DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 15 juni 2000 *

I mål C-365/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Finanzgericht Düsseldorf, att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Brinkmann Tabakfabriken GmbH

och

Hauptzollamt Bielefeld,

angående tolkningen av rådets direktiv 92/80/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatter på andra tobaksvaror än cigaretter (EGT L 316, s. 10; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 89),

meddelar

* Rättegångsspråk: tyska.

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.C. Moitinho de Almeida, samt domarna C. Gulmann, J.-P. Puissochet, V. Skouris (referent) och F. Macken,

generaladvokat: J. Mischo,
justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Brinkmann Tabakfabriken GmbH, genom advokaten A. Böhlke, Frankfurt am Main,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren E. Traversa, rättstjänsten, och A. Buschmann, nationell tjänsteman med förordnande vid rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 11 november 1999 av: Brinkmann Tabakfabriken GmbH och kommissionen

och efter att den 16 december 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Finanzgericht Düsseldorf har genom beslut av den 5 oktober 1998, som inkom till domstolens kansli den 12 oktober 1998, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt en fråga om tolkningen av rådets direktiv 92/80/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatter på andra tobaksvaror än cigaretter (EGT L 316, s. 10, svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 89, nedan kallat direktivet).

2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan Brinkmann Tabakfabriken GmbH (nedan kallat Brinkmann) och Hauptzollamt Bielefeld (tullmyndigheten i Bielefeld, nedan kallad Hauptzollamt) med anledning av att Hauptzollamt vägrat att med hänsyn till artikel 3.1 i direktivet fastställa tobaksskatten, som beräknas enligt 4 § första stycket andra punkten i Tabaksteuergesetz (tobaksskattelagen, *BGBl.* 1992 I, s. 2150), i den lydelse som var i kraft från den 1 januari 1993 till den 31 maj 1998 (nedan kallad TabStG), utan att pålägga den lägsta skatt som föreskrivs i denna bestämmelse.

Tillämpliga bestämmelser

Den gemenskapsrättsliga lagstiftningen

3 Direktivet antogs med stöd av artikel 99 i EG-fördraget (nu artikel 93 EG) och fastställer allmänna lägsta punktskatter för andra tobaksvaror än cigaretter.

4 I femte övervägandet i direktivet anges följande: "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."

5 I artikel 1 i direktivet föreskrivs följande:

"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,

b) finskuren tobak för rullning av cigaretter,

c) annan röktobak."

I artikel 3 i direktivet föreskrivs följande:

"1. 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 % av detaljhandelspriset, inklusive alla skatter, eller 7 ecu per 1000 stycken eller per kilogram,

— finskuren piptobak avsedd för rullning av cigaretter: 30 % av detaljhandelspriset, inklusive alla skatter, eller 20 ecu per kilogram,

— andra slag av röktobak: 20 % av detaljhandelspriset, inklusive alla skatter, eller 15 ecu per kilogram.

2. 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.

3. ..."

7 I artikel 6.1 i direktivet föreskrivs att "[m]edlemsstaterna skall sätta i kraft de lagar som är nödvändiga för att följa detta direktiv före utgången av år 1992".

Den nationella lagstiftningen

8 4 § första stycket andra punkten TabStG har följande lydelse:

"Skatten

...

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

..."

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

9 Brinkmann har en tobaksfabrik och producerar bland annat munstyckscigariller (Steckzigarillos). För produktionen av dessa cigariller lämnade företaget under åren 1996 och 1997 skattedeklarationer i vilka man själv räknade ut tobaksskatten.

10 Varje gång anförde företaget samtidigt klagomål hos Hauptzollamt mot skattedeklarationerna med begäran om att denna myndighet, med hänsyn till

artikel 3.1 i direktivet, skulle fastställa tobaksskatten, som beräknas enligt 4 § första stycket andra punkten TabStG, utan att pålägga den lägsta skatten på 3,1 pfennig (0,031 DEM).

11 Hauptzollamt avslog Brinkmanns klagomål och företaget väckte därför talan vid Finanzgericht.

12 Såväl under det administrativa förfarandet som under domstolsprocessen vid Finanzgericht har Brinkmann hävdat att direktivet på ett felaktigt sätt har införlivats med nationell rätt genom 4 § första stycket andra punkten TabStG, eftersom någon lägsta skatt inte föreskrivs i direktivet såsom ytterligare beskattning. Eftersom artikel 3 i direktivet därutöver innehållsmässigt är ovillkorlig och även är tillräckligt precis har den direkt effekt. Hauptzollamt är därför med tillämpning av artikel 3.1 i direktivet skyldig att fastställa tobaksskatten för cigariller utan att pålägga en lägsta skatt.

13 Mot detta har Hauptzollamt anfört att det visserligen är riktigt att det inte föreskrivs någon nationell lägsta skattesats för cigarrer och cigariller i direktivet. Av detta följer dock inte nödvändigtvis att den nationella lagstiftaren har införlivat direktivet med nationell rätt på ett felaktigt sätt. Den i 4 § första stycket andra punkten TabStG fastställda skatteskalan motsvarar visserligen inte helt och hållet direktivets struktur, men enligt Hauptzollamt har detta inte några märkbara följder för den tobaksskattskyldige (nedan kallad den skattskyldige). Direktivets innehåll ger de enskilda medlemsstaterna ett visst handlingsutrymme i enskilda frågor och 4 § första stycket andra punkten TabStG ligger inom gränsen för handlingsutrymmet.

14 Hauptzollamt har vidare hävdat att direktivet saknar direkt effekt, med hänsyn till de många alternativ som föreskrivs i direktivet vad gäller beskattning av tobaksvaror, med undantag för cigaretter.

15 Finanzgericht anser att direktivet inte har införlivats med nationell rätt på ett felaktigt sätt genom 4 § första stycket andra punkten TabStG. Den anser att ett felaktigt införlivande i regel endast föreligger om den nationella lagen i materiellt hänseende strider mot direktivet och detta leder till avsevärda nackdelar för de berörda personerna. Så är emellertid inte fallet här.

16 Formuleringen "5 procent av detaljhandelspriset, dock minst... 3,1 pfennig per styck" vad gäller beskattningen skulle även kunna uttryckas på följande sätt: "Skatten för cigarrer och cigariller med ett detaljhandelspris på mindre än 62 pfennig skall uppgå till 3,1 pfennig per styck. I övrigt skall denna skatt uppgå till 5 procent av detaljhandelspriset." Enligt denna tolkning av den nationella bestämmelsen skulle värdeskatten och den specifika skatten inte tillämpas kumulativt utan alternativt.

17 Formuleringen i 4 § första stycket andra punkten TabStG visar endast den skattemässiga avvägning som gjorts, eftersom närmare 90 procent av cigarrerna och cigarillerna i Tyskland omfattas av den specifika skattesatsen på 3,1 pfennig. Av detta följer att beskattningen av cigarrer och cigariller i själva verket nästan uteslutande är en styckebeskattning.

18 Finanzgericht har även påpekat att Förbundsrepubliken Tyskland under tiden har undanröjt det formella fördragsbrottet vad gäller direktivet genom att den 26 maj 1998 anta Zweites Gesetz zur Änderung der Verbrauchsteuergesetzen (andra lagen om ändring av punktskattelagarna, *BGBl.* 1998 I, s. 1121). Enligt denna lag uppgår från den 1 juni 1998 skattesatsen för cigarrer och cigariller enligt 4 § första stycket andra punkten TabStG, i dess nya lydelse, till 2,6 pfennig per styck och till 1 procent av detaljhandelspriset.

19 Finanzgericht anser slutligen att direktivet inte har direkt effekt, eftersom det i artikel 3.1 föreskrivs flera olika möjliga sätt att beskatta cigarrer och cigariller.

20 Finanzgericht Düsseldorf anser emellertid att det fortfarande är tveksamt huruvida direktivet har införlivats med nationell rätt på ett korrekt sätt, och den har därför beslutat att förklara målet vilande och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

"Utgör 4 § första stycket andra punkten i 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?"

Tolkningsfrågan

21 Tolkningsfrågan skall förstås som att den består av två delar. Den första delen avser tolkningen av artikel 3.1 i direktivet och den andra delen avser huruvida denna bestämmelse eventuellt skall anses ha direkt effekt.

Tolkningsfrågans första del

22 Frågans första del avser huruvida artikel 3.1 i direktivet utgör hinder för att en värdeskatt som inte får understiga ett lägsta belopp tas ut på cigarrer och cigariller, såsom föreskrivs i 4 § första stycket andra punkten TabStG.

23 Inledningsvis erinrar domstolen om att det i artikel 3.1 i direktivet föreskrivs tre olika beskattningsmetoder, nämligen en värdeskatt, en specifik kvantitetsrelaterad skatt samt en blandning av båda metoderna, som kombinerar en värdedel och en specifik del.

24 Det är uppenbart att en sådan skatt som föreskrivs i 4 § första stycket andra punkten TabStG inte tillhör de två första kategorierna, och det skall därför undersökas om den kan anses utgöra en blandning av båda delarna i den mening som avses i direktivet.

25 Det framgår av ordalydelsen i artikel 3.1 i direktivet att den punktskatt som är en blandning av båda delarna, och som anges i denna bestämmelse, innebär att en

värdedel och en specifik del tillämpas kumulativt. Detta medför att punktskatten utgör det sammanlagda beloppet av dessa två delar.

26 Den nationella domstolen har mycket riktigt påpekat att en sådan skatt som den som föreskrivs i 4 § första stycket andra punkten TabStG — vilken beräknas utifrån värdet men inte får understiga ett lägsta belopp — medför att en specifik skatt tillämpas på de produkter vars pris inte överstiger en viss nivå, och att en värdeskatt tillämpas på de produkter som åsatts ett högre pris. Enligt denna metod tillämpas de båda beskattningsmetoderna inte kumulativt, utan alternativt med hänsyn till ett lägsta pris.

27 Den metod som den tyska lagstiftaren har valt skiljer sig således helt klart från den punktskatt som utgör en blandning av båda delarna som föreskrivs i artikel 3.1 i direktivet. Denna beskattningsmetod föreskrivs följaktligen inte i direktivet.

28 Den omständigheten att den beskattningsmetod som den tyska lagstiftaren har valt inte medför några avsevärda nackdelar för den skattskyldige, vilket den nationella domstolen har framhållit, påverkar inte den tolkning av artikel 3.1 i direktivet som anges i punkterna 25—27 i denna dom.

29 Under dessa omständigheter skall tolkningsfrågans första del besvaras så, att artikel 3.1 i direktivet skall tolkas som att den utgör hinder för att en värdeskatt som inte får understiga ett lägsta belopp tas ut på cigarrer och cigariller.

Tolkningsfrågans andra del

30 Frågans andra del avser huruvida artikel 3.1 i direktivet ger den skattskyldige rätt att vid nationell domstol åberopa artikeln för att få fastställt att enbart den del av metoden, enligt vilken beskattningen har skett, som den skattskyldige anser strider mot direktivet, såsom den lägsta specifika skatt som tillämpas på cigarrer och cigariller i Tyskland, inte skall tillämpas, och följaktligen ger den skattskyldige rätt att beskattas i enlighet med direktivet.

31 Domstolen konstaterar att artikel 3.1 i direktivet ger medlemsstaterna visst utrymme för skönsmässig bedömning genom att de får välja mellan tre olika beskattningsmetoder.

32 Enligt domstolens rättspraxis är det vidare oförenligt med direktivens bindande verkan enligt artikel 189 i EG-fördraget (nu artikel 249 EG) att i princip omöjliggöra att en skyldighet som föreskrivs i ett direktiv kan åberopas av berörda personer. I synnerhet i de fall i vilka gemenskapernas institutioner genom ett direktiv har fastställt att medlemsstaterna skall agera på ett visst sätt, skulle den ändamålsenliga verkan av en sådan rättsakt förlora i styrka om enskilda förhindrades att åberopa den inför domstol och om de nationella domstolarna förhindrades att beakta den såsom en del av gemenskapsrätten då de prövar om den nationella lagstiftaren, inom gränserna för de valmöjligheter avseende form och tillvägagångssätt för att genomföra direktivet som denne har givits, har hållit sig inom gränserna för befogenheten att företa en skönsmässig bedömning såsom den har angivits genom direktivet (se dom av den 1 februari 1977 i mål 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, REG 1977, s. 113, punkterna 22—24, av den 24 oktober 1996 i mål C-72/95, Kraaijeveld m.fl., REG 1996, s. I-5403, punkt 56, och av den 16 september 1999 i mål C-435/97, WWF m.fl., REG 1999, s. I-5613, punkt 69).

33 Såsom har fastslagits i punkt 27 i förevarande dom har den tyska lagstiftaren i detta fall valt en beskattningsmetod som inte föreskrivs i artikel 3.1 i direktivet. En skattskyldig kan därför åberopa denna artikel för att få fastställt att

beskattningsmetoden inte skall tillämpas, eftersom den ligger utanför gränserna för den nationella lagstiftarens befogenhet att företa skönsmässig bedömning.

34 Brinkmann och kommissionen anser att frågan huruvida direktivet har direkt effekt endast är relevant vad gäller den lägsta skatt som tillämpas i Tyskland och att artikel 3.1 i direktivet i det avseendet är ovillkorlig och tillräckligt precis, eftersom det i denna artikel inte föreskrivs någon lägsta skatt när beskattningen sker i form av en värdeskatt. De anser därför att artikeln ger den skattskyldige rätt att åberopa artikeln för att enbart den lägsta skatten inte skall tillämpas.

35 Detta resonemang kan inte godtas, eftersom det förutsätter att den del av den beskattningsmetod som den tyska lagstiftaren har valt som avser tillämpningen av en specifik skatt skall bedömas isolerad.

36 Det framgår av punkt 27 i denna dom att det inte är den lägsta specifika skatten betraktad för sig som ligger utanför gränserna för befogenheten att företa skönsmässig bedömning enligt artikel 3.1 i direktivet, utan hela den beskattningsmetod som den tyska lagstiftaren har valt.

37 För att den skattskyldige skall anses kunna åberopa artikel 3.1 i direktivet för att få fastställt att enbart den lägsta specifika skatten inte skall tillämpas krävs i detta fall att artikel 3.1 i direktivet ger den skattskyldige en rätt att beskattas enligt värdemetoden.

38 Värdemetoden är emellertid bara en av de valmöjligheter som föreskrivs i direktivet. Direktivet kan därför inte tolkas som att det föreskriver att den nationella domstolen skall sätta sig i den nationella lagstiftarens ställe, eftersom det enbart ankommer på den nationella lagstiftaren att i enlighet med artikel 3.1 i direktivet välja lämplig beskattningsmetod.

39 Av detta följer att artikeln, i ett sådant fall som är för handen i målet vid den nationella domstolen, inte ger den skattskyldige rätt att vid nationell domstol åberopa artikeln för att få fastställt att enbart den lägsta specifika skatten inte skall tillämpas och att således enbart en värdeskatt skall tas ut.

40 Det skall dessutom erinras om att den skyldighet för medlemsstaterna som följer av ett direktiv att uppnå det resultat som föreskrivs i direktivet och deras förpliktelse enligt artikel 5 i EG-fördraget (nu artikel 10 EG) att vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att denna skyldighet fullgörs, enligt fast rättspraxis åligger alla myndigheter i medlemsstaterna, även domstolarna, inom ramen för deras behörighet (dom av den 10 april 1984 i mål 14/83, Von Colson och Kamann, REG 1984, s. 1891, punkt 26, svensk specialutgåva, volym 7, s. 577, av den 13 november 1990 i mål C-106/89, Marleasing, REG 1990, s. I-4135, punkt 8, svensk specialutgåva, volym 10, s. 575, och av den 14 juli 1994 i mål C-91/92, Faccini Dori, REG 1994, s. I-3325, punkt 26, svensk specialutgåva, volym 16). Den nationella domstolen är vid tillämpningen av nationell rätt, oavsett om det rör sig om bestämmelser som antagits före eller efter direktivet, skyldig att i den utsträckning det är möjligt tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så att det resultat som avses i direktivet uppnås och därmed agera i överensstämmelse med artikel 189 tredje stycket i fördraget (dom i det ovannämnda målet Marleasing, punkt 8, dom av den 16 december 1993 i mål C-334/92, Wagner Miret, REG 1993, s. I-6911, punkt 20, och dom i det ovannämnda målet Faccini Dori, punkt 26)

41 Av vad som anförts följer att tolkningsfrågans andra del skall besvaras så, att artikel 3.1 i direktivet inte ger den som är skattskyldig, vad gäller en värdeskatt på cigarrer eller cigariller som inte får understiga ett lägsta belopp, rätt att vid nationell domstol åberopa artikeln för att få fastställt att enbart den del av beskattningsmetoden som avser uttaget av den lägsta specifika skatten inte skall tillämpas och att följaktligen enbart en värdeskatt skall tas ut.

När den nationella domstolen tillämpar bestämmelser i nationell rätt, som antagits före eller efter direktivet, är den emellertid skyldig att i den utsträckning det är möjligt tolka dessa bestämmelser mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte.

Rättegångskostnader

42 De kostnader som har förorsakats kommissionen, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 5 oktober 1998 har ställts av Finanzgericht Düsseldorf — följande dom:

1) **Artikel 3.1 i rådets direktiv 92/80/EEG av den 19 oktober 1992 om tillnärmning av skatter på andra tobaksvaror än cigaretter skall tolkas som att den utgör hinder för att en värdeskatt som inte får understiga ett lägsta belopp tas ut på cigarrer och cigariller.**

2) **Artikel 3.1 i direktiv 92/80 ger inte den som är skattskyldig, vad gäller en värdeskatt på cigarrer eller cigariller som inte får understiga ett lägsta belopp, rätt att vid nationell domstol åberopa artikeln för att få fastställt att enbart den del av beskattningsmetoden som avser uttaget av den lägsta specifika skatten inte skall tillämpas och att följaktligen enbart en värdeskatt skall tas ut.**

När den nationella domstolen tillämpar bestämmelser i nationell rätt, som antagits före eller efter direktivet, är den emellertid skyldig att i den utsträckning det är möjligt tolka dessa bestämmelser mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte.

Moitinho de Almeida Gulmann Puissochet

Skouris Macken

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 15 juni 2000.

R. Grass

Justitiesekreterare

J.C. Moitinho de Almeida

Ordförande på sjätte avdelningen