CHEVASSUS-MARCHE

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GIUSEPPE TESAURO

fremsat den 20. marts 1997 *

1. I disse præjudicielle sager skal Domstolen på ny tage stilling til lovligheden af den særtold, som påhviler alle varer, som indføres til de franske oversøiske departementer, dvs. Martinique, Guadeloupe, Réunion og Guyane (herefter »DOM«).

Domstolen har allerede behandlet dette spørgsmål i dommene i sagerne Legros m.fl. [1], Lancry m.fl. [2] og Cadi Surgelés m.fl. [3]. I den første af disse domme konstaterede Domstolen, at den dagældende særtold udgjorde en afgift med tilsvarende virkning som told. I Lancry-dommen erklærede Domstolen artikel 4 i Rådets beslutning 89/688/EØF af 22. december 1989 [4] (herefter »beslutningen«) for ugyldig, idet denne bestemmelse bemyndigede Den Franske Republik til midlertidigt at opretholde den særtoldordning, som var i kraft ved beslutningens udstedelse. Desuden udtalte Domstolen, at den pågældende afgift måtte anses for en afgift med tilsvarende virkning som told, selv om afgiften også blev opkrævet ved indførsel af varer, som havde *oprindelse* i og som blev indført til DOM fra et andet område i Den Franske Republik, dvs. selv i en rent intern situation.

Domstolen udtalte endelig i Cadi Surgelés-dommen, at det var uforeneligt med traktaten at opkræve særtold af varer, der indføres til DOM fra tredjelande, som ikke er knyttet til Fællesskabet ved en særlig overenskomst.

Den forelæggende ret på Réunion (sag C-212/96) og i Paris (forenede sager C-37/96 og C-38/96) rejser nu spørgsmål om den særtoldordning, som er indført ved lov nr. 92-676 af 17. juli 1992 (herefter »loven«), som gennemfører den foran anførte beslutning 89/688. Ved denne beslutning blev det pålagt Den Franske Republik at ændre særtolden til en intern afgift, som anvendes uden forskel på alle produkter, idet det dog blev forudset, at lokale varer skulle kunne indrømmes fritagelse i en vis periode.

Relevante retsregler, faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

2. DOM udgør en integreret del af Den Franske Republik og Fællesskabets toldområde. Traktatens artikel 227, stk. 2, indeholder særlige regler om anvendelsen af

* Originalsprog: italiensk.

1 — Dom af 16.7.1992, sag C-163/90, Sml. I, s. 4625.

2 — Dom af 9.8.1994, forenede sager C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 og C-411/93, Sml. I, s. 3957.

3 — Dom af 7.11.1996, sag C-126/94, Sml. I, s. 5647.

4 — Beslutning om særtoldordningen i de franske oversøiske departementer (EFT L 399, s. 46).

traktaten i disse departementer og det hedder heri, at:

»For de oversøiske franske departementer gælder fra denne traktats ikrafttræden dens særlige og almindelige bestemmelser vedrørende:

— frie varebevægelser

— landbruget, med undtagelse af artikel 40, stk. 4

— liberalisering af tjenesteydelser

— konkurrencereglerne

— de ved artikel 109 H, 109 I og 226 hjemlede beskyttelsesforanstaltninger

— institutionerne.

Senest to år efter denne traktats ikrafttræden fastlægges betingelserne for anvendelsen af traktatens øvrige bestemmelser ved beslutninger, som Rådet på forslag af Kommissionen vedtager med enstemmighed.

Inden for rammerne af de i denne traktat fastsatte fremgangsmåder, herunder navnlig de i artikel 226 nævnte, drager Fællesskabets institutioner omsorg for, at den økonomiske og sociale udvikling af disse områder muliggøres.«

3. Som Domstolen fastslog i Hansen-dommen [5], sondres der således i artikel 227, stk. 2, mellem de regler, der opregnes i første afsnit — der bl.a. omfatter reglerne om frie varebevægelser og konkurrencereglerne, og som gælder umiddelbart fra traktatens ikrafttræden — og »de andre«, som først gradvis skal finde anvendelse på DOM. Bestemmelsen giver også Rådet mulighed for, for så vidt angår disse sidste regler, at vedtage bestemmelser, som er tilpassede de særlige behov i disse dele af det franske territorium.

4. Rådet har med hjemmel i denne bestemmelse vedtaget en række foranstaltninger med henblik på at fremme den økonomiske

5 — Dom af 10.10.1978, sag 148/77, Sml. s. 1787.

og sociale udvikling i DOM [6]. I den allerede nævnte beslutning 89/688 tog Rådet særligt hensyn til særtoldens betydning for den økonomiske og sociale udvikling i DOM, men bedømte også, at det var nødvendigt at ændre toldordningen med henblik på at integrere de oversøiske departementer i den proces, der skal føre til virkeliggørelsen af det indre marked, og Rådet pålagde derfor i beslutningens artikel 1 de franske myndigheder at ændre særtoldordningen, således at den senest den 31. december 1992 anvendes uden forskel på varer, der indføres, og varer, der fremstilles i DOM.

Det bestemmes i beslutningens artikel 2, stk. 2, at de kompetente myndigheder i hvert oversøisk departement fastsætter en basisafgiftssats, som kan gradueres efter varekategorien. Denne graduering må dog under ingen omstændigheder bevirke, at »forskelsbehandling opretholdes eller indføres til skade for varer fra Fællesskabet«.

Videre hedder det i artikel 2, stk. 3:

»Under hensyntagen til de oversøiske departementers særlige problemer samt til målsætningen i traktatens artikel 227, stk. 2, kan der bemyndiges til helt eller delvis, afhængigt af de økonomiske behov, at fritage lokale varer for afgiften i en periode på højst ti år [efter] indførelsen af denne afgiftsordning på de i artikel 3 fastsatte betingelser. Disse fritagelser skal medvirke til fremme eller opretholdelse af en erhvervsaktivitet i de oversøiske departementer og indgå i den økonomiske og sociale udviklingsstrategi for hvert oversøisk departement under hensyn til den fællesskabsstøtteramme, der er fastsat herfor, uden at de af den grund må være af en sådan art, at de ændrer samhandelsvilkårene i et omfang, der er til skade for det fælles bedste.

Kommissionen underrettes om de fritagelsesordninger, som de kompetente myndigheder i hvert oversøisk departement har valgt, hvorefter Kommissionen underretter medlemsstaterne og på grundlag af ovennævnte kriterier tager stilling hertil inden for en frist på to måneder. Har Kommissionen ikke udtalt sig inden for denne frist, betragtes ordningen som godkendt« [7].

5. Den Franske Republik har udtrykkeligt gennemført beslutningen ved den ovenfor anførte lov nr. 92-676. Artikel 1 i denne lov bestemmer, at følgende transaktioner i regionerne Guadeloupe, Guyane, Martinique og Réunion er underkastet en afgift benævnt

6 — Jf. særligt Rådets afgørelse 89/687/EØF af 22.12.1989 om indførelse af et særligt program for de franske oversøiske departementer som følge af disses afsides beliggenhed og ø-karakter (POSEIDOM) (EFT L 399, s. 39).

7 — Som tidligere nævnt erklærede Domstolen i Lancry-dommen (anført i fodnote 2) artikel 4 for ugyldig, idet denne bemyndigede Den Franske Republik til at opretholde den dagældende særtoldordning indtil den 31.12.1992.

»særtold«: indførsel af varer, leveringer mod vederlag fra personer, som i disse regioner udfører produktionsvirksomhed, landbrugsvirksomhed og udvindingsvirksomhed, samt leveringer mod vederlag fra personer, som køber med henblik på udførsel eller videresalg til andre, som er underkastet særtolden.

De regionale råd er bemyndiget til at fritage indførsel og levering mod vederlag for særtold, såfremt der er tale om produkter og råstoffer, som skal anvendes til visse bestemte formål.

6. De foreliggende sager angår fortolkningen af fællesskabsretten i forhold til beslutningen og den nationale gennemførelseslov. Mere nøjagtigt stilles der i sag C-212/96 spørgsmål, om beslutningen er gyldig, mens de forenede sager C-37/96 og C-38/96 rejser problemet, om den nationale lov, som gennemfører beslutningen, er forenelig med fællesskabsretten.

Af indlysende metodiske grunde skal de to problemstillinger behandles i sammenhæng, først spørgsmålet om beslutningen (I) og dernæst spørgsmålet om den nationale lovgivning (II).

I — Gyldigheden af beslutning 89/688 (sag C-212/96)

7. Sagsøgeren i den nationale sag, som verserer for Tribunal administratif de Saint-Denis (île de la Réunion), har nedlagt påstand om annullation af afgørelsen af 11. december 1992, ved hvilken Conseil régional de la Réunion har fastsat satser for særtolden i dette departement og har fritaget varer fremstillet på øen fra særtolden. Ifølge sagsøgeren er afgørelsen i strid med såvel ånden i som ordlyden af beslutningen, for så vidt det forudsættes, at denne er forenelig med traktaten.

Tribunal administratif de Saint-Denis de la Réunion fandt, at afgørelsen af sagen nødvendigvis forudsatte en bedømmelse af, om beslutningen er i overensstemmelse med traktaten, og forelagde derfor Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er Rådets beslutning 89/688/EØF, der indeholder bemyndigelse til at opretholde særtolden for såvel indførte varer som varer fremstillet af virksomheder i et oversøisk departement, forenelig med traktaten, nærmere bestemt dennes artikel 9, 12 og 13, for så vidt der efter beslutningen kan træffes bestemmelse om afgiftsfritagelse til fordel for lokale virksomheder, hvorved det alene er en forudsætning, at disse medvirker til at udvikle eller opretholde en erhvervsaktivitet?

2) Såfremt spørgsmål 1) besvares bekræftende: Skal beslutning 89/688, når henses til traktatens artikel 95, stk. 2, fortolkes således, at den indeholder bemyndigelse til at opretholde en differentieret afgiftsordning, som forfølger økonomiske formål, der er forenelige med traktatens og den afledte rets krav, og som er begrundet i de særlige økonomiske forhold i de oversøiske departementer?«

8. For at besvare retten på Réunion's spørgsmål må Domstolen efter min opfattelse først undersøge, om beslutningen ved at give bemyndigelse til at fritage lokale virksomheder for særtolden bidrager til at opretholde en afgift med tilsvarende virkning som told eller fiskal forskelsbehandling som omhandlet i artikel 95. Såfremt det sidste er tilfældet, må der tages stilling til, om bemyndigelsen er forenelig med traktaten og navnlig med artikel 227, stk. 2.

9. Den franske regering og Kommissionen har anført, at der med beslutningens artikel 1 fastslås et princip om, at særtolden påhviler alle produkter, såvel lokale som indførte, og at det følger af artikel 2, stk. 2, at afgiften i overensstemmelse med traktatens artikel 95 ikke må beregnes således, at indførte produkter diskrimineres. Ifølge den franske regering og Kommissionen kan den bemyndigelse, der med beslutningens artikel 2, stk. 3, gives de regionale myndigheder til at fritage lokale varer helt eller delvis fra afgiften, ikke ændre afgiftens karakter af intern afgift. De er af den opfattelse, at der reelt er tale om midlertidige fritagelser, som kun kan indrømmes på visse betingelser, og som skal hindre, at samhandelen ændres i strid med den fælles interesse. På den anden side er den franske regering og Kommissionen også af den opfattelse, at selv om bemyndigelsen til at meddele fritagelser giver anledning til forskelsbehandling af lokale og indførte produkter, så kan det dog være forenеligt med traktaten: De har anført, at det følger af Domstolens udtalelser i Hansen-dommen [8], at der kan gøres undtagelse til artikel 95, eftersom denne bestemmelse ikke er nævnt blandt de bestemmelser, som er anført i artikel 227, stk. 2, første afsnit, og som gælder umiddelbart i DOM fra traktatens ikrafttræden.

10. Rådet har først og fremmest gjort gældende, at beslutningen pålægger Den Franske Republik at ændre særtoldordningen radikalt ved at gøre særtolden til en intern afgift, som gælder uden forskel for alle produkter. En sådan ordning henhører under traktatens artikel 95, som Rådet i henhold til artikel 227, stk. 2, kan fastsætte betingelserne for anvendelsen af i DOM. For så vidt angår artikel 2, stk. 3, har Rådet i lighed med Kommissionen og den franske regering anført, at bestemmelsen ikke systematisk giver ret til fritagelse, og Rådet udleder heraf, at afgiftsordningen således ikke udhules. Endelig har Rådet fremhævet, at spørgsmålet, om beslutningen er gyldig, ikke bør blandes sammen med spørgsmålet om, hvorvidt de nationale gennemførelsesbestemmelser er ulovlige, og

8 — Anført i fodnote 5.

at det ikke har nogen betydning for spørgsmålet om gyldigheden af beslutning, hvis dette skulle vise sig at være tilfældet.

11. Det bemærkes indledningsvis, at det følger af Domstolens faste praksis [9], at en og samme afgift ikke samtidig kan tilhøre kategorien afgifter med tilsvarende virkning som told i traktatens artikel 9's og 12's forstand og kategorien interne afgifter i traktatens artikel 95's forstand. Artikel 9 og 12 forbyder told og afgifter med tilsvarende virkning ved indførsel fra og ved udførsel til andre medlemsstater, mens artikel 95 blot indeholder forbud mod interne afgifter, som diskriminerer produkter fra andre medlemsstater, og kun forbyder disse i dette omfang. Nærmere bestemt er det væsentlige kendetegn for en afgift med virkning som told, der adskiller den fra en intern afgift, at den førstnævnte afgift udelukkende rammer det importerede produkt som sådan, mens den sidstnævnte afgift både rammer importerede og indenlandske produkter, idet den anvendes efter objektive kriterier uanset produkternes oprindelse [10].

12. Jeg skal dernæst minde om, at Domstolen i Legros-dommen [11] konstaterede, at den »gamle« særtoldordning ikke kunne anses for en intern afgift som omhandlet i artikel 95. Selv om afgiften påhvilede alle produkter, som blev indført til Réunion, blev lokale produkter systematisk fritaget, og dette skete ikke på grundlag af objektive kriterier, som også kunne anvendes på indførte produkter, men netop på grund af produkternes lokale oprindelse.

13. Det er min opfattelse, at der med beslutningen — uanset afgørelsen i Legros-dommen — er blevet genindført en ordning, som er i strid med traktaten [12]. Selv om det i beslutningens artikel 1 pålægges de franske myndigheder at ændre særtoldordningen til en ikke-diskriminerende intern afgiftsordning, giver artikel 2, stk. 3 — som er genstand for det præjudicielle spørgsmål — alene bemyndigelse til helt eller delvis at fritage lokale varer, og der er således ikke tale om et objektivt kriterium, men om produkternes oprindelse. Resultatet bliver, at der opretholdes en diskriminerende afgiftsordning, eftersom fritagelserne er forbeholdt lokale produkter og afslås for indførte produkter, som herefter såvel retligt som faktisk er de eneste produkter, der skal betales afgift for.

Eftersom den ordning, som beslutningen giver hjemmel til at indføre, således allerede ved en første betragtning er diskriminerende mod indførte produkter, må det undersøges, om ordningen udgør en intern afgift, som er forbudt i medfør af artikel 95, eller en afgift med tilsvarende virkning som told.

9 — Dom af 7.5.1987, sag 193/85, Co-Frutta, Sml. s. 2085, præmis 8-11.

10 — Den ovenfor anførte Co-Frutta-dom, præmis 9, og dom af 7.12.1995, sag C-45/94, Ayuntamiento de Ceuta, Sml. I, s. 4385, præmis 28.

11 — Den i fodnote 1 anførte dom, præmis 12.

12 — Jf. mit forslag til afgørelse til den ovenfor i fodnote 2 anførte Lancry-dom, punkt 14.

14. Man kan forestille sig tre mulige måder at løse dette spørgsmål på.

15. Ifølge den første løsningsmodel anses de fordele, som den omstridte bestemmelse indrømmer lokale produkter, ikke at ændre den »nye« særtolds karakter af en intern afgift som omhandlet i artikel 95, eftersom fordelene er knyttet til regler, som indfører en generel og abstrakt afgiftsordning, som gælder uden forskel for alle varer.

Dette er en løsningsmodel, hvor der ved fortolkningen af de relevante bestemmelser lægges mere vægt på den omstridte ordnings formelle aspekter end på de faktiske virkninger. Ifølge løsningsmodellen skulle ordningen henhøre under artikel 95 og være forbudt, i det omfang den er diskriminerende mod indførte produkter. Til støtte for denne løsning kan man henvise til den del af Domstolens praksis, hvor Domstolen — uden at beskæftige sig med sagens materielle indhold — generelt har udtalt, at et afgiftssystem, som er udformet således, at afgiftsfritagelser eller afgiftsnedsættelser forbeholdes den indenlandske produktion, udgør en forskelsbehandling, som er forbudt ved traktatens artikel 95 [13].

16. Den anden løsningsmodel består i at anse, at den her omhandlede fritagelsesordning i sig selv som følge af dens indhold og virkninger udgør en afgift med tilsvarende virkning som told. Fritagelsesadgangen betyder, at der ikke skal betales afgift for lokale produkter, hvorimod der til gengæld skal betales fuld afgift for indførte produkter på grund af deres indførsel i DOM; fritagelserne indebærer i praksis, at det kun er indførte produkter, der skal betales afgift for, og således konkret, at disse produkter pålægges en afgiftsmæssig byrde med samme kendetegn og virkninger som en indførselstold.

Dette resultat er åbenbart, når der er tale om fuldstændige fritagelser, eftersom det, når lokale varer helt befries for afgiften, på ingen måde kan skjules, at ordningen rent faktisk virker som en afgift med tilsvarende virkning som told. Dette konstaterede Domstolen allerede i Legros-dommen [14] og bekræftede i Ayuntamiento de Ceuta-dommen [15].

17. Man kommer i øvrigt til samme konklusion, når der er tale om de delvise fritagelser: Disse indrømmes også på grundlag af samme kriterium som de fuldstændige fritagelser, nemlig alene på grundlag af produkternes oprindelse. I denne som i den først nævnte situation er den fordel, som indrømmes lokale varer, en fiskal lempelse, som de

13 — Dom af 27.5.1981, forenede sager 142/80 og 143/80, Essevi og Salengo, Sml. s. 1413, præmis 21, 22 og 23.

14 — Den i fodnote 1 anførte dom, præmis 12.

15 — Den i fodnote 10 anførte dom, præmis 40.

pågældende varer opnår netop på grund af deres oprindelse. Den eneste forskel i forhold til situationen med de fuldstændige fritagelser består i størrelsen af fritagelsen, som kun udgør en del af afgiften. Dette indebærer imidlertid, at indførte produkter pålægges en (delvis) supplerende byrde, som ikke pålægges lokale produkter, og således at indførte produkter særlig rammes som følge af indførslen, som hermed gøres mindre fordelagtig.

Uanset om man betragter de fuldstændige eller de delvise fritagelser, er der i al fald ikke tale om et almindeligt afgiftssystem som omhandlet i artikel 95, idet det fra begyndelsen alene er indførte produkter, som helt eller delvis underkastes tolden.

18. Jeg skal ikke skjule, at jeg foretrækker den anden løsningsmodel, fordi den i højere grad tager højde for det faktiske indhold og virkningerne af den foreliggende afgiftsordning og således bedre opfylder kravet om, at der ud over formelle betragtninger også bør anlægges en realistisk synsvinkel på det økonomiske livs fænomener med henblik på at sikre den bedst mulige overensstemmelse mellem anvendelsen af retsreglerne og de faktiske omstændigheder, og at traktatens formål herigennem forfølges på den mest effektive måde. I den foreliggende sag er det kun ved en strengt formel løsningsmodel, at det omstridte afgiftssystem kan bringes ind under anvendelsesområdet for artikel 95, idet det rent materielt henhører under artikel 9 og 12 [16].

I denne henseende kan der i øvrigt også henvises til Domstolens praksis, hvorefter det tilkommer Domstolen at kvalificere afgifter i relation til fællesskabsretten efter deres objektive kendetegn uden hensyntagen til, hvorledes de er betegnet i national ret [17].

19. Det skal tilføjes, at den anden løsningsmodel ikke kan afvises som følge af de argumenter, som parterne har anført til støtte for, at beslutningens artikel 2, stk. 3, ikke skulle give medlemsstaten mulighed for at indføre en afgift med tilsvarende virkning, eftersom bestemmelsen ikke skulle give bemyndigelse til systematiske fritagelser.

Først og fremmest er det ikke klart, hvad parterne forstår med »ikke systematisk«, og der er ingen, som har præciseret dette. Desuden kan man ikke se bort fra, at der i den pågældende bestemmelse blot gives mulighed

16 — Generaladvokat Trabucchi anførte lignende overvejelser i sagen IGAV (dom af 18.6.1975, sag 94/74, Sml. s. 699, forslaget s. 716 og nærmere bestemt på s. 720). Selv om denne sag adskilte sig fra den foreliggende ved at angå en parafiskal afgift, der skulle finansiere et offentligt organs aktiviteter, forekommer det mig, at forslaget i denne sag giver udtryk for et alment anvendeligt princip.

17 — Jf. senest dom af 13.2.1996, forenede sager C-197/94 og C-252/94, Bautiaa og Société française maritime, Sml. I, s. 505, præmis 39.

for »helt eller delvis« at meddele fritagelse i en periode, som ikke må overstige ti år, uden at der gives den mindste præcisering af, under hvilke omstændigheder og hvor ofte der kan meddeles fritagelse samt, frem for alt, uden at der sættes den mindste begrænsning for, hvorledes de lokale myndigheder skal administrere de omstridte fordele. Således betragtet er det på grundlag af beslutningens indhold i modsætning til det af parterne anførte vanskeligt at nå til det resultat, at de nationale kompetente myndigheder ikke skulle have bemyndigelse til systematisk at fritage lokale varer. Ud over at være generisk, finder den fortolkning, som foreslås af den franske regering og de institutioner, som har afgivet indlæg, ingen støtte i den omtvistede bestemmelses ordlyd.

20. Skal man særlig tage hensyn til kravet om en vis systematisk sammenhæng i Domstolens praksis, ifølge hvilken der skal træffes så ensartede løsninger som muligt på ligeartede spørgsmål, er det i øvrigt også muligt at forestille sig en tredje løsningsmodel. Også med denne model anvendes kriterier, som er opstillet i Domstolens praksis, bl.a. på området for parafiskale afgifter.

Domstolen har ved kvalificeringen af sådanne afgifter i relation til traktaten anset det for nødvendigt at tage hensyn til de opkrævede afgifters anvendelsesformål, for at begrebet afgifter med tilsvarende virkning som told også skal omfatte de afgifter, som medlemsstater angiver, opkræves som led i et internt afgiftssystem, og som tilsyneladende både rammer indenlandsk fremstillede produkter og importerede produkter og således i princippet skal vurderes på grundlag af artikel 95 [18].

21. Da Domstolen som tidligere nævnt anser det for umuligt at anvende bestemmelserne om interne diskriminerende afgifter og afgifter med tilsvarende virkning kumulativt, har Domstolen ved sondringen mellem de to tilfældegrupper anvendt som kriterium om den byrde, som pålægges de indenlandsk fremstillede produkter, når disse bringes på markedet, helt eller delvis opvejes af de fordele, som følger af anvendelsen af provenuet af afgiften. Dersom fordelene *fuldt ud* opvejer byrden, anser Domstolen, at afgiften *alene* rammer *indførte* produkter og således udgør en afgift med tilsvarende virkning som told i medfør af traktatens artikel 9 og 12; dersom fordelene kun opvejer *en del* af byrden, anser Domstolen, at de indenlandsk

18 — I dom af 19.6.1973, sag 77/72, Capolongo, Sml. s. 611, præmis 14, udtalte Domstolen herom, at »et bidrag, der er led i et almindeligt internt afgiftssystem, som konsekvent behandler indenlandske og importerede produkter efter samme kriterier, kan derfor alligevel udgøre en afgift med tilsvarende virkning som indførselstold, når dette bidrag *udelukkende* er bestemt til at finansiere sådanne aktiviteter, som særlig er til fordel for det pågældende indenlandske produkt« (min fremhævelse). Denne retspraksis er siden blevet bekræftet i en række domme, hvoraf jeg nøjes med at nævne dom af 22.3.1977, sag 78/76, Steinike og Weinlig, Sml. s. 595, af 25.5.1977, sag 77/76, Cucchi, Sml. s. 987, af 25.5.1977, sag 105/76, Interzuccheri, Sml. s. 1029, og af 28.1.1981, sag 32/80, Kortmann, Sml. s. 251. Samme praksis er blevet anvendt specielt for så vidt angår artikel 95. I dom af 21.5.1980, sag 73/79, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 1533, præmis 15, præciserede Domstolen således, at der »ved fortolkningen af begrebet 'interne afgifter' i artikel 95's forstand [kan] være grund til at tage hensyn til anvendelsen af afgiftens provenu. Når provenuet af en sådan afgift er bestemt til at betale aktiviteter, som særligt begunstiger de beskattede nationale produkter, kan følgen heraf nemlig være, at den efter de samme kriterier opkrævede ydelse alligevel er en diskriminerende afgift i det omfang, den fiskale byrde, der påhviler de nationale produkter, neutraliseres ved de fordele, som afgiften tjener til at finansiere, mens den byrde, der påhviler de importerede produkter, udgør en nettobyrde«.

fremstillede produkter i al fald nyder godt af en nedsættelse af den fiskale byrde, og at der således er tale om forskelsbehandling af indførte produkter, som er forbudt i medfør af traktatens artikel 95 [19].

22. Når dette kriterium anvendes i den foreliggende sag, burde det føre til, at afgiftsordningen henhører under forbuddet i artikel 9 og 12, hvis der er tale om en *fuldstændig fritagelse*; hvis der derimod er tale om *delvis fritagelse*, skulle ordningen henhøre under artikel 95 og være forbudt, i det omfang den er diskriminerende, dvs. i det omfang afgiften på indførte produkter overstiger den tilsvarende afgift på lokale produkter.

23. Selv om denne sidste løsningsmodel efter min opfattelse ikke helt opfylder det foran nævnte krav om at sikre, at en afgiftsordning i relation til traktaten skal kvalificeres i overensstemmelse med dens egentlige natur, indebærer modellen i det mindste den fordel at sikre en vis samklang med Domstolens praksis om anvendelsen af afgiftens provenu.

19 — Jf. dom af 27.10.1993, sag C-72/92, Scharbatke, Sml. I, s. 5509, præmis 10-16, af 2.8.1993, sag C-266/91, Celbi, Sml. I, s. 4337, præmis 13-19, af 16.12.1992, sag C-17/91, Lornoy m.fl., Sml. I, s. 6523, præmis 17-22, af 16.12.1992, sag C-114/91, Claeys, Sml. I, s. 6559, præmis 14-19, af 16.12.1992, forenede sager C-144/91 og C-145/91, Demoor m.fl., Sml. I, s. 6613, præmis 18-21, af 11.6.1992, forenede sager C-149/91 og C-150/91, Sanders Adour og Guyomarc'h Orthez, Sml. I, s. 3899, præmis 20, 21 og 22, og af 11.3.1992, forenede sager C-78/90 — C-83/90, Compagnie commerciale de l'Ouest m.fl., Sml. I, s. 1847, præmis 26, 27 og 28.

24. Når dette er sagt, er det under alle omstændigheder min opfattelse, at den omhandlede bestemmelse ikke kan undgå at blive erklæret ugyldig, uanset om man anser den for at være i strid med artikel 95 eller med artikel 9 og 12.

25. Det er åbenbart, at dette er tilfældet, hvis man kvalificerer den foreliggende afgift, som alene rammer indførte produkter, og som lokale produkter fritages for, som en afgift med tilsvarende virkning som told. Som Domstolen endnu en gang bekræftede i Lancry-dommen [20], er det som følge af artikel 227, stk. 2, første afsnit, udelukket at forsyne de bestemmelser, som nævnes dér, med undtagelser vedrørende deres anvendelse i DOM, hvilket også gælder bestemmelserne om frie varebevægelser. Heraf følger, at Rådet ikke lovligt i sin beslutning kunne bemyndige Den Franske Republik til at indføre en fiskal fritagelsesordning, som er forbeholdt lokale produkter, og som medfører, at afgiften ændres til en afgift med tilsvarende virkning som told, hvilket som sådant er forbudt i medfør af traktatens bestemmelser om frie varebevægelser.

26. Konklusionen, at den omtvistede bestemmelse er ugyldig, påvirkes i øvrigt efter min opfattelse ikke, selv om Domstolen skulle anse, at bemyndigelsen til at meddele fritagelse, i sin helhed eller i det mindste for så vidt angår den delvise fritagelse, ikke ændrer afgiftsordningens natur, og at der

20 — Den i fodnote 2 anførte dom, præmis 37 og 38.

således foreligger en diskriminerende afgiftsordning som omhandlet i artikel 95.

Den franske regering og Kommissionen har på dette punkt anført, at der i beslutningen sagtens kan bemyndiges til at gøre undtagelse til artikel 95 og således til at fastsætte en diskriminerende fiskal ordning, eftersom artikel 95 ikke er omfattet af de bestemmelser, som opregnes i artikel 227, stk. 2, første afsnit, og som Rådet ikke kan gøre undtagelse fra. De har tilføjet, at Domstolen selv har konstateret dette i Hansen-dommen.

27. Denne argumentation kan efter min opfattelse ikke lægges til grund. Det er rigtigt, at artikel 95, ud fra sin formelle placering i traktaten, er en »fiskal« bestemmelse, som ikke udtrykkeligt er opregnet blandt de bestemmelser, der i medfør af artikel 227, stk. 2, ikke kan gøres undtagelse fra. Sondringen mellem det specielle anvendelsesområde for artikel 95 (forbud mod interne diskriminerende afgifter) og for artikel 9 og 12 (forbud mod afgifter med tilsvarende virkning som told) udelukker imidlertid på ingen måde, at den første af de nævnte bestemmelser anses for at have en supplerende funktion i forhold til reglerne om frie varebevægelser inden for det fælles marked og således omfattes af de bestemmelser, der ikke kan gøres undtagelse fra. Forbuddet i artikel 95 er faktisk subsidiært i forhold til forbuddet i artikel 9 og 12, eftersom artikel 95 skal hindre, at dette omgås eller udhules gennem en anden fiskal ordning. Det må heller ikke glemmes, at der i de to artikler er tale om afgifter — told og afgift med tilsvarende virkning — som på samme måde som afgifterne omhandlet i artikel 95 har fiskal karakter, uanset hvad det er for et økonomisk formål, som eventuelt forfølges, hvilket i øvrigt kan være det samme i begge tilfældegrupper, f.eks. et protektionistisk formål.

28. Domstolen har ved utallige lejligheder og altid tydeligt fremhævet denne sammenhæng ved at konstatere, at artikel 95 »*har til formål at udfylde de huller, som en fiskal ordning kan give anledning til i forhold til forbuddene« i artikel 9 og 12* [21]. Dette er senere gentaget og præciseret som følger:

»I traktatens system udgør de anførte bestemmelser [i artikel 95] et *supplement til reglerne om afskaffelse af told og afgifter med tilsvarende virkning*. De har til formål at sikre *varernes frie bevægelighed* mellem medlemsstaterne på normale konkurrencevilkår gennem fjernelse af enhver form for beskyttelse som følge af interne afgifter, der virker diskriminerende over for varer fra andre medlemsstater. Som Kommissionen med rette har anført, skal artikel 95 sikre, at interne afgifter virker fuldstændig neutralt i

21 — Dom af 1.7.1969, sag 24/68, Kommissionen mod Italien, Sml. 1969, s. 47, org. ref.: Rec. s. 193, præmis 5 (min fremhævelse).

forhold til konkurrencen mellem indenlandske og indførte varer« [22].

Det kan således i hvert fald konstateres, at Domstolen har fastslået, at artikel 95 er nært tilknyttet alle reglerne om varernes bevægelighed, og at Domstolen ved sin fortolkning og kvalificering har lagt mere vægt på bestemmelsens funktionelle og materielle aspekter end på dens titel og den kategorisering, som følger af dens formelle placering i traktaten.

29. Det forekommer mig heller ikke muligt at udlede betydende argumenter for det modsatte resultat af Hansen-dommen, selv når der tages hensyn til den absolut urørlige opfattelse, som Domstolen gav udtryk for med denne dom i den konkrete sag. Domstolen fastslog i realiteten i denne dom, at artikel 227 indeholder en grundlæggende sondring mellem de bestemmelser, som opregnes i første afsnit, og som gælder umiddelbart fra traktatens ikrafttræden, og de andre bestemmelser, som skal finde anvendelse gradvist i DOM, og som i al fald giver mulighed for, at der træffes særlige foranstaltninger for at tilgodese disse områders særlige behov. Det er rigtigt, at Domstolen i denne dom udtrykkeligt henviste til de »kapitler og bestemmelser i traktaten«, som umiddelbart gælder i DOM; jeg mener imidlertid ikke, at det heraf kan udledes, at Domstolen uigenkaldeligt og definitivt har villet afvise, at artikel 95 har betydning for reglerne om frie varebevægelser og dermed kan anses for omfattet af artikel 227, stk. 2, første afsnit.

30. Jeg kan på grund af de foran nævnte betragtninger om artikel 95's supplerende betydning ikke tilslutte mig denne opfattelse, hvorefter artikel 95 udelukkes fra artikel 227, stk. 2, første afsnit; i øvrigt forekommer den heller ikke at være begrundet i bestemmelsens ordlyd. Opregningen i artikel 227, stk. 2, første afsnit, indledes med ordene »[traktatens] særlige og almindelige bestemmelser *vedrørende* ...«. Jeg mener således, at fællesskabslovgiver ikke har haft til hensigt at opregne en udtømmende liste, som alene omfatter de bestemmelser, der findes i de udtrykkelig nævnte kapitler, men snarere en liste over bestemmelser, som på grund af deres indhold og funktion bidrager til at regulere et bestemt område.

31. Det er således det område, som bestemmelserne vedrører, og ikke deres juridiske kvalificering, der er afgørende, når de skal bedømmes i henseende til artikel 227, stk. 2, alt efter den funktion, de udfylder i traktatens almene system.

22 — Dom af 27.2.1980, sag 168/78, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 347, præmis 4; min fremhævelse. Jf. også dom af 27.2.1980, sag 170/78, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. s. 417, præmis 5, hvori Domstolen igen konstaterede, at artikel 95 har til formål at »fjerne de hindringer for varernes frie bevægelighed og for normale konkurrencevilkår mellem medlemsstaterne, som opstår ved anvendelsen af diskriminerende eller beskyttende interne afgifter«, samt senere den i fodnote 10 anførte dom i sagen Ayuntamiento de Ceuta (præmis 29).

Hvis man kom til det modsatte resultat og udelukkede artikel 95 fra de i artikel 227, stk. 2, første afsnit, opregnede bestemmelser, ville det både være paradoksalt og uacceptabelt, idet bestemmelsen ville miste sin effektive virkning særligt for så vidt angår forbuddet mod at gøre undtagelse fra bestemmelserne om de frie varebevægelser og hermed også forbuddet mod at indføre afgifter med tilsvarende virkning. I hvert fald ville man »lukke ind gennem vinduet, hvad man har kastet ud af døren«, uanset systemets logik og uanset Domstolens retspraksis gennem 30 år, hvorefter artikel 95 har som funktion at »udfylde de huller, som en fiskal ordning kan give anledning til i forhold til forbuddene« i artikel 9 og 12 [23].

Lad os tage et eksempel. Hvis man forestiller sig en afgift på 100, skal der for et helt fritaget lokalt produkt betales 0 og for et indført produkt 100. Forskellen mellem den afgift, som rammer det indførte produkt og det lokale produkt, er 100. Det er fuldt ud muligt at opnå samme resultat ved at anvende en delvis fritagelsesordning. Det er tilstrækkeligt at øge afgiften til 150 og at fastsætte fritagelsen for det lokale produkt til 100. Hermed pålægges det lokale produkt en afgift på 50 og det indførte produkt en afgift på 150: Forskellen er stadig 100, nøjagtig ligesom i den først angivne situation med fuldstændig fritagelse.

32. Det forekommer mig heller ikke, at det for så vidt angår anvendelsen af artikel 227, stk. 2, er muligt at sondre mellem de fuldstændige og de delvise fritagelser — dette spørgsmål bliver relevant i det tilfælde, hvor Domstolen skulle anse de førstnævnte for omfattet af artikel 9 og 12 og de sidstnævnte af artikel 95. Det er ikke vanskeligt at forestille sig, at en oplyst lovgiver, hvis artikel 95 blev anset for en bestemmelse, »til hvilken der kan gøres undtagelse«, ved hjælp af en ordning med delvise fritagelser ville kunne komme til samme resultat som ved en ordning med fuldstændig fritagelse henhørende under artikel 9 og 12.

33. Det er næppe nødvendigt at tilføje, at den materielle tilsidesættelse af artikel 227, stk. 2, som opstår, hvis fritagelserne anses for at være i strid med artikel 95, og denne artikel ikke anses for at være omfattet af bestemmelserne »vedrørende« frie varebevægelser, også vil have betydning for konkurrencereglerne. Fritagelsesordningen kan også anses for at berøre reglerne om statsstøtte. Ifølge Domstolens praksis omfatter støttebegrebet indgreb, der under forskellige former letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger. Det følger heraf, at en foranstaltning, hvorved offentlige myndigheder indrømmer visse virksomheder en afgiftsfritagelse, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de fritagne virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end andre

23 — Dom af 1.7.1969, Kommissionen mod Italien, anført i fodnote 21.

afgiftspligtige, udgør en statsstøtte som omhandlet i traktatens artikel 92, stk. 1 [24].

Hvis fritagelsesordningen blev godkendt som en undtagelse til artikel 95, ville det således — eftersom reglerne vedrørende statsstøtte »udtrykkeligt« er omfattet af de regler, der i medfør af artikel 227, stk. 2, ikke kan gøres undtagelse fra — også føre til omgåelse af disse regler om støtte og hermed også på denne måde være i strid med artikel 227, stk. 2. Dette betyder naturligvis ikke, at enhver støtteordning til DOM er ulovlig; jeg mener blot, at de i traktaten fastlagte procedureregler må følges, hvis tildelingen af en sådan støtte skal være lovlig.

34. I lyset af disse betragtninger er jeg af den opfattelse, at det præjudicielle spørgsmål skal besvares således, at artikel 2, stk. 3, i beslutning 89/688 er ugyldig, for så vidt den giver bemyndigelse til at indføre en afgiftsfritagelsesordning, som er uforenelig med traktatens artikel 9 og 12. Dette gælder også, selv om Domstolen skulle anse den omstridte afgift for helt eller delvis i strid med traktatens artikel 95.

24 — Jf. dom af 15.3.1994, sag C-387/92, Banco Exterior de Espana, Sml. I, s. 877, præmis 13 og 14.

II — Den »nye« nationale særtoldordning (forenede sager C-37/96 og C-38/96)

35. Som allerede nævnt i begyndelsen af dette forslag til afgørelse gennemførte den franske lovgiver beslutningen ved lov nr. 92-676 af 17. juli 1992, dagen efter afsigelsen af Legros-dommen. Loven indfører en »ny« særtoldordning for indførsel af varer til DOM og beskriver i detaljer betingelserne for opkrævning af afgiften samt fritagelser, og loven bemyndiger ligeledes de lokale myndigheder til at træffe bestemmelse om enkelte fritagelsestilfælde.

36. Nærmere bestemt foreskrives det i artikel 3-1, at alle virksomheder, hvis omsætning overstiger 3,5 mio. FRF for det foregående kalenderår, er pålagt særtold. Virksomheder, hvis omsætning er på mellem 2 og 3,5 mio. FRF, kan også i visse bestemte tilfælde pålægges særtold.

Grundlaget for pålæggelse af særtolden på indførte varer er toldværdien på tidspunktet for indførslen til DOM (artikel 4). For transaktioner, som gennemføres inden for DOM, er grundlaget for pålæggelsen af særtolden derimod prisen før moms reduceret med 15% i omkostninger til markedsføring.

Det følger endelig af artikel 10, at der for identiske eller tilsvarende produkter, som hører til samme kategori, gælder samme sats, uanset produkternes oprindelse. Denne bestemmelse bemyndiger imidlertid de regionale råd til helt eller delvis, afhængigt af de økonomiske behov, at fritage leveringer mod vederlag fra personer, som udfører produktionsvirksomhed i DOM, for særtold. Fritagelserne skal gælde samtlige produkter inden for samme kategori.

37. I de sager, som verserer for Tribunal d'instance de Paris, kræver sagsøgerne, som er selskaber på Martinique, der forhandler produkter indført fra andre medlemsstater, tilbagebetaling af den særtold, som de har betalt for alle de produkter, de har indført efter lovens ikrafttrædelse.

Til støtte for deres krav har de gjort gældende, at selv om den nye særtoldordning tilsyneladende adskiller sig fra den tidligere gældende ordning, har den samme virkning som en afgift med tilsvarende virkning som told, eftersom næsten alle lokale varer er fritaget for afgiften, som således rent faktisk alene påhviler indførte produkter.

38. Den forelæggende ret har hovedsageligt anført, at det følger af den nationale lovgivning, at særtoldordningen finder anvendelse uden forskel på indførte varer og lokalt fremstillede varer, idet afgiften opkræves på grundlag af et objektivt kriterium: omsætningen. Den forelæggende ret mener derfor, at den nye særtold ikke som påstået af sagsøgerne kan kvalificeres som en afgift med tilsvarende virkning.

På grund af de bestemmelser i loven, der — som vi har set — bemyndiger til, at lokale varer helt eller delvis kan fritages for afgiften og i øvrigt kan indrømmes visse andre fordele, hvilket risikerer at påvirke ligestillingen mellem lokale og udenlandske virksomheder, har den forelæggende ret dog besluttet at forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»Medfører den ordning, der er indført ved lov nr. 92-676 af 17. juli 1992 'relative à l'octroi de mer et portant mise en oeuvre de la décision du Conseil des ministres des Communautés européennes 89/688 du 22 décembre 1989' (lov om særtold og om gennemførelse af EF-Ministerrådets beslutning 89/688 af 22.12.1989), at der i stedet for en afgift med tilsvarende virkning som told som omhandlet i Domstolens dom af 16. juli 1992, Legros, indføres en egentlig intern afgift, som ikke indebærer en forskelsbehandling, og som er i overensstemmelse med ordlyden af og ånden bag traktaten om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab?«

39. Hvad er konsekvensen for spørgsmålet stillet af retten i Paris, hvis Domstolen skulle komme til samme konklusion, som jeg er

kommet til for så vidt angår spørgsmålet om gyldigheden af beslutningens artikel 2, stk. 3?

Det kan straks konstateres, at hvis de bestemmelser i beslutningen, som bemyndiger til helt eller delvis at fritage fra særtoldordningen, er ugyldige, må også de nationale gennemførelsesbestemmelser, som knytter sig til denne bemyndigelse, i princippet anses for uforenelige med traktaten. Imidlertid må de bestemmelser, som konkret er blevet vedtaget for at gennemføre beslutningen, undersøges nærmere specielt med henblik på at konstatere, hvorledes den i artikel 2, stk. 3, givne bemyndigelse er blevet udnyttet i praksis.

40. Med loven er den nye særtold formelt blevet ændret til en intern afgift, som gælder uden forskel for alle varer, såvel lokale som indførte. Loven giver dog også mulighed for visse former for fordele. Virksomheder, hvis omsætning ikke overstiger 3,5 mio. FRF, er fritaget for afgiften (i medfør af artikel 3, stk. 1, første afsnit), visse lokale varer kan fritages helt eller delvis (i medfør af artikel 2, stk. 2, andet afsnit, og artikel 10, stk. 2), og grundlaget for pålæggelsen af særtolden er reduceret med 15% for så vidt angår lokale varer [i medfør af artikel 4, litra b)].

41. Sagsøgerne i hovedsagen har anført, at den nye ordning under dække af at være et afgiftssystem, som gælder uden forskel for alle varer, reelt udviser den »gamle« toldordnings diskriminerende kendetegn og virkninger; sagsøgerne har anført, at dette tydeligt fremgår af ordningen, med hensyn til hvem afgiften påhviler, kriterierne for dens beregning og opkrævningsbetingelserne. Ifølge sagsøgerne medfører loven en åbenlys forskelsbehandling til skade for indførte produkter, bl.a. ved i praksis at forbeholde lokale produkter de netop nævnte fordele.

Sagsøgerne i hovedsagen har tilføjet, at loven som følge af denne forskelsbehandling af indførte produkter har samme virkninger som en afgift med tilsvarende virkning som told. Selv om det således skulle være muligt at gøre undtagelse fra artikel 95, eftersom denne artikel ikke er opregnet i traktatens artikel 227, stk. 2, første afsnit, er loven under alle omstændigheder i strid med traktatens artikel 9 og 12, som i medfør af artikel 227, stk. 2, gælder umiddelbart i DOM. Ifølge sagsøgerne er den nye særtoldordning både i strid med princippet om et fælles toldområde og med princippet om frie varebevægelser, eftersom den udgør en autonom regional fiskal ordning, og indrømmelsen af visse fordele er betinget af produkternes oprindelse.

42. Den franske regerings og Kommissionens argumentation er næsten identisk. De

har anført, at den nye særtoldordning udgør en intern afgift som omhandlet i artikel 95, som gælder uden forskel og på grundlag af objektive kriterier for indførte produkter og produkter fremstillet i DOM. De medgiver, at der gælder visse undtagelser fra afgiftsordningen bestående i de tidligere nævnte fordele, som er forbeholdt lokale produkter. De mener imidlertid, at disse fordele, selv om de er diskriminerende, ikke ændrer den nye særtoldordnings karakter af en intern afgift, samt at fordelene i øvrigt kan begrundes i hensynet til at fremme den økonomiske og sociale udvikling i DOM. Den franske regering og Kommissionen har understreget, at de fiskale fordele, som loven indrømmer lokale produkter, bør anses for helt lovlige: De er i overensstemmelse med den beslutning, ved hvilken Rådet i medfør af artikel 227, stk. 2, første afsnit, har bemyndiget myndighederne i DOM til at indføre fiskale ordninger, som særligt er fordelagtige for lokale produkter.

43. Nærmere bestemt er den adgang, som loven giver de regionale råd i DOM, til helt eller delvis at fritage visse lokale varer for afgiften, helt lovlig, eftersom den svarer fuldstændigt til det i beslutningens artikel 2, stk. 3, foreskrevne.

Selv om nedsættelsen på 15% af grundlaget for pålæggelsen af særtolden for så vidt angår lokale produkter medfører en forskelsbehandling, som i øvrigt kan begrundes i de lokale virksomheders særlige behov, er dette ifølge Domstolens retspraksis ikke ensbetydende med, at afgiften ikke kan anses for en intern afgift.

Den franske regering og Kommissionen har endelig anført, for så vidt angår den sidste undtagelse i loven vedrørende fritagelse af virksomheder, hvis omsætning ikke overstiger 3,5 mio. FRF, at denne undtagelse er nødvendig for at støtte de økonomisk svageste virksomheder, som på denne måde gøres mere konkurrencedygtige. Under alle omstændigheder fremgår det af beløbet, at denne fritagelse ikke udelukkende eller næsten udelukkende gælder lokale varer, og den er derfor ikke diskriminerende.

44. Spørgsmålet, om afgiftsordningen er lovlig, må bedømmes enten på grundlag af artikel 95 eller på grundlag af artikel 9 og 12 [25].

25 — Sagsøgerne i hovedsagen har subsidiært påberåbt sig forbuddet mod kvantitative indførselsrestriktioner som omhandlet i traktatens artikel 30. I denne henseende skal jeg minde om, at artikel 30, som er en grundlæggende bestemmelse på området for frie varebevægelser, er en generel bestemmelse i forhold til de særlige bestemmelser om afgifter med tilsvarende virkning som told og om diskriminerende fiskale afgifter. På grund af denne generelle karakter kan artikel 30 kun anvendes helt subsidiært, man kunne næsten sige residuelt, i forhold til henholdsvis artikel 9 og 12 og artikel 95; med andre ord hvis de i traktaten foreskrevne betingelser er opfyldt, er det disse særlige bestemmelser, som skal anvendes, og ikke den generelle bestemmelse om foranstaltninger med tilsvarende virkning. Jf. dom af 22.3.1977, sag 74/76, Iannelli og Volpi, Sml. s. 557, præmis 9 og senere den i fodnote 19 anførte dom i sagen Compagnie commerciale de l'Ouest m.fl., præmis 20 og 21.

45. Den franske regering og Kommissionen har indrømmet, og det er således ubestridt, at der med gennemførelsesloven til beslutningen er indført en afgiftsordning, som i visse henseender medfører forskelsbehandling af indførte produkter. Det er min opfattelse, at denne forskelsbehandling er ulovlig, allerede fordi den har »hjemmel« og direkte eller indirekte er knyttet til artikel 2, stk. 3, i beslutningen, som bør anses for ugyldig. Eftersom Rådet ikke under hensyntagen til behovene i DOM havde beføjelse til at bemyndige til at gøre undtagelse fra traktatens bestemmelser, må de nationale bestemmelser, som indfører sådanne undtagelser, anses for ulovlige.

46. Nærmere bestemt er det åbenlyst, at de betragtninger og kriterier, som jeg har anvendt i sag C-212/96 til at kvalificere de fritagelser, som beslutningen giver hjemmel til [26], gælder tilsvarende, for så vidt angår den mulighed, som loven giver de regionale råd i DOM til at fritage lokale varer helt eller delvis fra afgiften.

47. For så vidt angår nedsættelsen af beregningsgrundlaget for særtolden på lokale produkter, skal jeg minde om, at Domstolen flere gange har fremhævet, at der ved anvendelsen af traktatens artikel 95 skal tages hensyn ikke blot til satsen af den interne afgift, som direkte eller indirekte er pålagt både indenlandske og indførte varer, men også til beskatningsgrundlaget og vilkårene i forbindelse med opkrævningen af den pågældende afgift. Det afgørende kriterium for anvendelsen af artikel 95 er således afgiftens faktiske indvirkning på henholdsvis det indenlandske produkt og det indførte produkt. Selv om afgiftssatsen er den samme, kan den faktiske indvirkning således variere alt efter hvilke bestemmelser om beskatningsgrundlag og opkrævning, som gælder for henholdsvis det lokale og det indførte produkt [27].

48. Ligeledes følger det af Domstolens retspraksis, at forbuddet i artikel 95, stk. 1, overtrædes, når afgifterne på henholdsvis indførte produkter og tilsvarende indenlandske produkter beregnes forskelligt, således at det fører til en højere afgift for de indførte produkter, idet hverken afgiftens eventuelle indvirkning på den endelige pris på de to produkter [28] eller det forhold, at afgiften er af begrænset eller tilfældig karakter [29], skal tages i betragtning. Som Domstolen har fastslået i forskellige afgørelser, overtrædes artikel 95, stk. 1, når afgifterne på henholdsvis den indførte og den tilsvarende indenlandske vare beregnes forskelligt og efter forskellige regler, således at det fører til en højere afgift for den indførte vare [30].

26 — Jf. ovenfor, punkt 13-24.

27 — Jf. særligt dom af 12.5.1992, sag C-327/90, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 3033, præmis 11, og af 11.12.1990, sag 47/88, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 4509, præmis 18.

28 — Dom af 17.2.1976, sag 45/75, Rewe-Zentrale, Sml. s. 181, præmis 16.

29 — Dom af 16.2.1977, sag 20/76, Schöttle, Sml. s. 247, præmis 22.

30 — Den foran i fodnote 28 anførte dom i sagen Kommissionen mod Grækenland, præmis 12, og af 26.6.1991, sag C-152/89, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 3141, præmis 20.

49. I lyset af disse principper forekommer den omtvistede ordning klart at være uforenelig med traktaten: Ordningen er allerede ved en første betragtning diskriminerende, eftersom den indebærer en nedsættelse af beregningsgrundlaget for afgiften for så vidt angår lokale produkter, uden at denne nedsættelse også gælder for indførte produkter. Dette forhold er i øvrigt ikke blevet bestridt og er endog eksplicit medgivet både af den franske regering og af Kommissionen. Det er næppe nødvendigt at tilføje, at denne fordel også er i åbenlys modstrid med beslutningens artikel 2, stk. 2, som bestemmer, at gradueringen af basisafgiftssatsen efter varekategori under ingen omstændigheder må »bevirke, at forskelsbehandling opretholdes eller indføres til skade for varer fra Fællesskabet«.

50. Det må således konkluderes, at en national lovgivning er i strid med forbuddet mod diskriminerende interne afgifter i artikel 95, hvis den som i det foreliggende tilfælde medfører en afgiftsberegning, hvorefter et indført produkt pålægges en højere afgift end et tilsvarende lokalt produkt.

51. Af de i loven foreskrevne tre mulige former for fiskale fordele, er kun tilbage at undersøge den, hvorefter virksomheder, hvis omsætning ikke overstiger 3,5 mio. FRF, fritages for afgiften.

Sagsøgerne i hovedsagen gør på grundlag af tal fra handelskammeret gældende, at denne lempelse kun formelt vedrører samtlige virksomheder: I realiteten er der tale om en fordel, som forbeholdes lokale virksomheder, idet størstedelen af disse har en omsætning under den i loven fastsatte tærskel.

De har tilføjet, at det under alle omstændigheder tilkommer den nationale ret at vurdere, om den omstridte fritagelse har de af dem hævdede virkninger.

52. Den franske regering og Kommissionen har den diametralt modsatte opfattelse. De bestrider begge sagsøgernes påstande og fremlægger forskellige tal, som skal bevise, at disse er fejlagtige, og at den pågældende fritagelse ikke er diskriminerende.

53. Det må konstateres, at der er skærende kontrast mellem de af sagsøgerne og de af Kommissionen oplyste tal. Kommissionen har selv anført, at de af den oplyste tal ikke er fuldstændige, idet de ikke omfatter samtlige lokale varer og i særdeleshed ikke familievirksomhederne. Det er således ikke muligt at udlede noget med sikkerhed af de forskellige tal, som er anført af parterne.

På grund af denne mangel på klare og entydige oplysninger i forelæggelseskendelsen kan Domstolen i øvrigt kun på grundlag af det præjudicielle spørgsmål udlede de forskellige mulige hypoteser og for hver af disse angive, hvilke kriterier som skal anvendes. Det tilkommer således den nationale ret at undersøge de faktiske omstændigheder med henblik på at bedømme, om den omtvistede fritagelse i realiteten fuldstændigt eller i overvejende grad er forbeholdt lokale varer.

54. Det skal i al fald bemærkes, at den omtvistede fritagelse meddeles på grundlag af et objektivt kriterium, omsætningen, og at dette kriterium finder anvendelse både på lokale varer og på indførte varer. Eftersom denne fordel gælder uden forskel for alle varer, skal den i princippet anses for forenelig med artikel 95, selv sagt i det omfang den ikke har diskriminerende eller protektionistiske virkninger. Det skal derfor undersøges, om foranstaltningen — selv om den ikke formelt sondrer på grundlag af varernes nationalitet — dog ikke alligevel i sidste ende indebærer fordele, som forbeholdes lokale varer og nægtes andre virksomheder. Denne undersøgelse må foretages af den nationale ret, som det tilkommer at bedømme, om den i loven fastsatte tærskel er af en sådan art, at det i praksis alene eller i det mindste i overvejende grad er lokale virksomheder, som har fordel af fritagelsen, mens det alene er udenlandske virksomheder, som pålægges afgiften, fordi de i almindelighed har en omsætning, som overstiger den pågældende tærskelværdi.

Det er klart, at der, hvis dette viser sig at være tilfældet, er tale om en »indirekte« forskelsbehandling, som er i strid med forbuddet i artikel 95 mod interne diskriminerende afgifter.

55. På grundlag af disse betragtninger skal jeg foreslå Domstolen at besvare de forelagte spørgsmål således:

— i sag C-212/96:

»Artikel 2, stk. 3, i Rådets beslutning 89/688/EØF af 22. december 1989 om særtoldordningen i de franske oversøiske departementer er ugyldig, idet den indeholder bemyndigelse til at indføre en afgiftsfritagelsesordning, som er uforenelig enten med traktatens artikel 9 og 12, eller med traktatens artikel 95, og som ikke er tilladt i medfør af traktatens artikel 227, stk. 2.«

— i de forenede sager C-37/96 og C-38/96:

»a) Traktatens artikel 9, 12 og 95 er til hinder for den omtvistede afgiftsordning, idet hel eller delvis fritagelse samt nedsættelse af beregningsgrundlaget for afgiften forbeholdes lokale varer.

b) Det tilkommer den nationale ret at bedømme, om den fritagelse, som indrømmes i loven til fordel for virksomheder, hvis omsætning ikke overstiger et vist foreskrevet beløb, i praksis medfører en forskelsbehandling, som er til skade for udenlandske virksomheder og dermed forbudt i medfør af traktatens artikel 95.«