FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ANTONIO SAGGIO

föredraget den 23 mars 2000 *

1. Tammerfors tingsrätt har genom beslut som inkom den 14 december 1998 — inom ramen för ett civilrättsligt förfarande mellan den finska tullstyrelsen (tullihallitus) och personer som redan dömts för smuggling av etylalkohol — till domstolen ställt en fråga om tillämpningen av tullar, punktskatter och mervärdesskatt vid insmuggling av partier av etylalkohol från tredje land till Finland.

Relevanta gemenskapsrättsliga bestämmelser

2. Till att börja med skall jag sammanfatta de relevanta gemenskapsrättsliga bestämmelser som är tillämpliga på den ifrågavarande tvisten. Dessa bestämmelser rör a) tull, b) punktskatter och c) mervärdesskatt.

3. Såvitt avser tullar skall rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen [1] nämnas (nedan kallad tullkodexen). Enligt artiklarna 202.1 a och 212 i tullkodexen uppkommer skyldigheten att betala tullavgiften genom "olaglig införsel till gemenskapens tullområde av tullpliktiga varor" även om "... ingen tullskuld [skall] uppstå vid olaglig införsel... av falsk valuta eller narkotika och psykotropa ämnen, vilka inte ingår i den handel som rör användningen av dessa ämnen för medicinska och vetenskapliga ändamål". De nämnda bestämmelserna tillämpas på icke denaturerad etylalkohol i överensstämmelse med den gemensamma tulltaxan. [2]

4. Beträffande punktskatterna föreskrivs i artikel 6.1 c i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, [3] vilket direktiv enligt artikel 3.1 andra strecksatsen tillämpas på alkohol och alkoholdrycker, att "skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion". Begreppet "släpps för

* Originalspråk: italienska.

1 — EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4.

2 — KN-nummer 2207 och 2208.

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

konsumtion" syftar också på "olaglig" import av varorna i fråga. Enligt artikel 19 i rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker [4] skall medlemsstaterna tillämpa punktskatt på etylalkohol med en harmoniserad skattesats. Enligt artikel 27.1 a och b i samma direktiv är det endast tillåtet för medlemsstaterna att från den harmoniserade punktskatten undanta denaturerad alkohol.

5. Slutligen föreskrivs vad beträffar mervärdesskatt i artikel 2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund [5] (nedan kallat sjätte direktivet), att mervärdesskatt skall betalas för alla sorters "införsel av varor".

Den relevanta nationella lagstiftningen

6. I den finska alkohollagen (lag nr 1994/1143) av den 8 december 1994 som rör alkohol (alkoholilaki) definieras alkohol som "etylalkohol eller en vattenlösning av etylalkohol [som innehåller över 60 procent etylalkohol och] som inte är denaturerad" (3 § 2 mom. punkt 4). Etylalkohol får vidare endast importeras av näringsidkare som har beviljats importtillstånd samt för eget bruk av den som har beviljats användningstillstånd (8 § 2 mom.).

7. Enligt de finska lagarna om påförande av accis vid tillverkning (lag nr 1994/1469) av den 29 december 1994 (valmisteverotuslaki) och om accis på alkohol och alkoholdrycker (laki alkohol- ja alkoholijuomaverosta), av den 29 december 1994 (lag nr 1994/1471) är etylalkohol och alkoholdrycker som tas emot från en annan medlemsstat eller som importeras från ett område utanför gemenskapen accispliktiga om det inte handlar om alkohol som är starkt denaturerad eller om alkohol som är lindrigt denaturerad och inte avsedd för förtäring. Enligt den finska mervärdesskattelagen (arvonlisäverolaki) av den 30 december 1995 (lag nr 1995/1501) skall mervärdesskatt betalas för varor, och däribland etylalkohol, som importeras till Finland från en stat utanför gemenskapen.

Omständigheterna i målet

8. Mellan sommaren 1996 och november 1997 smugglade Kaupo Salumets med hjälp av andra personer ungefär 100 000 liter kinesisk och amerikansk etylalkohol från Estland till Finland. En del av alkoholen

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

5 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

var redan färdigtappad på flaskor och färdig för saluföring medan resten fördes in till Finland i containrar för att där nödtorftigt tappas på flaskor i en före detta ladugårdsbyggnad under tveksamma hygieniska förhållanden.

9. Efter att ha blivit identifierade dömdes upphovsmännen till denna illegala handel den 31 mars 1998 till fängelse- och bötesstraff av den finska brottmålsdomstolen. En del (omkring 9 500 liter) av den insmugglade etylalkoholen konfiskerades. Därefter anhängiggjorde den finska tullstyrelsen vid Tammerfors tingsrätt en skadeståndstalan gentemot Kaupo Salumets och de andra gärningsmännen enligt vilken tullen yrkade ersättning med ett belopp om cirka 38 miljoner FIM för den tull, den punktskatt (accis) och den mervärdesskatt som hänför sig till den insmugglade etylalkoholen och som inte inbetalats. Talan grundas på relevant nationell lagstiftning som för övrigt överensstämmer med innehållet i den ovan nämnda gemenskapslagstiftningen.

Tolkningsfrågan

10. Inom ramen för den ovan beskrivna tvisten har Tammerfors tingsrätt genom beslut den 8 december 1998 begärt att domstolen skall besvara frågan huruvida kodexen, direktiven 92/12 och 92/83 samt sjätte direktivet skall tolkas så att insmuggling av etylalkohol är tullpliktig, punktskattepliktig och mervärdesskattepliktig.

Svaret på frågan

11. Den nationella domstolen har i det ovan nämnda beslutet preciserat att den tveksamhet som är orsaken till den ställda tolkningsfrågan beror på det förhållandet att ren etylalkohol (pirtu) vanligen inte är ämnad för omedelbar förtäring och därför inte direkt konkurrerar med andra alkoholdrycker samt att den har en betydligt mer begränsad marknad på grund av det tillståndsförfarande som gäller för etylalkohol i Finland. Den rena etylalkoholen har därför betydande likheter med narkotika och psykotropa ämnen vars saluföring inte är tullpliktig, punktskattepliktig och mervärdesskattepliktig. I förevarande fall skulle den importerade alkoholen ha utgjort sådana hälsorisker för den eventuella konsumenten, på grund av dess undermåliga kvalitet och orenhet att den inte skulle ha kunnat säljas ens utblandad med vatten eller som bas för andra drycker.

12. Etylalkoholen som är föremål för tvisten vid den nationella domstolen har sitt ursprung i tredje land (Estland) och den har smugglats in till gemenskapens tullområde

(Finland) utan att ha övergått till fri omsättning eller underställts tullförfarandet i enlighet med kodexen. Under sådana omständigheter hade det varit nödvändigt att betala tull, punktskatt och mervärdesskatt för alla andra varor i enlighet med den relevanta gemenskapslagstiftningen och den nationella lagstiftning genom vilken gemenskapslagstiftningen har införlivats.

13. Den åsikt som framförts av svarandena i målet vid den nationella domstolen, och som domstolen inte verkar vara oberörd av, grundas på förutsättningen att ren etylalkohol inte skall betraktas som en dryck avsedd för förtäring utan som en slags narkotika som används av alkoholister. Enligt svarandena kan man därav dra den slutsatsen att denna alkohol inte konkurrerar med andra drycker som fritt omsätts på marknaden. I förevarande fall har den från Estland importerade alkoholen ett osäkert ursprung och är dessutom av dålig kvalitet och av tvivelaktig renhet. Den är med andra ord farlig för den eventuella konsumentens hälsa, olämplig att tjäna som bas för förberedande av andra drycker med mindre alkoholstyrka och sålunda inte ägnad för sådan saluföring. Marknaden för denna alkohol är mycket begränsad i Finland med hänsyn till det tillståndsförfarande som är tillämpligt på denna vad beträffar tillverkning, saluföring, import eller export. Eftersom man således inte kan prata om ett fritt ekonomiskt kretslopp beträffande den rena etylalkoholen kan denna produkt inte vara föremål för en sådan ekonomisk verksamhet som avses i fördraget och undgår således den gemenskapslagstiftning enligt vilken skyldighet föreligger att betala tull, punktskatt och mervärdesskatt för import av varor med ursprung i tredje land.

14. Enligt den finska, den italienska och den grekiska regeringen samt kommissionen kan den rena etylalkoholen under inga omständigheter anses som narkotika. I stället är den en vara som alla andra vars import från tredje land till gemenskapsområdet är underkastad den skattebörda som generellt belastar produkter. Principen om skatteneutralitet och nödvändigheten av att harmonisera uppbörden av tullavgifter, punktskatt och mervärdesskatt utgör hinder för att man skall kunna göra en distinktion mellan lagligen importerade varor och sådana varor som i det förevarande fallet har smugglats in. Dessa sistnämnda varor konkurrerar tack vare det låga slutliga priset med lagligen importerade produkter som belastats med motsvarande skattebörda.

15. Jämförelsen mellan å ena sidan den rena etylalkoholen och å andra sidan narkotika och andra psykotropa substanser är inte övertygande. Det är visserligen så att

etylalkohol vanligen inte konsumeras i rent tillstånd och att den vid konsumtion i stora mängder kan vara skadlig för hälsan, speciellt för personer som lider av kronisk alkoholism. Det kan dock inte förnekas att etylalkoholen, till skillnad från narkotikan, är en produkt som lagligen förekommer på marknaden. Tillverkning, försäljning, import och export av etylalkohol kan inte anses vara förbjuden på grund av dess inneboende olaglighet, även om vissa medlemsstater har reglerat eller begränsat sådan tillverkning, försäljning, import och export. Etylalkoholen omfattas inte av den enda konvention som rör narkotika vilken signerades den 30 maj 1961 [6] och ratificerades av alla gemenskapens medlemsstater. Tvärtom behandlas den som vilken vara som helst vid affärstransaktioner och den ingår som jag tidigare redan uppgett i den gemensamma tulltaxan (Kombinerade nomenklaturen). Den rena etylalkoholen har större likheter med tobak och produkter som framställts av tobak än med narkotika, eftersom den är en vara som anses som skadlig för hälsan men vars handel (för närvarande) inte är olaglig och (för närvarande) inte likställd med en drog.

16. Samma villkor är tillämpliga på den importerade alkoholen som, liksom i det förevarande fallet, har ett osäkert ursprung, är av dålig kvalitet och av en tvivelaktig renhet. Dessa egenskaper kan bidra till att göra intaget av denna produkt ännu farligare, men de ändrar inte varans inneboende lagliga karaktär. En laglig produkt kan inte omvandlas till narkotika på grund av sitt ursprung, kvalitet eller renhet.

17. De undantag som gäller för narkotika beträffande betalning av tull, punktskatt och mervärdesskatt, undantag som är baserade på den idén att narkotika är en vara vars saluföring är förbjuden på grund av sin olagliga karaktär, är enligt min mening inte tillämpliga på insmugglad etylalkohol. För att förklara varför jag är av den åsikten att dessa undantag inte skall tillämpas i detta fall anser jag det lämpligt att undersöka dessa undantag vart och ett för sig med hänsyn till deras respektive särart.

18. Såvitt avser tullar följer av domstolens rättspraxis sedan år 1981 [7] att narkotika inte är tullpliktig eftersom det handlar om "varor av sådan natur att de, med undantag för 'en strikt kontrollerad handel som är begränsad till auktoriserad användning för farmaceutiska och medicinska ändamål' [8], inte kan föras ut på marknaden i någon av medlemsstaterna utan skall tas bort från marknaden och omhändertas av de behö-

6 — *Recueil des traités des Nations unies*, vol. 520, nr 7515.

7 — Dom av den 5 februari 1981 i mål 50/80, Horvath, REG 1981, s. 385. Det narkotiska medlet i den domen var heroin.

8 — Ibidem, punkt 10.

riga myndigheterna när de upptäcks" [9]. Narkotika (och psykotropa medel i allmänhet) kan inte, enligt domstolens resonemang, likställas med produkter "som har släppts ut på marknaden och som är en del av handeln", [10] och således inte underkastas tullregleringen. Denna tolkning, som bekräftades år 1982, [11] utsträcktes år 1990 [12] till falsk valuta. I artikel 212 i kodexen, som antogs år 1992, är det uttryckligen föreskrivet att "... ingen tullskuld [skall] uppstå vid olaglig införsel... av falsk valuta eller narkotika och psykotropa ämnen, vilka inte ingår i den handel som rör användningen av dessa ämnen för medicinska och vetenskapliga ändamål". Etylalkoholen är emellertid utan tvivel en produkt som saluförs i medlemsstaterna och utgör således en del av den vanliga ekonomiska sektorn, varför det regelsystem enligt vilket narkotika och falsk valuta inte är tullpliktiga inte är tillämpligt på denna produkt.

19. Beträffande mervärdesskatten har gemenskapens rättspraxis [13] sedan år 1984 understrukit att den tolkning som gjorts för att undandra narkotiska medel från tullplikten också är giltig för uppbörden av mervärdesskatt: "De båda pålagorna uppvisar jämförbara väsentliga egenskaper eftersom de uppstår genom införsel till gemenskapen och genom den efterföljande övergången till omsättning i medlemsstaterna, och eftersom båda utgör en komponent i försäljningspriset som beräknas på liknande sätt av efterföljande ekonomiska aktörer". [14] Denna parallellitet, som har bekräftats genom efterföljande rättspraxis, [15] återspeglas också av formuleringen i artikel 10.3 i sjätte direktivet som bemyndigar medlemsstaterna att koppla samman skattskyldighetens inträde och skatteuttaget beträffande omsättningsskatten med de regler som gäller för tullar. De ovan anförda skälen beträffande tullar leder mig fram till den slutsatsen att etylalkoholen, som inte är jämförbar med narkotika, inte kan vara föremål för några undantagsbestämmelser beträffande mervärdesskatteplikten.

20. Det förda resonemanget beträffande tullar och mervärdesskatt är också tillämpligt för punktskatter, inom ramen för vilka den i målet aktuella tillverkningsaccisen och alkoholskatten faller. I avsaknad av särskild rättspraxis beträffande tillämp-

9 — Ibidem, punkt 11.

10 — Ibidem, punkt 12.

11 — Dom av den 26 oktober 1982 i mål 221/81, Wolf, REG 1982, s. 3681 och dom av den 26 oktober 1982 i mål 240/81, Einberger I, REG 1982, s. 3699; svensk specialutgåva, volym 6, s. 549. De här berörda drogerna var kokain och morfin.

12 — Dom av den 6 december 1990 i mål C-343/89, Witzemann, REG 1990, s. I-4477; svensk specialutgåva, volym 10, s. 591.

13 — Dom av den 28 februari 1984 i mål 294/82, Einberger II, REG 1984, s. 1177; svensk specialutgåva, volym 7, s. 541. Denna dom avsåg import av flera partier morfin till Tyskland.

14 — Ibidem, punkt 18.

15 — Dom av den 5 juli 1988 i mål 269/86, Mol, REG 1988, s. 3627, rörande överlåtelse av amfetamin, av den 5 juli 1988 i mål 289/86, Happy Family, REG 1988, s. 3655, svensk specialutgåva, volym 9, s. 515, rörande försäljning av hasch, och av den 29 juni 1999 i mål C-158/98, Coffeeshop "Siberië", REG 1999, s. I-3971, rörande tillhandahållandet av en disk för försäljning av mjuka droger.

ningen av punktskatter på narkotika, får de riktlinjer som utvecklats i rättspraxisen beträffande tullar och mervärdesskatt anses gälla även för punktskatter. Enligt direktiv 92/83 skall medlemsstaterna från den harmoniserade punktskatten undanta denaturerad alkohol samt sådan alkohol som importeras för medicinska och vetenskapliga ändamål. I förevarande fall har dock den från Estland importerade etylalkoholen inte varit föremål för någon denaturering i avsikt att göra den olämplig för konsumtion utan endast tillförts ett blått livsmedelsfärgämne för att ge intryck av att vara kylarvätska, och den har inte heller varit avsedd för medicinska eller vetenskapliga ändamål.

21. Sammanfattningsvis anser jag att tullar, punktskatter och mervärdesskatt skall betalas för etylalkohol som insmugglats från tredje land till gemenskapen i enlighet med de bestämmelser som gällde vid tidpunkten för den illegala importen. Enligt principen om skatteneutralitet är det inte möjligt att göra åtskillnad mellan lagliga och olagliga transaktioner [16] och det är därför skyldigheten att betala tullar, punktskatter och mervärdesskatt uppstår även om varorna som är underställda dessa skatter har förts in olagligt till gemenskapens tullområde. [17] En sådan tolkning gör sig också gällande, som i det förevarande fallet, om den rena etylalkoholen i en medlemsstat är föremål för särskilda tillståndsregler vad gäller framställning, saluföring, import och export. Domstolen har redan genom sin rättspraxis preciserat att ett förbud mot export av vissa varor "...inte ensamt [är] tillräckligt för att exporten av dessa varor skall undkomma tillämpningsområdet för sjätte direktivet". [18] Det finns ingen anledning att inte utsträcka detta resonemang till sådan import av varor som begränsas av eventuella administrativa restriktioner och som inte endast är mervärdesskattepliktiga utan också tullpliktiga och punktskattepliktiga. Det är för övrigt åt det hållet som den senaste rättspraxisen inom gemenskapen orienterat sig beträffande försäljningen av insmugglad parfym [19] och anordnandet av illegalt hasardspel. [20]

16 — Se dom i det ovannämnda målet Mol, punkt 18.

17 — Beträffande tullavgifterna, se artikel 202.1 a i tullkodexen. Såvitt avser punktskatterna, se artikel 6.1 c i direktiv 92/12.

18 — Dom av den 2 augusti 1993 i mål C-111/92, Lange, REG 1993, s. I-4677, punkt 17, rörande export av känsliga datasystem till vissa länder i Östeuropa.

19 — Dom av den 28 maj 1998 i mål C-3/97, Goodwin och Unstead, REG 1998, s. I-3257.

20 — Dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, Fischer, REG 1998, s. I-3369.

Förslag till avgörande

22. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen skall besvara de frågor som ställts av den nationella domstolen på följande sätt:

Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, 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, rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker samt rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, skall tolkas så att införande genom smuggling av etylalkohol från tredje land till gemenskapens tullområde är underkastat betalning av tullar, punktskatter och mervärdesskatt i enlighet med de bestämmelser som gäller vid tidpunkten för den illegala importen.