DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

15. juni 2000 *

I sag C-365/98,

angående en anmodning, som Finanzgericht Düsseldorf i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Brinkmann Tabakfabriken GmbH

mod

Hauptzollamt Bielefeld,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af Rådets direktiv 92/80/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af afgifterne på andre former for forarbejdet tobak end cigaretter (EFT L 316, s. 10),

har

* Processprog: tysk.

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.C. Moitinho de Almeida, og dommerne C. Gulmann, J.-P. Puissochet, V. Skouris (refererende dommer) og F. Macken,

generaladvokat: J. Mischo
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Brinkmann Tabakfabriken GmbH ved advokat A. Böhlke, Frankfurt am Main

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent E. Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, og A. Buschmann, der er udstationeret som national ekspert ved Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 11. november 1999 er afgivet mundtlige indlæg af Brinkmann Tabakfabriken GmbH og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 16. december 1999,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 5. oktober 1998, indgået til Domstolen den 12. oktober 1998, har Finanzgericht Düsseldorf i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt et præjudiciel spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets direktiv 92/80/EØF af 19. oktober 1992 om indbyrdes tilnærmelse af afgifterne på andre former for forarbejdet tobak end cigaretter (EFT L 316, s. 10, herefter »direktivet«).

2 Dette spørgsmål er blevet rejst under en tvist mellem Brinkmann Tabakfabriken GmbH (herefter »Brinkmann«) og Hauptzollamt Bielefeld (hovedtoldkontoret i Bielefeld, herefter »Hauptzollamt«) om sidstnævntes afslag på at fastsætte afgiften for tobaksvarer, beregnet i henhold til § 4, stk. 1, nr. 2, i Tabaksteuergesetz (den tyske lov om tobaksafgifter, BGBl. 1992 I, s. 2150) i den version, der var gældende fra den 1. januar 1993 til den 31. maj 1998 (herefter »TabStG«), uden at anvende den i denne bestemmelse fastsatte minimumsafgift, jf. direktivets artikel 3, stk. 1.

Relevante retsregler

Fællesskabsbestemmelserne

3 Direktivet, som er udstedt i henhold til EF-traktatens artikel 99 (nu artikel 93 EF), fastsætter generelle minimumspunktafgifter for andre former for forarbejdet tobak end cigaretter.

4 Ifølge femte betragtning til direktivet er det »med henblik på at gennemføre det indre marked... mest hensigtsmæssigt at fastsætte en samlet minimumsafgift udtrykt som procentsats eller i beløb pr. kg eller pr. antal stk.«.

5 Direktivets artikel 1 bestemmer følgende:

»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

b) finskåren tobak til rulning af cigaretter

c) anden røgtobak.«

6 Direktivets artikel 3 bestemmer følgende:

»1. 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

— for finskåren røgtobak til rulning af cigaretter: 30% af detailsalgsprisen, inkl. alle afgifter, eller 20 ECU pr. kg

— for anden røgtobak: 20% af detailsalgsprisen, inkl. alle afgifter, eller 15 ECU pr. kg.

2. 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.

3. ...«

7 Direktivets artikel 6, stk. 1, bestemmer, at »medlemsstaterne sætter de nødvendige love og administrative bestemmelser i kraft for at efterkomme dette direktiv senest den 31. december 1992«.

De nationale bestemmelser

8 § 4, stk. 1, nr. 2, i TabStG lyder således:

»Afgiften andrager:

...

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

...«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 Brinkmann, der driver en tobaksfabrik, producerer bl.a. cigarillos af typen »Steckzigarillos« (halvfærdige cigarillos). I forbindelse med fremstillingen af disse har Brinkmann i 1996 og 1997 forskriftsmæssigt indgivet afgiftsangivelser, hvori selskabet selv foretog beregningen af afgiften på tobaksvarerne.

10 Selskabet indgav samtidig med disse afgiftsangivelser hver gang klage med begæring om, at Hauptzollamt fastsatte afgiften for tobaksvarerne beregnet efter

TabStG's § 4, stk. 1, nr. 2, uden at anvende minimumsafgiften på 3,1 Pf (0,031 DEM), hvorved selskabet henviste til direktivets artikel 3, stk. 1.

11 Da Hauptzollamt ikke tog disse klager til følge, anlagde Brinkmann sag ved Finanzgericht.

12 Såvel under den administrative klagesag som under sagen for Finanzgericht har Brinkmann anført, at TabStG's § 4, stk. 1, nr. 2, er en urigtig gennemførelse af direktivet, da dette ikke foreskriver en minimumsafgift som yderligere afgiftselement. Da direktivets artikel 3 desuden indholdsmæssigt er ubetinget og tillige tilstrækkeligt præcist affattet, har den direkte virkning. Hauptzollamt er ifølge Brinkmann derfor forpligtet til at beregne tobaksafgiften for cigarillos under anvendelse af direktivets artikel 3, stk. 1, uden fastsættelse af en minimumsafgift.

13 Heroverfor har Hauptzollamt gjort gældende, at selv om det er rigtigt, at direktivet ikke foreskriver en national minimumsafgiftssats for cigarer og cigarillos, følger det dog ikke nødvendigvis heraf, at den nationale lovgiver har gennemført direktivet urigtigt. Ganske vist er den afgiftssats, der er fastsat ved TabStG's § 4, stk. 1, nr. 2, ifølge Hauptzollamt ikke helt i overensstemmelse med direktivets struktur, men dette har ingen væsentlig betydning for de tobaksafgiftspligtige (herefter »de afgiftspligtige«). Direktivets indhold giver hver enkelt medlemsstat et vist spillerum ved afgørelsen af detailspørgsmål, og TabStG's § 4, stk. 1, nr. 2, ligger inden for dette spillerum.

14 Hauptzollamt har i øvrigt anført, at på grund af de forskellige alternative løsninger for beskatning af tobaksvarer — bortset fra cigaretter — som hjemles i direktivet, har dette ikke direkte virkning.

15 Finanzgericht er for det første af den opfattelse, at TabStG's § 4, stk. 1, nr. 2, ikke er en ukorrekt gennemførelse af direktivet. Ifølge Finanzgericht kan der som hovedregel kun være tale om ukorrekt gennemførelse, når den nationale lovgivning i materielretlig henseende er i strid med direktivet, således at der for de berørte opstår betydelige ulemper. Men dette er ikke tilfældet her.

16 Desuden kan afgiftsformlen »5% af detailsalgsprisen, dog mindst... 3,1 Pf pr. stk.« også udtrykkes på følgende måde: »Afgiften for cigarer og cigarillos med en detailsalgspris under 62 Pf andrager 3,1 Pf pr. stk., i øvrigt andrager den 5% af detailsalgsprisen.« Efter denne fortolkning af den pågældende nationale bestemmelse anvendes værdiafgiften og den specifikke afgift ikke kumulativt, men alternativt.

17 Desuden bringer formuleringen af TabStG's § 4, stk. 1, nr. 2, blot den afgiftsmæssige vægtning til udtryk, for i Tyskland er ca. 90% af cigarer og cigarillos pålagt den specifikke afgiftssats på 3,1 Pf. Det følger heraf, at afgiften på cigarer og cigarillos i virkeligheden næsten udelukkende er en styk-afgift.

18 Finanzgericht bemærker dernæst, at Forbundsrepublikken Tyskland under alle omstændigheder i mellemtiden har bragt den formelle tilsidesættelse af direktivet til ophør ved den 26. maj 1998 at vedtage Zweites Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen (den anden lov om ændring af lovene om forbrugsafgifter, BGBl. 1998 I, s. 1121). Ifølge denne lov fastsættes afgiftssatsen for cigarer og cigarillos fra den 1. juni 1998 i den nye version af TabStG's § 4, stk. 1, nr. 2, til 2,6 Pf pr. stk. og til 1% af detailsalgsprisen.

19 Endelig er Finanzgericht af den opfattelse, at direktivet ikke har direkte virkning, da dets artikel 3, stk. 1, giver flere muligheder for afgiftsopkrævning for cigarer og cigarillos.

20 Da Finanzgericht Düsseldorf imidlertid fortsat finder det tvivlsomt, om direktivet er blevet gennemført korrekt, har den besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende 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?«

Det præjudicielle spørgsmål

21 Det forelagte spørgsmål må forstås således, at det omfatter to dele, hvoraf den første vedrører fortolkningen af direktivets artikel 3, stk. 1, og den anden spørgsmålet, om denne bestemmelse eventuelt kan tillægges direkte virkning.

Det præjudicielle spørgsmåls første del

22 Med første del af sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret fastslået, om direktivets artikel 3, stk. 1, er til hinder for opkrævning af en afgift på cigarer eller cigarillos beregnet efter værdien, idet den dog ikke kan være under et vist minimumsbeløb, således som det bestemmes i TabStG's § 4, stk. 1, nr. 2.

23 Indledningsvis bemærkes, at direktivets artikel 3, stk. 1, fastsætter tre former for afgiftsopkrævning, nemlig en værdiafgift, en specifik afgift efter mængde og en blandet afgift, der indeholder et værdielement og et specifikt element.

24 Da det er åbenbart, at en afgift som den, der er fastsat i TabStG's § 4, stk. 1, nr. 2, ikke hører til de to førstnævnte kategorier, må det undersøges, om den kan anses for en blandet punktafgift i direktivets forstand.

25 I denne forbindelse må det nødvendigvis fastslås, som det fremgår af ordlyden af direktivets artikel 3, stk. 1, at den i denne bestemmelse omhandlede blandede

punktafgift indebærer kumulativ anvendelse af et værdielement og af et specifikt element, således at summen af disse to elementer udgør punktafgiftens størrelse.

26 Som den forelæggende ret imidlertid med rette har bemærket, medfører en afgift som den, der fastsættes i TabStG's § 4, stk. 1, nr. 2, og som beregnes efter værdien, idet den dog ikke kan være under et vist minimumsbeløb, at der anvendes en specifik afgift for varer, der ikke overstiger en bestemt pris, og en værdiafgift for varer, der overstiger denne pris. Efter denne ordning anvendes de to former for afgiftsopkrævning ikke kumulativt, men alternativt afhængig af en pristærskel.

27 En teknik som den, den tyske lovgiver har valgt, adskiller sig følgelig klart fra den blandede punktafgift, der er fastsat i direktivets artikel 3, stk. 1, og er derfor en form for afgiftsopkrævning, der ikke har hjemmel i denne bestemmelse.

28 Det skal tilføjes, at den omstændighed, at den af den tyske lovgiver valgte form for afgiftsopkrævning ikke medfører betydelige ulemper for de afgiftspligtige, som fremhævet af den nationale domstol, er uden betydning for den fortolkning af direktivets artikel 3, stk. 1, som fremgår af nærværende doms præmis 25, 26 og 27.

29 Under disse omstændigheder må første del af det præjudicielle spørgsmål besvares med, at direktivets artikel 3, stk. 1, skal fortolkes således, at den er til hinder for, at der opkræves en afgift på cigarer eller cigarillos, som beregnes efter værdien, og som ikke kan være under et vist minimumsbeløb.

Det præjudicielle spørgsmåls anden del

30 Den forelæggende rets spørgsmåls anden del går nærmere bestemt ud på, om direktivets artikel 3, stk. 1, giver den afgiftspligtige ret til at påberåbe sig bestemmelsen for en national domstol for at undgå anvendelse over for ham af det eneste element i det afgiftssystem, han er blevet beskattet efter, som han finder er i strid med direktivet, som f.eks. den specifikke minimumsafgift, der anvendes i Tyskland for cigarer og cigarillos, og følgelig ret til at blive pålagt afgift i overensstemmelse med direktivet.

31 I denne forbindelse bemærkes for det første, at direktivets artikel 3, stk. 1, giver medlemsstaterne et vist skøn ved at overlade dem valget mellem tre forskellige former for afgiftsopkrævning.

32 For det andet bemærkes, at det ifølge Domstolens praksis er uforeneligt med den bindende virkning, som EF-traktatens artikel 189 (nu artikel 249 EF) tillægger direktivet, principielt at udelukke, at den forpligtelse, som det pålægger, kan påberåbes af de berørte personer. Især i de tilfælde, hvor fællesskabsmyndighederne ved et direktiv har pålagt medlemsstaterne en bestemt fremgangsmåde, ville den effektive virkning af en sådan retsakt formindskes, såfremt borgerne var forhindret i at påberåbe sig den under retssager og de nationale domstole i at tage den i betragtning som en del af fællesskabsretten for at efterprøve, om den nationale lovgiver under udøvelse af det valg, som tilkommer lovgiver med hensyn til form og midler for direktivets gennemførelse, har holdt sig inden for de i direktivet afstukne grænser for skønnet (jf. dom af 1.2.1977, sag 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, Sml. s. 113, præmis 22, 23 og 24, af 24.10.1996, sag C-72/95, Kraaijeveld m.fl., Sml. I, s. 5403, præmis 56, og af 16.9.1999, sag C-435/97, WWF m.fl., Sml. I, s. 5613, præmis 69).

33 Da den tyske lovgiver i dette tilfælde, som det er fastslået i nærværende doms præmis 27, har valgt en form for afgiftsopkrævning, der ikke er hjemmel til i direktivets artikel 3, stk. 1, kan en afgiftspligtig påberåbe sig denne bestemmelse

for at udelukke anvendelse over for ham af denne form for afgiftsopkrævning, som ligger uden for det skøn, der er overladt den nationale lovgiver.

34 I denne forbindelse er Brinkmann og Kommissionen af den opfattelse, at spørgsmålet om direkte virkning kun opstår med hensyn til den minimumsafgift, der anvendes i Tyskland, og at direktivets artikel 3, stk. 1, på dette punkt er ubetinget og tilstrækkeligt præcist, fordi det intet indeholder om en minimumsafgift som led i værdiafgiften. De mener derfor, at denne bestemmelse giver de afgiftspligtige ret til at påberåbe sig den for at udelukke anvendelse over for dem af minimumsafgiften alene.

35 Denne opfattelse kan ikke lægges til grund, idet den forudsætter, at det element, der vedrører anvendelse af en specifik afgift, betragtes som et særskilt led i den form for afgiftsopkrævning, som den tyske lovgiver har valgt.

36 For det første fremgår det nemlig af nærværende doms præmis 27, at det ikke er den specifikke minimumsafgift særskilt betragtet, men den form for afgiftsopkrævning i sin helhed, som den tyske lovgiver har valgt, der går ud over grænserne for det skøn, der er overladt ved direktivets artikel 3, stk. 1.

37 For det andet bemærkes, at såfremt det blev antaget, at den afgiftspligtige kan påberåbe sig direktivets artikel 3, stk. 1, alene for at udelukke anvendelse af den specifikke minimumsafgift, ville det herved for så vidt angår nærværende sag være forudsat, at direktivets artikel 3, stk. 1, for den afgiftspligtige skaber en ret til at blive pålagt afgift efter værdiafgiftsordningen.

38 Imidlertid er værdiafgiftsordningen kun en af de valgmuligheder, der er fastsat i direktivet, og direktivet kan følgelig ikke fortolkes således, at det pålægges nationale domstole at sætte sig i den nationale lovgivers sted, idet det alene tilkommer lovgiver at vælge den afgiftsform, som denne finder hensigtsmæssig, inden for de i direktivets artikel 3, stk. 1, fastsatte rammer.

39 Det følger heraf, at denne bestemmelse ikke i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede giver de afgiftspligtige ret til at påberåbe sig den for en national domstol for at udelukke anvendelse over for dem af den specifikke minimumsafgift alene, således at de kun pålægges en afgift beregnet efter værdi.

40 Imidlertid bemærkes, at ifølge fast retspraksis påhviler den pligt for medlemsstaterne, der følger af et direktiv, til at virkeliggøre dets mål, og pligten i medfør af EF-traktatens artikel 5 (nu artikel 10 EF) til at træffe alle almindelige eller særlige foranstaltninger til at sikre opfyldelsen af denne pligt, alle myndighederne i medlemsstaterne, herunder også domstolene inden for deres kompetence (dom af 10.4.1984, sag 14/83, Von Colson og Kamann, Sml. s. 1891, præmis 26, af 13.11.1990, sag C-106/89, Marleasing, Sml. I, s. 4135, præmis 8, og af 14.7.1994, sag C-91/92, Faccini Dori, Sml. I, s. 3325, præmis 26). Ved anvendelsen af nationale retsforskrifter, hvad enten de er ældre eller yngre end direktivet, er den nationale domstol forpligtet til i videst muligt omfang at fortolke dem i lyset af direktivets ordlyd og formål og at fremkalde det med direktivet tilsigtede resultat, og således handle i overensstemmelse med traktatens artikel 189, stk. 3 (dommen i Marleasing-sagen, præmis 8, dom af 16.12.1993, sag C-334/92, Wagner Miret, Sml. I, s. 6911, præmis 20, og Faccini Dori-dommen, præmis 26).

41 På baggrund af de foregående betragtninger i deres helhed skal det præjudicielle spørgsmåls anden del besvares således, at direktivets artikel 3, stk. 1, ikke giver en afgiftspligtig, der er pålagt en afgift på cigarer eller cigarillos, som beregnes efter værdien, og som ikke kan være under et vist minimumsbeløb, ret til at påberåbe sig denne bestemmelse for en national domstol for alene at udelukke anvendelse over for ham af den del af afgiftsordningen, der vedrører opkræv-

ningen af den specifikke minimumsafgift, således at han kun pålægges en afgift beregnet efter værdi.

Den nationale domstol er dog ved anvendelsen af nationale forskrifter, hvad enten de er ældre eller yngre end et direktiv, forpligtet til i videst muligt omfang at fortolke dem i lyset af direktivets ordlyd og formål.

Sagens omkostninger

42 De udgifter, der er afholdt af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Finanzgericht Düsseldorf ved kendelse af 5. oktober 1998, for ret:

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 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at der opkræves en afgift på cigarer eller cigarillos, som beregnes efter værdien, og som ikke kan være under et vist minimumsbeløb.

2) Artikel 3, stk. 1, i direktiv 92/80 giver ikke en afgiftspligtig, der er pålagt en afgift på cigarer eller cigarillos, som beregnes efter værdien, og som ikke kan være under et vist minimumsbeløb, ret til at påberåbe sig denne bestemmelse for en national domstol for alene at udelukke anvendelse over for ham af den del af afgiftsordningen, der vedrører opkrævningen af den specifikke minimumsafgift, således at han kun pålægges en afgift beregnet efter værdi.

Den nationale domstol er dog ved anvendelsen af nationale retsforskrifter, hvad enten de er ældre eller yngre end et direktiv, forpligtet til i videst muligt omfang at fortolke dem i lyset af direktivets ordlyd og formål.

Moitinho de Almeida Gulmann Puissochet

Skouris Macken

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 15. juni 2000.

R. Grass

Justitssekretær

J.C. Moitinho de Almeida

Formand for Sjette Afdeling