FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JEAN MISCHO

föredraget den 16 december 1999 *

I — Bakgrund, tillämpliga bestämmelser och förfarandet i den nationella domstolen

1. Bolaget Brinkmann Tabakfabriken GmbH (nedan kallat Brinkmann), som har sitt säte i Bremen (Tyskland), tillverkar tobaksvaror, bland annat halvfabricerade cigariller, så kallade munstyckscigariller.

2. År 1996 och 1997 ingav Brinkmann löpande skattedeklarationer till tullmyndigheten Hauptzollamt Bielefeld (nedan kallad Hauptzollamt).

3. Skatten på tobak för framställning av cigariller beräknades i dessa skattedeklarationer enligt då gällande lydelse av 4 § första stycket andra punkten Tabaksteuergesetz (tyska tobaksskattelagen, nedan kallad TabStG).[1] Bestämmelsen hade följande lydelse:

"4 §

Skatten

1) ...

2) för cigarrer och cigariller skall uppgå till 5 procent av detaljhandelspriset, dock minst till 3,1 pfennig per styck.

..."

1 — I den från och med den 1 januari 1993 gällande lydelsen (*BGBl.* 1992, del I, s. 2150), ändrad den 26 maj 1998 av lagen "Zweites Gesetz zur Änderung der Verbrauchsteuergesetze" (*BGBl.* 1992, del I, s. 1121).

* Originalspråk: franska.

4. Till varje skattdeklaration bifogade Brinkmann ett klagomål med begäran om att Hauptzollamt skulle fastställa skatten med beaktande av artikel 3.1 i rådets direktiv 92/80/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatter på andra tobaksvaror än cigaretter. [2]

5. Syftet med direktiv 92/80, vilket anges i dess tredje övervägande, är att "införa minimipunktskatter för andra tobaksvaror än cigaretter".

6. Tillämpningsområdet för direktiv 92/80 anges i artikel 1, vari stadgas att:

"Följande grupper av tobaksvaror som produceras inom gemenskapen eller importeras från icke medlemsländer skall i varje medlemsstat underkastas en lägsta punktskatt enligt artikel 3

a) cigarrer och cigariller;

..."

7. Artikel 3.1 i direktiv 92/80 har följande lydelse:

"Senast den 1 januari 1993 skall medlemsstaterna tillämpa en punktskatt, som får vara antingen

— en värdeskatt, beräknad på grundval av det högsta detaljhandelspriset för varje produkt, som fritt bestäms av inom gemenskapen etablerade tillverkare och av importörer från icke medlemsländer i enlighet med artikel 5 i direktiv 72/464/EEG,

— en specifik kvantitetsrelaterad skatt eller

— en blandning av båda delarna, som kombinerar en värdedel och en specifik del. Detta förutsätter att den sammanlagda punktskatten uttryckt som en procentsats, ett belopp per kilogram eller ett belopp per visst antal enheter minst motsvarar de skattesatser eller minimibelopp som fastställts för

— cigarrer och cigariller: 5 procent av detaljhandelspriset, inklusive alla

2 — EGT L 316, s. 10; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 89.

skatter, eller 7 ecu per 1 000 stycken eller per kilogram,

...”

8. Artikel 3.2 i direktiv 92/80 fastslår följande princip:

”De skattesatser eller belopp som avses i punkt 1 skall gälla för alla produkter som hör till den berörda gruppen av tobaksprodukter, utan åtskillnad inom varje grupp med hänsyn till kvalitet, presentation, varornas ursprung, använt material, de berörda företagens egenskaper eller något annat kriterium.”

9. Brinkmann gjorde gällande att artikel 3 i direktiv 92/80 har införlivats felaktigt genom 4 § första stycket andra punkten TabStG eftersom den tyska bestämmelsen innehåller en lägsta skatt som ytterligare beskattning, samt att direktivsbestämmelsen har direkt effekt varför den nationella domstolen är skyldig att inte tillämpa den aktuella lägsta skatten.

10. Hauptzollamt avslog klagomålen, varefter Brinkmann förde talan i Finanzgericht Düsseldorf som genom beslut av den 5 oktober 1998 förklarade målet vilande och ställde följande tolkningsfrågor till EG-domstolen.

II — Tolkningsfrågorna

”Utgör 4 § första stycket andra punkten Tabaksteuergesetz (tobaksskattelagen) i dess lydelse av den 21 december 1992 (*Bundesgesetzblatt* 1992, del I, s. 2150) ett felaktigt införlivande med nationell rätt av artikel 3.1 i rådets direktiv 92/80/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatter på andra tobaksvaror än cigaretter (EGT L 316, 1992, s. 10; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 89)?

Om domstolen besvarar denna fråga jakande:

Ger artikel 3.1 i ovannämnda direktiv en tobaksskattskyldig en omedelbar rätt att bli beskattad i överensstämmelse med direktivet, vilket medför att den lägsta skatt som i strid med direktivets ordalydelse tillämpas på cigarrer eller cigariller i Tyskland inte skall tillämpas av de nationella domstolarna?”

III — Svar på tolkningsfrågorna

A — *Den första frågan*

11. Finanzgericht har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida 4 § första stycket andra punkten TabStG är förenlig med artikel 3.1 i direktiv 92/80.

12. I målet i den nationella domstolen gjorde Hauptzollamt gällande att den omtvistade bestämmelsen visserligen inte till fullo är i överensstämmelse med strukturen i direktiv 92/80, men att det endast rör sig om en avvikelse på ett "strikt formellt" plan som endast obetydligt påverkar de tobaksskattskyldiga, varför den tyska lagstiftaren inte kan anses ha införlivat direktivet på ett felaktigt sätt.

13. Finanzgericht delar denna bedömning. Den anser att "ett felaktigt införlivande föreligger i regel endast om den nationella lagen strider mot direktivet i materiellt hänseende och detta leder till avsevärda nackdelar för de berörda".

14. I detta fall ansåg kommissionen i sin rapport av den 19 maj 1998 om skattestrukturen och skattesatserna avseende cigaretter och andra tobaksvaror (till vilken bifogades ett förslag till ändring av bland annat direktiv 92/80), att de tyska bestämmelserna visserligen, på ett rent formellt plan, utgjorde en överträdelse av direktiv 92/80, men att de inte hade några skadliga följder. [3]

15. Finanzgericht drar av den omtvistade bestämmelsens ordalydelse slutsatsen att den använda formuleringen verkligen är en kombination av de båda första valmöjligheterna som ges i artikel 3.1 i direktiv 92/80. Formuleringen "5 procent av detaljhandelspriset, dock minst till 3,1 pfennig per styck" får till följd att skatten på cigarrer och cigariller med ett detaljhandelspris som är lägre än 62 pfennig uppgår till 3,1 pfennig per styck, och att skatten på de vars detaljhandelspris överstiger denna nivå är 5 procent av detaljistpriset. Värdeskatten och den specifika skatten är således alternativt tillämpliga. Eftersom den omtvistade bestämmelsen har antagits mot bakgrund av de förhållanden som råder på den tyska marknaden för cigarrer och cigariller, där nästan 90 procent av försäljningen sker till ett detaljistpris som är lägre än 62 pfennig, är den faktiska skatten praktiskt taget en styckeskatt, medan värdeskatten endast har marginell betydelse.

16. Brinkmann har anfört att den av Finanzgericht föreslagna tolkningen är felaktig eftersom den skulle innebära ett

3 — Punkt 2.25 i kommissionens rapport, dokument KOM(98) 320 slutlig (EGT C 203, s. 16).

åsidosättande av inte endast artikel 3.1 utan även artikel 3.2. Brinkmann understryker att ändamålet med direktiv 92/80 är att införa en "harmoniserad skattenivå... för alla produkter som hör till samma grupp av tobaksvaror". Detta medför dels att medlemsstaten är bunden av de i direktivet föreskrivna skattestrukturerna, dels att den enligt artikel 3.2 i direktiv 92/80 måste tillämpa samma beskattningsmetod på samtliga produkter som hör till samma grupp av tobaksvaror. Enligt Finanzgerichts tolkning motsvarar nämligen "den valda beskattningsmetoden, vilken innebär en differentiering inom samma grupp av tobaksvaror, eftersom en värdeskatt tas ut för cigarrer och cigariller med ett högre pris medan en specifik skatt tas ut för cigarrer och cigariller med lägre pris, i själva verket — just på grund av denna differentiering — inte någon av de tre beskattningsmodeller som står till buds".

17. För övrigt utgör även en rent "formell" överträdelse av direktiv 92/80 ett felaktigt införlivande, oavsett överträdelsens faktiska följder. För det fall följderna av det felaktiga införlivandet ändå skall beaktas, bör man inte bortse ifrån att kommissionens påstående om att det inte medförde några "skadliga följder", endast syftar på den inre marknadens funktion i stort, och inte på den enskilda aktörens situation. Brinkmann har "på grund av bestämmelsen om en lägsta skatt betalat mer i punktskatt än vad det rätteligen skulle ha gjort", vilket utgör ett åsidosättande av "legalitetsprincipen vad gäller beskattning".

18. Enligt kommissionens uppfattning kan den i 4 § första stycket andra punkten TabStG formulerade beskattningsmetoden inte hänföras till någon av de tre valmöjligheter som ges i artikel 3.1 i direktiv 92/80. Det rör sig om en värdeskatt ("5 procent av detaljhandelspriset"), som avgränsas nedåt av ett slags tilläggsbestämmelse om en specifik lägsta skatt ("minst 3,1 pfennig per styck").

19. Direktiv 92/80 stadgar visserligen, vid sidan om en värdeskatt och en specifik skatt, om en blandad skatt, men denna skall utgöra "en blandning av båda delarna, som kombinerar en värdedel och en specifik del". Kommissionen vidhåller att direktiv 92/80 inte medger någon möjlighet "att införa en blandad punktskatt, där de två beskattningsformerna tillämpas alternativt medelst en priströskel som delar marknaden för cigarrer och cigariller i en del varpå tillämpas en specifik skatt och en del, som innefattar de produkter som betingar ett högre pris, varpå tillämpas en värdeskatt".

20. Enligt kommissionen stadgar direktiv 92/80 om en harmoniserad miniminivå,

oundgänglig för den inre marknadens funktion, vilket innebär att bestämmelserna skall tolkas restriktivt och att en formulering som den omtvistade endast kan antas mot bakgrund av en bestämmelse som medger detta uttryckligen.

21. Så var inte fallet vad gäller cigariller förrän rådets direktiv 1999/81/EG av den 29 juli 1999 om ändring av direktiv 92/79/EEG om tillnärmning av skatt på cigaretter, direktiv 92/80/EEG om tillnärmning av skatter på andra tobaksvaror än cigaretter och direktiv 95/59/EG om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror,[4] trädde i kraft och därmed följande tillägg gjordes i artikel 3.1 i direktiv 92/80: "Medlemsstaterna får fastställa ett minimibelopp för punktskatten, i de fall då denna punktskatt är en värderelaterad skatt eller en kombinerad skatt."

22. Kommissionen har anfört att enligt fast rättspraxis är prövningen av huruvida ett direktiv har införlivats korrekt av rent objektivt slag och skall ske utan beaktande av om ett felaktigt införlivande är till skada för de berörda och i synnerhet av om det skulle kunna leda till skadeståndsanspråk.

4 — EGT L 211, s. 47.

Bedömning

23. Enligt den tredje valmöjligheten som ges i artikel 3.1 i direktiv 92/80 kan medlemsstaterna tillämpa "en blandning av båda delarna, som *kombinerar*[5] en *värdedel*[6] *och* en specifik del. Detta förutsätter att den sammanlagda punktskatten uttryckt som en procentsats, ett belopp per kilogram eller ett belopp per visst antal enheter minst motsvarar" följande skattesatser eller minimibelopp som fastställts för cigarrer och cigariller: 5 procent av detaljhandelspriset, inklusive alla skatter, eller 7 ecu per 1 000 stycken eller per kilogram.

24. Dessa skattesatser eller lägsta belopp är otvistiga i detta mål.

25. Det återstår att fråga sig om uttrycket "kombinerar" och konjunktionen "och" innebär att värdedelen och den specifika delen alltid måste tillämpas kumulativt vid skatteuttag eller om det är förenligt med denna formulering att man, när det gäller cigarrer och cigariller med försäljningspris som understiger en viss nivå, endast måste tillämpa den specifika delen (det vill säga som överstiger 5 procent), medan varor i

5 — Min kursivering.

6 — Min kursivering.

samma grupp, vars värde överstiger denna nivå, uteslutande skall beskattas med en värdedel (varvid skatten överstiger den specifika skatten).

26. Svaret på denna fråga är inte uppenbart och det är förståeligt att den tyska lagstiftaren har ansett att även den andra tolkningen är möjlig.

27. Jag anser emellertid att de argument som Brinkmann och kommissionen har framfört till stöd för den första tesen är riktiga och detta av två skäl.

28. För det första, skiljer sig den av den tyska lagstiftaren använda tekniken med en "minimibeskattning" tillräckligt klart från ett system som *kombinerar* en värdedel *och* en specifik del för att man skall kunna anse att denna teknik inte nödvändigtvis omfattas av denna senare definition.

29. För det andra anser jag att stor vikt skall läggas vid kommissionens *a contrario*-resonemang, vilket riktar uppmärksamheten mot det förhållandet att artikel 16.5 i rådets direktiv 95/59/EG av den 27 november 1995 om andra skatter än omsättningsskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror [7] stadgar att "[m]edlemsstaterna får ta ut en minimipunktskatt på cigaretter och finskuren röktobak". I detta sammanhang skall tilläggas att artikel 8.1 i nämnda direktiv, som gäller för den första harmoniseringsfasen, stadgar att cigaretterna är underkastade "en proportionell punktskatt, som beräknas på det högsta detaljhandelspriset inklusive tull, *samt* [8] en särskild punktskatt, som beräknas per produktenhet". Artikel 8.4 stadgar vidare att "punktskatten på cigaretter [får] innefatta en minimiskattekomponent" [9].

30. Enligt min mening framgår det, vilket kommission har påpekat, *a contrario* av dessa föreskrifter att "medlemsstaterna normalt sett inte kan stadga om en lägsta punktskatt när denna möjlighet inte medges uttryckligen i något direktiv".

31. Direktiv 92/80 medger således inte att medlemsstaterna föreskriver ett minsta skatteuttag på cigarrer eller cigariller.

32. Jag vill tillägga att jag, i motsats till Brinkmann och kommissionen, inte anser

7 — EGT L 291, s. 40.

8 — Min kursivering.

9 — Samma ordalydelse återfanns redan i artikel 4 i rådets direktiv 72/464/EEG av den 19 december 1972 om andra skatter än omsättningskatter som påverkar förbrukningen av tobaksvaror (EGT L 303, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 22).

att ett sådant minsta skatteuttag står i strid med andan i direktiv 92/80. Ändamålen med detta direktiv när det gäller harmoniseringen av punktskatter på cigarrer och cigariller är desamma som de som ligger till grund för harmoniseringen av punktskatter på cigaretter, nämligen att skatterna som påverkar konsumtionen av tobaksvaror inte snedvrider konkurrensvillkoren och inte hindrar produkternas fria rörlighet inom gemenskapen. Dessa syften har definierats i grunddirektivet som är gemensamt för samtliga tobaksvaror, det vill säga direktiv 72/464 (första övervägandet) respektive direktiv 95/59 (andra övervägandet) som har ersatt det förra.

33. Rådet har följaktligen i sextonde övervägandet i direktiv 1999/81, varigenom artikel 3 i direktiv 92/80 har ändrats, kunnat fastställa att "[i]nget talar mot att medlemsstaterna skall ha rätt att tillämpa en minimipunktskatt på cigarrer, cigariller och röktobak, när denna möjlighet redan finns för cigaretter och rulltobak."

34. I enlighet härmed har rådet gjort följande tillägg till artikel 3 i direktiv 92/80: "Medlemsstaterna får fastställa ett minimibelopp för punktskatten, i de fall då denna punktskatt är en värderelaterad skatt eller en kombinerad skatt."

35. Detta tillägg gäller retroaktivt från och med den 1 januari 1999 (direktivet är daterat den 29 juli 1999).

36. Finanzgericht har således rätt i sin bedömning att den omtvistade tyska bestämmelsen endast utgör en "formell överträdelse utan allvarliga följder".

37. Trots detta är jag tvungen att på den första tolkningsfrågan föreslå svaret att artikel 3.1 i direktiv 92/80, i dess lydelse till och med den 31 december 1998, skall tolkas så att den utgör hinder för att en specifik lägsta skatt i kombination med en värdeskatt tas ut på cigarrer eller cigariller.

B — *Den andra frågan*

38. Finanzgericht har ställt den andra tolkningsfrågan för att få klarhet i om artikel 3.1 i direktiv 92/80 ger den tobaksskattskyldiga en rätt att bli beskattad i enlighet med direktivet som kan åberopas vid nationell domstol, vilken i sin tur innebär att den nationella domstolen inte skall tillämpa den lägsta skatt som föreskrivs enligt 4 § första stycket andra punkten TabStG.

39. Finanzgericht har i första hand gjort gällande att det i detta fall rör sig om en "överträdelse utan allvarliga följder" av direktiv 92/80, vilket medför att den berörda medlemsstaten på sin höjd är skyldig att ge den nationella bestämmelsen en direktivkonform tolkning, vilket den tyska regeringen har gjort.

40. Vidare har Finanzgericht hävdat att eftersom artikel 3.1 i direktiv 92/80 inte är ovillkorlig och tillräckligt precis har den inte direkt effekt. Det krävs inte "några ytterligare rättsakter från gemenskapens institutioner eller medlemsstaterna för dess fullgörande eller verkningar". För att bestämmelsen skall införlivas fordras att medlemsstaten antar en rättsakt, genom vilken en av de tre valmöjligheter att beskatta cigarrer och cigariller som ges i den omtvistade bestämmelsen väljs ut.

41. Finanzgericht gör slutligen gällande att beskattningen enligt 4 § första stycket andra punkten TabStG i praktiken nästan uteslutande utgörs av en styckebeskattning, eftersom ungefär 90 procent av cigarrerna och cigarillerna i Tyskland *de facto* är underkastade den specifika skatten om 3,1 pfennig.

42. Brinkmann har anfört att artikel 3.1 i direktiv 92/80 ger de tobaksskattskyldiga en direkt rätt att beskattas i enlighet med direktivet.

43. Den tyska lagstiftaren har, genom antagandet av TabStG av den 21 december 1992, beslutat sig för en värdeskatt om lägst 5 procent av detaljhandelspriset. Brinkmann anser att det automatiskt omfattas av denna skatt, utan att behöva åberopa direktiv 92/80. Det följer av tolkningsfrågans lydelse att tvisten endast rör den del av den nationella bestämmelsen som inte är konform med direktivet, det vill säga "den lägsta skatt som i strid med direktivets ordalydelse tillämpas... i Tyskland".

44. Enligt Brinkmanns uppfattning är bestämmelserna i direktiv 92/80 ovillkorliga och tillräckligt precisa för att kunna åberopas direkt av enskilda och för att den nationella domstolen inte skall tillämpa den del av 4 § första stycket andra punkten TabStG som inte är konform med direktivet.

45. Med stöd av domen i målet IN. CO. GE.'90 m.fl.[10] har Brinkmann slutligen anfört att även principen om gemenskapsrättens företräde skall beaktas, enligt vilken det är uteslutet att tillämpa en nationell bestämmelse som står i strid med gemenskapsrätten.

10 — Dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-10/97—C-22/97 (REG 1998, s. I-6307), punkt 20.

46. Enligt kommissionen innebär den omtvistade bestämmelsen att en värdeskatt måste tillämpas under förutsättning att den specifika punktskatten (3,1 pfennig per styck) inte är högre. Kommissionen har medgett att detta "medför att i praktiken ungefär 90 procent av cigarrerna och cigarillerna, vars pris per styck inte överstiger 62 pfennig, är underkastade den specifika skatten och att värdeskatten endast tillämpas på återstående 10 procent av marknaden". Med andra ord består "den tyska skatten i praktiken huvudsakligen av en specifik skatt som, från och med ett detaljhandelspris om 63 pfennig per styck, omvandlas till en värdeskatt".

47. Kommissionen har även medgett att artikel 3.1 i direktiv 92/80 ger medlemsstaterna ett visst handlingsutrymme i och med att den medger ett val mellan tre olika beskattningsmetoder. Bestämmelsen är således inte ovillkorlig "i sin helhet". För var och en av de tre beskattningsmetoderna är beskattningsstrukturen emellertid fastställd "på ett ovillkorligt och tillräckligt precist sätt". Kommissionen har dragit den slutsatsen att medlemsstaterna varken kan avvika från dessa möjligheter eller stadga om en punktskatt enligt någon ytterligare möjlighet. Bestämmelsen kan därför ha direkt effekt trots att den innehåller tre olika beskattningsmetoder.

48. Kommissionen anser att när ett direktiv har direkt effekt kan en nationell bestämmelse delas upp i en del som är konform med gemenskapsrätten och en del som inte är det och som inte skall tillämpas. I domen i målet Fantask m.fl. [11] ansågs vissa bestämmelser i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, [12] ha direkt effekt, med den följden att en skatt som bestod av en fast grundavgift och en proportionell del delades upp i en del som var direktivkonform och en del som inte var det, och därför inte skulle tillämpas.

49. Kommissionen gör bedömningen att den specifika lägsta punktskatten enligt 4 § första stycket andra punkten TabStG är utformad som en slags tilläggsbestämmelse som inte kan tillämpas och att uttrycket "minst... 3,1 pfennig per styck" därför måste bortses ifrån vid tillämpningen av den omtvistade bestämmelsen.

50. Av bestämmelsens ordalydelse liksom av uttrycket "för cigarrer och cigariller, skall uppgå till 5 procent av detaljhandelspriset" följer att den tyska lagstiftaren har beslutat sig för en värdeskatt. Denna slutsats bekräftas av det förhållandet att den tyska lagstiftaren på ett autonomt sätt har "fastställt en viss skattesats (5 procent) för denna generella värdeskatt".

11 — Dom av den 2 december 1997 i mål C-188/95 (REG 1997, s. I-6783), punkterna 31 och 53.

12 — EGT L 249, s. 25.

51. Brinkmann kan kräva en beskattning av sina cigarrer och cigariller med 5 procent av detaljhandelspriset, eftersom värdeskatten, som i artikel 3.1 första strecksatsen i direktiv 92/80 beskrivs på ett ovillkorligt och tillräckligt precist sätt, borde ha tillämpats och, i detta fall, såväl skatteunderlaget som skattesatsen borde ha fastställts.

52. Kommissionen tar därefter ett steg tillbaka och inflikar att den "har beaktat att den tyska lagstiftaren inte har avsett att påföra hela marknaden för cigarrer och cigariller en värdeskatt om 5 procent av detaljhandelspriset. Tvärtom måste den ha utgått ifrån att den specifika lägsta punktskatten skulle komma att tillämpas på en stor del av marknaden...".

53. Kommissionen avfärdar emellertid denna invändning mot sitt eget resonemang med påståendet att "den tyska lagstiftaren borde emellertid ha räknat med att den lägsta punktskatten inte skulle bedömas vara i enlighet med gemenskapsrätten, varför den, med direkt tillämpning av artikel 3.1 första strecksatsen i direktivet, på marknaden i sin helhet skulle vara bunden av den värdebeskattning som den har valt som huvudregel".

54. Kommissionen har i andra hand och med åberopande av domarna i målen Habermann-Beltermann, Faccini Dori och Spano m.fl. [13] anfört att den nationella domstolen måste tolka den omtvistade bestämmelsen i enlighet med artikel 3.1 i direktiv 92/80, varför den del av den nationella bestämmelsen som inte är konform med direktivet inte skall tillämpas.

55. Kommissionen föreslår följaktligen att EG-domstolen skall fastställa att artikel 3.1 i direktiv 92/80 ger enskilda en direkt rätt, vilken kan åberopas i nationell domstol, att "påföras antingen en värdeskatt eller en specifik skatt eller en blandning av båda delarna som är förenlig med denna bestämmelse".

Bedömning

56. Enligt fast rättspraxis har enskilda — i alla fall där bestämmelser i direktiv, med beaktande av deras innehåll, förefaller vara ovillkorliga och tillräckligt precisa — rätt att åberopa dem vid de nationella domstolarna gentemot staten, antingen när denna har underlåtit att inom den före-

13 — Dom av den 5 maj 1994 i mål C-421/92 (REG 1994, s. I-1657), av den 14 juli 1994 i mål C-91/92 (REG 1994, s. I-3325; svensk specialutgåva, volym 16) och av den 7 december 1995 i mål C-472/93 (REG 1995, s. I-4321).

skrivna fristen införliva direktivet med nationell rätt eller när direktivet har införlivats på ett oriktigt sätt. [14]

57. EG-domstolens rättspraxis om direkt effekt syftar till att skydda enskildas rättigheter, såväl direkta rättigheter som rättigheter som går att härleda indirekt genom en förpliktelse som har ålagts medlemsstaten.

58. En ingående granskning av direktiv 92/80 ger vid handen att detta inte har *till ändamål* att tillförsäkra enskilda rättigheter, i detta fall rätten att inte påföras en alltför hög punktskatt på cigariller.

59. Direktivets tredje, fjärde och femte övervägande har nämligen följande lydelse:

"För att den *inre marknaden* skall kunna införas den 1 januari 1993 är det nödvändigt att införa minimipunktskatter för andra tobaksvaror än cigaretter.

En harmoniserad skattenivå bör införas för alla produkter som hör till samma grupp av tobaksvaror.

För att uppnå en *inre marknad* är det lämpligast att den gemensamma lägsta punktskatt som fastställs uttrycks som en procentsats eller som ett belopp per kilogram eller för ett givet antal." [15]

60. Enligt artikel 3 i direktivet motsvarar denna "gemensamma lägsta punktskatt" för cigarrer och cigariller minst 5 procent av detaljhandelspriset inklusive samtliga skatter eller 7 ecu per 1 000 stycken eller 7 ecu per kilogram.

61. Jag vill än en gång erinra om att rådet i övervägandena till grunddirektivet, det vill säga direktiv 72/464, som har kompletterats av direktiv 92/80, har förklarat följande: "Fördragets syfte är att upprätta en ekonomisk union inom vilken det råder sund konkurrens och vars egenskaper liknar en hemmamarknads. Vad beträffar tobaksvaror kan detta mål uppnås endast under förutsättning att medlemsstaternas uttag av skatter som påverkar konsumtionen av varor inom denna sektor inte snedvrider konkurrensbetingelserna och inte hindrar varornas fria rörlighet inom gemenskapen."

14 — Se särskilt dom av den 23 februari 1994 i mål C-236/92, Comitato di coordinamento per la difesa della Cava m.fl. (REG 1994, s. I-483), av den 29 maj 1997 i mål C-389/95, Klattner (REG 1997, s. I-2719) och av den 17 september 1996 i de förenade målen C-246/94—C-249/94, Cooperativa Agricola Zootecnica S. Antonio m.fl. (REG 1996, s. I-4373).

15 — Min kursivering.

62. Det är således otvistigt att gemenskapsrätten på detta område syftar till att undvika den snedvridning av konkurrensvillkoren som en särskilt låg beskattning av tobak i vissa stater skulle kunna leda till. Vad särskilt gäller cigariller medger direktiv 92/80 att medlemsstaterna fastställer en högre punktskatt än den föreskrivna "gemensamma lägsta punktskatten".

63. Det kan emellertid förekomma att ett direktiv, utan att ha "till ändamål" att uttryckligen tillförsäkra enskilda rättigheter, ålägger medlemsstaterna ovillkorliga förpliktelser som är så precisa att det framgår att de genom sitt innehåll fastställer rättigheter för enskilda, [16] till exempel rätten att påföras en viss skatt i stället för en annan.

64. Så var fallet när det gäller de bestämmelser som EG-domstolen prövade i domen i det tidigare nämnda målet Fantask m.fl., vilken har åberopats av kommissionen. I detta mål konstaterade EG-domstolen följande:

"Såsom framgår av ingressen är syftet med direktivet att främja den fria rörligheten för kapital som anses väsentlig för inrättandet av en ekonomisk union med egenskaper som de hos en inre marknad. Fullföljandet av ett sådant ändamål förutsätter — vad beträffar beskattningen av kapitalanskaffning — att de indirekta skatter avskaffas som dittills gällt i medlemsstaterna och att det i stället för dem tillämpas en engångsskatt som är *lika hög* [17] i alla medlemsstater inom den gemensamma marknaden" (se punkt 13 i domen).

65. Det står klart att detta direktiv ger enskilda rätt att inte påföras annan skatt vad beträffar kapitalanskaffning än skatter på kapitaltillskott eller skatter av avgiftskaraktär som direktivet undantagsvis tillåter. Det är därför inte förvånande att EG-domstolen i denna dom har uttalat att detta *förbud* [18] och även undantaget från detta förbud är tillräckligt ovillkorliga och precisa för att enskilda skall kunna åberopa dem vid nationell domstol gentemot en bestämmelse i nationell rätt som strider mot detta direktiv. [19]

66. I detta fall har Brinkmann i huvudsak anfört att bolaget "på grund av bestämmelsen om en lägsta skatt har betalat mer i punktskatt än vad det rätteligen skulle ha gjort". [20]

16 — Se dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker (REG 1982, s. 53; svensk specialutgåva, volym 6, s. 285), punkt 25.

17 — Min kursivering.

18 — Min kursivering.

19 — Se domen i det ovannämnda målet Fantask m.fl., punkt 55.

20 — Se punkt 24 *in fine* i Brinkmanns yttrande.

67. En prövning skall således ske av huruvida direktiv 92/80 är tillräckligt precist för att medge en sådan slutsats. Enligt EG-domstolens rättspraxis "är en bestämmelse tillräckligt precis för att kunna åberopas av enskild och tillämpas av en domstol när det genom den på ett klart sätt föreskrivs en skyldighet". [21]

68. I detta fall är frågan således om man av ordalydelsen i artikel 3.1 tredje strecksatsen, enligt vilken den blandade punktskatten innehåller "en värdedel och en specifik del", kan dra slutsatsen att den enskilde påförs högre punktskatt än vad som rätteligen skulle ha gjorts, när

— en medlemsstat inför en specifik del, som inte påförs utöver värdeskatten utan som utgör ett lägsta belopp i förhållande till värdeskatten,

— och denna specifika del innebär en högre beskattning av mindre dyra cigariller än värdeskatten.

69. Denna fråga måste besvaras nekande, eftersom man inte "på grundval av enbart direktivet" [22] kan fastställa vad som rättsligt sett utgör en tillåten beskattningsnivå. Såsom ovan har visats föreskriver direktiv 92/80 endast en "gemensam lägsta punktskatt" och inte någon högsta punktskatt.

70. Således medger artikel 3 att Förbundsrepubliken Tyskland påför samtliga cigariller en värdeskatt som överstiger 5 procent eller en specifik punktskatt på mer än 3,1 pfennig per styck. Den medger även att en medlemsstat påför en punktskatt som utgörs av såväl en specifik del om 3,1 pfennig per styck eller mer som en värdedel om 5 procent eller mer.

71. Eftersom den klagande vid den nationella domstolen vänder sig mot storleken på den punktskatt som den påförts, utan att någon högsta tillåtna nivå kan härledas ur direktiv 92/80, saknar det betydelse om skatten har beräknats med hjälp av en direkt tillämpning av en viss värdeskatt eller specifik skatt, eller med hjälp av en, i direktivet inte föreskriven, särskild beskattningsmetod i form av en "minimibeskattning".

72. Sammanfattningsvis kan det konstateras att eftersom det genom artikel 3 i direktiv 92/80 inrättade regelverket inte

21 — Se domen i det ovannämnda målet Comitato di coordinamento per la difesa della Cava m.fl.

22 — Se domen i målet Faccini Dori, punkt 28.

har något "tak", är det inte tillräckligt precist för att kunna tillförsäkra enskilda rättigheter vad gäller skattenivån.

73. Bestämmelsen är endast precis vad gäller den undre gräns vilken punktskatterna inte får understiga. Denna undre gräns har emellertid inte ifrågasatts av Brinkmann.

74. Innebär detta att Brinkmann, om man bortser från skattenivån, i den nationella domstolen i vart fall kan åberopa rätten att endast beskattas enligt en av de tre valmöjligheter vad gäller beskattningsmetod som ges i artikel 3.1?

75. Kommissionen har nämligen i sitt förslag till svar angett att artikel 3.1 "tillförsäkrar enskilda rätten att i nationell domstol åberopa rättigheten att bli beskattad antingen med en värdeskatt eller med en specifik skatt eller med en blandning av båda delarna i enlighet med denna bestämmelse".

76. Detta resonemang leder till slutsatsen att Förbundsrepubliken Tyskland på den tiden införde en fjärde typ av beskattning, vilken inte föreskrivs i direktiv 92/80, och vilken den nationella domstolen borde vägra tillämpa. Detta skulle i sin tur leda till att cigariller undantogs från varje form av punktskatt under den omtvistade perioden, vilket emellertid skulle strida mot ändamålet med direktiv 92/80, nämligen att säkerställa en lägsta punktskatt på cigariller. Brinkmann och kommissionen har heller inte yrkat att den nationella domstolen skall följa denna linje.

77. De anser däremot att den nationella domstolen vid beräkningen av skatten helt enkelt skall bortse ifrån "minimibeskattningen".

78. De stödjer sig härvidlag på domen i det ovannämnda målet Fantask m.fl. I denna dom uttalade EG-domstolen att "[e]n avgift vars storlek ökar direkt och utan begränsningar i förhållande till det tecknade nominella kapitalet kan *på grund av sin beskaffenhet*[23] inte anses utgöra en avgift av vederlagskaraktär i den mening som avses i direktivet [69/335]". EG-domstolen har därav dragit slutsatsen att de påförda avgifterna måste återbetalas, till den del de inte motsvaras av verkliga registreringskostnader, om än schablonmässigt beräknande utifrån en genomsnittskostnad.

23 — Min kursivering.

79. I detta fall rör det sig dock om helt andra förhållanden. Den omtvistade specifika delen är inte på grund av sin beskaffenhet oförenlig med den gemenskapsrättsliga bestämmelsen i fråga, eftersom den uttryckligen är tillåten om den tillämpas ensam eller tillsammans med en värdeskatt.

80. Slutligen anser jag att Brinkmanns och kommissionens tes skall tillbakavisas av ett annat, enligt min mening avgörande, skäl. Till grund för denna tes ligger nämligen resonemanget att medlemsstaternas skyldighet att välja en av de i direktiv 92/80 tre föreskrivna beskattningsmetoderna — att sådan skyldighet föreligger har visat sig vid prövningen av den första tolkningsfrågan — automatiskt tillförsäkrar enskilda en rätt att inte beskattas på annat sätt än enligt en av dessa tre metoder.

81. I och med att man fastställer ett absolut samband mellan en skyldighet och en rättighet underlåter man helt och hållet, och enligt min mening felaktigt, att beakta att det, för att det skall föreligga en verklig rättighet, det vill säga en rättighet som går att åberopa i domstol, är nödvändigt att den domstol i vilken rättigheten görs gällande också kan konkretisera den.

82. När det gäller Brinkmanns rätt att bli beskattad enligt en av de metoder som föreskrivs i direktiv 92/80 är det svårt att se hur den nationella domstolen skulle kunna konkretisera denna utan att besluta vilken metod som skall tillämpas.

83. Detta beslut ankommer i princip inte på den nationella domstolen, eftersom direktiv 92/80 överlåter åt den nationella lagstiftaren att fritt göra ett val. Häremot kan inte invändas att domstolen bland de tre möjliga metoderna skulle kunna finna den som den nationella lagstiftaren avsett att tillämpa, eftersom den senare, felaktigt, inte har valt någon av dessa. Dessutom vore det enligt min mening riskabelt att ge sken av att, med den grad av säkerhet som krävs av en domstol för att kunna slita den till domstolen hänskjutna tvisten, kunna identifiera den beskattningsmetod som har störst likheter med den beskattningsmetod som införts genom TabStG.

84. Eftersom domstolen således inte kan överblicka vad medlemsstatens skyldighet att välja en av de tre tillåtna beskattningsmetoderna har för motsvarighet för de enskilda, har den gemenskapsrättsliga lagstiftaren, enligt min mening, inte heller skapat någon rättighet som kan åberopas av enskilda.

85. Kommissionens och Brinkmanns tes att den nationella domstolen helt enkelt skall beräkna skatten med bortseende från minimibeskattningen och endast med tillämpning av värdeskatten, inger nyss nämnda betänkligheter. Förutsättningen för denna uppfattning är nämligen att den nationella domstolen, utan att överskrida sin behörighet, kan besluta att det är värdeskatteme-

toden som den nationella lagstiftaren har valt, samtidigt som den har införlivats på ett felaktigt sätt eftersom den tillämpas tillsammans med en lägsta skatt.

86. Även om det sannerligen inte ankommer på mig att uttala mig om gränserna för de nationella domstolarnas behörighet, synes detta mycket problematiskt med tanke på dels att det av den tyska lagstiftaren inrättade systemet rent konkret medför att 90 procent av cigarillerna inte beskattas med tillämpning av en värdeskatt, utan en lägsta skatt om 3,1 pfennig per styck, vilket inte kan ha undgått lagstiftaren vid införandet av de omtvistade bestämmelserna, dels att genom den tyska lagstiftningsreformen år 1998 infördes valmöjligheten att tillämpa en blandad skatt.

87. Kommissionen har, för det fall att EG-domstolen inte tillerkänner artikel 3.1 i direktiv 92/80 direkt effekt, gjort gällande att den nationella domstolen måste lämna den "icke direktivkonforma delen" av 4 § första stycket andra punkten TabStG utan avseende i enligt med den skyldighet att göra en direktivkonform tolkning som har uppkommit särskilt genom domarna i de ovannämnda målen Habermann-Beltermann, Faccini Dori och Spano m.fl.

88. EG-domstolen har, bland annat i domen i målet Faccini Dori, uttalat att den nationella domstolen vid tillämpning av nationell rätt är skyldig att "i den utsträckning det är möjligt tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och *syfte*[24] så att det *resultat*[25] som avses i direktivet uppnås och därmed agera i överensstämmelse med artikel 189 tredje stycket i fördraget".

89. Jag har emellertid ovan redan visat att *syftet* med direktiv 92/80 är att förhindra snedvridning av konkurrensen som kan följa av en alltför låg beskattning av cigariller i vissa medlemsstater, och att direktivets avsedda *resultat* är en lägsta skattenivå och inte ett skattetak.

90. Det finns inte skäl att anta att ett ytterligare syfte med direktiv 92/80 skulle var att förbjuda "minimibeskattning". Vid ändringen av direktiv 92/80 har den gemenskapsrättsliga lagstiftaren nämligen fastställt att "inget talar emot" att medlemsstaterna tillämpar denna beskattningsmetod, som således överensstämmer med systemet eller i vart fall är förenlig med detsamma.

91. Finanzgericht Düsseldorfs andra tolkningsfråga skall således besvaras med att artikel 3.1 i direktiv 92/80 inte utgör en

24 — Min kursivering.
25 — Min kursivering.

tillräckligt precis bestämmelse för att den skall kunna åberopas av enskilda i nationell domstol och förplikta en nationell domstol att inte tillämpa en i nationell lagstiftning föreskriven lägsta specifik skatt kombinerad med en värdeskatt.

Förslag till avgörande

92. Jag föreslår följaktligen att EG-domstolen besvarar Finanzgericht Düsseldorfs tolkningsfrågor på följande sätt:

1) Artikel 3.1 i rådets direktiv 92/80/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatter på andra tobaksvaror än cigaretter, i dess lydelse till och med den 31 december 1998, skall tolkas så att den utgör hinder för att en specifik lägsta skatt i kombination med en värdeskatt tas ut på cigarrer eller cigariller.

2) Artikel 3.1 i direktiv 92/80 utgör inte en tillräckligt precis bestämmelse för att den skall kunna åberopas av enskilda i nationell domstol och förplikta en nationell domstol att inte tillämpa en i nationell lagstiftning föreskriven lägsta specifik skatt kombinerad med en värdeskatt.