Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tionde avdelningen)

den 22 december 2022 *

”Begäran om förhandsavgörande – Harmonisering av skattelagstiftning – Direktiv 92/83/EEG – Harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker – Punktskatter – Etylalkohol – Skattebefrielse – Artikel 27.1 e – Framställning av smakämnen för tillverkning av livsmedel och alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent – Tillämpningsområde – Proportionalitetsprincipen och effektivitetsprincipen”

I mål C-332/21,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunalul București (Förstainstansdomstolen i Bukarest, Rumänien) genom beslut av den 9 december 2020, som inkom till domstolen den 27 maj 2021, i målet

Quadrant Amroq Beverages SRL

mot

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

meddelar

DOMSTOLEN (tionde avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden D. Gratsias samt domarna M. Ilešič (referent) och I. Jarukaitis,

generaladvokat: A.M. Collins,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Quadrant Amroq Beverages SRL, genom D.-D. Dascălu, avocat,

– Rumäniens regering, genom E. Gane och A. Rotăreanu, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: rumänska.

– Irland, genom M. Browne, A. Joyce och M. Tierney, samtliga i egenskap av ombud,

– Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och C. Perrin, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 14 juli 2022 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 27.1 e i rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker (EGT L 316, 1992, s. 21; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 100) samt av proportionalitetsprincipen och effektivitetsprincipen.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Quadrant Amroq Beverages SRL och Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală a Marilor Contribuabili (nationell skattemyndighet – generaldirektoratet för större skattebetalare, Rumänien, nedan kallad den behöriga skattemyndigheten) angående återbetalning av de punktskatter som företaget betalat på etylalkohol.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 92/83

3 I tjugoandra skälet i direktiv 92/83 anges följande:

”Medlemsstaterna bör inte berövas medlen för att bekämpa sådant skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk som kan uppkomma på de områden där befrielserna gäller.”

4 I artikel 19.1 i detta direktiv föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna skall tillämpa punktskatt på etylalkohol i enlighet med detta direktiv.”

5 I artikel 20 första strecksatsen i direktivet föreskrivs följande:

”I detta direktiv avses med 'etylalkohol'

– varor som har en faktisk alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent och är hänförliga till KN-nummer 2207 och 2208, även om dessa produkter utgör en del av en vara som ryms inom ett annat kapitel av Kombinerade nomenklaturen [som återfinns i bilaga I till rådets förordning (EEG) nr 2658/87 av den 23 juli 1987 om tulltaxe- och statistiknomenklaturen och om Gemensamma tulltaxan (EGT 256, 1987, s. 1; svensk specialutgåva, område 11, volym 13,

s. 22), i dess lydelse enligt kommissionens genomförandeförordning (EU) 2015/1754 av den 6 oktober 2015 (EUT L 285, 2015, s. 1) (nedan kallad KN)]”.

6 Artikel 27.1 e och 27.2 d i samma direktiv har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna skall befria de varor som omfattas av detta direktiv från den harmoniserade punktskatten på villkor som de skall fastställa i syfte att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av sådan befrielse och förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk i följande fall:

…

e) Varorna används vid framställning av smakämnen för tillverkning av livsmedel och alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent,

…

2. Medlemsstaterna får befria de varor som omfattas av detta direktiv från den harmoniserade punktskatten på villkor som de skall fastställa i syfte att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av sådan befrielse och att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, när varorna används

…

d) i en tillverkningsprocess, om den slutliga produkten inte innehåller alkohol”.

Direktiv 92/12/EEG

7 I artikel 24 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, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57), i dess lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 807/2003 av den 14 april 2003 (EUT L 122, 2003, s. 36), föreskrevs följande:

”1. [Europeiska kommissionen] skall biträdas av Kommittén för punktskatter.

…

4. Förutom de åtgärder som avses i punkt 2 skall kommittén granska de frågor som ordföranden tar upp, antingen på eget initiativ eller på begäran av företrädaren för en medlemsstat och som rör tillämpningen av gemenskapens bestämmelser om punktskatter.

…”

Direktiv 2008/118/EG

8 I skäl 2 i rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 2009, s.12) föreskrivs följande:

”Villkoren för uttag av punktskatt på de varor som omfattas av [direktiv 92/12], nedan kallade punktskattepliktiga varor, bör, för att säkerställa att den inre marknaden fungerar korrekt, även i fortsättningen vara harmoniserade.”

9 I artikel 1.1 b i direktiv 2008/118 föreskrivs följande:

”I detta direktiv fastställs allmänna regler för punktskatt som direkt eller indirekt drabbar konsumtion av följande varor, nedan kallade *punktskattepliktiga varor*.

…

b) alkohol och alkoholdrycker som omfattas av [direktiv 92/83] och [rådets direktiv 92/84/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av punktskattesatser på alkohol och alkoholdrycker (EGT L 316, 1992, s. 29; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 108)].”

10 I artikel 4 leden 1 och 9 i direktiv 2008/118 föreskrivs följande:

”I detta direktiv och dess genomförandebestämmelser avses med

1) *godkänd upplagshavare*: en fysisk eller juridisk person som av en medlemsstats behöriga myndigheter fått tillstånd att i sin affärsverksamhet tillverka, bearbeta, förvara, ta emot eller avsända punktskattepliktiga varor, enligt ett uppskovsförfarande i ett skatteupplag,

…

9. *registrerad mottagare*: en fysisk eller juridisk person som av destinationsmedlemsstatens behöriga myndigheter fått tillstånd att i sin affärsverksamhet och på de villkor som dessa myndigheter angett, ta emot punktskattepliktiga varor som förflyttas under ett uppskovsförfarande från en annan medlemsstat”.

11 I artikel 7.1 och 7.2 i direktivet anges följande:

”1. Skattskyldighet för punktskatt inträder när varan släpps för konsumtion och i den medlemsstat där detta sker.

2. Frisläppande för konsumtion ska vid tillämpningen av detta direktiv anses föreligga vid

a) punktskattepliktiga varors avvikelse, även otillåten, från ett uppskovsförfarande,

b) innehav av punktskattepliktiga varor utanför ramen för ett uppskovsförfarande för vilka punktskatt ännu inte har uppburits enligt gällande gemenskapsbestämmelser eller nationell lagstiftning,

c) tillverkning av punktskattepliktiga varor, även otillåten, utanför ramen för ett uppskovsförfarande,

d) import av punktskattepliktiga varor, även otillåten, såvida inte de punktskattepliktiga varorna omedelbart efter importen hänförs till ett uppskovsförfarande.”

Kombinerade nomenklaturen

12 Kapitel 22 i KN innehåller numren 2207 och 2208, som har följande lydelse:

KN-nr	Varuslag
…	…
2207	Odenaturerad etylalkohol med alkoholhalt av minst 80 volymprocent; etylalkohol och annan sprit, denaturerade, oavsett alkoholhalt:
…	…
2208	Odenaturerad etylalkohol med alkoholhalt av mindre än 80 volymprocent; sprit, likör och andra spritdrycker:

13 Kapitel 33 i KN omfattar följande nummer:

KN-nr	Varuslag
…	…
3302	Blandningar av luktämnen samt blandningar (inbegripet alkohollösningar) på basis av ett eller flera luktämnen, av sådana slag som används som råvaror inom industrin; andra beredningar baserade på luktämnen, av sådana slag som används för framställning av drycker:
…	…

De riktlinjer som antogs vid sammanträdet den 12, 13 och 14 november 2003

14 I punkt 1 i dokumentet med rubriken ”Riktlinjer antagna vid sammanträdet den 12, 13 och 14 november 2003” från kommittén för punktskatter (dokument CED nr 458 av den 19 november 2003) anges att ”[d]elegationerna angav nästan enhälligt att skattebefrielsen enligt artikel 27.1 e i direktiv [92/83] ska beviljas från tidpunkten för tillverkning eller import av smakämnen som klassificeras enligt KN-numren 1302, 1930, 2106, 9020 och 3302 i den lydelse som gäller vid tidpunkten då dessa riktlinjer antas”.

Rumänsk rätt

15 I artikel 206^{58}.1 e i Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om skatter) av den 22 december 2003 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 927 av den 23 december 2003) (nedan kallad 2003 års skattelag), som var i kraft till och med den 31 december 2015, föreskrevs följande:

”Etylalkohol och andra alkoholvaror som anges i artikel 206^{2} a befrias från punktskatt när de:

…

e) används för framställning av smakämnen avsedda för tillverkning av livsmedel eller alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent”.

16 Samma lydelse användes i artikel 397.1 i Legea nr. 227/2015 privind codul fiscal (lag nr 227/2015 om skatter) av den 8 september 2015 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 688 av den 10 september 2015) (nedan kallad 2015 års skattelag), som trädde i kraft den 1 januari 2016.

17 I de närmare bestämmelserna om tillämpningen av artikel 206[58] i 2003 års skattelag föreskrivs följande:

”…

13. I alla situationer som nämns i artikel 206[58].1 i [2003 års skattelag] ska användaren beviljas befrielse från punktskatt endast på villkor att leveransen sker direkt från ett skatteupplag.

14. När en användare genomför gemenskapsinterna köp av etylalkohol i syfte att använda den för ändamål som anges i artikel 206[58].1 b–i [2003 års skattelag] ska denna användare också vara en registrerad mottagare.

…

16. En skattebefrielse ska beviljas direkt:
a) i de situationer som anges i 206[58].1 d, f, g och h i [2003 års skattelag],
b) i de situationer som nämns i artikel 206[58].1 a, b, c och e i [2003 års skattelag] för godkända upplagshavare inom ett integrerat system. Med 'integrerat system' avses användning av etylalkohol och andra alkoholvaror av upplagshavare för framställning av färdiga produkter avsedda för konsumtion som sådana utan att de är föremål för ytterligare ändringar. …

…

17. I alla situationer som rör direkt skattebefrielse ska befrielsen beviljas på grundval av ett godkännande som slutanvändare. Detta godkännande ska utfärdas för alla användare som köper produkter som är befriade från punktskatt.

…

34. I alla situationer som rör direkt skattebefrielse ska priset för leverans av varorna inte innefatta punktskatt och flyttning av dessa varor ska åtföljas av en utskrift av det elektroniska administrativa dokument som avses i punkt 91.

…

37. I de situationer som nämns i artikel 206[58].1 a, b, c, e och i) i [2003 års skattelag] ska en befrielse beviljas indirekt. Priserna för leverans av varorna ska innefatta punktskatt, varefter ekonomiska aktörer som är användare kan begära ersättning för eller återbetalning av punktskatt, enligt bestämmelserna i Codul de procedură fiscală [(skatteprocesslagen)].

38. För återbetalning av punktskatt ska användarna månadsvis inge en begäran därom till den lokala skattemyndigheten, senast den tjugofemte dagen i den månad som följer på den månad, med avseende på vilken återbetalning begärs, tillsammans med följande handlingar:
    a) kopia av fakturan avseende köp av etylalkohol och/eller annan alkoholprodukt i vilken punktskatten redovisas särskilt,
    b) bevis för att punktskatt har betalats till leverantören, det vill säga ett dokument avseende betalningen styrkt av den bank hos vilken användaren har öppnat ett konto,
    c) bevis för den mängd som använts för det syfte med avseende på vilket skattebefrielse har beviljats, det vill säga en sammanställning av faktiskt använda mängder och därtill knutna dokument.”

18 I de närmare bestämmelserna om tillämpningen av artikel 397 i [2015 års skattelag] föreskrivs följande:

”…

81. 1. I situationer rörande direkt skattebefrielse för de varor som anges i artikel 397.1 i [2015 års skattelag] ska användaren beviljas befrielse från punktskatt endast under förutsättning att leveransen utförs direkt från ett skatteupplag, från användarens egna gemenskapsinterna köp eller från användarens egna importtransaktioner.

2. I situationer rörande indirekt skattebefrielse för de varor som anges i artikel 397.1 i [2015 års skattelag] ska användaren beviljas befrielse från punktskatt endast under förutsättning att leveransen utförs direkt från ett skatteupplag, från en registrerad mottagare eller från användarens egna importtransaktioner. En registrerad mottagare som levererar varor som ska användas för ett syfte som befrias från punktskatt ska redovisa det punktskattebelopp som betalats till statsbudgeten i fakturan.

3. När en användare genomför gemenskapsinterna köp av etylalkohol i syfte att använda den för ändamål som anges i artikel 397.1 b–i i [2015 års skattelag] ska denna användare också vara en registrerad mottagare.

4. När etylalkohol importeras från ett tredjeland i syfte att användas för ändamål som anges i artikel 397.1 b–i) i [2015 års skattelag] ska importören också vara användare av råmaterialet.

82. 1. Befrielse från punktskatt ska beviljas direkt:
    a) i de situationer som anges i artikel 397.1 d och f i [2015 års skattelag],
    b) i de situationer som anges i artikel 397.1 b i [2015 års skattelag] endast för framställning av alkoholbaserade desinfektionsmedel,
    c) i de situationer som anges i artikel 397.1 a, c och e i [2015 års skattelag].

2. Endast godkända upplagshavare som verkar inom ett integrerat system åtnjuter direkt skattebefrielse som anges i punkterna b och c i stycke 1. Med 'integrerat system' avses användning av etylalkohol och andra alkoholprodukter i det skatteupplag i vilket dessa produkter tillverkades för framställning av färdiga produkter som ska konsumeras som sådana, utan att de är föremål för ytterligare ändringar.

3. I alla situationer som rör direkt skattebefrielse ska befrielsen beviljas på grundval av ett godkännande som slutanvändare.”

Irländsk rätt

19 Genom section 77 a iii) i Finance Act 2003 (skattelagen från år 2003) införlivas artikel 27.1 e i direktiv 92/83 med den irländska rättsordningen. Däri föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar annan tillämplig befrielse från punktskatt och på de villkor som Commissioners [(skattemyndigheten, Irland)] kan föreskriva eller eljest införa, ska befrielse från skatt på alkoholprodukter beviljas för alkoholprodukter som på ett tillfredsställande sätt visas:

a) vara avsedda för användning eller har använts vid framställning av:

…

iii) smakämnen för tillverkning av livsmedel eller drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

20 Concentrate Manufacturing Company Ireland (CMCI) är ett irländskt dotterbolag till PepsiCo, ett multinationellt bolag som tillverkar livsmedel och drycker. CMCI använder 100 procent odenaturerad etylalkohol, som omfattas av KN-nummer 2207, vid framställningen av smakämnen som omfattas av KN-nummer 3302. Dessa har en alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent och är avsedda för framställning av alkoholfria drycker.

21 CMCI tillverkar smakämnen i Irland och säljer dem till ett annat irländskt dotterbolag till PepsiCo, Pepsi Cola International Cork (nedan kallat Pepsi Irland). Sistnämnda bolag sålde smakämnen till klaganden i det nationella målet som använder dem för att tillverka ”soft drinks” i Rumänien. CMCI levererar de aktuella smakämnena direkt till klaganden i det nationella målet.

22 Klaganden i det nationella målet har inte ställning som registrerad mottagare och Pepsi Irland saknar ställning som godkänd upplagshavare. CMCI är däremot en godkänd upplagshavare.

23 Mellan åren 2011 och 2014 och mellan januari och augusti 2016 betalade klaganden i det nationella målet 3 702 961 rumänska lei (RON) (cirka 752 787 euro) i punktskatt för de smakämnen som är aktuella i det nationella målet. I september 2016 begärde bolaget återbetalning av detta belopp.

24 Den behöriga skattemyndigheten avslog denna begäran med motiveringen att det i artikel 206[58] i 2003 års skattelag, nu artikel 397 i 2015 års skattelag, föreskrivs en befrielse från punktskatt endast för etylalkohol och andra alkoholhaltiga produkter som används för framställning av smakämnen som är avsedda för tillverkning av livsmedel eller alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent. Denna myndighet anser att eftersom klaganden i det nationella målet tillverkar alkoholfria drycker baserade på smakämnen som innehåller alkohol är skattebefrielsen inte tillämplig.

25 Enligt nämnda myndighet kan nämnda befrielse inte heller beviljas, eftersom klaganden i det nationella målet inte har ställning som registrerad mottagare och eftersom Pepsi Irland inte har ställning som godkänd upplagshavare.

26 Enligt irländsk skattelagstiftning omfattas alkohol som används vid framställning av smakämnen avsedda för tillverkning av livsmedel eller drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent av den skattebefrielse som föreskrivs i section 77 a iii i skattelagen från år 2003, genom vilken artikel 27.1 e i direktiv 92/83 införlivas med den irländska rättsordningen. Denna skattebefrielse är tillämplig på etylalkohol som används inte bara vid framställningen av smakämnena, utan även vid all senare försäljning.

27 Den behöriga skattemyndigheten anser emellertid att nämnda smakämnen är punktskattepliktiga.

28 Efter det att den behöriga skattemyndigheten genom beslut av den 22 juni 2017 hade avslagit en begäran om omprövning av den 28 december 2016 från klaganden i det nationella målet, överklagade bolaget detta beslut till den hänskjutande domstolen, Tribunalul București (Förstainstansdomstolen i Bukarest, Rumänien). Den hänskjutande domstolen har sökt klarhet i hur artikel 27.1 e och 27.2 d i direktiv 92/83 ska tolkas.

29 Det är mot denna bakgrund som Tribunalul București (Förstainstansdomstolen i Bukarest) har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

1) Ska artikel 27.1 e i direktiv [92/83] tolkas så, att punktskattebefrielse endast tillämpas på varor av typen etylalkohol som används vid framställning av smakämnen som i sin tur används för tillverkning av alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent eller så att befrielsen även tillämpas på varor av typen etylalkohol som redan har använts för framställning av vissa sådana smakämnen, som använts eller ska användas för tillverkning av alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent?

2) Ska artikel 27.1 e i direktiv [92/83], mot bakgrund av direktivets syften och allmänna systematik, tolkas så, att den mottagande medlemsstaten, när varor av typen etylalkohol som är avsedda att saluföras i en annan medlemsstat redan har släppts för konsumtion i en första medlemsstat punktskattefritt, eftersom de används för framställning av smakämnen som används för tillverkning av alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent, ska behandla dessa varor på samma sätt inom det egna territoriet?

3) Ska bestämmelserna i artikel 27.1 e och 27.2 d i direktiv 92/83/EEG samt [principerna] om effektivitet och [proportionalitet] tolkas så, att en medlemsstat får införa administrativa krav som innebär att befrielsen endast får tillämpas om användaren är registrerad mottagare och säljaren av de punktskattepliktiga varorna är godkänd upplagshavare för punktskattepliktiga varor, trots att den medlemsstat där varorna köpts inte kräver att den ekonomiska aktör som saluför varorna ska vara skattemässig upplagshavare?

4) Utgör proportionalitets- och effektivitetsprinciperna, mot bakgrund av bestämmelserna i artikel 27.1 e i direktiv [92/83] samt direktivets syften och allmänna systematik, ett hinder för att den befrielse som föreskrivs i dessa bestämmelser inte ska tillämpas på en skattskyldig i en mottagande medlemsstat som har mottagit varor av typen etylalkohol och som har utgått från den omständigheten att dessa varor anses vara punktskattebefriade på grundval av en officiell tolkning som skattemyndigheterna i ursprungsmedlemsstaten har gjort av dessa bestämmelser i direktivet, som har ingått i fast rättspraxis under en lång tid, som har införlivats med den nationella rättsordningen och som har tillämpats i praktiken, men som senare visar sig vara felaktig, för det fall att missbruk eller undandragande av punktskatt kan uteslutas med tanke på omständigheterna?”

Huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning

30 Den rumänska regeringen har bestritt att begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning, eftersom den hänskjutande domstolen inte har försett EU-domstolen med de uppgifter som krävs enligt artikel 94 c i domstolens rättegångsregler.

31 Det framgår av domstolens fasta praxis att det förfarande som har införts genom artikel 267 FEUF utgör ett medel för samarbete mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna, genom vilket EU-domstolen tillhandahåller de nationella domstolarna de uppgifter om unionsrättens tolkning som de behöver för att kunna avgöra de mål som de ska pröva (dom av den 20 juni 2013, Impacto Azul, C-186/12, EU:C:2013:412, punkt 26 och där angiven rättspraxis, och dom av den 1 augusti 2022, Vyriausioji tarnybinės etikos komisija, C-184/20, EU:C:2022:601, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

32 Det ska härvidlag erinras om att det uteslutande ankommer på den nationella domstolen, vid vilken målet anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen. EU-domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts avser tolkningen av unionsrätten. Av detta följer att frågor om tolkningen av unionsrätten presumeras vara relevanta. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågeställningen är hypotetisk eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom av den 3 juni 2021, BalevBio, C-76/20, EU:C:2021:441, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

33 Det framgår även av fast rättspraxis att det krävs att den nationella domstolen klargör den faktiska och rättsliga bakgrunden till de frågor som ställs, eller att den åtminstone förklarar de faktiska omständigheter som ligger till grund för dessa frågor, eftersom det är nödvändigt att komma fram till en tolkning av unionsrätten som är användbar för den nationella domstolen. Beslutet om hänskjutande måste dessutom ange de närmare skälen till varför den nationella domstolen anser det vara oklart hur unionsrätten ska tolkas och till att den anser det nödvändigt att ställa en tolkningsfråga till EU-domstolen (dom av den 1 augusti 2022, Roma Multiservizi och Rekeep, C-332/20, EU:C:2022:610, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

34 I förevarande fall anser domstolen att även om beslutet om hänskjutande innehåller vissa brister, har den hänskjutande domstolen på ett tillräckligt klart sätt redogjort för skälen till att den söker klarhet i hur vissa bestämmelser och principer i unionsrätten ska tolkas. Dessutom har uppgifterna i beslutet om hänskjutande gjort det möjligt för medlemsstaternas regeringar och andra berörda att inkomma med yttranden.

35 Av detta följer att begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

36 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 27.1 e i direktiv 92/83 ska tolkas så, att både etylalkohol som används för framställning av smakämnen som i sin tur används för tillverkning av alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent, och etylalkohol som redan använts för framställning av sådana smakämnen, omfattas av den skattebefrielse som avses i den bestämmelsen.

37 I direktiv 92/83, genom vilket en harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker genomförs, föreskrivs i artikel 27.1 e att medlemsstaterna ska befria de varor som omfattas av detta direktiv från den harmoniserade punktskatten på villkor som de ska fastställa i syfte att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av sådan befrielse och förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk när de används för framställning av smakämnen för tillverkning av livsmedel och alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent.

38 Enligt artikel 20 första strecksatsen i nämnda direktiv, avser begreppet ”etylalkohol”, bland annat, ”varor som har en faktisk alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent och är hänförliga till KN-nummer 2207 och 2208, även om dessa produkter utgör en del av en vara som ryms inom ett annat kapitel av [KN]”.

39 Det ska dessutom framhållas att det framgår av själva ordalydelsen i nämnda artikel 27 i direktiv 92/83 att endast de varor som omfattas av tillämpningsområdet för detta direktiv kan omfattas av skattebefrielse enligt nämnda artikel 27. Det har däremot föga betydelse om varorna ingår i en vara som, i sig, inte omfattas av direktivets tillämpningsområde (dom av den 7 april 2022, Y GmbH (vaniljoleoresin), C-668/20, EU:C:2022:270, punkt 65 och där angiven rättspraxis).

40 Härav följer att alla varor som är hänförliga till KN-numren 2207 och 2208 och som har en faktisk alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent omfattas av begreppet etylalkohol i den mening som avses i artikel 20 första strecksatsen i direktiv 92/83, även om de utgör en del av ett smakämne som är hänförligt till KN-nummer 3302. En sådan vara ska följaktligen, enligt artikel 19.1 i detta direktiv, omfattas av harmoniserad punktskatt enligt nämnda direktiv, dock med förbehåll för den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 27.1 i det direktivet.

41 Såsom även generaladvokaten har påpekat i punkt 30 i sitt förslag till avgörande är ordalydelsen i artikel 27.1 e i direktiv 92/83 emellertid inte otvetydig.

42 Vid tolkningen av en unionsbestämmelse ska enligt fast rättspraxis emellertid inte bara lydelsen beaktas, utan också sammanhanget och de mål som eftersträvas med de föreskrifter som bestämmelsen ingår i (dom av den 8 september 2022, Ministerstvo životního prostředí (hyacintaror), C-659/20, EU:C:2022:642, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

43 Under dessa omständigheter ska domstolen undersöka det sammanhang i vilket artikel 27.1 e i direktiv 92/83 ingår och de mål som eftersträvas med direktivet.

44 Det följer av rättspraxis att avgörande för bedömningen av om skattebefrielse enligt den bestämmelsen ska medges är den slutliga användningen av etylalkoholen (se, analogt, dom av den 9 december 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punkt 49).

45 I förevarande fall består denna slutliga användning dels i framställning av smakämnen som själva innehåller etylalkohol, dels i framställning av alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent.

46 Det ska i detta sammanhang också erinras om att domstolen redan har slagit fast att skattebefrielse för de varor som avses i artikel 27.1 i direktiv 92/83 utgör huvudregeln, medan ett beslut att inte medge befrielse utgör ett avsteg från denna. Den befogenhet som medlemsstaterna enligt artikel 27.1 ges att fastställa villkor ”i syfte att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av sådan befrielse och förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk” kan inte påverka den ovillkorliga karaktären av den skyldighet att medge befrielse som föreskrivs i den bestämmelsen (dom av den 9 december 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

47 Syftet med de skattebefrielser som föreskrivs i direktiv 92/83 är, bland annat, att neutralisera inverkan av punktskatter på alkohol, i fall där alkohol utgör en mellanprodukt som ingår som en beståndsdel i andra varor inom handel eller industri (dom av den 9 december 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punkt 48, och dom av den 15 oktober 2015, Biovet, C-306/14, EU:C:2015:689, punkt 21).

48 I punkt 1 i dokumentet från kommittén för punktskatter med rubriken ”Riktlinjer antagna vid sammanträdet den 12, 13 och 14 november 2003” anges för övrigt att medlemsstaternas delegationer nästan enhälligt angav att befrielsen enligt artikel 27.1 e i direktiv 92/83 ska beviljas från tidpunkten för tillverkning eller import av smakämnen som klassificeras, bland annat, enligt KN-nummer 3302.

49 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 33 i sitt förslag till avgörande skulle den behöriga skattemyndighetens tolkning, som sammanfattas i punkt 24 ovan, innebära att etylalkohol som är avsedd för framställning av sådana smakämnen inte skulle vara punktskattepliktig, medan etylalkohol som redan ingår i dessa smakämnen skulle vara det. Denna tolkning skulle ge det ologiska resultatet att etylalkohol som inte var punktskattepliktig under den tid den var avsedd att användas vid framställning av smakämnen åter blev punktskattepliktig efter det att den använts för att framställa dessa smakämnen. Detta resultat skulle inte göra det möjligt att uppnå målet att neutralisera inverkan av punktskatt på alkohol som används för framställning av smakämnen för tillverkning av alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent.

50 Av det anförda följer att den första frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 27.1 e i direktiv 92/83 ska tolkas så, att både etylalkohol som används för framställning av smakämnen som i sin tur används för tillverkning av alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent, och etylalkohol som redan använts för framställning av sådana smakämnen, omfattas av den skattebefrielse som avses i den bestämmelsen.

Den andra frågan

51 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 27.1 e i direktiv 92/83 ska tolkas så, att när etylalkohol som har släppts för konsumtion i en medlemsstat där den är befriad från punktskatt, på grund av att den har använts för framställning av smakämnen avsedda för tillverkning av alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent, därefter saluförs i en annan medlemsstat, är den senare medlemsstaten skyldig att behandla denna etylalkohol på samma sätt.

52 Domstolen har redan slagit fast att en enhetlig tillämpning av bestämmelserna i direktiv 92/83 innebär att beslut om att en vara är punktskattepliktig eller befriad från sådan skatt i en medlemsstat i princip ska erkännas av de övriga medlemsstaterna (dom av den 9 december 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punkt 41).

53 En motsatt tolkning skulle äventyra förverkligandet av syftet med direktiv 92/83 och även kunna hindra den fria rörligheten för varor (dom av den 9 december 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punkt 42).

54 En medlemsstat får emellertid inte fråntas möjligheten, enligt tjugoandra skälet och artikel 27 i direktivet, att vidta åtgärder för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk när det gäller skattebefrielse, samt att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av sådan befrielse (se, analogt, dom av den 9 december 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punkt 43).

55 Ett vidtagande av sådana åtgärder ska dock grundas på konkreta, objektiva och kontrollerbara omständigheter (dom av den 9 december 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punkt 44).

56 Av föregående överväganden följer att eftersom, såsom framgår av de handlingar som domstolen förfogar över, de smakämnen som är aktuella i det nationella målet har släppts för konsumtion, i den mening som avses i direktiv 2008/118, i den medlemsstat där de tillverkas, det vill säga Irland, och eftersom denna medlemsstat har tillämpat section 77 a iii i skattelagen från år 2003 om skattebefrielse med avseende på dessa smakämnen, genom vilken bestämmelse artikel 27.1 e i direktiv 92/83 har införlivats med nationell rätt, var den mottagande medlemsstaten för dessa smakämnen skyldig att behandla dessa på samma sätt inom sitt territorium, förutom om det förelåg några skäl för att konstatera att skattebefrielsen tillämpats på felaktigt sätt eller om det förelåg skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.

57 Det framgår av svaret på den första frågan att Irlands tillämpning av nämnda skattebefrielse med avseende på de smakämnen som är i fråga i det nationella målet var korrekt. Vidare, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, framgår det inte av handlingarna i målet som EU-domstolen förfogar över att den behöriga skattemyndighetens beslut att inte tillämpa nämnda bestämmelse om skattebefrielse med avseende på dessa smakämnen var motiverat av att det fanns indikationer på skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.

58 Av det anförda följer att den andra frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 27.1 e i direktiv 92/83 ska tolkas så, att när etylalkohol som har släppts för konsumtion i en medlemsstat där den är befriad från punktskatt, på grund av att den har använts för framställning av smakämnen avsedda för tillverkning av alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent, därefter saluförs i en annan medlemsstat, är den senare medlemsstaten skyldig

att behandla denna etylalkohol på samma sätt inom sitt territorium, förutsatt att den första medlemsstaten har tillämpat bestämmelsen om skattebefrielse på rätt sätt och att det inte föreligger några indikationer på skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.

Den tredje frågan

59 Det ska inledningsvis påpekas att även om den hänskjutande domstolen i den tredje frågan har hänvisat till artikel 27.2 d i direktiv 92/83, har den i sin begäran om förhandsavgörande varken hänvisat till någon nationell lagstiftning som genomför denna bestämmelse eller till några omständigheter som skulle kunna motivera att nämnda bestämmelse är relevant för utgången i det nationella målet.

60 Under dessa omständigheter ska den hänskjutande domstolen anses ha ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 27.1 e i direktiv 92/83 ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken det för att en ekonomisk aktör som inom den medlemsstatens territorium saluför varor som köpts från en säljare som är etablerad i en annan medlemsstat, i vilken varorna har tillverkats, har släppts för konsumtion och är befriade från punktskatt enligt den bestämmelsen, ska kunna beviljas skattebefrielse enligt denna bestämmelse krävs att den ekonomiska aktören är registrerad mottagare och säljaren är godkänd upplagshavare.

61 Det ska härvidlag erinras om att det i artikel 27.1 i direktiv 92/83 föreskrivs att medlemsstaterna ska fastställa villkor i syfte att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av sådan befrielse som följer av den bestämmelsen och förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk. Såsom det erinrats om i punkt 46 i förevarande dom har domstolen redan slagit fast att denna befogenhet som medlemsstaterna ges, inte kan påverka den ovillkorliga karaktären av den skyldighet att medge befrielse som föreskrivs i nämnda bestämmelse (dom av den 9 december 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

62 Härav följer att det ankommer på den berörda medlemsstaten att vid utövandet av denna befogenhet åberopa konkreta, objektiva och kontrollerbara omständigheter som ger stöd åt uppfattningen att det föreligger allvarlig fara för skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk, och att de villkor som denna medlemsstat fastställer med stöd av den befogenhet som den sålunda tillerkänns, inte får gå längre än vad som krävs för att uppnå nämnda målsättning (dom av den 9 december 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punkt 52 och där angiven rättspraxis).

63 Medlemsstaterna får följaktligen inte villkora tillämpningen av den befrielse från punktskatt som föreskrivs i artikel 27.1 e i direktiv 92/83 med att krav ska vara uppfyllda, vars erforderlighet för att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av befrielsen eller för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk inte är visad med stöd av konkreta, objektiva och kontrollerbara omständigheter (se, analogt, dom av den 9 december 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, punkt 53).

64 Det förefaller framgå av de uppgifter som domstolen förfogar över att de villkor som föreskrivs i den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet, det vill säga att den ekonomiska aktör som i den berörda medlemsstaten saluför varor som köpts från en säljare som är etablerad i en annan medlemsstat ska vara registrerad mottagare och att säljaren ska vara godkänd

upplagshavare, inte är nödvändiga vare sig för att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 27.1 e i direktiv 92/83 eller för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.

65 Den rumänska regeringen har visserligen, i sitt skriftliga yttrande, gjort gällande att om de smakämnen som är aktuella i det nationella målet tilläts förflyttas utanför ramen för ett uppskovsförfarande, skulle det föreligga en risk för att de omvandlades till alkoholdrycker avsedda för konsumtion för vilka ingen punktskatt skulle komma att betalas.

66 Det ska emellertid, i likhet med vad generaladvokaten har påpekat i punkt 36 i sitt förslag till avgörande, erinras om att kommittén för punktskatter, såsom framgår av dokument CED nr 364 rev. 1 av den 22 januari 2003, ansåg att smakämnen huvudsakligen används som koncentrat för beredning av ”soft drinks”, att de är relativt kostsamma och är dyrare än den billigaste alkoholen på marknaden i de flesta medlemsstater och att det är kostsamt att destillera smakämnen för att ur dessa utvinna etylalkohol. Mot bakgrund av dessa särdrag drog kommittén för punktskatter slutsatsen att ett beviljande av den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 27.1 e i direktiv 92/83 vid den tidpunkt då smakämnena tillverkas inte kan medföra någon risk för skatteundandragande.

67 Dessa överväganden innebär att det finns grundad anledning att ifrågasätta huruvida det, som den rumänska regeringen har anfört, föreligger en risk för att smakämnen omvandlas till alkoholhaltiga drycker avsedda för konsumtion, samt huruvida de villkor som uppställs i den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet är nödvändiga för att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av den skattebefrielsen och för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.

68 Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen, vid vilken målet anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att på grundval av de konkreta, objektiva och kontrollerbara omständigheter som har kommit till dess kännedom pröva huruvida de villkor som uppställs i rumänsk lagstiftning för tillämpningen av den bestämmelse om skattebefrielse som föreskrivs i artikel 27.1 e i direktiv 92/83 är nödvändiga för att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av den skattebefrielsen och för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.

69 Av det anförda följer att den tredje frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 27.1 e i direktiv 92/83 ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken det för att en ekonomisk aktör som inom den medlemsstatens territorium saluför varor som köpts från en säljare som är etablerad i en annan medlemsstat, i vilken varorna har tillverkats, har släppts för konsumtion och är befriade från punktskatt enligt den bestämmelsen, ska kunna beviljas skattebefrielse enligt denna bestämmelse krävs att den ekonomiska aktören är registrerad mottagare och säljaren är godkänd upplagshavare, förutom om det följer av konkreta, objektiva och kontrollerbara omständigheter att dessa villkor är nödvändiga för att säkerställa en riktig och smidig tillämpning av bestämmelserna om skattebefrielse och för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.

Den fjärde frågan

70 Den fjärde frågan har ställts utifrån antagandet att en medlemsstat har tillämpat den skattebefrielse som föreskrivs i artikel 27.1 e i direktiv 92/83 på ett felaktigt sätt.

71 Det framgår av svaret på den första frågan att Irland, i förevarande fall, har tillämpat denna skattebefrielse på de smakämnen som är aktuella i det nationella målet på ett korrekt sätt. Följaktligen saknas anledning att besvara den fjärde frågan.

Rättegångskostnader

72 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tionde avdelningen) följande:

1) **Artikel 27.1 e i rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker**

   ska tolkas så,

   att både etylalkohol som används för framställning av smakämnen som i sin tur används för tillverkning av alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent, och etylalkohol som redan använts för framställning av sådana smakämnen, omfattas av den skattebefrielse som avses i den bestämmelsen.

2) **Artikel 27.1 e i direktiv 92/83**

   ska tolkas så,

   att när etylalkohol som har släppts för konsumtion i en medlemsstat där den är befriad från punktskatt, på grund av att den har använts för framställning av smakämnen avsedda för tillverkning av alkoholfria drycker med en alkoholhalt som inte överstiger 1,2 volymprocent, därefter saluförs i en annan medlemsstat, är den senare skyldig att behandla denna etylalkohol på samma sätt inom sitt territorium, förutsatt att den första medlemsstaten har tillämpat bestämmelsen om skattebefrielse på rätt sätt och att det inte föreligger några indikationer på skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.

3) **Artikel 27.1 e i direktiv 92/83**

   ska tolkas så,

   att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken det för att en ekonomisk aktör som inom den medlemsstatens territorium saluför varor som köpts från en säljare som är etablerad i en annan medlemsstat, i vilken varorna har tillverkats, har släppts för konsumtion och är befriade från punktskatt enligt den bestämmelsen, ska kunna beviljas skattebefrielse enligt denna bestämmelse krävs att den ekonomiska aktören är registrerad mottagare och säljaren är godkänd upplagshavare, förutom om det följer av konkreta, objektiva och kontrollerbara omständigheter att dessa villkor är nödvändiga för att säkerställa en riktig och smidig

tillämpning av denna skattebefrielse och för att förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk.

Underskrifter