FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT GIUSEPPE TESAURO

föredraget den 20 mars 1997 *

1. I förevarande förfarande för förhandsavgörande har domstolen att pröva huruvida gemenskapsrätten utgör hinder för "sjötullar", en avgift som påförs alla varor som tas in i de franska utomeuropeiska departementen, det vill säga Martinique, Guadeloupe, Réunion och Guyana (nedan kallade DOM).

I målet Cadi Surgelés m. fl. förklarade domstolen slutligen att påförande av sjötull på varor som importeras till DOM från tredje land som inte är knutet till gemenskapen genom något handelsavtal inte är förenligt med fördraget.

Domstolen har redan befattat sig med frågan i domarna i målen Legros m. fl. [1], Lancry m. fl. [2] och Cadi Surgelés m. fl. [3] I den förstnämnda domen betecknade domstolen den då aktuella sjötullen som en avgift med motsvarande verkan som en tull. I domen i målet Lancry ogiltigförklarade den artikel 4 i rådets beslut 89/688/EEG (nedan kallat beslutet) av den 22 december 1989 [4], som tillät att den tullordning som gällde då beslutet antogs upprätthölls tillfälligt. Dessutom betecknade domstolen även den avgift som vid själva införseln till DOM påförs varor *med ursprung* i och som kommer från en annan fransk region — och således avser en helt intern situation — som avgift med motsvarande verkan som en tull.

De franska domstolarna på Réunion (mål C-212/96) och i Paris (förenade målen C-37/96 och C-38/96) återkommer till ämnet sjötull i dess skepnad enligt lag 92-676 av den 16 juli 1992 (nedan kallad lagen) om genomförande av ovannämnda beslut 89/688/EEG. Genom det beslutet ålades Frankrike att omvandla sjötullen till en avgift som var tillämplig på alla varor utan åtskillnad, dock att det skulle finnas möjlighet att medge undantag för lokala produkter under en viss tid.

Tillämpliga bestämmelser, bakgrund och frågor som ställts för förhandsavgöranden

2. Det skall först erinras om att DOM utgör en del av Republiken Frankrike och av gemenskapens tullområde. Fördragets tillämpning i DOM regleras av särskilda

* Originalspråk: italienska.

1 — Dom av den 16 juli 1992 i mål C-163/90 (REG 1992, s. I-4625).

2 — Dom av den 9 augusti 1994 i förenade målen C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 och C-411/93 (REG 1994, s. I-3957).

3 — Dom av den 7 november 1996 i mål C-126/94 (REG 1996, s. I-5647).

4 — Beslut om sjötullssystemet i de franska utomeuropeiska departementen (EGT L 399, s. 46).

bestämmelser i artikel 227.2, som har följande lydelse:

"För ... de franska utomeuropeiska departementen skall, från och med att detta fördrag träder i kraft, fördragets särskilda och allmänna bestämmelser gälla rörande

— den fria rörligheten för varor,

— jordbruket, med undantag av artikel 40.4,

— liberaliseringen av tjänster,

— konkurrensreglerna,

— skyddsåtgärderna som avses i artiklarna 109 h, 109 i och 226,

— institutionerna.

Villkoren för tillämpningen av övriga bestämmelser i detta fördrag skall genom enhälligt beslut av rådet på förslag från kommissionen fastställas inom två år efter det att fördraget har trätt i kraft.

Gemenskapens institutioner skall, inom ramen för den ordning som anges i detta fördrag och särskilt i artikel 226 sörja för att den ekonomiska och sociala utvecklingen i dessa områden möjliggörs."

3. I artikel 227.2 görs således, som domstolen bekräftade i domen i målet Hansen [5], skillnad mellan bestämmelserna i första stycket, däribland även bestämmelserna om fri rörlighet för varor och om konkurrens, vilka var omedelbart tillämpliga från och med att fördraget trädde i kraft, och de "andra", vilkas tillämpning i DOM skulle ske gradvis med möjlighet för rådet att besluta om bestämmelser som var avpassade till de särskilda behoven i sagda delar av franskt område.

4. Rådet har utnyttjat denna möjlighet och har antagit en rad bestämmelser om stöd för utvecklingen i DOM. [6] Närmare bestämt

5 — Dom av den 10 oktober 1978 i mål 148/77 (REG 1978, s. 1787).

6 — Se särskilt beslut 89/687/EEG av den 22 december 1989 om införande av Poseidom (EGT L 399, s. 39).

förpliktade rådet i artikel 1 i ovannämnda beslut 89/688/EEG, med beaktande av sjötullarnas betydelse för den ekonomiska och sociala utvecklingen i DOM men även av nödvändigheten av att reformera de gällande bestämmelserna för att dessa regioner helt skall bli en del av den inre marknaden, de franska myndigheterna att senast den 31 december 1992 ändra ordningen med sjötullar på så sätt att den blev tillämplig utan åtskillnad på importerade varor och varor som tillverkas i DOM.

I artikel 2.2 i beslutet föreskrivs att de behöriga myndigheterna i varje utomeuropeiskt departement skall fastställa en grundtullsats, som kan vara olika för olika varugrupper. Differentieringen får emellertid inte leda till att "diskriminering av varor från gemenskapen upprätthålls eller uppkommer".

I artikel 2.3 föreskrivs följande:

"Med hänsyn till de särskilda svårigheterna i de utomeuropeiska departementen och genomförandet av det ändamål som avses i artikel 227.2 i fördraget kan lokal produktion, beroende på de ekonomiska villkoren, helt eller delvis medges undantag från avgiftsskyldighet under en period som inte får överskrida tio år från och med införandet av avgiftssystemet i fråga, under förutsättning att villkoren i artikel 3 är uppfyllda. Dessa undantag skall bidra till att befrämja eller upprätthålla en ekonomisk verksamhet i de utomeuropeiska departementen och skall infogas i varje utomeuropeiskt departements strategi för ekonomisk och social utveckling, med hänsyn tagen till dess karaktär av stödåtgärder enligt gemenskapsrätten, dock utan att vara sådana att handelsförutsättningarna ändras i en omfattning som strider mot det gemensamma intresset. Kommissionen skall underrättas om undantagsbestämmelserna av de behöriga myndigheterna i varje utomeuropeiskt departement och skall därefter underrätta medlemsstaterna och ta ställning till bestämmelserna inom två månader. Om kommissionen inte uttalar sig inom den fristen betraktas bestämmelserna som godkända." [7]

5. Frankrike genomförde uttryckligen beslutet genom den redan nämnda lagen 92-676 av den 16 juli 1992. Enligt artikel 1 i lagen gäller för regionerna Guadeloupe, Guyana, Réunion och Martinique, att en avgift kallad "sjötull" tas ut på import av varor, på

7 — Som tidigare nämnts ogiltigförklarades artikel 4 i beslutet av domstolen i domen i målet Lancry, ovan, fotnot 2, eftersom bestämmelsen tillät att Republiken Frankrike upprätthöll det då gällande beskattningssystemet fram till den 31 december 1992.

leveranser mot vederlag från dem som bedriver produktionsverksamhet där, liksom på leveranser mot vederlag från personer som förvärvar [varor] i exportsyfte eller för att sälja till tredje part som är underkastad sjötull.

Regionstyrelserna får medge undantag från tullplikt för import eller leverans mot vederlag av varor och råvaror avsedda för vissa verksamheter.

6. De förevarande förfarandena gäller tolkningen av gemenskapsrätten med avseende på beslutet och den nationella lagen om genomförande av detta. Närmare bestämt gäller mål C-212/96 frågan om beslutets giltighet, medan de förenade målen C-37/96 och C-38/96 gäller frågan huruvida de nationella genomförandebestämmelserna är förenliga med gemenskapsrätten.

Av uppenbara, systematiska skäl anser jag att jag bör behandla ämnet i ett sammanhang och i tur och ordning undersöka frågan rörande beslutet (I) och frågan rörande de nationella bestämmelserna (II).

I — Giltigheten av beslut 89/688/EEG (mål C-212/96)

7. I det mål som är anhängigt vid Tribunal administratif de Saint-Denis (Réunion) har sökanden begärt ogiltigförklaring av beslutet av den 11 december 1992, genom vilket Réunions regionstyrelse har fastställt procentsatserna för de sjötullar som är tillämpliga i departementet och har befriat varorna som är tillverkade på ön från tull. Enligt sökandens åsikt följs genom beslutet varken tanken med eller ordalydelsen i beslut 89/688/EEG, om det förmodas att detta är förenligt med fördraget.

Tribunal de Saint-Denis ansåg att tvistens lösning krävde en bedömning av beslutets förenlighet med fördraget och hänsköt följande frågor till domstolen för ett förhandsavgörande:

"1) Är rådets beslut 89/688/EEG, enligt vilket det är tillåtet att upprätthålla den sjötull som tillämpas såväl på importerade varor som på varor som produceras av företag som är belägna inom ett franskt utomeuropeiskt departement, förenligt med fördraget och närmare bestämt med artiklarna 9, 12 och 13 i detta, till den del det i beslutet föreskrivs en möjlighet att medge lokala företag undantag från tullplikten, under den enda förutsättningen att dessa bidrar till utvecklingen eller upprätthållandet av en näringsverksamhet?

2) För det fall den första frågan besvaras jakande, kan det då anses att beslut 89/688, med hänsyn till bestämmelserna i artikel 95 andra stycket i EG-fördraget, innebär att det är tillåtet att göra en beskattningsmässig differentiering för att eftersträva ekonomiska mål som är förenliga med kraven i fördraget och i sekundärrätten och som motiveras av de ekonomiska villkor som är utmärkande för de utomeuropeiska departementen?"

8. Jag anser att domstolen för att besvara frågorna från domstolen i Réunion framför allt måste avgöra om beslutet, genom att medge lokala företag befrielse från betalning av sjötull, har tillåtit att en avgift med verkan motsvarande en tull bibehålls, eller om det är fråga om en skattemässig diskriminering som skall bedömas enligt artikel 95. I det senare fallet skall den avgöra om tillåtelsen är förenlig med fördraget och särskilt med artikel 227.2.

9. Den franska regeringen och kommissionen har anfört att artikel 1 i beslutet fastslår principen att alla varor, såväl importerade som lokala, är underkastade sjötull och att artikel 2.2 föreskriver att tullen i enlighet med artikel 95 i fördraget måste fastställas på så sätt att importerade varor inte diskrimineras. Tullens interna karaktär ändras inte enligt den franska regeringen och kommissionen av den möjlighet som ges de lokala myndigheterna genom artikel 2.3 i beslutet att medge full eller partiell befrielse till förmån för lokal produktion. Det är enligt dem fråga om tillfälliga undantag som är underkastade villkor på så sätt att handelssystemet inte ändras i en omfattning som strider mot det gemensamma intresset. Å andra sidan skulle föreskriften om sådana undantag i vilket fall som helst kunna anses förenlig med fördraget, även om det därigenom införs en skillnad i behandlingen av lokala och importerade produkter. Enligt vad som fastlades i den redan nämnda domen i målet Hansen [8] är det nämligen, påpekar den franska regeringen och kommissionen, tillåtet att göra undantag från artikel 95, eftersom den bestämmelsen inte ingår bland dem som anges i artikel 227.2 första stycket och som var omedelbart tillämpliga i DOM från det att fördraget trädde i kraft.

10. Rådet gör i sin tur gällande att beslutet tvingar Republiken Frankrike att radikalt ändra ordningen för sjötullar genom att omvandla sjötullen till en intern avgift som gäller alla varor utan åtskillnad. Som sådan omfattas ordningen av tillämpningsområdet för artikel 95, en bestämmelse som rådet i enlighet med artikel 227.2 kan bestämma skall tillämpas i DOM under vissa förutsättningar. Vad sedan gäller bestämmelsen i artikel 2.3 anför rådet i överensstämmelse med vad kommissionen och den franska regeringen har anfört, att undantagen som tillåts i bestämmelsen inte är av systematisk art. Undantagen är därför inte sådana att de kan kullkasta den tullordning som har införts genom lagen. Slutligen understryker rådet att frågan om beslutets giltighet inte får förväxlas med frågan om de nationella genomföran-

8 — Dom av den 10 oktober 1978, nämnd i fotnot 5.

debestämmelsernas ogiltighet, en ogiltighet som, om den fastställdes, inte skulle ha någon inverkan på själva beslutet.

11. Jag skall börja med att påminna om att en tull enligt domstolens fasta rättspraxis [9] inte samtidigt kan höra till kategorin avgifter med verkan motsvarande en tull, enligt artiklarna 9 och 12, och kategorin interna avgifter, enligt artikel 95. I artiklarna 9 och 12 förbjuds nämligen påförande av tullar vid import eller export och avgifter med motsvarande verkan mellan medlemsstaterna, medan artikel 95 endast förbjuder interna avgifter som har, eller i den mån de har, diskriminerande karaktär gentemot producenter i andra medlemsstater. Närmare bestämt är den huvudsakliga egenskapen hos en avgift med verkan motsvarande en tull, som skiljer den från en intern avgift, det faktum att den förstnämnda uteslutande belastar den importerade varan som sådan, medan den sistnämnda belastar både importerade och nationella varor på grundval av objektiva kriterier som är tillämpliga oberoende av varornas ursprung. [10]

12. Jag vill erinra om att domstolen i domen i målet Legros m. fl. [11] uteslöt att den "gamla" ordningen med sjötullar kunde omfattas av begreppet intern avgift i den mening som avses i artikel 95. Medan alla varor som importerades till Réunion var underkastade tull var nämligen de lokala produkterna systematiskt befriade från avgift. Detta skedde inte på grundval av objektiva kriterier som hade kunnat tillämpas även på lokala produkter utan just med anledning av deras lokala ursprung.

13. Emellertid anser jag att det genom beslutet medges att, trots vad som fastslogs i domen i målet Legros, det återinförs en åtgärd som strider mot fördraget. [12] Medan artikel 1 i beslutet förpliktar de franska myndigheterna att ändra ordningen för sjötullar, för att omvandla sjötullen till en intern avgift som inte är diskriminerande, tillåts det i artikel 2.3 — föremålet för begäran om förhandsavgörande — att totala eller partiella undantag medges uteslutande till förmån för lokala produkter, det vill säga inte med stöd av något objektivt kriterium utan med anledning av deras ursprung. På detta sätt tillåts upprätthållandet av diskriminerande pålagor, eftersom undantagen förbehålls de lokala produkterna och nekas de importerade produkterna, som faktiskt och rättsligt påförs tull.

Med hänsyn till att den ordning som är medgiven i beslutet är diskriminerande även *prima facie* på de importerade varornas bekostnad, måste det avgöras om pålagan utgör en intern avgift som är förbjuden i artikel 95 eller en åtgärd som har verkan motsvarande en tull.

9 — Dom av den 7 maj 1987 i mål 193/85, Co-Frutta (REG 1987, s. 2085), punkt 8—11.

10 — Ovannämnd dom av den 7 maj 1987 i mål 193/85, punkt 9 samt dom av den 7 december 1995 i mål C-45/94, Ayuntamiento de Ceuta (REG 1995, s. I-4385), punkt 28.

11 — Ovannämnd (fotnot 1) dom av den 16 juli, punkt 12.

12 — Se mitt förslag i målet Lancry (fotnot 2), punkt 14.

14. Jag anser i själva verket att det finns tre möjliga lösningar på det problem för vilket nyss har redogjorts.

15. Den första är att de lättnader som föreskrivs i den omtvistade bestämmelsen inte förändrar den beskrivna "nya" sjötullens karaktär av intern avgift enligt artikel 95, eftersom de är förbundna med en bestämmelse som föreskriver eller rent av fastställer en allmän och abstrakt ordning för pålagor som är tillämplig på alla varor utan åtskillnad.

Detta är en lösning som vid tolkningen av relevanta bestämmelser ger företräde åt den formella aspekten av det omtvistade beskattningssystemet framför systemets materiella verkningar. I detta perspektiv skulle systemet omfattas av bestämmelsen i artikel 95 och skulle vara förbjudet eftersom det är diskriminerande gentemot den importerade varan. Till stöd för denna lösning skulle till och med kunna åberopas ett fall i domstolens rättspraxis där domstolen, dock utan att befatta sig med frågans materiella del, i allmänna ordalag påstod att beskattningssystem som är uppbyggda på så sätt att lättnader såsom reduktion av skattesatsen endast ges till inhemska produkter utgör en diskriminering som är förbjuden i artikel 95 i fördraget. [13]

16. Den andra lösningen är att systemet för lättnader är sådant till innehåll och verkningar att det från materiell synpunkt utgör en avgift med motsvarande verkan som en tull. Genom att lokala produkter beviljas tullbefrielse undandras de nämligen avgiftsplikt, medan däremot avgiften i sin helhet påförs importerade produkter med anledning av deras import till DOM. Befrielsen innebär nämligen att endast icke-lokala produkter påförs avgift och i praktiken en pålaga som har samma innehåll och samma verkningar som en importtull.

Detta är uppenbart i fallet av full befrielse, som när man helt befriar den lokala produktionen från avgift, vilket inte på något sätt kan dölja den omständigheten att det rör sig om en avgift med verkan motsvarande en tull, vilket domstolen redan har påpekat i domen i målet Legros [14] och bekräftat i domen i målet Ceuta. [15]

17. Motsvarande borde för övrigt gälla även för partiell befrielse. Även en sådan meddelas nämligen på grundval av samma kriterium som har fastlagts för full befrielse, det vill säga med hänsyn endast till produkternas ursprung. Även i det fallet utgör således, liksom i det fall som tidigare har undersökts, den förmån som medges lokala varor en

13 — Dom av den 27 maj 1981 i förenade målen 142/80 och 143/80, Essevi SpA (REG 1981, s. 1413, punkt 21—23; svensk specialutgåva, häfte 6).

14 — Dom av den 16 juli 1992 (ovan, fotnot 1), punkt 12.

15 — Dom av den 7 december 1995 (ovan, fotnot 10), punkt 40.

form av skattelättnad som finner sin förutsättning för tillämpning just i produkternas ursprung. Den enda skillnaden i förhållande till full befrielse ligger i befrielsens storlek, i det att den omfattar endast en del av pålagan. I praktiken innebär detta emellertid att det tillåts att importerade produkter påförs en (del av en) avgift som inte påförs de lokala produkterna och således att de förstnämnda drabbas på grund av att importen beskattas mer.

Slutligen berövar befrielsen, oavsett om den är total eller partiell, avgiften dess generella karaktär som föreskrivs i artikel 95, eftersom redan från början endast den importerade produkten är, helt eller delvis, föremål för beskattning.

18. Jag skall inte dölja att jag föredrar den andra möjliga lösningen, eftersom den tar sikte på det materiella innehållet i och verkan av beskattningssystemet i fråga och således ligger närmare kravet på en realistisk syn, bortom det formella, på fenomenen i det ekonomiska livet, som säkerställer att rätten svarar mot verkligheten och därmed mer effektivt fullföljer fördragets mål. I förevarande fall kan beskattningssystemet endast vid ett strängt formellt synsätt ingå i tillämpningsområdet för artikel 95, medan det materiellt sett omfattas av bestämmelserna i artiklarna 9 och 12 . [16]

I detta hänseende är det inte heller olämpligt att erinra om rättspraxis, enligt vilken kvalifikationen av en skatt enligt gemenskapsrätten skall göras av domstolen på grundval av skattens objektiva kännetecken, oberoende av hur den betecknas i den nationella rätten. [17]

19. Jag skall tillägga att det välbetänkta i den nyss framlagda lösningen inte försvagas av parternas anmärkningar i fråga om den icke-systematiska karaktären av den tullbefrielse som tillåts i artikel 2.3 i beslutet, vilka har framförts för att förneka att bestämmelsen tillåter att medlemsstaten inför en avgift med motsvarande verkan.

Framför allt står det inte klart vad som avses med "icke-systematisk" karaktär, eftersom ingen av parterna har gjort någon precisering i det hänseendet. Dessutom kan det inte förnekas att bestämmelserna i fråga begränsar

16 — I denna riktning uttalade sig generaladvokat Trabucchi i målet IGAV, dom av den 18 juni 1975 i mål 94/74 (REG 1975, s. 699, förslaget s. 715, särskilt s. 718). Även om det var fråga om ett fall som var olikt det förevarande och som gällde en skatteliknande avgift som var avsedd att finansiera verksamheten vid en offentlig myndighet, fastlades i förslaget i det målet en princip som enligt min åsikt är av allmän räckvidd.

17 — Se senast dom av den 13 februari 1996 i förenade målen C-197/94 och C-252/94, Bautiaa (REG 1996, s. I-505), punkt 39.

sig till att tillåta "full eller partiell tullbefrielse" för en period som inte överstiger 10 år, utan någon hänvisning till sättet eller till hur ofta dessa undantag kan tillämpas, och framför allt utan att fastställa någon begränsning för de lokala myndigheter som har att medge lättnaderna i fråga. Från denna synvinkel förefaller det, tvärtemot vad parterna har anfört, svårt att av bestämmelsen i beslutet dra slutsatsen att de behöriga nationella myndigheterna inte har behörighet att även systematiskt undanta den lokala produktionen från tullplikt. Bortsett från att den är alltför generell finner således den tolkning som den franska regeringen och de intervenerande organen har föreslagit inget stöd i den omtvistade bestämmelsen.

20. Om man tar hänsyn till kravet på systematisk koherens i domstolens rättspraxis, där domstolen uttalat att angränsande problem skall lösas homogent, anser jag det för övrigt möjligt att framlägga även en tredje lösning. Det är fråga om att på förevarande fall tillämpa samma kriterier som domstolen har utarbetat, särskilt i fråga om skatteliknande avgifter.

Jag erinrar om att domstolen för att kvalificera dessa avgifter enligt fördraget har ansett det nödvändigt att ta hänsyn till intäktens användningsområde, och det i syfte att till begreppet avgifter med verkan motsvarande tullar föra avgifter som staterna har förklarat ingå i ett system av interna bestämmelser, som på samma villkor omfattar nationella och importerade produkter och som således i princip kan bedömas i enlighet med artikel 95. [18]

21. Med beaktande av den redan nämnda möjligheten att kumulativt tillämpa bestämmelserna om diskriminerande interna avgifter och dem om avgifter med motsvarande verkan, har domstolen fastlagt det kriterium som särskiljer de två fallen med hänvisning till huruvida avgiften som påförs den nationella produktionen vid dess inträde på marknaden helt eller delvis kompenseras av de förmåner som den utkrävda avgiften leder till. Därför anser man, att när kompensationen är *total* påförs avgiften *endast importen*, och att avgiften då utgör en avgift med motsvarande verkan som en tull i enlighet med artiklarna 9 och 12 i fördraget, och att när kompensationen är *partiell* åtnjuter den

18 — Redan i domen i målet Capolongo (dom av den 19 juni 1973 i mål 77/72, REG 1973, s. 611, punkterna 13 och 14; svensk specialutgåva, häfte 2) hade domstolen i detta sammanhang fastslagit att "en avgift som ingår i en allmän intern avgiftsordning och som systematiskt tas ut för nationella produkter och importerade produkter enligt samma villkor, likväl [kan] utgöra en avgift med motsvarande verkan som en importtull när denna avgift *uteslutande* är avsedd att stödja verksamhet som endast gynnar den avgiftsbelagda nationella produkten" (min kursivering). Denna inriktning i rättspraxis har senare bekräftats i en serie avgöranden, bland vilka jag begränsar mig till att nämna domarna i målen Steinike (dom av den 22 mars 1977 i mål 78/76, REG 1977, s. 595; svensk specialutgåva, häfte 3), Cucchi (dom av den 25 maj 1977 i mål 77/76, REG 1977, s. 987; svensk specialutgåva, häfte 3), Interzuccheri (dom av den 25 maj 1977 i mål 105/76, REG 1977, s. 1029) och Kortmann (dom av den 28 januari 1981 i mål 32/80, REG 1981, s. 251). Samma resonemang har förts även beträffande artikel 95. I domen av den 21 maj 1980 i mål 73/79, kommissionen mot Italien (REG 1980, s. 1533), punkt 15, preciserade domstolen nämligen att "vid tolkning av begreppet 'interna avgifter' enligt artikel 95 kan det finnas skäl att beakta vad de utkrävda avgifterna skall användas till. När en intäkt av avgifter av detta slag är avsedd att finansiera verksamheter som särskilt gynnar beskattade nationella produkter, kan det härav framkomma att den utkrävda avgiften enligt samma kriterier likväl utgör en diskriminerande beskattning eftersom avgiften som påförs nationella produkter neutraliseras genom ekonomiska förmåner för dessa, medan den som påförs importerade produkter utgör en nettopålaga".

nationella produkten en reduktion av skattebördan och att det därför föreligger en diskriminering gentemot den importerade produkten i strid med artikel 95. [19]

22. Vid tillämpning av det kriteriet i förevarande fall borde den slutsatsen dras att en *full befrielse* omfattas av förbudet i artiklarna 9 och 12, och när *befrielsen är partiell* skulle den omfattas av bestämmelsen i artikel 95 och vara förbjuden i den mån den är diskriminerande, det vill säga till den del importerade produkter påförs en högre avgift än den som påförs inhemska produkter.

23. Den lösning som senast har framlagts har åtminstone den fördelen att den i viss mån överensstämmer med rättspraxis i fråga om avgiftens användningsområde, även om den inte helt svarar mot det redan nämnda kravet på att innehållet i ett skattesystem måste undersökas för att det skall kunna kvalificeras enligt fördraget.

19 — Se i detta avseende domar av den 27 oktober 1993 i mål C-72/92, Scharbatke (REG 1993, s. I-5509), punkt 10—16, av den 2 augusti 1993 i mål C-266/91, CELBI (REG 1993, s. I-4337), punkt 13—19, av den 16 december 1992 i mål C-17/91, Lornoy m. fl. (REG 1992, s. I-6523), punkt 17—22, av den 16 december 1992 i mål C-114/91, Claeys (REG 1992, s. I-6559), punkt 14—19, av den 16 december 1992 i förenade målen C-144/91 och C-145/91, Demoor m. fl. (REG 1992, s. I-6613), punkt 18—21, av den 11 juni 1992 i förenade målen C-149/91 och C-150/91, Sanders Adour (REG 1992, s. I-3899), punkt 20—22, och av den 11 mars 1992 i förenade målen C-78/90—C-83/90, Compagnie Commerciale de l'ouest m. fl. (REG 1992, s. I-1847), punkt 26—28.

24. Sedan detta sagts kvarstår enligt min mening att den omtvistade bestämmelsen oavsett om den anses strida mot artikel 95 eller mot artiklarna 9 och 12 inte kan undkomma en ogiltigförklaring.

25. Det står utom diskussion att man nödvändigtvis skulle komma till detta resultat om pålagan i fråga, som påförs importerade produkter medan inhemska produkter är undantagna, betecknades som en avgift med motsvarande verkan som en tull. Som domstolen bekräftade i domen i målet Lancry m. fl. [20], utesluts i artikel 227.2 möjligheten att för DOM medge undantag från bestämmelserna i första stycket, däribland dem som gäller fri rörlighet för varor. Rådet kunde därför i beslutet inte lagligen tillåta Frankrike att inrätta en ordning för tullbefrielse förbehållen inhemska produkter som omvandlar pålagan till en avgift med motsvarande verkan som en tull, som utan tvekan är förbjuden i fördragets bestämmelser om fri rörlighet för varor.

26. Även om domstolen skulle finna att tillåtelse av befrielsen inte förändrar systemet — i dess helhet eller åtminstone inte beträffande partiell befrielse — på så sätt att det faktiskt finns ett diskriminerande beskattningssystem i enlighet med artikel 95, skulle enligt min åsikt slutsatsen inte ändras vad

20 — Ovannämnd dom (fotnot 2), punkterna 37 och 28.

beträffar den omtvistade bestämmelsens ogiltighet.

I sammanhanget har den franska regeringen och kommissionen anfört att det i beslutet mycket väl kunde tillåtas undantag från artikel 95 och således skattebestämmelser som diskriminerar import, eftersom artikel 95 inte förekommer bland de bestämmelser som anges i första stycket i artikel 227.2, från vilka rådet inte kan göra undantag. De har tillagt att detta även bekräftas av domstolens ovannämnda dom i målet Hansen.

27. Detta argument förefaller mig inte kunna godtas. Det är förvisso så vad beträffar den formella placeringen i fördraget att artikel 95 omfattas av de bestämmelser som kallas "skattebestämmelser", vilka inte uttryckligen ingår bland de bestämmelser för vilka undantag inte kan göras och som anges i artikel 227.2. Emellertid utesluter inte distinktionen mellan det specifika området för artikel 95 (förbud mot interna diskriminerande skatter och avgifter) och det som gäller för artiklarna 9 och 12 (förbud mot avgifter med verkan som motsvarar tullar) att den förstnämnda bestämmelsens funktion är kompletterande i förhållande till bestämmelserna om fri rörlighet för varor på den gemensamma marknaden och således hör till de bestämmelser från vilka undantag inte kan göras. Förbudet i artikel 95 har nämligen inget annat än en underordnad roll i förhållande till artiklarna 9 och 12, eftersom den förstnämnda syftar till att de senare inte skall kunna kringgås genom ett annat skatteinstrument. Inte heller skall det glömmas att det i båda fallen är fråga om avgifter — såväl tullen som avgiften med motsvarande verkan — som har beskattningskaraktär i den mening som avses i artikel 95, och detta oberoende av det eventuella ekonomiska syftet, som kan vara detsamma i båda fallen, till exempel ett protektionistiskt syfte.

28. Domstolen har upprepade gånger haft tillfälle att tydligt framhålla detta komplementära förhållande och har uttalat att artikel 95 *"syftar ... till att täppa till de luckor som en skatteåtgärd skulle kunna orsaka i de fastställda förbuden" i artiklarna 9 och 12.* [21] Uttalandet har senare upprepats och förtydligats:

"i fördragets system utgör [...] bestämmelserna [i artikel 95] en *komplettering av de bestämmelser som gäller avskaffandet av tullar och av avgifter med motsvarande verkan.* De är avsedda att *säkerställa den fria rörligheten för varor* mellan medlemsstaterna under normala konkurrensvillkor genom avskaffandet av varje form av skydd som kan vara resultat av tillämpningen av interna avgifter av diskriminerande art gentemot varor med ursprung i andra medlemsstater ... artikel 95 syftar till att säkerställa en absolut neutralitet hos de interna avgifterna avseende

21 — Dom av den 1 juli 1969 i mål 24/68, kommissionen mot Italien (REG 1969, s. 193, punkt 5; svensk specialutgåva, häfte 1), min kursivering.

konkurrens mellan nationella och importerade produkter". [22]

Slutligen kan man dra slutsatsen att domstolen redan i hög grad har erkänt att artikel 95 ingår i den totala regleringen av rörligheten för varor, varvid domstolen vid tolkning och kvalifikation av bestämmelsen privilegierar den funktionella och materiella aspekten framför den nominella och definitionsmässiga aspekten som utgår från bestämmelsens formella placering i fördraget.

29. Dessutom förefaller mig inte några betydande argument kunna härledas ur domen i målet Hansen, även om det inte finns skäl att ifrågasätta det i domen, med avseende på det enskilda fallet, förda resonemanget. I den domen bekräftade domstolen i själva verket den grundläggande distinktionen som fastläggs i artikel 227 mellan uttryckligen angivna bestämmelser i första stycket, som var omedelbart tillämpliga vid fördragets ikraftträdande och övriga bestämmelser, vilkas tillämpning i DOM skulle inträda gradvis och i vilket fall som helst med möjligheten att utfärda bestämmelser som är anpassade till de särskilda kraven inom de territorierna. Det är sant att domstolen i uttalandet i fråga uttryckligen hänvisade till "kapitel och artiklar i fördraget" som var omedelbart tillämpliga i DOM. Emellertid anser jag inte att denna hänvisning på ett entydigt och slutgiltigt sätt kan tolkas som att domstolen har velat utesluta att artikel 95 kan angå bestämmelserna om fri rörlighet för varor och att den därför inte omfattas av bestämmelsen i första stycket i artikel 227.2.

30. Ett sådant uteslutande förefaller mig av de systematiska skäl som jag tidigare har nämnt inte kunna godtas. Det skulle heller inte vara berättigat med hänsyn till ordalydelsen. Det skall nämligen kommas ihåg att uppräkningen i artikel 227.2 första stycket föregås av infogandet "fördragets särskilda och allmänna bestämmelser *rörande* ...". Jag anser således att gemenskapslagstiftaren inte har avsett att upprätta en uttömmande lista, bestående uteslutande av bestämmelser som är placerade under uttryckligen angivna rubriker, utan snarare är en lista över bestämmelser som till form och innehåll omfattas av regleringen av ett visst ämne.

31. Det är således bestämmelsernas innehåll snarare än deras juridiska beteckning som har betydelse för hur de skall bedömas enligt artikel 227.2, varvid skall beaktas den funktion som bestämmelserna har i fördragets allmänna systematik.

22 — Dom av den 27 februari 1980 i mål 168/78, kommissionen mot Frankrike (REG 1980, s. 347, punkt 4; svensk specialutgåva, häfte 5), min kursivering. Se även dom av den 27 februari 1980 i mål 170/78, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1980, s. 417, punkt 5; svensk specialutgåva, häfte 5), i vilken domstolen upprepade att artikel 95 har "som syfte att av-skaffa de hinder för den fria rörligheten för varor och de norma-la konkurrensförhållandena mellan medlemsstater som följer av en diskriminerande eller skyddande intern beskattning" samt, mer nyligen, domen i målet Ayuntamiento de Ceuta, ovan, fotnot 10, punkt 29.

Om man å andra sidan godtar den motsatta lösningen och utesluter artikel 95 från bestämmelserna i artikel 227.2 första stycket, erhåller man det paradoxala och oacceptabla resultatet att bestämmelsen förlorar sin ändamålsenliga verkan; detta gäller särskilt förbudet mot att avvika från bestämmelserna om fri rörlighet för varor och därmed förbudet mot att införa avgifter med motsvarande verkan. Man skulle slutligen tillåta att det som man har kastat ut genom dörren kommer tillbaka genom fönstret, detta i strid med tankegången i systemet och den nämnda trettioåriga rättspraxis från domstolen som ger artikel 95 uppgiften att "täppa till de luckor som en skatteåtgärd skulle kunna orsaka i de fastställda förbuden". [23]

32. Det förefaller mig heller inte finnas utrymme för att anse att det i artikel 227.2 görs en åtskillnad mellan full och partiell befrielse, detta naturligtvis under förutsättning att domstolen hänför den förstnämnda företeelsen till tillämpningsområdet för artiklarna 9 och 12 och den sistnämnda företeelsen till artikel 95. Det är nämligen inte svårt att föreställa sig att, om man anser att undantag får göras i här angivet avseende från artikel 95, en slug lagstiftare genom instrumentet partiell tullbefrielse kan komma till samma resultat som vid sådan full befrielse som omfattas av tillämpningsområdet för artiklarna 9 och 12.

Låt oss ta ett exempel. Vid en pålaga på 100 betalas med full befrielse från beskattning 0 för inhemska produkter och 100 på importerade. Det finns en skillnad på 100 mellan avgiften som påförs den förstnämnda och den som "drabbar" den sistnämnda. Nåväl, det skulle visst vara möjligt att uppnå samma resultat även med hjälp av en partiell befrielse. I detta syfte skulle det vara tillräckligt att höja avgiften till 150 och till förmån för den inhemska produkten föreskriva en befrielse som uppgår till 100. På det sättet skulle den inhemska produkten påföras en avgift på 50 och den importerade en på 150. Skillnaden skulle även i detta fall uppgå till 100, precis som i fallet av total befrielse som nyss beskrivits.

33. Det behöver knappast tilläggas att ett brott mot bestämmelsen i artikel 227.2 skulle föreligga även med beaktande av konkurrensreglerna, om tullbefrielserna stred mot artikel 95 och denna artikel var utesluten från bestämmelserna "rörande" rörligheten för varor. Systemet med tullbefrielser skulle kunna vara av betydelse även för bestämmelserna om stöd. Enligt domstolens rättspraxis omfattar begreppet stöd de åtgärder som i olika former medför lättnader i de pålagor som normalt belastar ett företags verksamhet och som följaktligen har motsvarande karaktär och identiska verkningar, även om de inte är subventioner i egentlig mening. Följaktligen kan en åtgärd genom vilken vissa företag beviljas tullbefrielse, som, även om den inte innebär att medel överförs från staten, försätter förmånstagarna i en mer gynnsam finansiell situation än de andra

23 — Dom i målet kommissionen mot Italien, ovan, fotnot 21.

passiva skattesubjekten, utgöra ett statligt stöd i enlighet med artikel 92.1 i fördraget. [24]

II — De nationella bestämmelserna om den "nya" sjötullen (de förenade målen C-37/96 och C-38/96)

Eftersom bestämmelserna om stöd förekommer bland de bestämmelser som enligt artikel 227.2 "uttryckligen" inte får vara föremål för undantag, uppstår i en situation då det görs undantag från tillämpningen av artikel 95 genom att tullbefrielse beviljas även det resultatet att bestämmelserna om stöd kringgås och således att artikel 227.2 överträds även i detta hänseende. Detta innebär emellertid inte att ett stöd till DOM i vilket fall som helst skulle vara olagligt. Emellertid anser jag att de förfaranden som föreskrivs i fördraget måste följas om ett sådant stöd skall ges på ett lagenligt sätt.

34. I ljuset av ovanstående anmärkningar anser jag att svaret till den nationella domstolen måste vara att artikel 2.3 i rådets beslut 88/688/EEG av den 22 december 1989 om sjötullssystemet i DOM är ogiltig, eftersom den tillåter att en ordning för tullbefrielse införs som är oförenlig med artiklarna 9 och 12 i fördraget. Samma slutsats uppnås om det anses att den omtvistade tullen helt eller delvis strider mot artikel 95 i fördraget.

35. Som jag nämnde i början har den franska lagstiftaren genomfört beslutet genom lag 92-676 av den 16 juli 1992, samma datum som domen i målet Legros avkunnades. Genom lagen införs en "ny" sjötull på import av varor i DOM. Vidare reglerar lagen i detalj sättet för påförande av tull och befrielse från tull och bemyndigar dessutom de lokala myndigheterna att fastställa fall av särskild tullbefrielse.

36. Närmare bestämt påförs enligt artikel 3.1 alla företag skatt, vilka under föregående år uppnådde en omsättning som översteg 3 500 000 FF. Även de företag vilkas omsättning var mellan 2 000 000 FF och 3 500 000 FF kan under vissa omständigheter påföras tull.

Beskattningsunderlaget för den sjötull som påförs de importerade varorna är deras tullvärde då de införs till DOM (artikel 4). För handeln inom DOM utgörs beskattningsunderlaget däremot av varans pris sedan mervärdesskatten frånräknats, reducerat med 15 procent för försäljningskostnader.

24 — Se dom av den 15 mars 1994 i mål C-387/92, Banco Exterior de España (REG 1994, s. I-877), punkterna 13 och 14.

Enligt artikel 10 är slutligen identiska eller liknande produkter som tillhör samma varugrupp föremål för samma tull oavsett ursprung. Genom samma bestämmelse ges emellertid regionstyrelsen behörighet att helt eller delvis, beroende på ekonomiska hänsyn, befria leveranser mot vederlag som görs av personer som bedriver produktionsverksamhet i DOM från tullplikt. Sådan befrielse måste omfatta alla produkter som tillhör en bestämd varugrupp.

37. I målen som är anhängiga vid Tribunal d'instance de Paris har sökandena, bolag på Martinique som saluför produkter som importeras från andra medlemsstater, begärt återbetalning av den sjötull som de har betalt för alla produkter som de har importerat efter det att lagen trädde i kraft.

Till stöd för sin ansökan har de anfört att den nya ordningen för sjötull, trots att den förefaller vara olik den som tidigare var i kraft, ger samma resultat som en avgift med motsvarande verkan som en tull, eftersom den faktiskt endast drabbar importerade varor med det resultatet att en stor del av den lokala produktionen befrias från betalning av avgiften.

38. Den nationella domstolen har framför allt anmärkt att sjötullen enligt de nationella bestämmelserna tillämpas både på importerade och lokala varor utan åtskillnad, eftersom tullen påförs enligt samma objektiva kriterium, omsättningen. Detta utesluter således enligt den hänskjutande domstolen att den nya avgiften kan betecknas som en avgift med motsvarande verkan, som sökandena har påstått.

Med hänsyn till de bestämmelser i lagen som tillåter full eller partiell tullbefrielse samt andra former av skattelättnader till förmån för den lokala produktionen, vilka kan förändra likheten i behandling mellan lokala och utländska företag, har emellertid den nationella domstolen ställt följande fråga till domstolen:

"Innebär det system som inrättats genom lag 92-676 av den 16 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' att en avgift med motsvarande verkan som en tull i den mening som avses i domstolens dom av den 16 juli 1992, Legros, har ersatts med en verklig intern avgift som inte är diskriminerande och som överensstämmer med lydelsen av och andemeningen i Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen?"

39. Om domstolen skulle komma till samma slutsats som jag beträffande ogiltigheten av artikel 2.3 i beslutet, vilken blir konsekven-

sen av detta för svaret på frågan från domstolen i Paris?

Det bör genast påpekas att en eventuell ogiltighet rörande bestämmelserna i det beslut som tillåter att det medges full eller partiell befrielse från den interna beskattningsordningen med nödvändighet medför att de nationella åtgärder som grundas på beslutet i princip är oförenliga med fördraget. Emellertid måste de bestämmelser som faktiskt har antagits för att genomföra beslutet undersökas närmare, och då särskilt på vilket sätt och i vilken omfattning som tillåtelsen i artikel 2.3 har utnyttjats.

40. I själva verket har lagen formellt omvandlat den nya sjötullen till en intern avgift som påförs alla varor, både lokala och importerade, utan åtskillnad. Emellertid föreskrivs vissa former av lättnader. Det är särskilt fråga om tullbefrielse för företag med en omsättning som är lägre än 3 500 000 FF (artikel 3.1 första stycket), full eller partiell tullbefrielse för viss lokal produktion (artikel 2.2 andra stycket och artikel 10.2) samt reduktionen av beskattningsunderlaget med 15 procent för lokala produkter (artikel 4b).

41. Enligt sökandena i målet vid den hänskjutande domstolen har den nya ordningen den "gamla" sjötullens egenskaper och diskriminerande verkningar, även om den utformats som ett beskattningssystem som gäller för alla varor utan åtskillnad. Detta framgår enligt dem tydligt av systemet för påförande av tullen, av kriterierna för beräkning och av sättet för uppbörd. Eftersom lagen faktiskt endast tillåter skattelättnader för lokala produkter, får den, fortfarande enligt sökandena, till följd att en uppenbar skillnad i behandling skapas till nackdel för importen.

Sökandena i målet vid den nationella domstolen har tillagt att genom att det beskattningssystem som har införts genom lagen skapar en diskriminering på bekostnad av importerade produkter har lagen samma verkningar som en avgift med motsvarande verkan som en tull. Om man i denna situation skulle anse att artikel 95 kunde vara föremål för undantag, eftersom den inte ingår bland bestämmelserna i artikel 227.2 första stycket, skulle lagen ändå strida mot artiklarna 9 och 12 i fördraget, som omedelbart är tillämpliga i DOM enligt artikel 227.2. Eftersom den nya ordningen för sjötullar utgör ett autonomt regionalt beskattningssystem som för att skattelättnader skall beviljas kräver ett förfarande för kontroll av ursprunget för de produkter som kommer i åtnjutande av lättnaden, skadar det både principen om tullområdets enhet och den fria rörligheten för varor.

42. Den franska regeringen och kommissionen har argumenterat på nästan identiskt

vis. I huvuddrag anmärker de att den nya ordningen för sjötullar utgör en intern avgift i enlighet med artikel 95, som är tillämplig, utan åtskillnad och enligt objektiva kriterier, på importerade varor och på varor som är tillverkade i DOM. De har medgivit att påförandet av skatt på alla varor är förenat med vissa undantag som utgörs av de redan nämnda lättnaderna för lokala produkter. Emellertid anser de att dessa lättnader inte kan förändra den nya sjötullens karaktär av intern avgift, även om de är diskriminerande, eftersom lättnaderna i de flesta fall är berättigade för att säkerställa den ekonomiska och sociala utvecklingen i DOM. Från denna synpunkt understryker den franska regeringen och kommissionen å andra sidan att de skattemässiga fördelar som lagen medger för lokala produkter skall anses helt lagenliga, eftersom de överensstämmer med den bestämmelse i beslutet genom vilken rådet med stöd av artikel 227.2 första stycket har gett myndigheterna i DOM behörighet att införa mer förmånliga beskattningssystem för lokala produkter.

43. Närmare bestämt skulle den möjlighet att helt eller delvis befria vissa lokala produkter från tullplikt som genom lagen tillerkänns regionstyrelsen i DOM vara helt laglig, eftersom den helt överensstämmer med bestämmelsen i artikel 2.3 i beslutet.

Reduktionen av beskattningsunderlaget med 15 procent för lokala produkter skulle, även om den skapar en diskriminering, som för övrigt berättigas av de lokala företagens speciella krav, enligt domstolens rättspraxis inte kunna leda till att tullen i fråga förlorade sin karaktär av intern avgift.

Vad sedan gäller det sista undantag som tillåts enligt lagen och som gäller tullbefrielse för företag med en omsättning som understiger 3 500 000 FF, är det enligt den franska regeringen och kommissionen fråga om en lättnad som är nödvändig för att stödja de svagaste företagen genom att göra dem mer konkurrenskraftiga på marknaden. Enligt statistiken skulle inte endast eller huvudsakligen lokal produktion komma i åtnjutande av tullbefrielsen, och det utesluter att lättnaden har diskriminerande karaktär, enligt den franska regeringen och kommissionen.

44. Det omtvistade beskattningssystemets lagenlighet skall bedömas i ljuset av artikel 95 eller, alternativt, artiklarna 9 och 12. [25]

25 — Kärandena i målet vid den nationella domstolen har i förbigående åberopat även förbudet mot kvantitativa importrestriktioner i artikel 30 i fördraget. Det skall i det hänseendet kommas ihåg att artikel 30, som är en grundläggande bestämmelse i regleringen av den fria rörligheten för varor, är generell i förhållande till speciella bestämmelser angående avgifter med verkan som motsvarar tullar och till diskriminerande skattebestämmelser. Som sådan är artikel 30 alternativ eller snarare "residuär" i förhållande till artikel 9 och 12 å ena sidan och artikel 95 å den andra, i den meningen att när de omständigheter som föreskrivs i fördraget föreligger, är det de särskilda och inte de allmänna bestämmelserna som skall tillämpas på åtgärder med motsvarande verkan. Se dom av den 22 mars 1977 i mål 74/76, Ianelli och Volpi (REG 1977, s. 557, punkt 9; svensk specialutgåva, häfte 3) och, mer nyligen, dom av den 11 mars 1992 i förenade målen C-78/90— C-83/90 (ovan, fotnot 19), punkterna 20 och 21.

45. Framför allt är det, vilket den franska regeringen och kommissionen har medgivit, oomtvistat att det beskattningssystem som infördes genom den nationella lagen om genomförande av beslutet företer vissa egenskaper som är diskriminerande för import. Allmänt sett anser jag att denna diskriminering är olaglig redan av det skälet att dess påstådda "rättsliga grund", det vill säga artikel 2.3 i beslutet, till vilken de direkt eller indirekt kan hänföras, skall anses ogiltig. Eftersom rådet inte var behörigt att tillåta att undantag från fördraget infördes med hänsyn till DOM:s krav, skall de nationella åtgärder som införs genom sådana undantag anses olagliga.

46. Vad gäller den möjlighet som lagen ger regionstyrelsen i DOM att bevilja uteslutande lokal produktion full eller partiell tullbefrielse gäller uppenbarligen de anmärkningar som har gjorts och de kriterier som har antagits beträffande mål C-212/96 för att beteckna den tullbefrielse som är tillåten enligt beslutet. [26]

47. Jag vill beträffande reduktionen av beskattningsunderlaget vid beräkning av tull på lokala produkter påminna om att domstolen flera gånger har påpekat att det vid tillämpning av det diskrimineringsförbud som fastläggs i artikel 95 i fördraget är nödvändigt att beakta inte bara skattesatsen utan också bestämmelserna om beskattningsunderlag och uppbörd av de olika pålagorna. Det avgörande kriteriet för tillämpning av artikel 95 utgörs nämligen av hur varje pålaga faktiskt slår på den nationella produkten å ena sidan och på den importerade å andra sidan. Även när skattesatserna är identiska kan pålagans verkan variera enligt de bestämmelser om beskattningsunderlag och uppbörd som är tillämpliga på den nationella respektive den importerade produkten. [27]

48. Det framgår likaledes av domstolens rättspraxis att det genom artikel 95 första stycket förbjuds att importerade varor drabbas av en beräkningsmetod som skiljer sig från den som används för den skatt som skall påföras motsvarande nationella produkt och varav följer en högre skatt för den importerade varan, oberoende av skatternas eventuellt olika verkan på de båda produkternas priser [28] eller av det faktum att det hinder som skapas av den nationella skatten är av ringa eller sekundär betydelse. [29] Närmare bestämt föreligger, som domstolen flera gånger har klargjort, ett brott mot artikel 95 första stycket när de två skatterna beräknas enligt olika kriterier och beräkningssätt med den följden att den importerade produkten påförs en högre skatt. [30]

26 — Se ovan, punkt 13—24.

27 — Se särskilt dom av den 12 maj 1992 i mål C-327/90, kommissionen mot Grekland (REG 1992, s. I-3033), punkt 11, och dom av den 11 december 1990 i mål C-47/88, kommissionen mot Danmark (REG 1990, s. I-4509), punkt 18.

28 — Dom av den 17 februari 1976 i mål 45/75, Rewe-Zentrale (REG 1976, s. 181, punkt 16; svensk specialutgåva, häfte 3).

29 — Dom av den 16 februari 1977 i mål 20/76, Schöttle (REG 1977, s. 247, punkt 22; svensk specialutgåva, häfte 3).

30 — Dom av den 12 maj 1992 i mål C-327/90, kommissionen mot Grekland (ovan, fotnot 27), punkt 12, och dom av den 26 juni 1991 i mål C-152/89, kommissionen mot Luxemburg (REG 1991, s. I-3141, punkt 20; svensk specialutgåva, häfte 1).

49. I ljuset av ovannämnda principer står det klart att beskattningssystemet i fråga är oförenligt med fördraget. Det är redan *prima facie* diskriminerande, eftersom det föreskriver en reduktion av beskattningsunderlaget för beräkning av tull på den nationella produkten utan att utsträcka reduktionen till importerade produkter. Denna omständighet har för övrigt inte ifrågasatts utan har till och med uttryckligen medgivits både av den franska regeringen och av kommissionen. Det behöver knappas tilläggas att skattelättnaden i fråga står i öppen kontrast även till artikel 2.2 i beslutet, enligt vilken en differentiering av grundtullsatsen, medgiven för vissa kategorier av produkter, inte får vara sådan att "diskriminering upprätthålls eller skapas för produkter med ursprung i gemenskapen".

50. En lagstiftning som, såsom i förevarande fall, föreskriver en ordning för beräkning av beskattningsunderlaget som får till verkan att en importerad produkt drabbas i högre grad än en liknande lokal produkt skall därför anses oförenlig med förbudet i artikel 95 mot interna diskriminerande avgifter.

51. Det återstår att bland de tre formerna av tullbefrielse som är möjliga enligt lagen undersöka den som gäller tullbefrielse för företag med en omsättning som är lägre än tröskeln på 3 500 000 FF.

Kärandena i målet vid den nationella domstolen anför med stöd av uppgifter från handelskamrarna att tullbefrielsen i fråga endast skenbart gäller alla företag. I själva verket är det enligt dem fråga om en förmån som är förbehållen lokala bolag, av vilka en stor del genom sin omsättning hamnar under den tröskel som är föreskriven i lagen.

De tillägger att det i vilket fall som helst ankommer på den nationella domstolen att bedöma om tullbefrielsen i fråga skapar de av dem påstådda möjliga verkningarna.

52. Den franska regeringens och kommissionens ståndpunkter är diametralt motsatta. Båda ifrågasätter de påståenden som kärandena vid den nationella domstolen har gjort och tillhandahåller vissa uppgifter som är avsedda att visa att påståendena är fullständigt ogrundade och vill härigenom visa att befrielsen i fråga inte är diskriminerande.

53. Det skall således beaktas att det föreligger en klar motstridighet mellan de uppgifter som sökandebolagen respektive kommissionen har tillhandahållit. De är partiella, vilket medges av institutionen, eftersom de inte omfattar hela den lokala produktionen och i synnerhet inte familjeföretagen. Till följd härav förefaller det därför inte möjligt att av de olika tillhandahållna uppgifterna få några avgörande upplysningar.

För övrigt kan domstolen, på grund av att det även i begäran om förhandsavgörande saknas klara och entydiga upplysningar härom och att den ställda frågan endast utgår från de olika framlagda möjliga fallen, för vart och ett av dessa förklara vilka kriterier som är tillämpliga. Det ankommer därför på den nationella domstolen att göra den nödvändiga utredningen för att bedöma om tullbefrielsen i fråga endast eller huvudsakligen är förbehållen den lokala produktionen.

Det skall därför kontrolleras om en åtgärd av detta slag, även om den inte uppställer formella distinktioner alltefter företagens nationalitet, ändå inte är en förmån som är förbehållen den lokala produktionen och som a priori nekas utländska företag. Kontrollen härav ankommer på den nationella domstolen, som har att bedöma om den tröskel som fastställs i lagen är bestämd på så sätt att i praktiken åtminstone en stor del av de lokala företagen åtnjuter tullbefrielse, medan de utländska företagen, eftersom de i allmänhet uppnår en omsättning som är högre än tröskeln, är de enda som påförs skatt.

54. Det skall i vilket fall som helst framhållas att tullbefrielsen i fråga beviljas enligt ett objektivt kriterium, omsättningen, som tillämpas både på lokala och importerade produkter. I princip skall därför tullbefrielsen anses förenlig med artikel 95, eftersom den är tillämplig utan åtskillnad på alla varor, dock under förutsättning att den saknar varje diskriminerande eller protektionistisk verkan.

När detta faktiskt inträffar är det uppenbart att en "indirekt" diskriminering uppstår i strid med förbudet i artikel 95 i fördraget mot diskriminerande interna skatter och avgifter.

55. Med hänsyn till ovanstående överväganden föreslår jag att följande svar skall ges till den nationella domstolen:

— I mål C-212/96:

Artikel 2.3 i rådets beslut 89/688/EEG av den 22 december 1989 om sjötullssystemet i de franska utomeuropeiska departementen är ogiltig, eftersom den tillåter att en ordning för tullbefrielse införs som är oförenlig med artiklarna 9 och 12 i fördraget eller med artikel 95 i detta och som inte är tillåten enligt artikel 227.2.

— I förenade målen C-37/86 och C-38/96:

a) Artiklarna 9, 12 och 95 i fördraget utgör hinder för beskattningssystemet i fråga, eftersom enligt detta full eller partiell tullbefrielse samt reduktion av beskattningsunderlaget förbehålls den lokala produktionen.

b) Det ankommer på den nationella domstolen att bedöma om den tullbefrielse som föreskrivs i lagen till förmån för lokala företag med en omsättning som är lägre än ett i förväg fastställt belopp är sådan att den i praktiken leder till en diskriminering av utländska företag, vilket är förbjudet enligt artikel 95 i fördraget.