DOMSTOLENS DOM
26. juni 1991 *

I sag C-152/89,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved ledende juridisk konsulent Henri Étienne, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg hos Guido Berardis, Kommissionens Juridiske Tjeneste, Centre Wagner, Kirchberg,

sagsøger,

mod

Storhertugdømmet Luxembourg ved direktøren for Internationale Økonomiske Forbindelser og Samarbejde, Alphonse Berns, Udenrigsministeriet, bistået af advokat André Elvinger, Luxembourg, og med valgt adresse i Luxembourg hos denne, 15, Côte d'Eich,

sagsøgt,

hvori der er nedlagt påstand om, at det fastslås, at Storhertugdømmet Luxembourg har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØF-Traktatens artikel 95 og 96, idet det ved udligningen af punktafgiften af øl ved import og godtgørelsen af punktafgiften af øl ved eksport sætter det svind, der opstår under fremstillingen fra urten til færdigvaren, til en sats, der overstiger det gennemsnitlige svind i den luxembourgske ølindustri og under alle omstændigheder overstiger svindet i visse luxembourgske bryggerier,

har

* Processprog: fransk.

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, O. Due, afdelingsformændene G. F. Mancini, T. F. O'Higgins og G. C. Rodríguez Iglesias samt dommerne Sir Gordon Slynn, R. Joliet, F. A. Schockweiler, F. Grévisse og M. Zuleeg,

generaladvokat: F. G. Jacobs
justitssekretær: J.-G. Giraud,

efter at parterne har afgivet indlæg i retsmødet den 10. januar 1991,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 28. februar 1991,

afsagt følgende

Dom

1 Ved stævning, indleveret til Domstolens Justitskontor den 27. april 1989, har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af EØF-Traktatens artikel 169 anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Storhertugdømmet Luxembourg har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØF-Traktatens artikel 95 og 96, idet det ved udligningen af punktafgiften af øl ved import og godtgørelsen af punktafgiften af øl ved eksport sætter det svind, der opstår under fremstillingen fra urten til færdigvaren, til en sats, der overstiger det gennemsnitlige svind i den luxembourgske ølindustri og under alle omstændigheder overstiger svindet i visse luxembourgske bryggerier.

2 I henhold til de efter den Belgisk-Luxembourgske Økonomiske Union gældende fælles regler svares der ikke i Luxembourg og Belgien punktafgift af øl på grundlag af færdigvaren, men på grundlag af den varme urt uden hensyn til det svind, som opstår i den efterfølgende fremstillings- og aftapningsproces. I et sådant system afhænger den samlede afgift, der svares af færdigvaren, øllet, af det svind, der opstår under fremstillingen fra urt til færdigvaren. Jo mindre svindet er, jo mindre bliver afgiftsbyrden.

3 For at bestemme afgiftsbelastningen for færdigvaren, når den eksporteres eller importeres, er det nødvendigt at gå ud fra beskatningsgrundlaget, dvs. den varme urt, som øllet fremstilles af, og dernæst tage hensyn til det svind, der opstår under fremstillingen fra urt til øl. Ved eksport sker omregningen af den eksporterede færdigvare til varm urt på grundlag af et svind på 10% af urten. Ved import forhøjes de faktisk importerede mængder øl med 5% for at tage hensyn til det svind, der er opstået i oprindelsesstatens bryggerier, hvilket svarer til en svindsats på 4,7619% af den varme urt.

4 Den 12. december 1983 fremsendte Kommissionen i medfør af EØF-Traktatens artikel 169 en åbningsskrivelse til den luxembourgske regering. Ifølge denne skrivelse oversteg det procentuelle svind, Luxembourg har fastsat med henblik på at opkræve punktafgiften ved import og godtgøre den ved eksport, det faktiske svind inden for landets grænser, og der forelå således en tilsidesættelse af EØF-Traktatens artikel 95 og 96. Kommissionen anførte, at ifølge de oplysninger, den var i besiddelse af, kunne det svind, der opstår i et moderne bryggeri, gå helt ned til 2%, og at der ikke var nogen grund til at antage, at svindet i de luxembourgske bryggerier lå på et højere niveau. Ifølge Kommissionen indebærer det luxembourgske afgiftssystem for øl, at godtgørelsen ved eksport er højere end det afgiftsbeløb, som faktisk belaster færdigvaren, mens den afgift, der opkræves ved import, er højere end den, som belaster den tilsvarende indenlandske vare.

5 I besvarelsen af åbningsskrivelsen redegjorde Luxembourg for sit afgiftssystem for øl og bestred, at de ved landets grænser anvendte satser udgjorde en tilsidesættelse af Traktatens artikel 95 og 96. Kommissionen bestilte derefter en rapport hos to uafhængige sagkyndige, professorerne Dalgliesh og Narziss, og på grundlag af deres rapporter fremsatte den den 2. februar 1987 en begrundet udtalelse, idet den for Luxembourg anerkendte svindsatser, der ligger nær den nedre grænse inden for intervallet 3,8-5,1% for eksporteret øl og inden for intervallet 2,7-4% for øl, der leveres på hjemmemarkedet.

6 Ved skrivelse af 16. oktober 1987 svarede den luxembourgske regering, at landets ølindustri var dårligt udstyret, og at det ikke havde været muligt at bringe svindet under ølfremstillingen ned under 10%, mens de udenlandske bryggerier havde bedre udstyr og derfor kun havde et svind på 4,7619%. Da Kommissionen ikke fandt forklaringen tilfredsstillende, anlagde den denne sag.

7 Vedrørende de anfægtede lovbestemmelser, retsforhandlingernes forløb samt parternes anbringender og argumenter henvises i øvrigt til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende i det omfang, det er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

Formaliteten

8 Den luxembourgske regering har påstået sagen afvist, idet Kommissionen i stævningen subsidiært gør gældende, at de anvendte satser overstiger svindet i »visse luxembourgske bryggerier«, mens den i den begrundede udtalelse kun har anført, at Luxembourg ved godtgørelsen af punktafgiften ved eksport har anvendt en sats, der overstiger »det gennemsnitlige svind i den luxembourgske ølindustri«, og at Luxembourg ved udligningen af punktafgiften ved import har anvendt en sats, der overstiger den øvre grænse for det gennemsnitlige svind i Luxembourg og de lande, der eksporterer til Luxembourg.

9 Det bemærkes i denne forbindelse, at den begrundede udtalelse i en af Kommissionen indledt traktatbrudssag, jf. Traktatens artikel 169, afgrænser sagens genstand, og at denne herefter ikke kan udvides. Vedkommende medlemsstats mulighed for at fremsætte bemærkninger udgør nemlig en med Traktaten tilsigtet væsentlig garanti og et væsentligt formkrav, der skal sikre, at den procedure, hvorefter det skal fastslås, at en medlemsstat har begået traktatbrud, forløber forskriftsmæssigt.

10 I denne sag har parternes forhandlinger under den administrative procedure i det væsentlige vedrørt spørgsmålet, om de af Luxembourg anvendte svindsatser ved beskatning af importeret øl og godtgørelse ved eksport er for høje, samt om hvilke kriterier der skal anvendes for at afgøre, om systemet er foreneligt med Traktatens artikel 95 og 96.

11 Herefter har det forhold, at den begrundede udtalelse ikke udtrykkeligt fastslog, at der som kriterium skulle anvendes svindet i »visse luxembourgske bryggerier«, dvs. de mest produktive, ikke afskåret den luxembourgske regering fra at fremsætte sine bemærkninger til relevansen af dette kriterium, og det kan derfor heller ikke begrunde, at sagen afvises.

12 Den luxembourgske regering har yderligere gjort gældende, at konklusionen og grundene i den begrundede udtalelse ikke stemte overens, idet Luxembourg i konklusionen blev pålagt ikke at overskride det gennemsnitlige svind i Luxembourg og i de lande, der eksporterer til Luxembourg, mens den afgørende grund blot indeholdt et forbud mod, at Luxembourg overskrider den svindsats, der opstår ved fremstillingen inden for Luxembourg. Denne modstrid samt den uklare affattelse af selve konklusionen gjorde det umuligt for Luxembourg at efterkomme den begrundede udtalelse.

13 Det bemærkes blot, at den luxembourgske regerings svar på den begrundede udtalelse, hvori den gør gældende, at det af Kommissionen anfægtede system er foreneligt med artikel 95 og 96, ikke tyder på, at der har været problemer med forståelsen af rækkevidden af den begrundede udtalelse.

14 Yderligere havde regeringen mulighed for at anmode om en afklaring af dette spørgsmål, hvis den havde fundet det nødvendigt.

15 Det må herefter fastslås, at sagen kan antages til realitetsbehandling.

Realiteten

a) *Artikel 95*

16 Kommissionen har anført, at Luxembourg anvender et andet afgiftssystem for importeret øl end for indenlandsk fremstillet øl. Mens luxembourgske bryggerier, der drives rationelt, har en fordel af punktafgiftens størrelse, opkræves der ifølge Kommissionen altid et fast beløb af det importerede produkt. Ifølge Kommissionens opfattelse, er et sådant system kun foreneligt med artikel 95, hvis Luxembourg kan godtgøre, at selv de mest produktive luxembourgske bryggerier altid har et svind af varm urt, der svarer til den faste sats, nemlig 4,7619%, der anvendes på importeret øl.

17 Den luxembourgske regering har anført, at det i en traktatbrudssag påhviler Kommissionen at løfte bevisbyrden, og at den ikke har godtgjort, at udligningen af punktafgiften af øl fører til en overbeskatning af importeret øl. Regeringen har tilføjet, at forhøjelsen af urtækvivalenten for importeret øl skal tage hensyn til en bedre produktivitet i visse bryggerier i andre medlemsstater, og at forhøjelsen alene er begrænset af det faktiske svind ved fremstillingen i udlandet, da der ville foreligge forskelsbehandling, hvis der for importeret øl anvendtes en svindsats, som ikke gælder for dette øl, men for det indenlandsk fremstillede.

18 Det bemærkes indledningsvis, at spørgsmålet om, hvorvidt det anfægtede afgiftssystem er foreneligt med Traktatens artikel 95, er opstået som følge af, at der anvendes et andet beregningsgrundlag for importerede produkter end for indenlandsk fremstillede produkter. Der svares nemlig afgift af indenlandsk fremstillet øl på grundlag af den anvendte mængde varm urt, uden at der tages hensyn til svindet ved overgangen fra varm urt til øl, således at effektive producenter opnår en afgiftsfordel. Derimod svares der afgift af importeret øl på grundlag af mængden af færdigvaren, hvorpå der anvendes en fast koefficient for at tage hensyn til den mængde varm urt, der må antages at være anvendt ved fremstillingen af øllet.

19 Det bemærkes herefter, at betingelserne for beskatning af indenlandsk fremstillet øl, der beregnes på grundlag af den varme urt og ikke på grundlag af færdigvaren, ikke kan anvendes på importeret øl, da det er teknisk umuligt efterfølgende at bestemme det faktiske svind af varm urt under ølfremstillingen.

20 Det bemærkes, at ifølge Domstolens praksis foreligger der en tilsidesættelse af artikel 95, stk. 1, når afgiften på henholdsvis det importerede og det tilsvarende indenlandsk fremstillede produkt beregnes forskelligt og efter forskellige regler, således at det — selv om det kun måtte ske i visse tilfælde — fører til et højere afgiftsbeløb for det importerede produkt (dom af 17.2.1976, sag 45/75, Rewe, Sml. s. 181).

21 Heraf følger, at det anfægtede afgiftssystem kun kan anses for foreneligt med artikel 95, stk. 1, hvis det godtgøres, at det er opbygget således, at det under alle omstændigheder er udelukket, at der skal svares højere afgift af importeret end af indenlandsk fremstillet øl.

22 For at afgøre om denne betingelse er opfyldt, skal den afgift, der belaster importeret øl på grundlag af faste satser for svindet af varm urt, sammenlignes med den lavere afgift, der rent faktisk belaster indenlandsk fremstillet øl, og som kun kan fastsættes på grundlag af svindsatsen i de mest effektive indenlandske bryggerier.

23 Derimod er svindsatsen i det land, hvor det importerede øl har oprindelse — i modsætning til det af den luxembourgske regering anførte — helt uden betydning i denne sammenhæng, da den ikke giver mulighed for at foretage en hensigtsmæssig sammenligning mellem den afgift, der belaster importeret øl, og den, der belaster indenlandsk fremstillet øl.

24 Domstolen skal udtale, at anvendelsen af de således fastsatte kriterier på sagens omstændigheder indebærer, at det luxembourgske system ikke er opbygget på en sådan måde, at det under alle omstændigheder er udelukket, at der svares højere afgift af importeret end af indenlandsk fremstillet øl.

25 Når henses til, at det anfægtede afgiftssystem ikke er tilstrækkelig gennemskueligt, påhvilede det den luxembourgske regering at godtgøre, at systemet under ingen omstændigheder indebærer forskelsbehandling.

26 Det fremgår af de sagkyndige udtalelser, som Kommissionen har fremlagt — en rapport fra Dr. Dalgliesh og to rapporter fra professor L. Narziss — at det er umuligt at fastsætte et bestemt tal, der udtrykker de svindsatser, der opstår ved ølfremstillingen i forskellige bryggerier og i forskellige lande. Dr. Dalgliesh anfø-

rer, at »hvis det af administrative hensyn er nødvendigt at anvende en enhedsværdi, der afspejler en god fremstillingsproces i et moderne veludstyret bryggeri, må tallet 5% anses for at være højt sat, mens 4% ikke ville være for lavt«. I sin første rapport har professor Narziss konkluderet, at det er muligt, at et gennemsnitsbryggeri har et svind på 5%, for så vidt angår almindeligt øl, idet denne værdi dog kan reduceres noget, selv om det forudsætter betydelige tekniske forbedringer.

27 I sin anden rapport har professor Narziss for de forskellige fremstillingstrin anført forskellige satser, inden for hvilke bryggeriernes svind kan variere. En sammenlægning af gennemsnittet af disse tal for hvert enkelt fremstillingstrin giver et svind for et gennemsnitsbryggeri på 7,35% for øl, der leveres til hjemmemarkedet, og på 7,95% for øl, der er bestemt til eksport. På grundlag af disse middelsatser kan man — stadig ifølge professor Narziss — konstatere udsving på 1,5% i op- eller nedadgående retning. Sammenlægningen af de laveste gennemsnitlige tal for det enkelte fremstillingstrin giver imidlertid en sats på 4,25%.

28 Det fremgår af disse rapporter, at en fast svindsats på 4,7619% med henblik på beskatning af importeret øl ikke kan anses for den laveste svindsats, der kan opnås af de mest effektive luxembourgske bryggerier.

29 Da den luxembourgske regering ikke har ført bevis for det modsatte, må det herefter antages, at visse luxembourgske bryggerier kan fremvise en svindsats på under 4,7619%.

30 Sagsøgeren bør derfor gives medhold, for så vidt angår tilsidesættelsen af artikel 95.

b) *Artikel 96*

31 For så vidt angår eksporten, har Kommissionen anført, at et luxembourgsk bryggeri, som reducerer sit svind til en sats, der ligger under det beregnede faste gennemsnit på 10%, får godtgjort afgift for urt, som ikke er indgået i fremstillingen af det eksporterede øl, hvilket er i strid med Traktatens artikel 96. Kommissionen har herved anført, at Storhertugdømmet Luxembourg, der slet ikke — som det var dets pligt — har godtgjort, at de mest effektive produktionsanlæg ikke når et procentuelt svind på 10% eller derunder, end ikke har været i stand til at bevise, at dette tal repræsenterer det gennemsnitlige procentuelle svind.

32 Den luxembourgske regering har anført, at Kommissionen ikke har bevist, at satsen på 10% er for høj. Ifølge regeringen kan en sådan formodning ikke støttes på de faktiske omstændigheder.

33 Ifølge professor Narziss' anden rapport andrager det gennemsnitlige svind for øl bestemt til eksport 7,95% med et udsving på 1,5%. Det højeste tal fører således til et svind på 9,45%.

34 Det fremgår også af denne rapport, at en svindsats på 10% ikke udgør den absolut nedre grænse for et luxembourgsk bryggeris svind, for så vidt angår øl til eksport.

35 Da den luxembourgske regering ikke har ført bevis for det modsatte, må det anses for godtgjort, at godtgørelsen ved eksport i visse tilfælde overstiger den afgift, der faktisk belaster det eksporterede øl.

36 Som Domstolen har fastslået i dom af 1. december 1965 (sag 45/64, Kommissionen mod Italien, Sml. 1965-1968, s. 129), påhviler det den medlemsstat, der væl-

ger en ordning med forud fastsat godtgørelse af interne afgifter ved eksport til en anden medlemsstat, at føre bevis for, at ordningen under alle omstændigheder ligger inden for de i artikel 96 fastsatte bindende grænser.

37 Heraf følger, at der også bør gives sagsøgeren medhold, for så vidt angår tilsidesættelsen af Traktatens artikel 96.

38 Det kan herefter fastslås, at Storhertugdømmet Luxembourg har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØF-Traktatens artikel 95 og 96, idet det ved opkrævningen af punktafgiften af øl ved import og ved godtgørelsen af punktafgiften af øl ved eksport sætter det svind, der opstår under fremstillingen fra urten til færdigvaren, til en sats, der overstiger svindet i visse luxembourgske bryggerier.

Sagens omkostninger

39 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger. Storhertugdømmet Luxembourg har tabt sagen og bør derfor betale omkostningerne.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN

1) Storhertugdømmet Luxembourg har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØF-Traktatens artikel 95 og 96, idet det ved opkrævningen af punktafgiften af øl ved import og ved godtgørelsen af punktafgiften af øl ved eksport sætter det svind, der opstår under fremstillingen fra urten til færdigvaren, til en sats, der overstiger svindet i visse luxembourgske bryggerier.

2) Storhertugdømmet Luxembourg betaler sagens omkostninger.

Due Mancini O'Higgins Rodríguez Iglesias

Slynn Joliet Schockweiler Grévisse Zuleeg

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 26. juni 1991.

J.-G. Giraud
Justitssekretær

O. Due
Præsident