CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL J. MISCHO van 16 december 1999 *

I — Feiten, rechtskader en hoofdgeding

1. Brinkmann Tabakfabriken GmbH (hierna: „Brinkmann"), gevestigd te Bremen (Duitsland), produceert tabakswaren, onder meer half afgewerkte cigarillo's, zogenoemde „Steckzigarillos".

2. In 1996 en 1997 heeft Brinkmann meerdere belastingaangiften ingediend bij het Hauptzollamt Bielefeld (hierna: „Hauptzollamt").

3. In die belastingaangiften was het bedrag van de tabaksbelasting voor de productie van cigarillo's berekend overeenkomstig § 4, lid 1, sub 2, van het Tabaksteuergesetz (Duitse wet op de tabaksbelasting; hierna: „TabStG"), in de op dat moment geldende versie. [1] Die bepaling luidde als volgt:

„§ 4

De belasting bedraagt:

1. (...)

2. voor sigaren en cigarillo's: 5 % van de kleinhandelsprijs en ten minste 3,1 Pf per stuk.

(...)"

1 — Dat was de vanaf 1 januari 1993 (*BGBl.* 1992 I, blz. 2150) geldende versie, intussen gewijzigd bij het Zweite Gesetz zur Änderung der Verbrauchsteuergesetze van 26 mei 1998 (*BGBl.* 1998 I, blz. 1121).

* Oorspronkelijke taal: Frans.

4. Brinkmann heeft echter tegen iedere belastingaangifte tegelijk een bezwaarschrift ingediend met het verzoek, dat het Hauptzollamt het bedrag van de belasting zou vaststellen met inaanmerkingneming van artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 inzake de onderlinge aanpassing van de belastingen op andere tabaksfabrikaten dan sigaretten. [2]

5. Het doel van richtlijn 92/80, zoals verwoord in de derde overweging van de considerans, is „minimumaccijnzen voor andere tabaksfabrikaten dan sigaretten vast te stellen".

6. De werkingssfeer van richtlijn 92/80 is afgebakend in artikel 1, waarin met name wordt bepaald:

„In iedere lidstaat wordt op de volgende groepen in de Gemeenschap vervaardigde of uit derde landen ingevoerde tabaksfabrikaten een minimumaccijns geheven als bepaald in artikel 3:

a) sigaren en cigarillo's;

(...)"

7. Artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80 luidt als volgt:

„Uiterlijk met ingang van 1 januari 1993 passen de lidstaten accijns toe die:

— ad valorem kan worden berekend over de overeenkomstig artikel 5 van richtlijn 72/464/EEG vrijelijk door de in de Gemeenschap gevestigde fabrikanten of de importeurs van fabrikaten uit derde landen vastgestelde maximumkleinhandelsprijs van elk product, of

— specifiek, per hoeveelheid, kan luiden, of

— gemengd kan zijn met een ad valoremelement en een specifiek element, mits de totale accijns, uitgedrukt als een percentage dan wel als een bedrag per kilogram of per aantal stuks, ten minste gelijk is aan de onderstaande minimumtarieven of minimumbedragen:

— voor sigaren en cigarillo's: 5 % van de kleinhandelsprijs inclusief alle

2 — PB L 316, blz. 10.

belastingen, of 7 ECU per 1 000 stuks of per kilogram,

(...)"

8. Artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/80 vermeldt het volgende beginsel:

„De in lid 1 bepaalde tarieven of bedragen gelden voor alle producten van de betrokken groep tabaksfabrikaten, zonder onderscheid binnen de groep naar kwaliteit, presentatie, oorsprong van de producten, gebruikte grondstoffen, kenmerken van de ondernemingen of enig ander criterium."

9. Brinkmann stelt dat aangezien in § 4, lid 1, sub 2, TabStG was voorzien in een minimumbelasting als bijkomend heffingselement, bij die bepaling artikel 3 van richtlijn 92/80 onjuist is omgezet, en zij verzoekt de rechter met een beroep op de rechtstreekse werking van deze bepaling om haar de desbetreffende minimumbelasting niet op te leggen.

10. Na de afwijzing van de bezwaarschriften door het Hauptzollamt heeft Brinkmann het geschil bij het Finanzgericht Düsseldorf aanhangig gemaakt, dat bij beschikking van 5 oktober 1998 de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de navolgende prejudiciële vragen heeft gesteld.

II — De prejudiciële vragen

„Is artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 inzake de onderlinge aanpassing van de belastingen op andere tabaksfabrikaten dan sigaretten (PB L 316, blz. 10) bij § 4, lid 1, sub 2, van het Tabaksteuergesetz in de versie van 21 december 1992 (*Bundesgesetzblatt* 1992, deel I, blz. 2150) onjuist omgezet?

Zo ja:

Ontleent een belastingplichtige aan artikel 3, lid 1, van die richtlijn een rechtstreeks recht op richtlijnconforme belastingheffing, zodat de in Duitsland in strijd met de letter van de richtlijn geheven minimumbelasting op sigaren/cigarillo's door de nationale rechter ongeldig moet worden verklaard?"

III — De beantwoording van de prejudiciële vragen

A — *De eerste vraag*

11. Met zijn eerste prejudiciële vraag verzoekt het Finanzgericht het Hof om opheldering over de verenigbaarheid van § 4, lid 1, sub 2, TabStG met artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80.

12. In het hoofdgeding heeft het Hauptzollamt betoogd dat de bepaling in kwestie niet geheel overeenstemt met de structuur van richtlijn 92/80, maar dat dit slechts in „strikt formele" zin is en een te verwaarlozen gevolg heeft voor degenen die de tabaksbelastingen verschuldigd zijn, zodat niet kan worden aangenomen dat de Duitse wetgever de richtlijn onjuist heeft omgezet.

13. Het Finanzgericht deelt dit standpunt. Zijns inziens is er in de regel slechts sprake van onjuiste omzetting wanneer de nationale wettelijke regeling materieelrechtelijk tegen de richtlijn indruist en dat voor de betrokkenen ernstige nadelen meebrengt.

14. De Commissie heeft zich in casu in haar verslag van 19 mei 1998 over de structuur en de tarieven van de accijns op sigaretten en andere tabaksfabrikaten (dat was gevoegd bij een voorstel tot wijziging van onder meer richtlijn 92/80) op het standpunt gesteld dat, zelfs indien de Duitse regeling puur formeel een overtreding van richtlijn 92/80 betekende, zij echter geen schadelijke gevolgen had. [3]

15. Het Finanzgericht concludeert uit de bewoordingen van de litigieuze bepaling dat de gebruikte formule in feite de eerste twee opties van artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80 combineert. De formule „5 % van de kleinhandelsprijs en ten minste 3,1 Pf per stuk" betekent dat de belasting op sigaren en cigarillo's met een kleinhandelsprijs van minder dan 62 Pf 3,1 Pf per stuk bedraagt, en dat zij voor de andere sigaren en cigarillo's met een hogere kleinhandelsprijs 5 % van de kleinhandelsprijs bedraagt. De belasting ad valorem en de specifieke belasting kunnen derhalve alternatief worden geheven. Aangezien de litigieuze bepaling is vastgesteld met het oog op de situatie op de Duitse markt voor sigaren en cigarillo's, waar bijna 90 % van de verkopen plaatsvindt tegen een kleinhandelsprijs van minder dan 62 Pf, is de toepasselijke belasting in feite nagenoeg een belasting per stuk, terwijl de belasting ad valorem van marginale betekenis is.

16. Brinkmann stelt dat de door het Finanzgericht geopperde interpretatie

3 — Punt 2.25 van het verslag van de Commissie, document COM(98) 320 def. (PB C 203, blz. 16).

onjuist is, omdat deze tot consequentie heeft dat niet alleen lid 1, maar ook lid 2 van artikel 3 wordt overtreden. Het doel van richtlijn 92/80 is een „geharmoniseerd belastingeffect voor alle producten die tot dezelfde groep tabaksfabrikaten behoren" te bewerkstelligen. Hieruit volgt dat de staat zich moet houden aan de door de richtlijn voorgeschreven belastingstructuur en dat hij alle producten uit de groep tabaksfabrikaten moet onderwerpen aan dezelfde belastingstructuur overeenkomstig artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/80. Volgens interpretatie van het Finanzgericht komt namelijk de gekozen belastingstructuur, waarbij wordt overgegaan tot differentiatie binnen dezelfde groep tabaksfabrikaten, te weten een tarief ad valorem voor sigaren en cigarillo's met een hoge prijs en een specifiek tarief voor sigaren en cigarillo's met een lage prijs — juist vanwege deze differentiatie — met geen van de enige drie belastingmodellen, waaruit kan worden gekozen, overeen.

17. Bovendien impliceert zelfs een puur „formele" overtreding van richtlijn 92/80 een onjuiste omzetting, waarbij het werkelijke effect van die overtreding er niet toe doet. Ingeval toch rekening moet worden gehouden met de effecten van de onjuiste omzetting, mag niet uit het oog worden verloren dat de bewering van de Commissie betreffende de „schadelijke gevolgen" uitsluitend sloeg op het functioneren van de interne markt als geheel, en niet op de situatie van de individuele ondernemer. Brinkmann heeft wegens de vastgelegde minimumbelasting meer accijnzen betaald dan zij wettelijk verschuldigd was, hetgeen een schending betekent van het „beginsel van rechtmatigheid van belastingheffing".

18. Volgens de Commissie valt de belastingformule van § 4, lid 1, sub 2, TabStG onder geen van de drie opties van artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80. Het gaat bij die genoemde formule om een ad valorem-element („5 % van de kleinhandelsprijs") dat, in een soort bijkomende bepaling, aan de onderkant is begrensd door een specifieke minimumbelasting („ten minste 3,1 Pf per stuk").

19. Richtlijn 92/80 maakt weliswaar naast een uitsluitend ad valorem-accijns en een uitsluitend specifieke accijns, een gemengde accijns mogelijk, maar die moet de twee vormen van berekening bevatten, dat wil zeggen een ad valorem-element en een specifiek element. Richtlijn 92/80 biedt geen enkele mogelijkheid een gemengde accijns in te voeren waarbij de beide vormen van belastingheffing, afhankelijk van een bepaalde prijsdrempel, alternatief worden toegepast, waardoor zodoende de markt voor sigaren en cigarillo's wordt opgesplitst in een deel waar een specifieke accijns wordt opgelegd en een deel, met hogere prijzen, waar een ad valorem-accijns wordt opgelegd.

20. Volgens de Commissie beoogt richtlijn 92/80 een minimale harmonisatie, die

noodzakelijk is voor het goed functioneren van de interne markt; de bepalingen ervan moeten derhalve strikt worden uitgelegd, en een formule als de litigieuze kan slechts worden ingevoerd op grond van een bepaling die deze expressis verbis toestaat.

21. Opgemerkt moet worden dat dat wat cigarillo's betreft pas het geval is sedert de inwerkingtreding van richtlijn 1999/81/EG van de Raad van 29 juli 1999 tot wijziging van richtlijn 92/79/EEG betreffende de onderlinge aanpassing van de belastingen op sigaretten, richtlijn 92/80 en richtlijn 95/59/EG betreffende de belasting, andere dan omzetbelasting, op het verbruik van tabaksfabrikaten [4], waarbij artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80 is aangevuld met de volgende zin: „De lidstaten mogen een minimumaccijnsbedrag vaststellen voor de gevallen waarin de accijns *ad valorem* of gemengd is".

22. De Commissie stelt dat volgens vaste rechtspraak van het Hof het toezicht op de juiste omzetting van een richtlijn een puur objectief karakter heeft en moet worden uitgevoerd onafhankelijk van de vraag of door een onjuiste omzetting voor de betrokkenen nadelen ontstaan die in het bijzonder aanleiding kunnen geven tot schadevergoeding.

4 — PB L 211, blz. 47.

Beoordeling

23. Volgens de derde optie van artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80 kunnen de lidstaten een accijns toepassen die „gemengd kan zijn *met* [5] een *ad valorem*-element *en* [6] een specifiek element, mits de totale accijns, uitgedrukt als een percentage dan wel als een bedrag per kilogram of per aantal stuks, [voor sigaren en cigarillo's] ten minste gelijk is" aan de volgende minimumtarieven of minimumbedragen: 5 % van de kleinhandelsprijs inclusief alle belastingen, of 7 ECU per 1 000 stuks of per kilogram.

24. In deze zaak gaat het er niet om of die minimumtarieven of -bedragen in acht zijn genomen.

25. Resteert de vraag of het voorzetsel „met" en het voegwoord „en" betekenen dat het ad valorem-element en het specifieke element bij iedere belastingheffing altijd tezamen moeten worden toegepast dan wel of het verenigbaar is met deze formulering dat op sigaren en cigarillo's met een verkoopprijs onder een bepaald niveau uitsluitend het specifieke element wordt toegepast (dus meer dan 5 % belasting), terwijl de producten uit dezelfde groep waarvan de waarde het betreffende niveau overschrijdt, uitsluitend worden onderworpen aan de ad valorem-belasting

5 — Cursivering van mij.
6 — Cursivering van mij.

(die meer bedraagt dan de specifieke belasting).

26. Het antwoord op deze vraag is niet vanzelfsprekend en het is begrijpelijk dat volgens de Duitse wetgever de tweede interpretatie evenzeer mogelijk was.

27. Ik ben echter van mening dat de door Brinkmann en de Commissie naar voren gebrachte argumenten ten gunste van de eerste interpretatie om twee redenen moeten worden aanvaard.

28. Ten eerste onderscheidt de techniek van de „minimumbelasting", die de Duitse wetgever heeft toegepast, zich voldoende van een systeem *met* een ad valorem-element *en* een specifiek element, zodat ervan kan worden uitgegaan dat die techniek niet noodzakelijkerwijs onder de laatstgenoemde definitie valt.

29. Ten tweede ben ik van mening dat grote waarde moet worden gehecht aan het door de Commissie aangevoerde argument *a contrario*. Zij vestigt de aandacht op het feit dat artikel 16, lid 5, van richtlijn 95/59/EG van de Raad van 27 november 1995 betreffende de belasting, andere dan omzetbelasting, op het verbruik van tabaksfabrikaten [7], bepaalt dat „[d]e lidstaten (...) op sigaretten en op tabak van fijne snede voor het rollen van sigaretten een minimumaccijns [kunnen] heffen (...)". Hieraan moet worden toegevoegd dat artikel 8, lid 1, van die richtlijn, die van toepassing is op de eerste fase van de harmonisatie, bepaalt dat sigaretten worden onderworpen aan „een evenredige accijns (...) die berekend is over de maximumkleinhandelsverkoopprijs, met inbegrip van de douanerechten, *alsmede* [8] een specifieke accijns welke berekend wordt per eenheid product". Lid 4 van dat artikel maakt ook duidelijk dat „voor de accijns op sigaretten een minimumaccijnsbedrag [kan] worden vastgesteld". [9]

30. Mijns inziens concludeert de Commissie terecht dat uit die bepalingen a contrario volgt dat de lidstaten normaliter niet kunnen voorzien in een minimumaccijns, wanneer een richtlijn die mogelijkheid niet expressis verbis toestaat.

31. Richtlijn 92/80 stond de lidstaten derhalve niet toe een minimumbelasting op sigaren of cigarillo's te heffen.

32. Ik voeg daaraan toe dat ik, in tegenstelling tot Brinkmann en de Commissie,

7 — PB L 291, blz. 40.

8 — Cursivering van mij.

9 — Artikel 4 van richtlijn 72/464/EEG van de Raad van 19 december 1972 betreffende de belasting, andere dan omzetbelasting, op het verbruik van tabaksfabrikaten (PB L 303, blz. 1), was reeds op deze wijze geformuleerd.

niet van mening ben dat een dergelijke heffing tegen de geest van richtlijn 92/80 ingaat. De doelstellingen die met de richtlijn worden nagestreefd wat de harmonisatie van de accijnzen op sigaren of cigarillo's betreft, zijn immers dezelfde als die welke ten grondslag liggen aan de harmonisatie van de accijnzen op sigaretten, te weten te voorkomen dat de belastingen op het verbruik van producten uit de sector tabaksfabrikaten de mededingingsvoorwaarden vervalsen en het vrije verkeer van deze producten binnen de Gemeenschap belemmeren. De doelstellingen die ik heb genoemd zijn verwoord in de basisrichtlijn voor alle producten uit de sector tabaksfabrikaten, te weten richtlijn 72/464 (eerste overweging van de considerans), en richtlijn 95/59 (tweede overweging van de considerans), waarbij deze is vervangen.

33. Op grond daarvan kon de Raad in de zestiende overweging van de considerans van richtlijn 1999/81, waarbij artikel 3 van richtlijn 92/80 is gewijzigd, vaststellen dat „er geen bezwaren zijn om de lidstaten toe te staan een minimumaccijns toe te passen voor sigaren, cigarillo's en rooktabak waar deze mogelijkheid reeds bestaat voor sigaretten en tabak voor het rollen van sigaretten".

34. Derhalve heeft de Raad in artikel 3 van richtlijn 92/80 de volgende zin ingevoegd: „De lidstaten mogen een minimumaccijnsbedrag vaststellen voor de gevallen waarin de accijns ad valorem of gemengd is."

35. Deze bevoegdheid is met terugwerkende kracht in werking getreden op 1 januari 1999 (de richtlijn is gedateerd op 29 juli 1999).

36. Het Finanzgericht heeft dus geen ongelijk met zijn oordeel dat de in geding zijnde Duitse bepaling slechts een formele overtreding zonder ernstige consequenties inhoudt.

37. Desondanks moet ik het Hof in overweging geven op de eerste vraag te antwoorden dat artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80, zoals dat luidde tot en met 31 december 1998, aldus moet worden uitgelegd dat de heffing van een specifieke minimumbelasting in combinatie met een ad valorem-recht op sigaren of cigarillo's niet is toegestaan.

B — *De tweede vraag*

38. Met zijn tweede prejudiciële vraag wenst het Finanzgericht in wezen te vernemen of artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80 aan degene die de tabaksbelasting verschuldigd is, een recht verleent op richtlijnconforme belastingheffing waarop hij zich kan beroepen voor de nationale rechter, zodat deze de vaste minimumbelasting van § 4, lid 1, sub 2, TabStG ongeldig moet verklaren.

39. Het Finanzgericht vestigt er ten eerste de aandacht op dat het in casu gaat om een overtreding zonder ernstige consequenties van richtlijn 92/80, zodat de betrokken lidstaat hooguit verplicht is de nationale wettelijke regeling in overeenstemming met de genoemde richtlijn te brengen, hetgeen de Duitse regering heeft gedaan.

40. Het stelt ten tweede dat artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80 geen rechtstreekse werking heeft, omdat het niet onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is. Het is namelijk niet zo dat voor de uitvoering of de gevolgen daarvan geen verdere maatregelen van de instellingen van de Gemeenschap of van de lidstaten nodig zijn. De omzetting van dit artikel vereist een handeling van de lidstaat, die een keuze moet maken uit de drie opties voor de belastingheffing op sigaren en cigarillo's die worden geboden door de in geding zijnde bepaling.

41. Het Finanzgericht brengt ten slotte naar voren dat de uit hoofde van § 4, lid 1, sub 2, TabStG geheven belasting in feite nagenoeg uitsluitend een belasting per stuk is, aangezien in Duitsland op ongeveer 90 % van de sigaren en cigarillo's de facto het specifieke belastingtarief van 3,1 Pf van toepassing is.

42. Brinkmann stelt dat artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80 aan degene die de tabaksbelasting verschuldigd is een rechtstreeks recht op een richtlijnconforme belastingheffing verleent.

43. De Duitse wetgever heeft bij de vaststelling van het TabStG van 21 december 1992 geopteerd voor een ad valorem-belasting met een minimumtarief van 5 % van de kleinhandelsprijs. Derhalve geldt die belasting automatisch voor haar, zonder dat het zelfs nodig is een beroep te doen op richtlijn 92/80. Uit de formulering van de prejudiciële vraag volgt dat het geschil alleen betrekking heeft op het niet-richtlijnconforme deel van de nationale bepaling, te weten de in Duitsland in strijd met de tekst van de richtlijn toegepaste minimumbelasting.

44. Naar de mening van Brinkmann is richtlijn 92/80 onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig opdat de justitiabelen er een beroep op kunnen doen teneinde te bewerkstelligen dat de nationale rechter het niet-richtlijnconforme deel van artikel 4, lid 1, sub 2, TabStG buiten toepassing laat.

45. Met een beroep op het arrest IN. CO. GE. '90 e.a. [10] brengt Brinkmann ten slotte naar voren dat evenzeer rekening moet worden gehouden met de voorrang van het gemeenschapsrecht, wat tot gevolg heeft dat iedere bepaling van nationaal recht die onverenigbaar is met het gemeenschapsrecht, niet van toepassing is.

10 — Arrest van 22 oktober 1998 (C-10/97—C-22/97, Jurispr. blz. I-6307, punt 20).

46. Volgens de Commissie impliceert de in geding zijnde bepaling dat de ad valorem-accijns moet worden toegepast, echter op voorwaarde dat de specifieke accijns (3,1 Pf per stuk) niet hoger is. Zij geeft toe dat dit in de praktijk betekent dat ongeveer 90 % van de sigaren en cigarillo's, waarvan de prijs per stuk niet hoger is dan 62 Pf, is onderworpen aan de specifieke accijns en dat de ad valorem-accijns op de kleinhandelsprijs slechts wordt toegepast op de overige 10 %. Met andere woorden, in de praktijk is de Duitse accijns hoofdzakelijk een specifieke accijns, die vanaf een kleinhandelsprijs van 63 Pf per stuk een ad valorem-accijns wordt.

47. Zij stelt eveneens dat artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80 een zekere beoordelingsmarge aan de lidstaten verleent door hun de keuze te laten tussen drie verschillende opties voor de belastingheffing. Deze bepaling is dus niet in haar geheel onvoorwaardelijk. Voor elk van die drie opties van belastingheffing is echter de belastingstructuur onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig vastgesteld. Derhalve mogen de lidstaten niet afwijken van die opties of voorzien in een accijns volgens een aanvullende optie; hoewel de bepaling drie verschillende opties van belastingheffing bevat, kan zij rechtstreekse werking hebben.

48. Wanneer een richtlijn rechtstreekse werking heeft, kan een nationale bepaling worden gesplitst in een gemeenschapsrechtconform deel en een niet-gemeenschapsrechtconform deel, dat ongeldig moet worden verklaard. Zij beroept zich hierbij op het arrest Fantask e.a. [11], waarin is vastgesteld dat sommige bepalingen van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal [12], rechtstreekse werking hebben, met als consequentie dat een recht, bestaande uit een vast basiselement en een evenredig element, is gesplitst in een richtlijnconform deel en in een niet-richtlijnconform deel, waarvan de toepassing is uitgesloten.

49. De specifieke minimumaccijns waarin, als een soort bijkomende bepaling, wordt voorzien in § 4, lid 1, sub 2, TabStG kan niet worden toegepast en de formulering „ten minste 3,1 Pf per stuk" moet dus buiten beschouwing worden gelaten bij de toepassing van de in geding zijnde bepaling.

50. De Duitse wetgever heeft gekozen voor een ad valorem-accijns, hetgeen blijkt uit de opzet van de bepaling en het gebruik van de formulering „voor sigaren en cigarillo's 5 % van de kleinhandelsprijs". Deze conclusie wordt bevestigd door het feit dat de Duitse wetgever zelfstandig voor dit algemene geval van een ad valorem-accijns een tarief (5 %) heeft vastgesteld.

11 — Arrest van 2 december 1997 (C-188/95, Jurispr. blz. I-6783, punten 31 en 53).

12 — PB L 249, blz. 25.

51. Brinkmann mocht een belastingheffing op haar sigaren en cigarillo's van 5 % van de kleinhandelsprijs verlangen, aangezien de ad valorem-accijns, die onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig beschreven is in artikel 3, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 92/80, moest worden toegepast en in dit geval zowel de heffingsgrondslag als het belastingtarief was vastgesteld.

52. De Commissie keert vervolgens terug op haar schreden wanneer zij beweert dat zij zich ervan bewust is dat de Duitse wetgever niet de bedoeling had de totale markt voor sigaren en cigarillo's te onderwerpen aan een ad valorem-accijns van 5 % van de kleinhandelsprijs. Hij moet er integendeel van uitgegaan zijn dat voor een groot deel van de markt de specifieke minimumaccijns van toepassing zou zijn.

53. Zij zet echter dat bezwaar tegen haar eigen redenering opzij door te verklaren dat de Duitse wetgever er echter op moest rekenen dat de minimumaccijns niet in overeenstemming zou worden geacht met het gemeenschapsrecht en dat hij derhalve via rechtstreekse toepassing van artikel 3, lid 1, eerste streepje, van de richtlijn voor de totale markt zou zijn gebonden aan de ad valorem-accijns die hij als normale belastingheffing had gekozen.

54. De Commissie stelt subsidiair, met een beroep op de arresten Habermann-Beltermann, Faccini Dori en Spano e.a. [13], dat de nationale rechter de in geding zijnde bepaling moet interpreteren in overeenstemming met artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80, wat er ook toe leidt dat het niet-richtlijnconforme deel van de nationale bepaling buiten toepassing moet blijven.

55. De Commissie geeft het Hof derhalve in overweging voor recht te verklaren dat artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80 particulieren een rechtstreeks recht verleent, waarop een beroep kan worden gedaan voor de nationale rechterlijke instanties, om overeenkomstig deze bepaling te worden onderworpen aan hetzij een ad valorem-accijns, hetzij een specifieke accijns, hetzij een gemengde accijns.

Beoordeling

56. Het is vaste rechtspraak dat particulieren in alle gevallen waarin bepalingen van een richtlijn naar hun inhoud onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig lijken, zich hierop voor de nationale rechter tegen de staat mogen beroepen, wanneer deze de richtlijn niet binnen de gestelde termijn

13 — Arresten van 5 mei 1994 (C-421/92, Jurispr. blz. I-1657); 14 juli 1994 (C-91/92, Jurispr. blz. I-3325) en 7 december 1995 (C-472/93, Jurispr. blz. I-4321).

omzet in nationaal recht of onjuist omzet. [14]

57. De rechtspraak van het Hof met betrekking tot de rechtstreekse werking beoogt de rechten van particulieren te beschermen, die ofwel hun rechtstreeks zijn verleend ofwel indirect voortvloeien uit een aan de lidstaat opgelegde verplichting.

58. Uit nauwgezet onderzoek van de aan de orde zijnde richtlijn 92/80 blijkt evenwel om te beginnen dat deze niet *tot doel* heeft particulieren rechten te verlenen, in casu het recht om niet met te hoge accijns voor cigarillo's te worden belast.

59. In de derde, vierde en vijfde overweging van de considerans van de richtlijn valt immers het volgende te lezen:

„[o]verwegende dat het voor de totstandbrenging per 1 januari 1993 van de *interne markt* vereist is minimumaccijnzen voor andere tabaksfabrikaten dan sigaretten vast te stellen;

[o]verwegende dat een geharmoniseerd belastingeffect dient te worden bewerkstelligd voor alle producten die tot een zelfde groep tabaksfabrikaten behoren;

[o]verwegende dat de vaststelling van een totale minimumaccijns uitgedrukt als een percentage dan wel als een bedrag per kilogram of per aantal stuks, het meest geschikt is voor de verwezenlijking van de *interne markt.*" [15]

60. Artikel 3 van de richtlijn bepaalt dat voor sigaren en cigarillo's die „totale minimumaccijns" ten minste gelijk is aan 5 % van de kleinhandelsprijs, inclusief alle belastingen, of aan 7 ECU per 1 000 stuks of aan 7 ECU per kilogram.

61. Ik herinner er nogmaals aan dat de Raad in de overwegingen van de considerans van de basisrichtlijn, te weten richtlijn 72/464, die is aangevuld bij richtlijn 92/80, heeft uiteengezet dat „het Verdrag gericht is op de totstandbrenging van een economische unie waarin gezonde mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een binnenlandse markt; dat de verwezenlijking van dit doel met betrekking tot de sector tabaksfabrikaten veronderstelt dat de in de lidstaten op het verbruik van producten van deze sector geheven belasting zodanig wordt toegepast dat de mededingingsvoorwaarden niet worden vervalst en het vrije verkeer van deze producten binnen de Gemeenschap niet wordt belemmerd".

14 — Zie met name arresten van 23 februari 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della Cava e.a. (C-236/92, Jurispr. blz. I-483); 29 mei 1997, Klattner (C-389/95, Jurispr. blz. I-2719), en 17 september 1996, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio e.a. (C-246/94—C-249/94, Jurispr. blz. I-4373).

15 — Cursivering van mij.

62. Derhalve kan niet worden betwist dat de gemeenschapswetgeving op dit terrein tot doel heeft mededingingsverstoringen te voorkomen die kunnen voortvloeien uit een bijzonder lage belastingheffing op tabaksfabrikaten in bepaalde landen. Wat in het bijzonder cigarillo's betreft, laat richtlijn 92/80 de lidstaten vrij, hogere accijnzen vast te stellen dan de voorgeschreven „totale minimumaccijns".

63. Het kan echter voorkomen dat een richtlijn, zonder „tot doel" te hebben particulieren uitdrukkelijk rechten te verlenen, aan de lidstaten onvoorwaardelijke en dermate nauwkeurige verplichtingen oplegt dat daaruit kan worden afgeleid dat zij „naar haar aard" [16] rechten ten gunste van particulieren vastlegt, bijvoorbeeld het recht om te worden onderworpen aan een bepaalde belasting en niet aan een andere.

64. Dat was het geval met betrekking tot de regelgeving die het Hof heeft onderzocht in het arrest Fantask e.a., reeds aangehaald, waarop de Commissie een beroep doet. In die zaak heeft het Hof het volgende vastgesteld:

„Zoals blijkt uit haar considerans, strekt de richtlijn tot bevordering van het vrije kapitaalverkeer, dat essentieel wordt geacht voor de verwezenlijking van een economische unie met de kenmerken van een binnenlandse markt. Het nastreven van dit doel veronderstelt met betrekking tot de belastingheffing op het bijeenbrengen van kapitaal, dat de tot dan toe in de lidstaten van kracht zijnde indirecte belastingen worden afgeschaft en vervangen door een eenmalig binnen de gemeenschappelijke markt geheven belasting, waarvan de hoogte in alle lidstaten *gelijk* [17] is" (zie punt 13 van het arrest).

65. Het is duidelijk dat deze richtlijn voor particulieren het recht schiep om niet te worden onderworpen aan een andere belasting op het bijeenbrengen van kapitaal dan het kapitaalrecht of rechten met het karakter van een vergoeding, die bij wijze van uitzondering waren toegestaan door de richtlijn. Het is dus niet verbazingwekkend dat het Hof in dit arrest heeft geoordeeld dat dat *verbod* [18], evenals de uitzondering op dat verbod, zo nauwkeurig en onvoorwaardelijk zijn geformuleerd dat zij door de justitiabelen voor de nationale rechterlijke instanties kunnen worden ingeroepen tegen een bepaling van nationaal recht die indruist tegen de richtlijn. [19]

66. In de onderhavige zaak stelt verzoekster in het hoofdgeding dat zij wegens de regel waarbij een minimumbelasting is vastgesteld, meer accijns heeft betaald dan zij wettelijk verschuldigd was. [20]

16 — Zie arrest van 19 januari 1982, Becker (8/81, Jurispr blz. 53, punt 25).

17 — Cursivering van mij.

18 — Cursivering van mij.

19 — Zie arrest Fantask e.a., reeds aangehaald, punt 55.

20 — Zie punt 24, in fine, van de opmerkingen van Brinkmann.

67. Er moet dus worden onderzocht of richtlijn 92/80 voldoende nauwkeurig is om een dergelijke conclusie te rechtvaardigen. Volgens de rechtspraak van het Hof „is een bepaling voldoende nauwkeurig om door een justitiabele voor de nationale rechter te kunnen worden ingeroepen en door de rechter te kunnen worden toegepast, wanneer de verplichting die zij oplegt, in niet mis te verstane bewoordingen is gesteld". [21]

68. In casu is dus de vraag aan de orde of uit de bewoordingen van artikel 3, lid 1, derde streepje, volgens hetwelk de gemengde accijns „een ad valorem-element en een specifiek element" bevat, kan worden geconcludeerd dat de particulier meer accijns betaalt dan hij wettelijk verschuldigd is, wanneer:

— een lidstaat een specifiek element invoert dat niet bovenop een ad valorem-element komt, maar dat vergeleken hiermee functioneert als een minimumbelasting,

— en dat specifieke element voor de goedkopere cigarillo's een hogere belasting betekent dan dat ad valorem-recht.

69. Die vraag moet ontkennend worden beantwoord, aangezien „enkel uit de richtlijn" [22] geen wettelijk toelaatbaar niveau van de accijns kan worden afgeleid. Zoals ik reeds heb aangetoond, schrijft richtlijn 92/80 slechts een „totale minimumaccijns" voor en geen maximumaccijns.

70. Derhalve zou de Bondsrepubliek Duitsland op grond van artikel 3 alle cigarillo's hetzij met een hoger ad valorem-recht dan 5 % hetzij met een hogere specifieke accijns dan 3,1 Pf per stuk hebben mogen belasten. Zij had op grond van deze bepaling ook een accijns mogen heffen die een specifiek element van 3,1 Pf of meer per stuk en een ad valorem-element van 5 % of meer in zich verenigde.

71. Aangezien verzoekster de hoogte van de haar opgelegde accijnzen in geding brengt en uit richtlijn 92/80 geen toelaatbaar maximumniveau kan worden afgeleid, is het niet relevant of de belastingheffing is berekend door het rechtstreeks vaststellen van een bepaald ad valorem- of specifiek recht, dan wel door toepassing van een bijzondere, niet in de richtlijn voorziene belastingtechniek, de „minimumbelasting".

72. Samenvattend kan worden vastgesteld dat het bij artikel 3 van richtlijn 92/80 ingevoerde stelsel „naar boven open" is en

21 — Zie arrest Comitato di coordinamento per la difesa della Cava e.a., reeds aangehaald.

22 — Zie arrest Faccini Dori, punt 28.

derhalve niet voldoende nauwkeurig is opdat particulieren er rechten aan kunnen ontlenen wat de hoogte van de belasting betreft waaraan zij kunnen worden onderworpen.

73. De bepaling is slechts nauwkeurig wat de ondergrens betreft, waaronder de accijnzen niet mogen zakken. Dat aspect is door Brinkmann evenwel niet in geding gebracht.

74. Moet er niettemin van worden uitgegaan dat Brinkmann, afgezien van de hoogte van de belasting waaraan zij is onderworpen, zich ten minste voor de nationale rechterlijke instanties kan beroepen op het recht op één van de drie wijzen van heffing van in artikel 3, lid 1, te worden belast en niet op een andere?

75. Dit is in wezen het antwoord dat de Commissie in overweging geeft; zij stelt dat artikel 3, lid 1, particulieren het recht verleent waarop zij zich voor de nationale rechterlijke instanties kunnen beroepen, om overeenkomstig deze bepaling te worden onderworpen aan ofwel een ad valorem-accijns, ofwel een specifieke accijns, ofwel een gemengde accijns.

76. Deze redenering volgend, moet worden vastgesteld dat de Bondsrepubliek Duitsland indertijd een vierde type accijns heeft geïntroduceerd, dat niet in richtlijn 92/80 was voorzien, en moet worden geconcludeerd dat de nationale rechter de toepassing ervan zou moeten weigeren. Daardoor zouden cigarillo's van elke accijns zijn vrijgesteld gedurende de litigieuze periode. Dat zou echter in tegenspraak zijn met de doelstelling van richtlijn 92/80 om juist de heffing van een minimumaccijns op cigarillo's te waarborgen. Noch verzoekster noch de Commissie verlangt dat de nationale rechter deze benadering volgt.

77. Zij zijn daarentegen van mening dat de nationale rechter de belasting moet berekenen door eenvoudig de „minimumbelasting" buiten beschouwing te laten.

78. Zij beroepen zich hierbij op het arrest Fantask e.a., reeds aangehaald. In dat arrest heeft het Hof vastgesteld dat een „recht dat onbeperkt recht evenredig is aan het geplaatste nominale kapitaal (...) *naar zijn aard*[23] geen recht met het karakter van een vergoeding in de zin van (...) richtlijn [69/335] [kan] zijn". Het Hof heeft daaruit de conclusie getrokken dat de geheven rechten moesten worden terugbetaald, voor zover zij geen verband hielden met de daadwerkelijke kosten van de inschrijving, zelfs wanneer die forfaitair waren berekend op basis van een gemiddelde.

23 — Cursivering van mij.

79. In de onderhavige zaak is de situatie echter geheel anders, want het litigieuze specifieke element is niet naar zijn aard onverenigbaar met de in geding zijnde gemeenschapsbepaling, aangezien het afzonderlijk of samen met een ad valorem-element uitdrukkelijk is toegestaan.

80. Ten slotte ben ik van mening dat de stelling van Brinkmann en de Commissie om een andere, naar mijn mening essentiële, reden moet worden verworpen. Deze stelling steunt namelijk op de gedachtegang dat uit het bestaan van de verplichting van de lidstaten om een van de drie in richtlijn 92/80 voorziene vormen van belastingheffing te kiezen — waarvan bij het onderzoek van de eerste vraag is vastgesteld dat deze wel degelijk bestaat —, automatisch voor particulieren een recht kan worden afgeleid om slechts volgens een van die drie formules te worden belast.

81. Maar deze stelling, die aldus een absoluut verband legt tussen een verplichting en een recht, gaat er volledig aan voorbij, en naar mijn mening ten onrechte, dat het voor het bestaan van een daadwerkelijk recht, dat wil zeggen een recht waarop voor de rechter een beroep kan worden gedaan, noodzakelijk is dat de rechter bij wie dit recht geldend wordt gemaakt, daar concrete consequenties aan kan verbinden.

82. Er valt slecht in te zien hoe een recht van Brinkmann om te worden belast volgens een van de in richtlijn 92/80 voorziene formules, door de nationale rechter zou kunnen worden geconcretiseerd zonder te beslissen welke formule van toepassing is.

83. Die beslissing is in beginsel niet aan hem, want richtlijn 92/80 heeft de nationale wetgever volledig vrij gelaten een keuze te maken. Daartegen kan niet worden ingebracht dat de rechter uit de drie mogelijke formules die zou kunnen kiezen die de nationale wetgever op het oog had, omdat deze laatste ten onrechte geen enkele van de drie formules heeft gekozen; het is naar mijn mening riskant te pretenderen dat de rechter, met de voor hem noodzakelijke mate van zekerheid om een bij hem aanhangig geding te kunnen beslechten, zou kunnen vaststellen welke formule het meest overeenkomt met de wijze van belastingheffing van het TabStG.

84. Aangezien de rechter derhalve niet kan vaststellen wat de tegenhanger is voor de particulieren van de verplichting van de lidstaat een van de drie toegestane belastingformules te kiezen, kan er naar mijn mening door de gemeenschapswetgever geen recht ten gunste van particulieren zijn gevestigd.

85. De stelling van de Commissie en Brinkmann dat de nationale rechter de belasting moet berekenen door eenvoudig de minimumbelasting buiten beschouwing te laten en aldus slechts het ad valorem-recht toe te passen, stuit dus af op de zojuist naar voren gebrachte bezwaren. Die stelling veronderstelt namelijk dat de nationale rechter, zonder buiten zijn bevoegdheden te treden, kan beslissen dat de nationale wetgever

heeft geopteerd voor de formule van het ad valorem-recht, die deze onjuist heeft toegepast door er een minimumbelasting aan toe te voegen.

86. Zelfs waar het zeker niet aan mij is om te oordelen over de omvang van de aan de nationale rechter toegekende bevoegdheden, lijkt mij dat hoogst problematisch, wanneer men in aanmerking neemt dat het door de Duitse wetgever ingevoerde systeem zeer concreet tot gevolg heeft dat op 90 % van de cigarillo's niet het ad valorem-recht, maar de minimumbelasting van 3,1 Pf per stuk wordt toegepast, waarvan die wetgever op de hoogte moet zijn geweest bij de vaststelling van de litigieuze bepalingen, en dat bij de in 1998 doorgevoerde herziening van de Duitse wettelijke regeling de keuze van de formule van de gemengde accijns is bekrachtigd.

87. De Commissie stelt nog, voor het geval het Hof de rechtstreekse werking van artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80 niet erkent, dat de nationale rechter het „niet-conforme deel" van § 4, lid 1, sub 2, TabStG buiten toepassing moet laten op grond van de verplichting van richtlijnconforme uitlegging, die het Hof met name in de arresten Habermann-Beltermann, Faccini Dori en Spano e.a., reeds aangehaald, heeft bevestigd.

88. Het Hof heeft in het arrest Faccini Dori onder meer verklaard dat de rechter bij de toepassing van nationaal recht dit „zoveel mogelijk moet uitleggen in het licht van de bewoordingen en het *doel*[24] van de richtlijn, teneinde het hiermee beoogde *resultaat*[25] te bereiken en aldus aan artikel 189, derde alinea, EEG-Verdrag te voldoen".

89. Ik heb hierboven evenwel reeds aangetoond dat het *doel* van richtlijn 92/80 is het voorkomen van verstoringen van de mededinging die kunnen voortvloeien uit een te lage belastingheffing op cigarillo's in bepaalde lidstaten, en dat het *beoogde resultaat* de naleving van een benedengrens en niet van een bovengrens voor de belastingheffing is.

90. Evenmin kan worden beweerd dat een bijkomend doel van richtlijn 92/80 een verbod op de toepassing van de fiscale techniek van de „minimumbelasting" zou zijn. Bij de wijziging van richtlijn 92/80 heeft de gemeenschapswetgever immers vastgesteld dat „niets zich verzet" tegen de toepassing door de lidstaten van deze techniek. Die is dus in overeenstemming met het systeem of althans verenigbaar daarmee.

91. Op de tweede vraag van het Finanzgericht Düsseldorf moet dus worden geant-

24 — Cursivering van mij.
25 — Cursivering van mij.

woord, dat artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80 geen voldoende nauwkeurige bepaling is opdat een particulier zich daarop voor een nationale rechterlijke instantie kan beroepen en een nationale rechter kan worden verplicht om een specifieke minimumbelasting, die in de nationale wettelijke regeling is voorzien in combinatie met een ad valorem-belasting, niet toe te passen.

Conclusie

92. Ik geeft het Hof derhalve in overweging de door het Finanzgericht Düsseldorf gestelde vragen als volgt te beantwoorden:

„1) Artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 inzake de onderlinge aanpassing van de belastingen op andere tabaksfabrikaten dan sigaretten, zoals dat luidde tot en met 31 december 1998, moet aldus worden uitgelegd dat de heffing van een specifieke minimumbelasting in combinatie met een ad valorem-recht op sigaren of cigarillo's niet is toegestaan.

2) Artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/80 is geen voldoende nauwkeurige bepaling opdat een particulier zich daarop voor een nationale rechterlijke instantie kan beroepen en een nationale rechter kan worden verplicht om een specifieke minimumbelasting, die in de nationale wettelijke regeling is voorzien in combinatie met een ad valorem-belasting, niet toe te passen."