DOMSTOLENS DOM
den 26 juni 1991*

Mål C-152/89

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av juridiske chefsrådgivaren Henri Etienne, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg hos Guido Berardis, kommissionens rättstjänst, Centre Wagner, Kirchberg,

sökande,

mot

Storhertigdömet Luxemburg, företrätt av Alphonse Berns, directeur des relations économiques internationales et de la coopération, utrikesministeriet, biträdd av advokaten André Elvinger, Luxemburg, med delgivningsadress hos den senare, 15, Côte d'Eich,

svarande.

Talan avser fastställelse av att Storhertigdömet Luxemburg har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 95 och 96 i EEG-fördraget genom att vid utjämning av punktskatt på öl vid import och vid återbetalning av sådan skatt vid export tillämpa en kvot för svinn mellan vört och färdig vara som överstiger den genomsnittliga svinnkvoten inom den luxemburgska bryggerinäringen och i varje fall överstiger svinnkvoten i vissa luxemburgska bryggerier.

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden O. Due, avdelningsordförandena G.F. Mancini, T. F. O'Higgins och G. C. Rodríguez Iglesias samt domarna Sir Gordon Slynn, R. Joliet, F. A. Schockweiler, F. Grévisse och M. Zuleeg,

* Rättegångsspråk: franska.

generaladvokat: F.G. Jacobs,
justitiesekreterare: J.-G. Giraud,

som hört parternas muntliga yttranden vid sammanträde den 10 januari 1991, och

som hört generaladvokatens förslag till avgörande, framlagt vid sammanträde den 28 februari 1991,

meddelar följande

dom

1 Genom en ansökan som inkom till domstolens kansli den 27 april 1989 har Europeiska gemenskapernas kommission i enlighet med artikel 169 i EEG-fördraget väckt talan om fastställelse av att Storhertigdömet Luxemburg har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 95 och 96 i EEG-fördraget genom att vid utjämning av punktskatt på öl vid import och vid återbetalning av sådan skatt vid export tillämpa en kvot för svinn mellan vört och färdig vara som överstiger den genomsnittliga svinnkvoten inom den luxemburgska bryggerinäringen och i varje fall överstiger svinnkvoten i vissa luxemburgska bryggerier.

2 Enligt de bestämmelser som är gemensamma för den ekonomiska unionen mellan Belgien och Luxemburg tas i Luxemburg och Belgien punktskatten på öl inte ut på den färdiga varan utan på den varma vörten, utan hänsyn till det svinn som efterföljande tillverknings- och avtappningsled medför. I ett sådant system är den totala skattebelastningen på den färdiga varan, ölet, beroende på det svinn som uppkommer under omvandlingen från vört till öl. Ju mindre svinn, desto lägre skattebelastning.

3 För att bestämma beloppet av den punktskatt som skall tillskrivas den färdiga varan när denna exporteras eller importeras måste man gå tillbaka till beskattningsunderlaget, dvs. den varma vört som ölet framställs av och därvid ta hänsyn till det svinn som uppkommer under omvandlingen från vört till öl. Vid export görs denna omräkning av den exporterade varan till varm vört på grundval av en svinnkvot på 10 % av vörten. Vid import ökas de faktiskt importerade ölvolymerna med 5 % för att hänsyn skall tas till det svinn som uppkommit i ursprungsmedlemsstatens bryggerier, vilket motsvarar en svinnkvot på 4,7619 % av den varma vörten.

4 Den 12 december 1983 riktade kommissionen i enlighet med artikel 169 i EEG-fördraget en formell underrättelse till den luxemburgska regeringen. Enligt denna underrättelse överstiger det procentuella svinn som Luxemburg tillämpar vid beräkningen av det punktskattebelopp som skall tas ut vid import och återbetalas vid export, den faktiska nivån för svinn inom landet och utgör därför ett åsidosättande av artiklarna 95 och 96 i EEG-fördraget. Kommissionen framhöll att, enligt den information som den förfogade över, svinnet i ett modernt bryggeri kan vara så lågt som 2 % och att det inte finns någon anledning att anta att svinnet i de luxemburgska bryggerierna ligger högre. Enligt kommissionen innebär det luxemburgska beskattningssystemet för öl att återbetalningen vid export är högre än det skattebelopp som faktiskt belastar den färdiga varan och att den skatt som tas ut vid import är högre än den skatt som läggs på motsvarande inhemska vara.

5 I sitt svar redogjorde Luxemburg för sitt beskattningssystem för öl och bestred att de kvoter som tillämpas vid dess gränser utgör ett åsidosättande av artiklarna 95 och 96 i fördraget. Kommissionen uppdrog då åt två oberoende experter, dr Dalgliesh och professorn Narziss, att göra en undersökning och avgav den 2 februari 1987 på grundval av dessa experters utlåtanden ett motiverat yttrande. I detta yttrande godkände kommissionen för Luxemburgs del svinnkvoter som för exporterat öl ligger inom nedre delen av intervallet mellan 3,8 och 5,1 % och som för inom landet levererat öl ligger inom nedre delen av intervallet mellan 2,7 och 4 %.

6 I en skrivelse av den 16 oktober 1987 svarade den luxemburgska regeringen att den luxemburgska bryggerinäringen var dåligt utrustad och att svinnet under öltillverkningen inte kunnat nedbringas under 10 %, medan utländska bryggerier var bättre utrustade och endast uppvisade en svinnprocent på 4,7619 %. Kommissionen fann denna förklaring otillfredsställande och väckte därför förevarande talan.

7 För en utförligare redogörelse för den relevanta lagstiftningen, rättegångens förlopp samt parternas grunder och argument hänvisas till förhandlingsrapporten. Handlingarna i målet i dessa delar återges i det följande endast i den mån domstolens argumentation kräver det.

Upptagande till sakprövning

8 Den luxemburgska regeringen har bestritt att kommissionens talan kan tas upp till sakprövning såtillvida som kommissionen i sin ansökan i andra hand

gör gällande att de tillämpade kvoterna överstiger svinnkvoten i "vissa luxemburgska bryggerier", medan kommissionen i det motiverade yttrandet endast lade Luxemburg till last att Luxemburg, när det gäller återbetalning av punktskatten vid export har tillämpat en svinnkvot som överstiger den som föreligger "i genomsnitt inom den luxemburgska bryggerinäringen" och att Luxemburg när det gäller utjämning av punktskatten vid import har antagit en kvot som överstiger den övre gränsen för det genomsnittliga svinn som fastställts i Luxemburg och i de länder som exporterar till Luxemburg.

9 Det skall i detta hänseende anmärkas att inom ramen för en talan om fördragsbrott som kommissionen kan väcka enligt artikel 169 i fördraget, avgränsar det motiverade yttrandet föremålet för talan och detta kan inte därefter utvidgas. Den berörda statens möjlighet att inkomma med sina synpunkter är nämligen ett av fördraget fordrat grundläggande skydd och ett väsentligt formkrav för det behöriga genomförandet av förfarandet för att fastställa att en medlemsstat har gjort sig skyldig till fördragsbrott.

10 I förevarande fall gällde diskussionen mellan parterna under det administrativa förfarandet i huvudsak om de svinnkvoter som tillämpas av Luxemburg vid beskattning av importerat öl och vid återbetalning vid export är för höga eller inte, samt de kriterier som skall tillämpas vid bedömningen av om systemet är förenligt med artiklarna 95 och 96 i fördraget.

11 Det förhållandet att det motiverade yttrandet inte uttryckligen fastslog att som kriterium skall tillämpas svinnkvoten i "vissa luxemburgska bryggerier", dvs. de mest högpresterande, berövade under dessa omständigheter inte svaranden möjligheten att inkomma med sina synpunkter på detta kriteriums relevans och kan därför inte medföra att sökandens talan skall avvisas.

12 Den luxemburgska regeringen har vidare gjort gällande att slutet och skälen i det motiverade yttrandet är motstridiga såtillvida som det i slutet krävs att Luxemburg inte skall överskrida den genomsnittliga kvoten i Luxemburg och i de länder som exporterar till Luxemburg, medan den viktigaste delen av skälen endast förbjuder Luxemburg att överskrida den svinnkvot som förekommer under tillverkningsprocessen inom Luxemburg. Denna motsägelse liksom den obestämda karaktären hos själva slutet gjorde det omöjligt för Luxemburg att följa det motiverade yttrandet.

13 I detta hänseende är det tillräckligt att konstatera att svarandens svar på det motiverade yttrandet, i vilket svar Luxemburg gör gällande att det av kommissionen ifrågasatta systemet är förenligt med artiklarna 95 och 96, inte röjer några svårigheter att förstå räckvidden av det motiverade yttrandet.

14 Svaranden hade för övrigt möjlighet att begära ett klarläggande om svaranden ansåg detta nödvändigt.

15 Av det anförda följer att sökandens talan kan tas upp till sakprövning.

Saken

a) *Artikel 95*

16 Kommissionen har hävdat att Luxemburg på importerat öl tillämpar ett annat system än vid beskattningen av inhemskt öl. Medan en luxemburgsk bryggare som arbetar rationellt gynnas när det gäller punktskattens belopp, beräknas skatten på den importerade varan alltid schablonmässigt. Kommissionen anser att ett sådant system är förenligt med artikel 95 endast om Luxemburg kan styrka att även de mest högpresterande luxemburgska bryggerierna alltid har en svinnkvot som motsvarar den svinnkvot för varm vört som schablonmässigt tillämpas på importerat öl, dvs. 4,7619 %.

17 Den luxemburgska regeringen har anfört att bevisbördan i ett mål om fördragsbrott ligger på kommissionen och att denna på intet sätt har styrkt att utjämningen av punktskatten på öl medför en överbeskattning av importerat öl. För övrigt är ökningen av vörtekvivalenten för importerat öl avsedd att ta hänsyn till den större effektiviteten hos vissa bryggerier i andra medlemsstater och begränsas endast av det faktiska svinnet vid tillverkningen i utlandet, eftersom det skulle vara diskriminerande om man för importerat öl tillämpade en svinnkvot som inte gäller för detta öl utan för den inhemska tillverkningen.

18 Inledningsvis skall det erinras om att frågan om det omtvistade beskattningssystemet är förenligt med artikel 95 i fördraget har uppkommit till följd av att det beskattningsunderlag som används för importerade varor är ett annat än det som används för inhemska varor. Inhemskt öl beskattas nämligen på grundval av den volym varm vört som används, utan att hänsyn

tas till den volym som går förlorad vid omvandlingen från varm vört till öl. Detta medför att en högpresterande producent får en skattemässig fördel. Däremot beskattas importerat öl på grundval av volymen färdig vara, schablonmässigt korrigerad för att hänsyn skall tas till den antagna volym varm vört som används vid tillverkningen av ölet.

19 Det skall därefter fastställas att reglerna för beskattning av inom landet tillverkat öl, som grundar sig på den varma vörten och inte på den färdiga varan, inte kan tillämpas på importerat öl eftersom det är tekniskt omöjligt att i efterhand bestämma det faktiska svinnet av varm vört under öltillverkningsprocessen.

20 Domstolen har redan tidigare funnit att det är oförenligt med artikel 95 första stycket att en importerad vara beläggs med skatter eller avgifter enligt andra beräkningsmetoder eller regler än vad som gäller för en liknande inhemsk vara, om detta leder till en högre skatt eller avgift för den importerade varan, även om denna skillnad endast uppstår i ett fåtal fall (dom av den 17 februari 1976 i målet 45/75 Rewe, Rec. s. 181).

21 Härav följer att det omtvistade beskattningssystemet kan anses förenligt med artikel 95 första stycket endast om det fastställs att systemets utformning under alla omständigheter utesluter att importerat öl beskattas hårdare än inhemskt öl.

22 För att fastställa om detta villkor är uppfyllt skall skattebelastningen på importerat öl på grundval av den schablonmässigt fastställda svinnkvoten för varm vört jämföras med den lägsta faktiska skattebelastningen på inhemskt öl, vilken endast kan bestämmas på grundval av svinnkvoten i det mest högpresterande inhemska bryggeriet.

23 Däremot är, i motsats till vad svaranden har hävdat, svinnkvoten i det importerade ölets ursprungsland irrelevant i detta hänseende, eftersom denna kvot inte möjliggör någon meningsfull jämförelse mellan skattebelastningen på det importerade ölet och skattebelastningen på det inhemska ölet.

24 Tillämpningen av dessa kriterier på omständigheterna i förevarande mål föranleder domstolen att fastställa att det luxemburgska systemet inte är så utformat att det under alla omständigheter utesluter att importerat öl beskattas hårdare än inhemskt öl.

25 Med hänsyn till bristen på genomblickbarhet hos det omtvistade beskattningssystemet åligger det svaranden att styrka att detta system inte under några omständigheter har diskriminerande verkningar.

26 De av kommissionen framlagda expertutlåtandena – ett utlåtande av dr Dalgliesh och två utlåtanden av professorn L. Narziss – visar att det inte är möjligt att fastställa ett absolut tal som kan ange de svinnkvoter som uppstår vid öltillverkningen i olika bryggerier och länder. Dr Dalgliesh anför att "om det av administrativa lämplighetsskäl behövs ett enda värde som återspeglar en god tillverkningsmetod i ett tämligen väl utrustat modernt bryggeri, skulle 5 % vara generöst tilltaget och 4 % inte alltför lågt". Professorn Narziss kommer i sitt första utlåtande till den slutsatsen att ett genomsnittligt bryggeri kan uppnå 5 % för vanligt öl men att detta värde kan sänkas något, fastän detta kräver betydande tekniska förbättringar.

27 I sitt andra utlåtande anger professorn Narziss för de olika tillverkningsleden olika kvoter mellan vilka bryggeriernas svinn fluktuerar. En sammanläggning av genomsnitten av dessa tal för varje tillverkningsled ger ett svinntal för ett genomsnittsbryggeri på 7,35 % för öl som levereras inom landet och på 7,95 % för öl avsett för export. Med utgångspunkt i dessa medelkvoter kan man enligt professorn Narziss fastställa avvikelser på 1,5 % uppåt och nedåt. En sammanläggning av de lägsta genomsnittstalen för varje tillverkningsled ger emellertid ett tal på 4,25 %.

28 Det framgår av dessa expertutlåtanden att svinnkvoten på 4,7619 % som schablonmässigt tillämpas vid beskattningen av importerat öl inte kan betraktas som den lägsta svinnkvot som kan uppnås av de mest högpresterande luxemburgska bryggerierna.

29 Eftersom svaranderegeringen inte har bevisat motsatsen, måste det under dessa omständigheter anses fastslaget att vissa luxemburgska bryggerier kan uppnå en lägre svinnkvot än 4,7619 %.

30 Av det anförda följer att sökandens talan, när det gäller åsidosättandet av artikel 95, är välgrundad.

b) *Artikel 96*

31 När det gäller export har kommissionen gjort gällande att en luxemburgsk bryggare som sänker sitt svinn till en kvot under det schablonmässigt beräknade genomsnittsvärdet på 10 % får skatt återbetald som motsvarar vörtandelar som inte har använts för tillverkningen av det exporterade ölet, vilket strider mot artikel 96 i fördraget. Kommissionen har i detta hänseende anmärkt att Luxemburg, långt ifrån att – såsom det var dess skyldighet – styrka att dess mest högpresterande enheter inte har en svinnprocent på 10 % eller därunder, inte ens har kunnat styrka att detta procenttal motsvarar det genomsnittliga procentuella svinnet.

32 Svaranden har anfört att kommissionen inte har styrkt att kvoten på 10 % är för hög. Det finns enligt svaranden ingen faktisk omständighet som motiverar ett sådant antagande.

33 Enligt professor Narziss andra utlåtande är den genomsnittliga svinnkvoten för öl som är avsett för export 7,95 %, med en möjlig avvikelse på 1,5 %. Om man väljer det högsta värdet, kommer man alltså fram till ett svinn på 9,45 %.

34 Det framgår följaktligen av detta expertutlåtande att kvoten 10 % inte utgör en absolut gräns under vilken inget luxemburgskt bryggeri någonsin kan sänka sitt svinn i fråga om öl som är avsett för export.

35 Eftersom svaranderegeringen inte har bevisat motsatsen, måste det anses fastslaget att återbetalningen vid export i vissa fall överstiger den faktiska skattebelastningen på det exporterade ölet.

36 Som domstolen funnit i sin dom av den 1 december 1965 i målet 45/64 kommissionen mot Italien (Rec. s. 1057) ankommer det nämligen på en medlemsstat, om denna väljer ett schablonsystem för att bestämma det belopp avseende interna skatter eller avgifter som kan bli föremål för återbetalning vid export till en annan medlemsstat, att visa att detta system i samtliga fall ligger inom de tvingande gränserna i artikel 96.

37 Av det anförda följer att sökandens talan är välgrundad även när det gäller åsidosättandet av artikel 96 i fördraget.

38 Det skall därför fastställas att Storhertigdömet Luxemburg har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 95 och 96 i EEG-fördraget genom att vid uttag av punktskatt på öl vid import och vid återbetalning av sådan skatt vid export tillämpa en kvot för svinn mellan vört och färdig vara som överstiger svinnkvoten i vissa inhemska luxemburgska bryggerier.

Rättegångskostnader

39 I enlighet med artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Storhertigdömet Luxemburg har tappat målet och skall därför ersätta rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

följande dom:

1) **Storhertigdömet Luxemburg har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 95 och 96 i EEG-fördraget genom att vid uttag av punktskatt på öl vid import och vid återbetalning av sådan skatt vid export tillämpa en kvot för svinn mellan vört och färdig vara som överstiger svinnkvoten i vissa inhemska luxemburgska bryggerier.**

2) **Storhertigdömet Luxemburg skall ersätta rättegångskostnaderna.**

Due Mancini O'Higgins Rodríguez Iglesias

Slynn Joliet Schockweiler Grévisse Zuleeg

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 26 juni 1991.

J.-G. Giraud
Justitiesekreterare

O. Due
Ordförande