indgår i det almindelige økonomiske kredsløb, hvilket er grunden til, at de regler, der bestemmer, at narkotika og falske penge ikke skal pålægges told, ikke kan finde anvendelse på dette produkt.

19. Det har siden 1984 [13] fremgået af Domstolens praksis, at den fortolkning, hvorefter narkotika ikke skal pålægges told, også gælder for så vidt angår moms: »Begge former for afgifter kan, hvad angår deres væsentlige egenskaber, sammenlignes, fordi kravet på dem stiftes ved indførslen til Fællesskabet og den efterfølgende overgang til omsætning i medlemsstaterne, og fordi de begge udgør et element i salgsprisen, der af de erhvervsdrivende på de efterfølgende salgstrin beregnes på samme måde« [14]. Denne parallelitet, der er blevet bekræftet af senere retspraksis på området [15], kommer også til udtryk i formuleringen af artikel 10, stk. 3, i sjette direktiv, der bemyndiger medlemsstaterne til at knytte omsætningsafgiftens indtræden og forfald til de tilsvarende begreber, der gælder for told. Det ovenfor anførte om told udgør således også min begrundelse for at mene, at ethylalkohol, der ikke kan sidestilles med et narkotikum, ikke kan være omfattet af nogen undtagelsesbestemmelse for så vidt angår moms.

20. Den argumentation, der ovenfor er anvendt i forbindelse med told og moms, kan også gøre sig gældende for punktafgifternes vedkommende, inden for hvilken kategori afgiften på produktion og afgiften

9 — Samme dom præmis 10.

10 — Samme dom, præmis 12.

11 — Dom af 26.10.1982, sag 221/81, Wolf, Sml. s. 3681, og af 26.10.1982, sag 240/81, Einberger I, Sml. s. 3699. De stoffer, der var tale om i disse domme, var henholdsvis kokain og morfin.

12 — Dom af 6.12.1990, sag C-343/89, Witzemann, Sml. I, s. 4477.

13 — Dom af 28.2.1984, sag 294/82, Einberger II, Sml. s. 1177. Dommen vedrørte indførsel til Tyskland af morfin.

14 — Samme dom, præmis 18.

15 — Domme af 5.7.1988, sag 269/86, Mol, Sml. s. 3627, vedrørende amfetamin, og sag 289/86, Happy Family, Sml. s. 3655, vedrørende salg af hash, samt dom af 29.6.1999, sag C-158/98, Coffeeshop »Siberië«, Sml. I, s. 3971, vedrørende installation af en disk til brug for salg af bløde stoffer.

på alkohol i denne sag falder. I mangel af en retspraksis vedrørende anvendelse af punktafgifter på narkotika, kan den retspraksis, der har udviklet sig vedrørende told og moms, antages at finde analog anvendelse på punktafgifterne. Det er sandt, at medlemsstaterne skal fritage denatureret alkohol samt alkohol, der er indført med henblik på en anvendelse til medicinske eller videnskabelige formål, fra den harmoniserede punktafgift, men den ethylalkohol, der er indført fra Estland i den foreliggende sag, har ikke været genstand for nogen form for denaturation med henblik på at gøre den uegnet til konsum. Den er kun blevet tilsat et blåt tilsætningsstof for levnedsmidler for at få den til at ligne et frostbeskyttelsesmiddel, og den havde på ingen måde et medicinsk eller videnskabeligt formål.

21. Min konklusion er herefter, at ethylalkohol, der er indsmuglet fra et tredjeland til Fællesskabets område, skal pålægges told, punktafgifter og moms i henhold til de bestemmelser, der var gældende på tidspunktet for den ulovlige indførsel. Princippet om afgiftsneutralitet kan ikke begrunde, at der sondres mellem lovlig og ulovlig indførsel [16], hvorfor forpligtelsen til at betale told, punktafgifter og moms består, selv om de told- og afgiftspligtige varer i den foreliggende sag er ulovligt indført til Fællesskabets toldområde [17]. Denne fortolkning har også gyldighed i en situation som den her foreliggende, hvor ren ethylalkohol i en medlemsstat er undergivet en særlig godkendelsesordning for så vidt angår produktion, markedsføring, import og eksport heraf. Domstolen har rent faktisk allerede fastslået, at et eventuelt forbud mod at udføre visse varer »ikke i sig selv [er] tilstrækkeligt til at udelukke udførsel af de pågældende varer fra det sjette direktivs anvendelsesområde« [18], og der er ingen grund til at undlade at udstrække denne bemærkning til også at omfatte indførsel — der eventuelt er pålagt administrative restriktioner — af varer, som der ikke blot skal svares moms af, men også told og punktafgifter. Retspraksis har i øvrigt også efterfølgende bevæget sig i den retning for så vidt angår salg af forfalskede parfumeprodukter [19] og afholdelse af ulovligt hasardspil [20].

16 — Jf. Mol-dommen, præmis 18.

17 — For så vidt angår told, jf. toldkodeksens artikel 202, stk. 1, litra a), og for så vidt angår punktafgifterne, jf. artikel 6, stk. 1, litra c), i direktiv 92/12.

18 — Dom af 2.8.1993, sag C-111/92, Lange, Sml. I, s. 4677, præmis 17, vedrørende eksport til visse lande i Østeuropa af følsomme computersystemer.

19 — Dom af 28.5.1998, sag C-3/97, Goodwin og Unstead, Sml. I, s. 3257.

20 — Dom af 11.6.1998, sag C-283/95, Fischer, Sml. I, s. 3369.

Forslag til afgørelse

22. På baggrund af ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer det præjudicielle spørgsmål, på følgende måde:

»Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, 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, Rådets direktiv 92/83/EØF af 19. oktober 1992 om harmonisering af punktafgiftsstrukturen for alkohol og alkoholholdige drikkevarer samt Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at ethylalkohol, der er indsmuglet til Fællesskabets toldområde fra et tredjeland, skal pålægges told, punktafgifter og merværdiafgift i henhold til de bestemmelser, der var gældende på tidspunktet for den ulovlige indførsel.«