DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 10 juni 1999 *

I mål C-346/97,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Länsrätten i Dalarnas län (Sverige), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Braathens Sverige AB, tidigare Transwede Airways AB,

och

Riksskatteverket,

angående tolkningen av artikel 8.1 i rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (EGT L 316, s. 12; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 91),

meddelar

* Rättegångsspråk: svenska.

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden på första avdelningen P. Jann, tillförordnad avdelningsordförande på femte avdelningen samt domarna J.C. Moitinho de Almeida (referent), C. Gulmann, D.A.O. Edward och M. Wathelet,

generaladvokat: N. Fennelly,

justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Transwede Airways AB, genom jur. kand. Pether Römbo, Göteborg,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom Enrico Traversa och Knut Simonsson, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 17 september 1998 av: Braathens Sverige AB, företrätt av Pether Römbo, jur. kand. Henrik Norinder, Lund, och jur. kand. Peter Thungren, Göteborg, Riksskatteverket, företrätt av Maj-Britt Remstam, processansvarig, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av Knut Simonsson,

och efter att den 12 november 1998 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Länsrätten i Dalarnas län har genom beslut av den 3 september 1997, som inkom till domstolens kansli den 6 oktober 1997, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt tre frågor om tolkningen av artikel 8.1 i rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (EGT L 316, s. 12; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 91).

2 Frågorna har uppkommit i samband med en tvist mellan Braathens Sverige AB (tidigare Transwede Airways AB, nedan kallat Braathens) och svenska skattemyndigheten om betalning av en nationell miljöskatt på kommersiell inrikes flygtrafik för perioder mellan januari 1995 och juni 1996.

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

3 Artikel 1 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 (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57) har följande lydelse:

"1. Detta direktiv fastställer regler för varor som är belagda med punktskatt och andra indirekta skatter, utom mervärdesskatt och skatter som fastställs av gemenskapen, och som direkt eller indirekt påförs konsumtionen av sådana varor.

2. De särskilda bestämmelser som hänför sig till skattestrukturerna och skattesatserna för punktskattebelagda varor skall anges i särskilda direktiv."

4 I artikel 3.1 och 3.2 i samma direktiv föreskrivs följande:

"1. Detta direktiv skall på gemenskapsnivå tillämpas på följande varor, såsom de definieras i relevanta direktiv:

— mineraloljor,

— alkohol och alkoholdrycker,

— tobaksvaror.

2. De varor som är förtecknade i punkt 1 kan vara föremål för andra indirekta skatter för särskilda ändamål, förutsatt att dessa skatter är förenliga med de regler som är tillämpliga på punktskatt och mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning."

5 Enligt artikel 1.1 och 1.2 i direktiv 92/81 skall medlemsstaterna ta ut en harmoniserad punktskatt på mineraloljor i enlighet med detta direktiv, och de skall bestämma sina skattesatser i enlighet med rådets direktiv 92/82/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser på mineraloljor (EGT L 316, s. 19; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 98).

6 När det gäller andra mineraloljor än sådana för vilka en skattenivå specificeras i direktiv 92/82/EEG, föreskrivs i artikel 2.2 i direktiv 92/81 att de "skall vara föremål för punktskatt om de är avsedda att användas som, utbjuds till försäljning som eller används som brännolja eller motorbränsle. Den skattesats som uttas skall vara samma som den som gäller för motsvarande brännolja eller motorbränsle, beroende på användningen".

7 I artikel 8.1 i direktiv 92/81 föreskrivs följande:

"1. Förutom de allmänna bestämmelser som anges i direktiv 92/12/EEG om skattebefriade användningsområden för skattepliktiga produkter, och utan att det påverkar tillämpningen av andra av gemenskapens bestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande från den harmoniserade punktskatten, på villkor som de skall fastställa i syfte att säkerställa en riktig och okomplicerad tillämpning av dessa undantag samt förebygga skattefusk, skatteundandragande eller missbruk:

...

b) mineraloljor som tillhandahålls för användning som flygbränsle med undantag för privat nöjesflygning.

I detta direktiv avses med privat nöjesflygning de fall då luftfartyg används av sin ägare eller av annan fysisk eller juridisk person som fått nyttjanderätt till det genom hyresavtal eller på något annat sätt, för annat än kommersiella ändamål och särskilt för annat ändamål än passagerar- eller godsbefordran eller för att tillhandahålla tjänster mot ersättning eller i offentlig myndighets verksamhet.

Medlemsstaterna får begränsa räckvidden av detta undantag till tillhandahållande av jetbränsle (KN-nr 2710 00 51).

..."

Den nationella lagstiftningen

8 Det framgår av beslutet om hänskjutande att fram till den 1 januari 1997 föreskrevs i lag (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik (nedan kallad lagen 1988:1567) att en på bränsleförbrukning och utsläpp av kolväten och kväveoxid beräknad miljöskatt skulle betalas till staten för inrikes flygtrafik i förvärvssyfte.

9 För åren 1995 och 1996 beräknades skatten enligt 6 § 1 st lagen 1988:1567, i den lydelse som är tillämplig på sakomständigheterna i målet vid länsrätten, med ledning av Luftfartsverkets uppgifter om bränsleförbrukning och utsläpp av kolväten och kväveoxider från den aktuella flygplanstypen under en genomsnittligt beräknad flygsträcka. Enligt 6 § 2 st lagen 1988:1567 togs skatten ut för varje flygning med 1 SKR per kilogram förbrukat flygbränsle och med 12 SKR

per kilogram utsläppta kolväten och kväveoxider. I avsaknad av tillförlitliga uppgifter om utsläpp av kolväten och kväveoxider enligt 6 § 1 st lagen 1988:1567 beräknades skatten med ledning av det ifrågavarande flygplanets högsta tillåtna startvikt.

10 Lagen 1988:1567 upphävdes genom lagen 1996:1407, med verkan från och med den 1 januari 1997. Efter detta datum undantas flygbensin och flygfotogen från energiskatt och koldioxidskatt enligt lag (1994:1776) om skatt på energi.

Målet vid den nationella domstolen

11 Skattemyndigheten i Kopparbergs län (namnändrat till Skattemyndigheten i Dalarnas län sedan den 1 januari 1997, nedan kallad skattemyndigheten) krävde genom ett flertal beskattningsbeslut att Braathens skulle betala skatt enligt 6 § lagen 1988:1567, i dess ändrade lydelse, för perioder mellan januari 1995 och juni 1996. Braathens överklagade beskattningsbesluten men skattemyndigheten fann i omprövningsbeslut av den 15 augusti 1996 inte skäl för ändring. Överklagandet överlämnades därför till Länsrätten i Dalarnas län för prövning.

12 Braathens beviljades anstånd med inbetalning av skatten, av länsrätten för vissa perioder och av skattemyndigheten för andra, med motiveringen att utgången i målet var oviss. Genom beslut av den 12 juni 1997 övertog Riksskatteverket Skattemyndighetens i Dalarnas län talan i målet vid länsrätten.

Tolkningsfrågorna

13 Parterna har i länsrätten redovisat skilda uppfattningar beträffande frågorna huruvida den omtvistade skatten omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 92/81, huruvida detta direktiv har direkt effekt och om det är möjligt att dela upp skatten i en gemenskapskonform del och en del som inte är förenlig med gemenskapsrätten. Länsrätten anser att det inte är helt klart hur dessa frågor skall besvaras och har därför förklarat målet vilande och beslutat att ställa följande frågor till domstolen:

"1) Strider de i målet beskrivna beskattningsåtgärderna — vidtagna enligt lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik — mot rådets direktiv 92/81/EEG (mineraloljedirektivet), i vars artikel 8.1 b stadgas att medlemsstaterna från den harmoniserade punktskatten skall undanta mineraloljor som tillhandahållits för användning som flygbränsle med undantag för privat nöjesflygning?

2) Om fråga 1 besvaras jakande, kan då artikel 8.1 b i mineraloljedirektivet anses ha direkt effekt så att bestämmelsen kan åberopas vid nationell domstol av en enskild mot en statlig myndighet?

3) Om mineraloljedirektivet skall tillämpas i förevarande fall, kan då de aktuella beskattningsåtgärderna delas upp i en gemenskapskonform del och en icke gemenskapskonform del beroende på att den svenska miljöskatten beräknas till del på bränsleförbrukning och till del på utsläpp av kolväten och kväveoxider?"

Den första och den tredje frågan

14 Inledningsvis bör erinras om att det enligt fast rättspraxis inte tillkommer domstolen att inom ramen för artikel 177 i fördraget uttala sig om nationella bestämmelsers förenlighet med gemenskapsrätten. Den är emellertid behörig att ge den nationella domstolen alla upplysningar om hur gemenskapsrätten skall tolkas som kan göra det möjligt för den att bedöma de nationella bestämmelsernas förenlighet med denna rätt för att avgöra det mål som anhängiggjorts vid den (se särskilt dom av den 15 juli 1964 i mål 6/64, Costa, REG 1964, s. 1141, s. 1158; svensk specialutgåva, volym 1, s. 211).

15 Den första och den tredje frågan skall därför förstås på så sätt, att den nationella domstolen vill få klarhet i huruvida artikel 8.1 i direktiv 92/81 utgör hinder för uttag av en skatt — som den som tas ut på svensk kommersiell inrikes flygtrafik — som beräknas med utgångspunkt i uppgifter om den aktuella flygplanstypens bränsleförbrukning och utsläpp av kolväten och kväveoxider under en genomsnittligt beräknad flygsträcka.

16 Riksskatteverket har gjort gällande att den skatt som är föremål för tvist i länsrätten i själva verket är en skatt som införts i miljöskyddssyfte och som, i motsats till vad Braathens och kommissionen har påstått, inte direkt tas ut på bränsleförbrukningen utan på de utsläpp som motsvarar den kommersiella inrikes flygtrafikens bidrag till föroreningar genom koldioxid och kolväten. Direktiven 92/12 och 92/81 saknar därför relevans i detta fall.

17 Riksskatteverket har i detta avseende anfört att det av förarbetena till lagen 1988:1567 framgår att lagstiftarens syfte har varit att begränsa de föroreningar som förorsakas av flygtrafiken, att kompensera för den del av inrikesflygets samhällsekonomiska kostnader som är att hänföra till avgasutsläpp från denna trafik samt att stimulera utvecklingen av mer miljövänliga flygmotorer.

18 Riksskatteverket anser att den mest tillfredsställande metoden för att fastställa dessa föroreningar är att beräkna mängden förorenande ämnen som flygplanet släpper ut, vilket kan göras med utgångspunkt antingen i antalet liter förbrukat bränsle eller i hur mycket föroreningar som släpps ut.

19 Riksskatteverket har gjort gällande att bränsleförbrukningen inte beaktas vid beräkningen av föroreningar på grund av utsläpp av kolväten och kvävedioxid, som en del av den i länsrätten omtvistade skatten baseras på. Beräkningen sker med utgångspunkt i de uppgifter som tillhandahålls av Luftfartsverket beträffande sådana utsläpp från en viss flygplanstyp under en genomsnittlig flygsträcka, vilket gör det möjligt att avgöra den genomsnittliga föroreningen.

20 Beträffande den del av skatten som hänför sig till utsläpp av koldioxid, som uppkommer vid förbränningen av innehållet i flygplanets bränsletank, är den mest exakta beräkningsmetoden, och den som använts, den som utgår från uppgifterna beträffande bränsleförbrukning. Det rör sig i själva verket om en schablonmässig beräkning av den genomsnittliga mängd bränsle som ett flygplan förbrukar under en viss flygsträcka. Således uppbärs skatten vid varje flygtillfälle och tas inte ut på den mängd flygfotogen som faktiskt förbränns, vilket visar att det inte rör sig om en skatt på bränsleförbrukning.

21 Riksskatteverket har dragit slutsatsen att direktiven 92/12 och 92/81 inte är tillämpliga, eftersom den skatt som är i fråga inte utgör en skatt på det flygbränsle som används utan en miljöskatt som tas ut på de förorenande utsläpp som förorsakas av den kommersiella inrikes flygtrafiken. Riksskatteverket har alternativt gjort gällande att den del av skatten som avser utsläppen av kolväten och kväveoxider under alla omständigheter är förenlig med gemenskapsrätten, eftersom det saknas ett direkt samband mellan bränsleförbrukningen och dessa utsläpp.

22 Domstolen konstaterar att den i länsrätten omtvistade skatten beräknas med utgångspunkt i uppgifter som Luftfartsverket tillhandahåller beträffande bränsleförbrukning och utsläpp av kolväten och kväveoxider från den aktuella flygplanstypen under en genomsnittligt beräknad flygsträcka.

23 Artikel 1.1 i direktiv 92/12 avser emellertid sådana produkter som är belagda med punktskatt och andra indirekta skatter som, även om det endast sker indirekt, påförs konsumtionen av dessa varor. För övrigt föreligger det, såsom Braathens och kommissionen med rätta har anfört, ett direkt och oskiljaktigt samband mellan bränsleförbrukningen och de förorenande ämnen som åsyftas i lagen 1988:1567 och som släpps ut vid denna förbrukning. Detta innebär att den omtvistade skatten såväl i den del som beräknas på utsläppen av kolväten och kväveoxid som den del som fastställs med hänsyn till bränsleförbrukningen och som avser utsläppen av koldioxid, skall anses påföras konsumtionen av bränslet i sig vid tillämpningen av 92/12 och 92/81.

24 Det framgår i detta avseende av artikel 8.1 b i direktiv 92/81 att en sådan skatt som den som är föremål för prövning i länsrätten är oförenlig med det system med harmoniserad punktskatt som införts genom de ovannämnda direktiven. Om medlemsstaterna hade rätt att påföra de produkter som, såsom i det aktuella fallet, skall undantas från harmoniserad punktskatt i enlighet med artikel 8.1 b i direktiv 92/81 en annan indirekt skatt, skulle denna bestämmelse fråntas all ändamålsenlig verkan.

25 En medlemsstat som har infört en sådan skatt kan därför inte åberopa möjligheten enligt artikel 3.2 i direktiv 92/12 att för särskilda ändamål bibehålla eller införa nationella skatter vad gäller produkter som är föremål för harmoniserad punktskatt.

26 Under dessa omständigheter skall den första och den tredje frågan besvaras på så sätt, att artikel 8.1 i direktiv 92/81 utgör hinder för uttag av en sådan skatt som är föremål för prövning i länsrätten, som tas ut på kommersiell inrikes flygtrafik

och som beräknas med utgångspunkt i uppgifter om den aktuella flygplanstypens bränsleförbrukning och utsläpp av kolväten och kväveoxider under en genomsnittligt beräknad flygsträcka.

Den andra frågan

27 Enligt Riksskatteverket har direktiv 92/81 inte direkt effekt. För det första har nämligen detta direktiv till syfte att harmonisera medlemsstaternas lagstiftningar och skapar således inte rättigheter för enskilda och, för det andra, är det inte tillräckligt klart och precist, och dess tillämpning är beroende av att ytterligare förfaranderegler antas.

28 Denna argumentation kan inte godtas.

29 Det framgår av domstolens rättspraxis att enskilda, i brist på inom fristerna vidtagna genomförandeåtgärder, gentemot alla nationella föreskrifter som är oförenliga med ett direktiv kan åberopa sådana bestämmelser i direktivet som vad innehållet beträffar framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa. Enskilda kan också åberopa dessa bestämmelser i den mån som bestämmelserna fastställer rättigheter som de kan göra gällande gentemot staten (se, beträffande artikel 13 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker, REG 1982, s. 53, punkt 25; svensk specialutgåva, volym 6, s. 285).

30 Direktiv 92/81 lämnar visserligen medlemsstaterna ett mer eller mindre stort handlingsutrymme för genomförandet av vissa av direktivets bestämmelser, men man kan inte för den skull förvägra enskilda rätten att åberopa de bestämmelser

som med hänsyn till sitt särskilda innehåll kan frigöras från sitt sammanhang och tillämpas separat (se, i tillämpliga delar, domen i det ovannämnda målet Becker, punkt 29).

31 Så är emellertid fallet här. För det första föreskriver artikel 8.1 b i direktiv 92/81 en klar och precis skyldighet för medlemsstaterna att från den harmoniserade punktskatten undanta flygbränsle för annat bruk än för privat nöjesflygning. För det andra kan inte det handlingsutrymme som medlemsstaterna ges enligt den inledande formuleringen i artikel 8.1, enligt vilken de undantag som medlemsstaterna medger skall ske "på villkor som de skall fastställa i syfte att säkerställa en riktig och okomplicerad tillämpning av dessa undantag samt förebygga skattefusk, skatteundandragande eller missbruk", påverka den ovillkorliga karaktären av den skyldighet att undanta som föreskrivs i denna bestämmelse (se, i tillämpliga delar, domen i det ovannämnda målet Becker, punkterna 32—35).

32 Skyldigheten att från harmoniserad punktskatt undanta flygbränsle för annat bruk än för privat nöjesflygning är under dessa omständigheter tillräckligt klar, precis och ovillkorlig för att enskilda skall kunna åberopa den vid en nationell domstol för att motsätta sig en nationell lagstiftning som är oförenlig med denna skyldighet.

33 Den andra frågan skall således besvaras på så sätt, att den skyldighet som föreskrivs i artikel 8.1 b i direktiv 92/81, att från den harmoniserade punktskatten undanta mineraloljor som tillhandahålls för användning som flygbränsle, med undantag för privat nöjesflygning, kan åberopas av enskilda vid en nationell domstol för att motsätta sig en nationell lagstiftning som är oförenlig med denna skyldighet.

Rättegångskostnader

34 De kostnader som har förorsakats kommissionen, vilken har inkommit med yttrande 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 (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 3 september 1997 har ställts av Länsrätten i Dalarnas län — följande dom:

1) **Artikel 8.1 i rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor utgör hinder för uttag av en skatt, som den som är föremål för prövning i länsrätten, som tas ut på kommersiell inrikes flygtrafik och som beräknas med utgångspunkt i uppgifter om den aktuella flygplanstypens bränsleförbrukning och utsläpp av kolväten och kväveoxider under en genomsnittligt beräknad flygsträcka.**

2) **Den skyldighet som föreskrivs i artikel 8.1 b i direktiv 92/81 att från den harmoniserade punktskatten undanta mineraloljor som tillhandahålls för**

användning som flygbränsle, med undantag för privat nöjesflygning, kan åberopas av enskilda vid en nationell domstol för att motsätta sig en nationell lagstiftning som är oförenlig med denna skyldighet.

Jann Moitinho de Almeida Gulmann

Edward Wathelet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 10 juni 1999.

R. Grass

Justitiesekreterare

J.-P. Puissochet

Ordförande på femte avdelningen