FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JEAN MISCHO

fremsat den 16. december 1999 *

I — Faktiske omstændigheder, relevante retsregler og retsforhandlinger i hovedsagen

1. Selskabet Brinkmann Tabakfabriken GmbH (herefter »Brinkmann«), der har hjemsted i Bremen (Tyskland), fremstiller forarbejdet tobak, bl.a. halvfærdige cigarillos, såkaldte »Steckzigarillos«.

2. I 1996 og 1997 indgav Brinkmann afgiftsangivelser til Hauptzollamt Bielefeld (herefter »Hauptzollamt«).

3. Det afgiftsbeløb for tobak til fremstilling af cigarillos, der fremgår af disse afgiftsangivelser, var beregnet i overensstemmelse med § 4, stk. 1, nr. 2, i Tabaksteuergesetz (den tyske lov om tobaksafgifter, herefter »TabStG«) i den version, der var gældende på tidspunktet for sagens faktiske omstændigheder [1]. Denne bestemmelse havde følgende ordlyd:

»§ 4

Afgiften andrager:

1. ...

2. for cigarer og cigarillos 5% af detailsalgsprisen og mindst 3,1 Pf pr. stk.

...«

1 — Denne version af bestemmelsen havde været gældende siden den 1.1.1993 (BGBl. 1992 I, s. 2150), og den er i mellemtiden ændret ved lov af 26.5.1998, benævnt »Zweites Gesetz zur Änderung der Verbrauchsteuergesetze« (BGBl. 1998 I, s. 1121).

* Originalsprog: fransk.

4. Brinkmann indgav imidlertid samtidig med hver afgiftsangivelse en klage med begæring om, at Hauptzollamt fastsatte afgiften under hensyn til artikel 3, stk. 1, i Rådets direktiv 92/80/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af afgifterne på andre former for forarbejdet tobak end cigaretter [2].

5. Formålet med direktiv 92/80, som fremgår af dets tredje betragtning, er at »fastsætte minimumspunktafgift for andre former for forarbejdet tobak end cigaretter«.

6. Anvendelsesområdet for direktiv 92/80 er defineret i artikel 1, som bl.a. bestemmer:

»Følgende kategorier af forarbejdet tobak, der er fremstillet inden for Fællesskabet, eller som er indført fra tredjelande, underkastes i hver medlemsstat en minimumspunktafgift, der er fastsat i artikel 3:

a) cigarer og cigarillos

...«

7. Artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/80 bestemmer:

»Medlemsstaterne anvender senest fra den 1. januar 1993 en punktafgift, der kan være

— en værdipunktafgift, beregnet på grundlag af de maksimale detailsalgspriser for hver vare, der frit er fastsat af de i Fællesskabet etablerede fabrikanter og importørerne fra tredjelande i overensstemmelse med artikel 5 i direktiv 72/464/EØF, eller

— specifik, beregnet efter mængde, eller

— blandet (værdipunktafgift + specifik punktafgift), forudsat at den samlede punktafgift, udtrykt som procentsats eller i beløb pr. kg eller pr. antal stk., mindst er lig med minimumssatserne eller minimumsbeløbene, der er fastsat således:

— for cigarer og cigarillos: 5% af detailsalgsprisen, inkl. alle afgifter, eller 7 ECU pr. 1 000 stk. eller pr. kg

2 — EFT L 316, s. 10.

...«

8. Artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/80 fastslår følgende almindelige regel:

»De i stk. 1 omhandlede satser eller beløb gælder for alle varer, der tilhører samme kategori forarbejdet tobak, og der foretages ikke inden for den enkelte kategori nogen sondring på grundlag af varernes kvalitet, frembydning, oprindelse eller fremstillingsmaterialer eller på grundlag af virksomhedernes art [eller] andre kriterier.«

9. Brinkmann gør gældende, at ved at foreskrive en minimumsafgift som yderligere afgiftselement, udgør TabStG's § 4, stk. 1, nr. 2, en urigtig gennemførelse af artikel 3 i direktiv 92/80, og påberåber sig ligeledes denne bestemmelses direkte virkning som grundlag for sin påstand om, at retten skal anse den pågældende minimumsafgift for uanvendelig i forhold til selskabet.

10. Som følge af Hauptzollamt's afvisning af klagerne har Brinkmann anlagt sag ved Finanzgericht Düsseldorf, der ved kendelse af 5. oktober 1998 har udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål.

II — De præjudicielle spørgsmål

»Er § 4, stk. 1, nr. 2, i Tabaksteuergesetz (lov om tobaksafgifter) i versionen af 21. december 1992 (Bundesgesetzblatt 1992, del I, s. 2150) en mangelfuld gennemførelse af artikel 3, stk. 1, i Rådets direktiv 92/80/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af afgifterne på andre former for forarbejdet tobak end cigaretter (*De Europæiske Fællesskabers Officielle Tidende* af 31.10.1992, L 316, s. 10)?

Såfremt Domstolen besvarer dette spørgsmål bekræftende:

Opstår der for en tobaksafgiftspligtig en umiddelbar ret på grundlag af det nævnte direktivs artikel 3, stk. 1, til at blive pålagt afgift i overensstemmelse med direktivet med den følge, at den minimumsafgift på cigarer eller cigarillos, der i strid med direktivets ordlyd anvendes i Tyskland, skal annulleres af de nationale domstole?«

III — Besvarelse af de præjudicielle spørgsmål

A — *Det første spørgsmål*

11. Med det første præjudicielle spørgsmål ønsker Finanzgericht, at Domstolen oplyser den om, hvorvidt TabStG's § 4, stk. 1, nr. 2, er forenelig med artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/80.

12. I forbindelse med tvisten i hovedsagen har Hauptzollamt gjort gældende, at den omtvistede bestemmelse ikke svarer fuldt ud til direktiv 92/80's struktur, men at denne uoverensstemmelse er »rent formel« og kun har en ubetydelig virkning for de tobaksafgiftspligtige, således at det ikke kan antages, at den tyske lovgiver har gennemført direktivet på mangelfuld måde.

13. Finanzgericht deler denne opfattelse. Ifølge Finanzgericht »kan der som hovedregel kun være tale om ukorrekt gennemførelse, når den nationale lovgivning i materiel henseende er i strid med direktivet, således at der for de berørte opstår betydelige ulemper«.

14. I sin beretning af 19. maj 1998 om struktur og satser vedrørende forbrugsafgifterne på cigaretter og anden forarbejdet tobak (som bl.a. var bilagt et forslag til ændring af direktiv 92/80) fandt Kommissionen konkret, at selv om den tyske lovgivning rent formelt var en tilsidesættelse af direktiv 92/80, havde dette imidlertid ikke skadelige virkninger [3].

15. Efter en undersøgelse af syntaksen af den omtvistede bestemmelse konkluderer Finanzgericht, at den anvendte ordning er en kombination af de to første valgmuligheder i artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/80. Ordningen med »5% af detailsalgsprisen og mindst 3,1 Pf pr. stk.« betyder, at afgiften på cigarer og cigarillos, hvis detailsalgspris er lavere end 62 Pf, andrager 3,1 Pf pr. stk., og 5% af detailsalgsprisen for andre cigarer og cigarillos, hvis detailsalgspris overstiger denne grænse. Værdiafgiften og den specifikke afgift anvendes således som alternativer. Eftersom den omtvistede bestemmelse er vedtaget på baggrund af situationen på det tyske marked for cigarer og cigarillos, hvor næsten 90% af salget sker til en detailsalgspris på under 62 Pf, vil styk-afgiften næsten altid finde anvendelse, og værdiafgiften forbliver marginal.

16. Brinkmann gør gældende, at den af Finanzgericht foreslåede fortolkning er fejlagtig, da konsekvensen heraf er, at ikke blot

3 — Punkt 2.25 i Kommissionens beretning, KOM(98) 320 endelig udg., EFT C 203, s. 16.

artikel 3, stk. 1, overtrædes, men ligeledes bestemmelsens stk. 2. Selskabet fremhæver, at formålet med direktiv 92/80 er at opnå »en ensartet afgiftsincidens for alle varer, der tilhører samme kategori forarbejdet tobak«. Ifølge Brinkmann følger heraf, for det første, at medlemsstaten skal rette sig efter de i direktivet fastsatte afgiftsstrukturer og for det andet, at den i henhold til artikel 3, stk. 2, i direktiv 92/80 skal anvende den samme afgiftsstruktur for samtlige produkter i gruppen af forarbejdet tobak. Men ved at følge Finanzgericht's fortolkning »svarer den valgte afgiftsstruktur, hvor der foretages en differentiering inden for samme produktgruppe af forarbejdet tobak, dvs. en værdiafgift for cigarer og cigarillos til en høj pris og en specifik afgift for cigarer og cigarillos til en lavere pris, ikke — netop på grund af denne differentiering — til nogen af de tre afgiftsmodeller, der kan vælges imellem«.

17. Selv en ren »formel« tilsidesættelse af direktiv 92/80 udgør endvidere en mangelfuld gennemførelse, uanset den faktiske virkning af denne tilsidesættelse. Såfremt man ikke desto mindre skal tage hensyn til, hvad der er virkningerne af en mangelfuld gennemførelse, må man ikke glemme, at Kommissionens udtalelse vedrørende de »skadelige virkninger« udelukkende vedrørte det indre markeds globale funktion, og ikke den enkelte erhvervsdrivendes situation. Brinkmann havde »henset til reglen om en minimumsafgift, betalt flere punktafgifter end han rent juridisk skyldte«, hvilket udgør en tilsidesættelse af »princippet om, at skatteforvaltningen skal have fornøden lovhjemmel«.

18. Ifølge Kommissionen svarer afgiftssystemet i TabStG's § 4, stk. 1, nr. 2, ikke til nogen af de tre valgmuligheder i artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/80. I den nævnte formel drejer det sig om et værdiafgiftselement (5% af detailsalgsprisen) der, i en slags accessorisk bestemmelse, er begrænset til en specifik minimumsafgift (»mindst 3,1 Pf pr. stk.«)

19. Direktiv 92/80 hjemler ganske vist, ud over en ren værdipunktafgift og en rent specifik punktafgift, en blandet punktafgift, men denne skal indeholde »begge typer beregninger, nemlig et værdielement og et specifikt element«. Kommissionen understreger, at direktiv 92/80 ikke giver nogen mulighed for »at indføre en blandet punktafgift, hvor de to former for afgift anvendes alternativt på grundlag af et bestemt prisniveau, idet markedet for cigarer og cigarillos således opdeles i en del, hvor den specifikke punktafgift anvendes, og en anden del, hvor priserne er højere, og hvor værdipunktafgiften anvendes«.

20. Ifølge Kommissionen tilsigter direktiv 92/80 en minimumsharmonisering, der er

nødvendig for det indre markeds funktion, således at direktivets bestemmelser skal fortolkes snævert, og en ordning som den omtvistede kun kan vedtages i henhold til en bestemmelse, der giver udtrykkelig hjemmel herfor.

Stillingtagen

21. Det bemærkes, at dette for så vidt angår cigarillos først har været tilfældet fra og med ikrafttrædelsen af Rådets direktiv 1999/81/EF af 29. juli 1999 om ændring af direktiv 92/79/EØF om indbyrdes tilnærmelse af cigaretafgifterne, direktiv 92/80 og direktiv 95/59/EF om forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak bortset fra omsætningsafgift[4], hvorved artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/80 er blev suppleret med følgende sætning: »Medlemsstaterne kan fastsætte et mindstebeløb for punktafgiften, såfremt punktafgiften enten er en værdiafgift eller en blandet afgift.«

22. Kommissionen gør gældende, at ifølge Domstolens faste praksis er kontrollen med et direktivs korrekte gennemførelse rent objektiv og skal foretages uafhængigt af, om en fejlagtig gennemførelse medfører skader for de berørte personer, som navnlig kan give anledning til erstatning.

23. Ifølge den tredje valgmulighed i artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/80 kan medlemsstaterne anvende en »blandet [punktafgift][5] (værdipunktafgift +[6] specifik punktafgift), forudsat at den samlede punktafgift, udtrykt som procentsats eller i beløb pr. kg eller pr. antal stk., mindst er lig med minimumssatserne eller minimumsbeløbene, der er fastsat således (for cigarer og cigarillos)«: 5% af detailsalgsprisen, inkl. alle afgifter, eller 7 ECU pr. 1000 stk. eller pr. kg.

24. At disse satser eller minimumsbeløb er overholdt, er ikke draget i tvivl i den foreliggende sag.

25. Herefter er det et spørgsmål, hvorvidt udtrykkene »comprenant« (bestående af) og konjunktionen »et« (og) betyder, at værdielementet og det specifikke element altid skal anvendes samtidigt, ved hver opkrævning, eller hvorvidt det er i overensstemmelse med teksten, at der på cigarer og cigarillos, hvis salgspris er lavere end et vist niveau, kun anvendes det specifikke element (som således svarer til en afgifts-

4 — EFT L 211, s. 47.

5 — Min fremhævelse. O.a.: vedrører bestemmelsens franske version, »mixte, *comprenant*«.

6 — Min fremhævelse. O.a.: vedrører bestemmelsens franske version, »*et*«.

belastning, der overstiger 5%), mens produkter i samme varekategori, hvis værdi overstiger det pågældende niveau, udelukkende pålægges en afgift beregnet efter værdi (som således svarer til en højere afgiftsbelastning end den specifikke afgift).

26. Svaret på dette spørgsmål er ikke oplagt, og det er forståeligt, at den tyske lovgiver har fundet, at den anden fortolkning ligeledes er mulig.

27. Jeg mener imidlertid, at man må give Brinkmann og Kommissionen medhold i de af dem fremlagte argumenter til støtte for den første opfattelse, og dét af følgende to grunde.

28. For det første adskiller teknikken med en »minimumsopkrævning«, som anvendt af den tyske lovgiver, sig i en sådan grad fra et system *bestående af* et værdielement *og* et specifikt element, at man kan gå ud fra, at den ikke nødvendigvis er omfattet af denne sidste definition.

29. For det andet mener jeg, at Kommissionens argument, der er baseret på en modsætningsslutning, skal tillægges stor betydning. Kommissionen henviser til den omstændighed, at artikel 16, stk. 5, i Rådets direktiv 95/59/EF af 27. november 1995 [7] om forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak bortset fra omsætningsafgift bestemmer: »Medlemsstaterne kan på cigaretter og finskåren tobak til rulning af cigaretter opkræve en minimumspunktafgift ...« Hvortil skal føjes, at artikel 8, stk. 1, i samme direktiv, som finder anvendelse i første etape af harmoniseringen, fastsætter, at cigaretter pålægges en »proportional forbrugsafgift, som udregnes efter den maksimale detailsalgspris inklusive told, *såvel som* [8] en specifik forbrugsafgift udregnet efter produktenhed«. Stk. 4 i samme artikel præciserer ligeledes, at »forbrugsafgiften af cigaretter kan indebære en minimumsbeskatning« [9].

30. Efter min mening konkluderer Kommissionen med rette, at det modsætningsvis fremgår af disse tekster, »at medlemsstaterne normalt ikke kan fastsætte en minimumspunktafgift, når et direktiv ikke udtrykkeligt giver mulighed herfor«.

31. Direktiv 92/80 gav således ikke medlemsstaterne hjemmel til at fastsætte en minimumsafgift for cigaretter eller cigarillos.

32. Det skal tilføjes, at i modsætning til Brinkmann og Kommissionen mener jeg

7 — EFT L 291, s. 40.

8 — Min fremhævelse.

9 — En tilsvarende bestemmelse fandtes allerede i artikel 4 i Rådets direktiv 72/464/EØF af 19.12.1972 om forbrugsbeskatning af forarbejdet tobak bortset fra omsætningsafgift, org. ref.: JO L 303, s. 1.

ikke, at en sådan opkrævning er i strid med ånden i direktiv 92/80. De formål, der forfølges heri hvad angår harmonisering af punktafgifter på cigarer eller cigarillos, er de samme som dem, der danner grundlag for harmoniseringen af punktafgifter på cigaretter, dvs. at afgifterne på forbrug af produkter i sektoren for forarbejdet tobak ikke fordrejer konkurrencen og ikke hindrer den frie bevægelighed inden for Fællesskabet. De nævnte formål er defineret i grunddirektivet, der gælder for samtlige produkter i sektoren for forarbejdet tobak, dvs. direktiv 72/464 (første betragtning), og direktiv 95/59 (anden betragtning), som erstattede det.

33. Derfor har Rådet i sekstende betragtning til direktiv 1999/81, som ændrede artikel 3 i direktiv 92/80, kunnet konstatere, at »der er intet til hinder for, at medlemsstaterne får lov til at anvende en minimumspunktafgift på cigarer, cigarillos og røgtobak, når en sådan mulighed allerede findes for cigaretter og tobak til rulning«.

34. Følgelig føjede Rådet følgende sætning til artikel 3 i direktiv 92/80: »Medlemsstaterne kan fastsætte et mindstebeløb for punktafgiften, såfremt punktafgiften enten er en værdiafgift eller en blandet afgift.«

35. Denne tilladelse trådte i kraft med tilbagevirkende kraft fra den 1. januar 1999 (direktivet er dateret den 29.7.1999).

36. Finanzgericht har således ikke uret, når den mener, at den omtvistede tyske bestemmelse blot udgør en »formel tilsidesættelse, som ikke har tungtvejende virkninger«.

37. Alligevel er jeg nødt til at foreslå Domstolen at besvare det første spørgsmål således, at artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/80 i den udgave, der var gældende indtil den 31. december 1998, skal fortolkes således, at den er til hinder for, at der opkræves en afgift på cigarer og cigarillos, som udgør en specifik minimumsafgift sammen med en afgift beregnet efter værdi.

B — *Det andet spørgsmål*

38. Med det andet præjudicielle spørgsmål ønsker Finanzgericht i det væsentlige oplyst, om artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/80 giver den tobaksafgiftspligtige en ret til at blive beskattet i overensstemmelse med direktivet, som han kan påberåbe sig for en national domstol, som følgelig må afvise anvendelsen af den minimumsafgift, der er fastsat i TabStG's § 4, stk. 1, nr. 2.

39. Finanzgericht gør for det første gældende, at da det her drejer sig om en »tilsidesættelse, som ikke har tungtvejende virkninger« af direktiv 92/80, har den pågældende medlemsstat højst en forpligtelse til at tilpasse den nationale lovgivning til det nævnte direktiv, hvilket den tyske regering har gjort.

40. Den gør dernæst gældende, at artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/80 ikke har direkte virkning, da den ikke er ubetinget og tilstrækkelig præcis. Den er således ikke, »i henseende til dens gennemførelse eller virkninger [...] gjort afhængig af, at institutioner i Fællesskabet eller i medlemsstaterne udsteder retsakter i så henseende«. Gennemførelsen af denne artikel kræver en retsakt fra medlemsstaten, hvor denne foretager et valg mellem de tre forskellige muligheder for afgiftsopkrævning for cigarer og cigarillos, der er indeholdt i den omtvistede bestemmelse.

41. Finanzgericht gør endelig gældende, at den i henhold til TabStG's § 4, stk. 1, nr. 2, opkrævede afgift i praksis stort set udelukkende er en stykafgift, eftersom ca. 90% af cigarer og cigarillos i Tyskland faktisk er underlagt et specifikt afgiftsbeløb på 3,1 Pf.

42. Brinkmann gør gældende, at artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/80 giver den tobaksafgiftspligtige en umiddelbar ret til at blive beskattet i overensstemmelse med direktivet.

43. Med vedtagelsen af TabStG af 21. december 1992 har den tyske lovgiver valgt en værdiafgift med en minimumssats på 5% af detailsalgsprisen. Brinkmann mener herefter, at selskabet automatisk er omfattet af denne afgift, uden at det overhovedet er nødvendigt at anvende direktiv 92/80. Det fremgår af ordlyden af det præjudicielle spørgsmål, at hele tvisten alene vedrører den del af den nationale bestemmelse, der ikke er i overensstemmelse med direktivet, dvs. den »minimumsafgift [...] der i strid med direktivets ordlyd anvendes i Tyskland«.

44. Ifølge Brinkmann er direktiv 92/80 ubetinget og tilstrækkeligt præcist til, at den retsundergivne kan gøre det gældende og opnå, at den nationale domstol afviser at anvende den del af TabStG's § 4, stk. 1, nr. 2, der ikke er forenelig med direktivet.

45. Under henvisning til IN.CO.GE'90 m.fl.-dommen [10] anfører Brinkmann endelig, at der ligeledes skal tages hensyn til fællesskabsrettens forrang, hvilket medfører, at enhver national bestemmelse, der er uforenelig med fællesskabsretten, ikke kan finde anvendelse.

10 — Dom af 22.10.1998, forenede sager C-10/97 — C-22/97, Sml. I, s. 6307, præmis 20.

46. Ifølge Kommissionen medfører den omtvistede bestemmelse, at værdipunktafgiften skal finde anvendelse, medmindre den specifikke punktafgift (3,1 Pf pr. stk.) er højere. Den erkender, at »dette i praksis har den konsekvens, at ca. 90% af cigarer og cigarillos, hvis stykpris ikke overstiger 62 Pf, er pålagt den specifikke punktafgift, og at værdipunktafgiften ved detailhandel således kun finder anvendelse på de resterende 10%«, eller med andre ord »at den tyske punktafgift i praksis hovedsagelig er en specifik punktafgift, der fra og med en detailsalgspris på 63 Pf pr. stk. bliver en værdipunktafgift«.

47. Kommissionen erkender ligeledes, at artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/80 giver medlemsstaterne et vist spillerum, idet de kan vælge mellem tre forskellige beskatningsordninger. Denne bestemmelse er således ikke »i sin helhed« ubetinget. Men for hver af de tre beskatningsordninger er afgiftsstrukturen fastsat »på en ubetinget og tilstrækkelig præcis måde«. Kommissionen udleder heraf, at »medlemsstaterne hverken kan fravige disse valgmuligheder eller fastsætte en beskatning i henhold til en yderligere valgmulighed«, og at bestemmelsen kan have direkte virkning, selv om den indeholder tre forskellige valgmuligheder hvad angår afgiftsopkrævning.

48. Ifølge Kommissionen kan en national bestemmelse, når et direktiv har direkte virkning, opdeles i en del, der er i overensstemmelse med fællesskabsretten, og en del, der ikke er i overensstemmelse hermed, og som følgelig skal ophæves. Kommissionen støtter sig i denne henseende til Fantaskdommen [11], hvor visse bestemmelser i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter [12] blev anset for at have direkte virkning, med den følge, at en afgift, der bestod af et fast grundelement og et proportionalt element, opdeltes i en del, der var i overensstemmelse med direktivet, og en, der ikke var i overensstemmelse hermed, og hvis anvendelse blev udelukket.

49. Kommissionen mener ikke, at den specifikke minimumsafgift, der fastsættes i TabStG's § 4, stk. 1, nr. 2, som en slags tillægsbestemmelse, kan finde anvendelse, og at udtrykket »mindst 3,1 Pf pr. stk.« bør falde bort ved anvendelsen af den omtvistede bestemmelse.

50. Den tyske lovgiver havde valgt en værdipunktafgift, hvilket fremgår af bestemmelsens opbygning og anvendelsen af udtrykket »for cigarer og cigarillos 5% af detailsalgsprisen«. Denne konklusion støttes af den omstændighed, at den tyske lovgiver selvstændigt har »fastsat en værdipunktafgift med en sats på 5% for denne tilfældegruppe«.

11 — Dom af 2.12.1997, sag C-188/95, Sml. I, s. 6783, præmis 31 og 53.

12 — EFT L 249, s. 25.

51. Brinkmann har ret til at kræve pålæggelse af en afgift på sine cigarer og cigarillos på 5% af detailsalgsprisen, eftersom værdiafgiften, der beskrives som ubetinget og tilstrækkelig præcis i artikel 3, stk. 1, første led, i direktiv 92/80, bør finde anvendelse, og i så fald er såvel beskatningsgrundlaget som afgiftssatsen fastsat.

52. Kommissionen trækker herefter i land, idet den erklærer, at den ikke »er uvidende om, at den tyske lovgiver ikke havde til hensigt at underlægge hele markedet for cigarer og cigarillos en værdipunktafgift på et beløb, der udgjorde 5% af detailsalgsprisen. Lovgiver burde derimod være gået ud fra, at for en stor del af markedet ville den relevante punktafgift være den specifikke minimumspunktafgift ...«.

53. Kommissionen afviser imidlertid denne indsigelse mod dens eget ræsonnement, idet den anfører, at »den tyske lovgiver imidlertid burde have forudset, at minimumspunktafgiften ikke ville blive anset for forenelig med fællesskabsretten, og at den følgelig, i medfør af en direkte anvendelse af direktivets artikel 3, stk. 1, første led, for hele markedet ville være bundet til den værdipunktafgift, den havde valgt som den normale beskatning«.

54. Under påberåbelse af dommene i sagerne Habermann-Beltermann, Faccini Dori og Spano m.fl. [13] gør Kommissionen subsidiært gældende, at den nationale ret bør fortolke den omtvistede bestemmelse i overensstemmelse med artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/80, idet denne fortolkning ligeledes bør føre til, at den del af den nationale bestemmelse, der ikke er i overensstemmelse med direktivet, ikke kan finde anvendelse.

55. Kommissionen foreslår derfor Domstolen at fastslå, at artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/80 giver borgerne en direkte ret, som kan gøres gældende for de nationale domstole, til at »blive underlagt enten en værdipunktafgift, en specifik punktafgift eller en blandet punktafgift i overensstemmelse med denne bestemmelse«.

Stillingtagen

56. Ifølge fast retspraksis kan borgerne i alle tilfælde, hvor bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, ved de nationale domstole påberåbe sig disse bestemmelser over for staten, enten når denne ikke rettidigt har gennem-

13 — Dom af 5.5.1995, sag C-421/92, Sml. I, s. 1657, af 14.7.1994, sag C-91/92, Sml. I, s. 3325, og af 7.12.1995, sag C-472/93, Sml. I, s. 4321.

ført direktivet i national ret, eller når den ikke har gennemført det korrekt [14].

57. Domstolens praksis om direkte virkning har til formål at beskytte borgernes rettigheder, enten når de direkte er blevet tildelt sådanne rettigheder, eller når disse indirekte følger af en forpligtelse, der er pålagt en medlemsstat.

58. Hvis man foretager en grundig undersøgelse af direktiv 92/80, må man for det første konstatere, at dette ikke har *til formål* at tildele borgerne rettigheder, hvilket her vil sige retten til ikke at blive pålagt en for høj punktafgift på cigarillos.

59. I tredje, fjerde og femte betragtning til direktivet anføres således følgende:

»med henblik på gennemførelsen af det *indre marked* den 1. januar 1993 er det nødvendigt at fastsætte minimumspunktafgift for andre former for forarbejdet tobak end cigaretter

der bør gælde en ensartet afgiftsincidens for alle varer, der tilhører samme kategori forarbejdet tobak

med henblik på at gennemføre det *indre marked* er det mest hensigtsmæssigt at fastsætte en samlet minimumspunktafgift udtrykt som procentsats eller i beløb pr. kg eller pr. antal stk. [15]«.

60. Direktivets artikel 3 fastsætter, at for cigarer og cigarillos udgør denne »samlede minimumspunktafgift« 5% af detailsalgsprisen, inkl. alle afgifter, eller 7 ECU pr. 1000 stk. eller pr. kg.

61. Jeg skal endnu en gang nævne, at i betragtningerne til grunddirektivet, dvs. direktiv 72/464, som direktiv 92/80 har suppleret, har Rådet anført, at »målet for traktaten er at skabe en økonomisk union med sund konkurrence og med tilsvarende kendetegn som et internt marked; for forarbejdet tobak forudsætter virkeliggørelsen af dette mål, at forbrugsbeskatning af varer i denne sektor i medlemsstaterne ikke virker fordrejende på konkurrencevilkårene og ikke hindrer den frie bevægelighed for varer inden for Fællesskabet«.

14 — Jf. navnlig dom af 23.2.1994, sag C-236/92, Comitato di coordinamento per la difesa delle Cava m.fl., Sml. I, s. 483, af 29.5.1997, sag C-389/95, Klattner, Sml. I, s. 2719, og af 17.9.1996, forenede sager C-246/94 — C-249/96, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio m.fl., Sml. I, s. 4373.

15 — Min fremhævelse.

62. Det er således ubestridt, at fællesskabslovgivningen på dette område har til hensigt at undgå konkurrencefordrejninger, der kan følge af en særlig lav afgift på forarbejdet tobak i visse lande. Hvad navnlig angår cigarillos tillader direktiv 92/80 medlemsstaterne at fastsætte punktafgifter, der er højere end den foreskrevne »samlede minimumspunktafgift«.

63. Det kan imidlertid forekomme, at et direktiv, uden at have *til formål* udtrykkeligt at tildele borgerne rettigheder, pålægger medlemsstaterne ubetingede og så præcise forpligtelser, at det på dette grundlag kan antages, at det efter sit »indhold« [16] tillægger borgerne rettigheder, f.eks. retten til at være pålagt en bestemt afgift og ikke en anden.

64. Dette var tilfældet hvad angår de regler, som Domstolen undersøgte i den nævnte Fantask m.fl.-dom, som Kommissionen har henvist til. I denne sag fastslog Domstolen følgende:

»Som det fremgår af betragtningerne til direktivet, skal det fremme de frie kapitalbevægelser, der anses for væsentlige for tilvejebringelsen af en økonomisk union med lignende egenskaber som et internt marked. Dette mål forudsætter, for så vidt angår afgifter på kapitaltilførsler, at hidtil gældende indirekte afgifter i medlemsstaterne ophæves, og at der i stedet indføres en afgift, som kun opkræves én gang inden for det fælles marked, og som er *lige høj* [17] i samtlige medlemsstater« (jf. dommens præmis 13).

65. Det er tydeligt, at dette direktiv gav borgerne en ret til ikke at blive underlagt andre afgifter på kapitaltilførsler end kapitaltilførselsafgift eller afgifter, der har karakter af vederlag, som undtagelsesvist tillades i henhold til direktivet. Det er således ikke overraskende, at Domstolen i denne dom fastslog, at denne *forbudsbestemmelse* [18], ligesom undtagelsen fra forbuddet, er formuleret tilstrækkeligt præcist og ubetinget til at kunne påberåbes af borgerne for de nationale domstole over for en bestemmelse i national ret, der er i strid med direktivet [19].

66. I den foreliggende sag gør sagsøgeren i hovedsagen gældende, at virksomheden »som følge af reglen om en minimumsafgift« har erlagt »flere punktafgifter, end den efter reglerne var forpligtet til« [20].

16 — Jf. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 25.

17 — Min fremhævelse.

18 — Min fremhævelse.

19 — Jf. den nævnte Fantask m.fl.-dom, præmis 55.

20 — Jf. punkt 24, in fine, i Brinkmann's indlæg.

67. Det skal således undersøges, om direktiv 92/80 er tilstrækkelig præcist til at begrunde en sådan konklusion. Ifølge Domstolens praksis »er en bestemmelse tilstrækkelig præcis til, at en borger kan støtte ret på den og den nationale domstol lægge den til grund, når den utvetydigt fastsætter en forpligtelse« [21].

68. I den foreliggende sag skal det således undersøges, om man af tredje led i artikel 3, stk. 1, hvorefter den blandede punktafgift omfatter »værdipunktafgift + specifik punktafgift«, såfremt

— en medlemsstat indfører et specifikt element, der ikke lægges oven i et værdielement, men virker som en minimumsafgift i forhold til sidstnævnte

— og dette specifikke element, hvad angår gruppen af de billigste cigarillos, anvendes oftere end afgiften beregnet efter værdi

kan udlede, at borgeren betaler mere i punktafgift, end han efter reglerne er forpligtet til.

69. Dette spørgsmål bør besvares benægtende, eftersom det retligt gældende punktafgiftsniveau ikke kan udledes »alene på grundlag af direktivet« [22]. Som anført fastsætter direktiv 92/80 kun en »samlet minimumspunktafgift« og ikke en maksimumspunktafgift.

70. Artikel 3 ville således have gjort det muligt for Forbundsrepublikken Tyskland at beskatte samtlige cigarillos, enten med en værdiafgift på mere end 5% eller med en specifik punktafgift på mere end 3,1 Pf pr. stk. Den ville ligeledes have gjort det muligt for denne medlemsstat at pålægge en punktafgift, der kombinerede et specifikt element på 3,1 Pf eller mere pr. stk. med et værdielement på 5% eller mere.

71. Såfremt sagsøgeren i hovedsagen imidlertid anfægter niveauet for den punktafgift, denne er underlagt, og det tilladte maksimumsniveau ikke kan udledes af direktiv 92/80, er det uden betydning, at beskatningen er beregnet ved en direkte fastsættelse af en given værdiafgift eller specifik afgift eller under anvendelse af en særlig afgiftsteknik, en »minimumsopkrævning«, som ikke fremgår af direktivet.

72. Sammenfattende kan det konstateres, at eftersom den ordning, der er indført ved artikel 3 i direktiv 92/80 ikke har »noget

21 — Jf. den nævnte dom i sagen Comitato di coordinamento per la difesa della Cava m.fl.

22 — Jf. Faccini Dori-dommen, præmis 28.

loft«, er den ikke tilstrækkelig præcis til, at borgerne kan udlede rettigheder i henseende til det afgiftsniveau, de kan underlægges.

73. Bestemmelsen præciserer udelukkende den nedre grænse for punktafgifterne. Dette aspekt anfægtes imidlertid ikke af Brinkmann.

74. Bør man alligevel antage, at Brinkmann, når der ses bort fra det beskatningsniveau denne er underlagt, i det mindste for den nationale domstol kan påberåbe sig en ret til at blive beskattet efter en af de tre afgiftsformer, som er fastsat i artikel 3, stk. 1, og dermed udelukke alle andre?

75. Det svarer til hvad Kommissionen i det væsentlige anfører i sit forslag til besvarelse, hvorefter artikel 3, stk. 1, giver borgerne en ret, som de kan gøre gældende for de nationale domstole, til at blive underlagt enten en værdipunktafgift eller en specifik punktafgift, eller en blandet punktafgift i henhold til denne bestemmelse.

76. Såfremt man følger dette ræsonnement, må man konstatere, at Forbundsrepublikken Tyskland på daværende tidspunkt havde indført en fjerde afgiftsform, som ikke var indeholdt i direktiv 92/80, og som den nationale domstol følgelig burde afvise at anvende. Dermed ville cigarillos i den omtvistede periode være undtaget fra enhver form for punktafgift. Dette vil imidlertid være i strid med formålet med direktiv 92/80, som netop har til formål at sikre opkrævning af en minimumspunktafgift på cigarillos. Sagsøgeren i hovedsagen og Kommissionen kræver da heller ikke, at den nationale domstol følger dette ræsonnement.

77. De mener derimod, at den nationale domstol udelukkende ved beregningen af afgiften skal se helt bort fra »minimumsopkrævningen«.

78. De henviser i denne henseende til den nævnte Fantask m.fl.-dom. I denne dom fastslog Domstolen, at »en afgift, hvis størrelse uden begrænsninger stiger direkte proportionalt med den tegnede, nominelle kapital, kan *som sådan*[23] ikke være en afgift, der har karakter af vederlag, i direktivets [69/335] forstand«. Domstolen drog heraf den konklusion, at de opkrævede afgifter skulle tilbagebetales, i det omfang de ikke svarede til de egentlige registreringsomkostninger, selv de der var beregnet skønsmæssigt på grundlag af et gennemsnit.

23 — Min fremhævelse.

79. I den foreliggende sag er situationen imidlertid helt anderledes, eftersom det omtvistede specifikke element ikke som sådan er uforeneligt med den pågældende fællesskabsbestemmelse, da det udtrykkeligt er tilladt, når det anvendes isoleret eller sammen med en værdiafgift.

80. Endelig mener jeg, at der af en anden — og efter min mening væsentlig — grund skal ses bort fra Brinkmann's og Kommissionens opfattelse. Denne opfattelse er i realiteten baseret på et ræsonnement, hvorefter der af medlemsstaternes forpligtelse til at vælge en af de tre afgiftsformer indeholdt i direktiv 92/80 — hvor undersøgelsen af det første spørgsmål gjorde det muligt at konstatere, at en sådan forpligtelse forelå — automatisk kan udledes en ret for borgerne til kun at blive beskattet efter én af de tre ordninger.

81. Men ved således at opstille en ubetinget parallelitet mellem en forpligtelse og en rettighed ses der i denne opfattelse, og efter min mening med urette, helt bort fra, at for at der kan være tale om en egentlig rettighed, dvs. en rettighed, der kan gøres gældende for en domstol, er det nødvendigt, at den retsinstans, for hvilken den pågældende ret gøres gældende, kan anvende den, så den får konkret virkning.

82. For så vidt angår Brinkmann's ret til at blive beskattet efter en af de i direktiv 92/80 indeholdte afgiftsformer, er det vanskeligt at se, hvorledes den nationale domstol kan konkretisere denne ret uden at afgøre, hvilken af ordningerne der skal anvendes.

83. Den beslutning er retten af princip afskåret fra at foretage, eftersom direktiv 92/80 frit lader den nationale lovgiver foretage et valg. Heroverfor kan det ikke indvendes, at den nationale ret selv skulle identificere den ordning blandt de tre mulige, som den nationale lovgiver havde tænkt sig at vælge, eftersom sidstnævnte, med urette, ikke har valgt nogle af dem, og det vil så efter min mening være et voveligt forehavende at foregive at kunne udpege den ordning, der har flest lighedspunkter med det ved TabStG indførte afgiftssystem, med den grad af sikkerhed, som en domstol skal nå til for at kunne løse en tvist, som er forelagt den.

84. Da den nationale ret således ikke kan fastslå, hvad der i forhold til borgerne er modstykket til medlemsstaternes forpligtelse til at vælge en af de tre godkendte afgiftsformer, har fællesskabslovgiver efter min mening ikke skabt en rettighed for borgerne.

85. Kommissionens og Brinkmann's opfattelse, hvorefter den nationale domstol ved beregningen af afgiften skal se bort fra minimumsopkrævningen og kun anvende en værdiafgift, må derfor forkastes som følge af de ovenfor anførte bemærkninger. Med denne opfattelse forudsættes nemlig, at den nationale ret uden at overskride sine beføjelser kan fastslå, at det er værdiaf-

giftsordningen, som den nationale lovgiver har valgt, men samtidig har gennemført ukorrekt, idet lovgiver har knyttet en minimumsopkrævning til den.

86. Selv om det ikke er min opgave at udtale mig om den nationale domstols kompetence, synes denne yderst problematisk, når det tages i betragtning, for det første at den af den tyske lovgiver vedtagne ordning helt konkret bevirker, at 90% af cigarillos ikke bliver underlagt værdiafgiften, men en minimumsopkrævning på 3,1 Pf pr. stk., hvilket lovgiveren ikke har kunnet være uvidende om på tidspunktet for vedtagelsen af de anfægtede bestemmelser, og for det andet den omstændighed, at med reformen af den tyske lovgivning i 1998 var det den blandede punktafgift, der blev valgt.

87. Kommissionen gør yderligere gældende, at såfremt Domstolen ikke anerkender den direkte virkning af artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/80, skal den nationale domstol udelukke anvendelsen af den del af TabStG's § 4, stk, 1, nr. 2, der ikke er »direktivkonform«, på grundlag af forpligtelsen til overensstemmende fortolkning, der bl.a. er fastslået i de nævnte domme i Habermann-Beltermann-, Faccini Dori- og Spano m.fl-sagerne.

88. I bl.a. Faccini Dori-dommen fastslog Domstolen, at den nationale domstol ved anvendelsen af nationale retsforskrifter er forpligtet til »i videst muligt omfang at fortolke dem i lyset af direktivets ordlyd og *formål*[24] og at fremkalde det med direktivet tilsigtede *resultat*[25], og således handle i overensstemmelse med traktatens artikel 189, stk. 3«.

89. Jeg har imidlertid allerede påvist i det foregående, at *formålet* med direktiv 92/80 er at undgå konkurrencefordrejninger, som kan følge af en for lav afgift på cigarillos i visse medlemsstater, og at *det tilsigtede resultat* er overholdelse af en minimumsopkrævning og ikke en maksimumsopkrævning.

90. Det kan heller ikke gøres gældende, at et accessorisk formål med direktiv 92/80 er at forbyde anvendelsen af skatteteknikken »minimumsopkrævning«. Ved ændringen af direktiv 92/80 fastslog fællesskabslovgiver faktisk, at »der intet var til hinder for«, at medlemsstaterne anvendte denne teknik. Denne er således i overensstemmelse med ordningen, eller i det mindste forenelig med den.

91. Det andet af Finanzgericht Düsseldorf stillede spørgsmål skal således besvares med, at artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/80

24 — Min fremhævelse.
25 — Min fremhævelse.

ikke er en bestemmelse, der er tilstrækkelig præcis til, at en borger kan gøre den gældende for en national domstol, således at en national domstol ville være forpligtet til ikke at anvende en bestemmelse i sin nationale lovgivning om en specifik minimumsafgift, kombineret med en afgift beregnet efter værdi.

Forslag til afgørelse

92. Jeg foreslår således Domstolen at besvare de af Finanzgericht Düsseldorf stillede spørgsmål således:

»1) Artikel 3, stk. 1, i Rådets direktiv 92/80/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af afgifterne på andre former for forarbejdet tobak end cigaretter i den affattelse, der var gældende indtil den 31. december 1998, skal fortolkes således, at den er til hinder for, at der opkræves en afgift på cigarer og cigarillos, som udgør en specifik minimumsafgift kombineret med en afgift beregnet efter værdi.

2) Artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/80 er ikke en bestemmelse, der er tilstrækkelig præcis til, at en borger kan gøre den gældende for en national domstol, således at denne ville være forpligtet til ikke at anvende en bestemmelse i sin nationale lovgivning om en specifik minimumsafgift, kombineret med en afgift beregnet efter værdi.«