DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 17 juni 1998 *

I mål C-68/96,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Tribunale di Trento (Italien), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Grundig Italiana SpA

och

Ministero delle Finanze,

angående tolkningen av artikel 95 i EG-fördraget,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden H. Ragnemalm samt domarna G. F. Mancini och J. L. Murray (referent),

* Rättegångsspråk: italienska.

generaladvokat: C. O. Lenz,
justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Grundig Italiana SpA, genom advokaten Enrico Giammarco, Trento,

— Italiens regering, genom professor Umberto Leanza, chef för utrikesministeriets avdelning för diplomatiska tvister, i egenskap av ombud, biträdd av Ivo M. Braguglia, avvocato dello Stato,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom Enrico Traversa, rättstjänsten, i egenskap av ombud,

— EFTA:s övervakningsmyndighet, genom Håkan Berglin, chef för rätts- och handelsärenden, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 12 juni 1997 av: Italiens regering och kommissionen,

och efter att den 15 juli 1997 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Tribunale di Trento har genom beslut av den 15 februari 1996, som inkom till domstolen den 14 mars samma år, begärt att domstolen enligt artikel 177 i EG-fördraget skall meddela ett förhandsavgörande avseende tolkningen av artikel 95 i samma fördrag.

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Grundig Italiana SpA (nedan kallat Grundig Italiana) och Ministero delle Finanze (finansministeriet) avseende återbetalning av ett belopp om 112 236 330 770 LIT, jämte ränta enligt lag, som nämnda bolag betalade i nationell konsumtionsskatt för audiovisuella och film/foto-optiska produkter mellan den 1 januari 1983 och den 31 december 1992.

3 Genom artikel 4 i förordning [decreto legge] nr 953 av den 30 december 1982 (*GURI* nr 359 av den 31 december 1982), senare ersatt av lag nr 53 av den 28 februari 1983 (*GURI*, ordinarie supplement till nr 58 av den 1 mars 1983, publicerad i en konsoliderad version i *GURI* nr 65 av den 8 mars 1983, nedan kallad lag nr 53) infördes en konsumtionsskatt i Italien på audiovisuella och film/foto-optiska produkter från den 1 januari 1983. Denna skatt togs ut såväl på produkter tillverkade i Italien som på importerade produkter. Beträffande den första gruppen av produkter beräknades skatten på "fabriksvärdet" ("valore franco fabbrica") medan den beträffande den andra gruppen togs ut på "tullvärdet fritt från italienska gränsen" ("valore in dogana franco frontiera nazionale"). Skattesatsen var fastställd till 16 procent av produktens värde, oberoende av vilket ursprung den hade. För TV-apparater var skattesatsen reducerad till 8 procent.

4 Den 23 mars 1983 antog Ministero delle Finanze en tillämpningsförordning till lag nr 53 (*GURI* nr 83 av den 25 mars 1983, senare ändrad genom ministerieförordningar av den 10 juni 1983, den 23 oktober 1984 och den 10 april 1985, publicerade

i *GURI* nr 193 av den 15 juli 1983, nr 303 av den 3 november 1984 respektive nr 92 av den 18 april 1985, nedan kallad tillämpningsförordningen). I artikel 2.7 i denna förordning föreskrevs att för varor som importerades till Italien bestämdes tullvärdet fritt från italienska gränsen på grundval av definitionen av tullvärdet i rådets förordning (EEG) nr 1224/80 av den 28 maj 1980 om tullvärdet på varor (EGT L 134, s. 1), med tillägg för eventuella kostnader och avgifter för transporten till den italienska gränsen och med avdrag för de eventuella delar av det pris som betalats eller skall betalas som avser transport och saluföring inom det italienska tullområdet. I artikel 2.5 i tillämpningsförordningen föreskrevs även att beskattningsunderlaget för de i Italien tillverkade produkterna kunde utgöras av det fakturerade försäljningspriset för produkterna, minskat med ett schablonavdrag om 35 procent.

5 I artikel 4.3 andra meningen i lag nr 53 angavs att de nationella tillverkarna skulle avge en deklaration till de behöriga myndigheterna, innehållande de uppgifter som var väsentliga för bestämmande av skatten, under den månad som följde efter det kalenderkvartal som nämnda deklaration avsåg, varvid betalning av den förfallna skatten skedde med avseende på samtliga överlåtelser av audiovisuella och film/foto-optiska apparater som företagits under loppet av detta kvartal. I artikel 2.9 i tillämpningsförordningen föreskrevs beträffande importörerna att konsumtionsskatten skulle fastställas och uppbäras vid tullgränsen när varan fördes in.

6 Den nationella konsumtionsskatten avskaffades från och med den 1 januari 1993 genom förordning nr 331 av den 30 augusti 1993, omvandlad till lag nr 427 av den 29 oktober 1993.

7 Den 22 juli 1993 väckte Grundig Italiana talan vid Tribunale di Trento med yrkande om fastställelse av att föreskrifterna om införande av konsumtionsskatt på audiovisuella och film/foto-optiska produkter strider mot gemenskapsrättsliga bestämmelser och att Ministero delle Finanze skall förpliktas att till bolaget återbetala ett belopp om 112 236 330 770 LIT, jämte ränta enligt lag, som bolaget hade inbetalat under den tid som nämnda föreskrifter var i kraft.

8 Tribunale di Trento, som anser att lösningen av tvisten är beroende av tolkningen av artikel 95 i fördraget, har vilandeförklarat målet och ställt följande fråga till domstolen:

"Skall artikel 95 i EG-fördraget tolkas på så sätt att det är förbjudet för en medlemsstat att införa och uppta en konsumtionsskatt av den art som föreskrivs i artikel 4 i förordning [decreto legge] av den 30 december 1982, vilken omvandlats till lag genom lag nr 53 av den 28 februari 1983 och för vilken tillämpningsföreskrifter har bestämts genom finansministeriets förordning [decreto] av den 23 mars 1983, när beskattningsunderlaget är olika för inhemska produkter och sådana som importeras från andra medlemsstater och olika förfaranden föreskrivs för uttaget av skatten på samma produkter?"

9 Av beslutet om hänskjutande framgår att Tribunale di Trento i huvudsak vill ha klarhet i om artikel 95 i fördraget utgör hinder för att en medlemsstat inför och uttar en konsumtionsskatt i den mån som beskattningsunderlaget och förfarandena för uttaget av denna skatt är olika för inhemska produkter och produkter importerade från andra medlemsstater.

10 Inledningsvis kan, såsom domstolen påpekade i dom av den 13 juli 1994 i mål C-130/92, OTO (REG 1994, s. I-3281), punkt 11, som gällde tolkningen av gemenskapsrätten med avseende på samma italienska föreskrifter, konstateras att en sådan skatt som den i målet vid den nationella domstolen aktuella nationella konsumtionsskatten måste anses som en del av en allmän reglering av interna skatter och avgifter i den mening som avses i artikel 95 i fördraget och att frågan om den är förenlig med gemenskapsrätten skall bedömas enligt denna artikel.

11 Enligt fast rättspraxis har artikel 95 i fördraget vidare till syfte att säkerställa den fria rörligheten för varor mellan medlemsstaterna under normala konkurrensför-

hållanden genom att avskaffa alla former av skydd som kan följa av tillämpningen av interna skatter och avgifter som diskriminerar produkter från andra medlemsstater. Denna bestämmelse omfattar alla varor med ursprung i medlemsstaterna, inklusive varor från tredje land som är i fri omsättning i medlemsstaterna (dom av den 7 maj 1987 i mål 193/85, Co-Frutta, REG 1987, s. 2085, punkterna 25, 26 och 29; svensk specialutgåva, häfte 9).

12 Av detta följer att ett beskattningssystem skall anses förenligt med artikel 95 i fördraget endast om det är organiserat så, att det under alla omständigheter är uteslutet att importerade varor beskattas högre än inhemska varor (se bland annat dom av den 26 juni 1991 i mål C-152/89, kommissionen mot Luxemburg, REG 1991, s. I-3141, punkt 21; svensk specialutgåva, häfte 11).

13 Vid bedömningen av om ett beskattningssystem är diskriminerande eller ej är det nödvändigt att förutom skattesatsen även ta hänsyn till beräkningsgrunden för beskattningen och förfarandet för uttagandet av ifrågavarande skatt (se dom av den 27 februari 1980 i mål 55/79, kommissionen mot Irland, REG 1980, s. 481, punkt 8). Det avgörande kriteriet för jämförelsen beträffande tillämpningen av artikel 95 är den faktiska effekt som ifrågavarande skatt eller avgift får, å ena sidan, på den inhemska produktionen och, å andra sidan, på de produkter som importeras. Även om samma skattesats används kan effekten bli olika, beroende på de förfaranden som används för att bestämma beskattningsunderlaget och uttaget av skatt eller avgift på inhemsk produktion och importerade produkter.

14 Beträffande den konsumtionsskatt som är aktuell i målet vid den nationella domstolen framgår det för det första av handlingarna i målet att för produkter som är tillverkade i Italien inga som helst transport- eller distributionskostnader ingår i beskattningsunderlaget, medan beskattningsunderlaget för produkter som har importerats från andra medlemsstater utgörs av tullvärdet med tillägg av eventuella kostnader och avgifter för att föra produkterna till den italienska gränsen och minskat med transport- och distributionskostnader inom Italien.

15 Den italienska regeringen har betonat att eftersom den nationella skatten läggs på produkter som är avsedda att förbrukas på den inhemska marknaden, måste den ifrågavarande skatten tas ut på värdet av nämnda produkter i det ögonblick då de ställs till den italienske konsumentens förfogande, vilket värde inbegriper transportkostnaderna fram till den italienska gränsen.

16 Av fast rättspraxis följer att det föreligger en överträdelse av diskrimineringsförbudet enligt artikel 95 i fördraget om en skatt eller en avgift beräknas på grundval av varans värde, om det endast för den importerade varan tas hänsyn till beräkningsfaktorer av sådant slag att värdet på denna vara ökar i jämförelse med motsvarande inhemska vara (dom av den 22 mars 1977 i mål 74/76, Iannelli, REG 1977, s. 557, punkt 21; svensk specialutgåva, häfte 3).

17 För det andra framgår det av beslutet om hänskjutande att när det gäller inhemska produkter är samtliga kostnader som hänför sig till italienskt territorium med anledning av saluföringen uteslutna från beskattningsunderlaget, medan för importerade produkter gäller att de kostnader för saluföringen på italienskt territorium som har uppkommit utanför detta territorium ingår i underlaget. Dessa regler är, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 37 i sitt förslag till avgörande, även tillämpliga när saluföringskostnaderna är föremål för ett centraliserat betalningssystem.

18 I motsats till en inhemsk producent kan en importör av de ifrågavarande produkterna sålunda inte från det beskattningsbara värdet dra av samtliga kostnader som avser saluföringen på den italienska marknaden.

19 För det tredje framgår det av beslutet om hänskjutande att de inhemska producenterna har möjlighet att göra ett schablonavdrag från beskattningsunderlaget för sina

produkter med 35 procent av det fakturerade priset, medan denna möjlighet inte finns beträffande produkter som har importerats från andra medlemsstater.

20 Den italienska regeringen har gjort gällande att det är meningen att schablonavdraget skall täcka den del av försäljningspriset som svarar mot saluföringskostnaderna för den inhemska produkten. Det är klart att en sådan möjlighet att göra schablonavdrag som endast beviljas de inhemska producenterna innebär att de snabbare och enklare kan bestämma beskattningsunderlaget för inhemska produkter. Denna praxis tjänar emellertid endast till att försätta inhemska varor och importerade varor i ett jämförbart läge. Enligt den italienska regeringen är det nämligen mycket svårare att fastställa beskattningsunderlaget för de inhemska producenterna, vilka måste fastställa fabriksprisvärdet, än för importörerna, som kan grunda sig på tullvärdet och, således, på de formkrav som omgärdar tulldeklarationerna.

21 Det bör noteras att importörerna och de inhemska producenterna befinner sig i en jämförbar situation då de söker göra avdrag för transport- och saluföringskostnader.

22 Slutligen framgår det av beslutet om hänskjutande att för produkter som importeras inträder betalningsskyldigheten för skatten vid tullgränsen vid den tidpunkt när produkten förs in i landet, medan den för inhemska produkter inträder först när den inhemske producenten inger deklarationen till skattemyndigheten under kalendermånaden närmast efter det kvartal då varorna förts ut på marknaden, och det trots att den omständighet som ger upphov till skatten utgörs av att produkten förs ut för konsumtion på den nationella marknaden.

23 Det finns i detta avseende skäl att betona att det av fast rättspraxis följer att en förmån som förbehålls den inhemska produktionen i form av betalningsuppskov

innebär en särbehandling till nackdel för produkter som importerats från andra medlemsstater i strid med förbudet enligt artikel 95 i fördraget (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Irland).

24 Mot denna bakgrund kan den italienska regeringens argument inte godtas att olikheten vad gäller de förfaranden för skatteuttag som tillämpas för inhemska varor och importerade varor beror på att de inhemska producenterna skall slippa inge en skattedeklaration för varje enskild produkt. Så snart en diskriminering fastställts finns det nämligen enligt artikel 95 inte längre någon som helst möjlighet för den berörda medlemsstaten att rättfärdiga sitt handlande.

25 Med hänsyn till ovanstående följer att artikel 95 i fördraget skall anses ha åsidosatts genom en nationell lagstiftning om införande av en konsumtionsskatt

— när det beträffande produkter som är tillverkade i denna stat inte ingår några som helst transport- eller distributionskostnader i beskattningsunderlaget, medan beskattningsunderlaget för produkter som har importerats från andra medlemsstater utgörs av tullvärdet med tillägg av eventuella kostnader och avgifter för att föra produkterna till den italienska gränsen och minskat med transport- och distributionskostnader inom Italien,

— när, vad gäller inhemska produkter, samtliga kostnader som hänför sig till inhemskt territorium med anledning av saluföringen är uteslutna från beskattningsunderlaget, medan för importerade produkter gäller att de kostnader för saluföringen på inhemskt territorium som har uppkommit utanför detta territorium ingår i underlaget,

— när möjligheten att göra ett schablonavdrag vid beräkningen av beskattningsunderlaget har förbehållits inhemska produkter,

— när, vad gäller produkter som importeras, betalningsskyldigheten för skatten inträder vid tullgränsen vid den tidpunkt när produkten förs in i landet, medan den för inhemska produkter inträder när den inhemske producenten inger deklarationen till skattemyndigheten under kalendermånaden närmast efter det kvartal då varorna förts ut på marknaden, medan själva skattskyldigheten inträder när produkten förs ut för konsumtion på den nationella marknaden.

26 Följaktligen skall frågan besvaras med att artikel 95 i fördraget skall tolkas på så sätt att den utgör hinder för att en medlemsstat inför och uttar en konsumtionsskatt i den mån som beskattningsunderlaget och förfarandena för uttaget av denna skatt är olika för inhemska produkter och produkter importerade från andra medlemsstater.

Rättegångskostnader

27 De kostnader som har förorsakats den italienska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 15 februari 1996 har ställts av Tribunale di Trento — följande dom:

Artikel 95 i EG-fördraget skall tolkas på så sätt att den utgör hinder för att en medlemsstat inför och uttar en konsumtionsskatt i den mån som beskattningsunderlaget och förfarandena för uttaget av denna skatt är olika för inhemska produkter och produkter importerade från andra medlemsstater.

Ragnemalm Mancini Murray

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 17 juni 1998.

R. Grass H. Ragnemalm

Justitiesekreterare Ordförande på sjätte avdelningen