FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CLAUS GULMANN

fremsat den 26. januar 1993 *

Hr. afdelingsformand,
De herrer dommere,

1. Portugals Supremo Tribunal Administrativo har forelagt Domstolen fem spørgsmål vedrørende fortolkningen af bestemmelser i EØF-traktaten for at kunne tage stilling til lovligheden efter fællesskabsretten af en parafiskal afgift.

2. Der blev i Portugal i 1972 ved lov oprettet et Institut for Skovbrugsprodukter (Instituto dos Produtos Florestais). Instituttet var et økonomisk koordinerende organ med status som juridisk person.

Instituttets virksomhed blev finansieret ved afgifter opkrævet på de forskellige skovbrugsprodukter, der var omfattet af instituttets aktiviteter. Der skete i 1986 i forbindelse med Portugals tiltrædelse af EF ændringer i finansieringsformen for at bringe ordningen i overensstemmelse med EF-rettens krav. Den afgift, der er relevant i den foreliggende sag — en afgift på »kemisk masse« — blev således ændret fra en specifik afgift til en værdiafgift. Det er uomtvistet, at afgiften i hvert fald formelt er en generel indenlandsk afgift, som rammer såvel indenlandske som indførte produkter efter samme kriterier.

3. Det er som i de sager om parafiskale afgifter, Domstolen tidligere har afgjort, afgiftens anvendelse, der er baggrunden for, at der stilles spørgsmål, om afgiften er i overensstemmelse med EF-retten. Den forelæggende ret henviser således til, at afgiften er

»bestemt til at finansiere IPF's aktiviteter, der i det væsentligste tilsigter 'beskyttelse af produktionen og den nationale økonomis højere interesser' [jf. artikel 2, litra b), i lovdekret 428 af 31.10.1972]. I dommen af 18. juni 1975 i sag 94/74, IGAV/ENCC (Sml. s. 699), besvarede Domstolen et spørgsmål herom bekræftende, for så vidt angik en afgift, der 'udelukkende er bestemt til at finansiere sådanne aktiviteter, som særlig kommer det pågældende indenlandske produkt til gode' ... Selv om dette ikke direkte er foreskrevet med hensyn til anvendelsen af IPF's indtægter (IPF's aktiviteter er så omfattende, at de både omfatter fastlæggelse af betingelser for indførsel ... og medvirken ved forhandlinger af internationale aftaler ...), er det dog på en vis måde tilfældet, for så vidt som IPF's primære aktivitet består i at beskytte den indenlandske produktions interesser.«

Den portugisiske regering har i sit indlæg redegjort for instituttets virksomhed. Regeringen har henvist til, at instituttets opgaver i nogen grad er blevet ændret i lyset af udviklingen i Portugal, og har gjort gældende, at de på det i hovedsagen relevante tidspunkt,

* Originalsprog: dansk.

dvs. 1987, i det væsentlige lå inden for to hovedområder: For det første gennemførelse af tekniske, økonomiske og statistiske undersøgelser samt laboratorieforskning på skovbrugsområdet og for det andet kontrol med overholdelsen af gældende regler vedrørende produktion og bearbejdning af produkter i denne sektor.

4. Instituttet blev i øvrigt efter det oplyste nedlagt i 1988, idet dets opgaver blev henlagt under Landbrugsministeriet, og de forskellige afgifter på skovbrugsprodukter opkræves ikke længere.

5. Domstolen har senest ved tre domme af 16. december 1992 taget stilling til fortolkningen af de traktatbestemmelser, der er relevante i den foreliggende sag. Disse domme blev afsagt i sager, der vedrørte opkrævningen af parafiskale afgifter i Belgien inden for landbrugsområdet. Det drejer sig om sag C-17/91, Lornoy (Sml. I, s. 6523), de forenede sager C-144/91 og 145/91, Gilbert en Zonen m.fl. (Sml. I, s. 6613), og sag C-114/91, Claeys (Sml. I, s. 6559). Disse domme indeholder i vidt omfang svar på de spørgsmål, Supremo Tribunal Administrativo har forelagt. I det følgende henviser jeg til dommen i sag C-17/91, Lornoy.

Ad fortolkningen af EØF-traktatens artikel 9 og 12, artikel 95 og artikel 30

6. Supremo Tribunal Administrativo's første, andet og femte spørgsmål lyder således:

»1) Omfatter begrebet afgift med tilsvarende virkning som told ved indførsel i Rom-traktatens artikel 9 og 12 ff. en afgift, der opkræves af et offentligt institut ved salg af kemisk masse, uden at der sondres mellem indenlandsk fremstillede og importerede produkter, og hvis provenu finansierer nævnte instituts aktiviteter (konkret Instituto dos Produtos Florestais (IPF), hvis formål er fastsat ved kapitel I i lovdekret 428/72/10.31)?

2) I hvilket omfang kan den ved lov fastsatte anvendelse af provenuet fra en afgift, der pålægges både indenlandsk fremstillede og importerede produkter, betinge anvendelsen af artikel 95, og kan den begrunde, at afgiften henføres under begrebet afgift med tilsvarende virkning?

...

5) Kan opkrævning af en afgift, der procentvis rammer den samlede værdi af salget af indenlandsk fremstillede og importerede produkter, og som er bestemt til at finansiere de aktiviteter, der varetages af et offentligt institut, der udøver de i lovdekretet nævnte beføjelser, udgøre en tilsidesættelse af Romtraktatens artikel 30?«

Disse tre spørgsmål kan efter min mening besvares i overensstemmelse med Domstolens svar på de præjudicielle spørgsmål i

Lornoy-sagen. Domstolens svar, der er begrundet i præmis 14-26, lyder:

»Et obligatorisk bidrag, som udgør en skattelignende afgift, og som anvendes efter samme opkrævningsbetingelser på indenlandske og indførte produkter, og hvis provenu udelukkende anvendes til fordel for indenlandske produkter, således at de heraf følgende fordele fuldt ud opvejer den byrde, der påhviler disse produkter, er en afgift med tilsvarende virkning som told, som er forbudt i henhold til traktatens artikel 12. Hvis disse fordele kun delvis opvejer den byrde, der er pålagt de indenlandske produkter, er en sådan afgift en diskriminerende afgift, som er forbudt i henhold til traktatens artikel 95.

En sådan skattelignende afgift henhører ikke under anvendelsesområdet for traktatens artikel 30, da den er omfattet af traktatens artikel 12 ff. eller artikel 95.«

7. Supremo Tribunale Adminstrativos tredje spørgsmål lyder således:

»3 (Såfremt de to første spørgsmål besvares bekræftende) I hvilket omfang henviser kravet om 'fuldstændig udligning af de byrder, der påhviler det indenlandske produkt', som er fastslået i EF-Domstolens praksis, til en pengemæssig ækvivalens mellem det afgiftsbeløb, der afkræves de indenlandske erhvervsdrivende, og de fordele, som de opnår, eller kan kravet snarere anses for et krav med hensyn til arten, betydningen og uomgængeligheden af de tjenesteydelser, der sikres den indenlandske produktion, og som finansieres (således som det er tilfældet for samtlige det nævnte organs aktiviteter) ved de indtægter, der er tilvejebragt ved opkrævning af afgiften i medfør af ovennævnte lovdekret?«

8. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at den forelæggende ret er bekendt med Domstolens praksis vedrørende lovligheden af parafiskale afgifter. Det er således klart, at den forelæggende ret gennem det tredje spørgsmål ønsker en uddybning af de kriterier, der efter domspraksis er relevante ved anvendelsen af traktatens regler på parafiskale afgifter.

Selv om det af Lornoy-dommens præmis 22 fremgår, at det tilkommer den nationale ret at undersøge, »om den byrde, der påhviler det indenlandske produkt, helt eller delvis opvejes af det pågældende afgiftsprovenus anvendelse«, er det efter min mening muligt at præcisere fortolkningen af de relevante traktatbestemmelser i visse henseender.

Denne præcisering må tage sit udgangspunkt i kernen i Domstolens begrundelse for, at en afgifts anvendelsesmåde kan betyde, at en formelt set ikke-diskriminerende afgift kan være omfattet af enten traktatens artikel 12 eller artikel 95. Domstolen fremhævede i præmis 18 i Lornoy-dommen:

»Såfremt en sådan finansiel byrde eller et sådant bidrag udelukkende er bestemt til at betale aktiviteter, der i særlig grad er til fordel for indenlandske, afgiftsbelagte produkter, kan dette medføre, at et generelt bidrag, der opkræves efter samme kriterier såvel af importerede som af indenlandske produkter, alligevel er en betydelig større finansiel byrde for den ene gruppe, *hvorimod det i realiteten for den anden gruppe må anses for en modydelse for fordele eller støtte*« (min fremhævelse).

Domstolen understregede på samme måde i præmis 20:

»Når et sådant afgiftsprovenu er bestemt til at betale aktiviteter, der i særlig grad er til fordel for indenlandske, afgiftsbelagte produkter, kan dette medføre, at et bidrag, der opkræves efter samme kriterier, alligevel er en diskriminerende beskatning i det omfang, den afgiftsmæssige byrde, *der påhviler indenlandske produkter opvejes af de fordele, som afgiften skal finansiere*, hvorimod den afgift, der påhviler de importerede produkter, er udtryk for en klar byrde« (min fremhævelse).

Tankegangen er således enkel. Den afgiftsbelagte produktgruppe behandles nok formelt ensartet, men afgiftsprovenuets anvendelse indebærer, at der reelt alligevel opstår en forskelsbehandling mellem indenlandske og importerede produkter. Den reelle forskelsbehandling er en følge af, at de indenlandske produkter gennem anvendelsen af afgiftsprovenuet får fuldstændig eller delvis kompensation for den på dem hvilende afgift.

9. Den første præcisering, der på denne baggrund er anledning til at gøre, blev formuleret på følgende måde af generaladvokat Tesauro i hans forslag til afgørelse af 25. juni 1992 i Lornoy-sagen:

»Som udtrykkelig anført af Domstolen i dens domme i Cucchi-, [77/76, Sml. s. 987] og Interzuccheri-[105/76, Sml. s. 1029] sagerne forudsætter anvendelsen af artikel 9 og 12 eller artikel 95 på parafiskale afgifter for det første, at der er *identitet* mellem det afgiftsbelagte produkt og det indenlandske produkt, der begunstiges. Som bevis for, at der er sket udligning af afgiftsbyrden, må det nødvendigvis kræves, at afgiftsprovenuet i det mindste delvis kommer det afgiftsbelagte indenlandske produkt til gode, og ikke udelukkende er til fordel for andre produkter end de afgiftsbelagte. Det er således klart, at spørgsmålet om en eventuel udligning slet ikke opstår, såfremt en parafiskal afgift, der f.eks. opkræves af handel med svin (såvel indenlandske som importerede), senere anvendes til finansiering af fordele, som alene er til fordel for andre sektorer, f.eks. okse- eller fjerkræproduktionen.«

Det er den samme tankegang, Domstolen gav udtryk for i præmis 17 i den netop nævnte dom i Cucchi-sagen, hvor Domstolen fremhævede, at der skal være

»en klart fastslået forbindelse mellem på den ene side opkrævningen af en fiskal afgift, der forskelsløst rammer de pågældende varer, hvad enten de er indenlandske eller indførte, og på den anden side den fordel, der ved midler hidrørende fra samme afgift udelukkende ydes til de indenlandske produkter.«

10. Den anden præcisering, der kan være anledning til at gøre, har også fundet klart udtryk i Domstolens praksis. Det understreges af Domstolen, at den parafiskale afgift kun er ulovlig, hvis afgiftsprovenuet anvendes til »at finansiere aktiviteter, som *særlig* er til gunst for den beskattede indenlandske vare« (min fremhævelse). Der er således ikke tale om en forbudt kompensation, hvis afgiftsprovenuet ikke alene anvendes til gavn for de afgiftsbelagte indenlandske produkter, men lige fuldt kommer de importerede produkter til gavn. Dette kan f.eks. være tilfældet, hvis provenuet bruges til almindelig forbrugeroplysning med henblik på at fremme salg af det pågældende produkt, hvad enten det er indenlandsk fremstillet eller importeret.

11. Det er efter min mening også muligt at give en vis yderligere præcisering på baggrund af det ovenfor citerede tredje spørgsmål fra Supremo Tribunal Administrativo. Dette spørgsmål indeholder, så vidt jeg kan se, i virkeligheden to delspørgsmål. For det første om det er en forudsætning for anvendelsen af en af de to alternative forbudsbestemmelser i traktaten, at den fordel, provenuanvendelsen giver de indenlandske produkter, er økonomisk kvantificerbar, forstået på den måde, at det skal være muligt mere nøjagtigt at fastlægge værdien af de økonomiske fordele, der ved afgiftens anvendelse ydes de indenlandske produkter. For det andet om det er tilstrækkeligt, at de økonomiske fordele, der kommer de indenlandske produkter til gode, blot generelt set kommer den indenlandske produktion til gode, eller om det er nødvendigt, at det kan påvises, at den enkelte indenlandske producent har fået en nærmere bestemt kompensation for den afgift, han har betalt.

12. Det første delspørgsmål må efter min mening på grundlag af Domstolens praksis besvares således, at fordelen for den indenlandske produktion skal være kvantificerbar i økonomisk henseende. Det skal være muligt på grundlag af foreliggende oplysninger at fastlægge i hvert fald procentvis, hvor stor kompensation afgiftsprovenuanvendelsen har betydet for den indenlandske produktion. Hvis kompensationen er fuldstændig, dvs. 100% eller mere, er forbuddet i artikel 12 anvendeligt, og hvis kompensationen er mindre end 100%, er artikel 95 anvendelig. Rigtigheden af dette resultat følger efter min mening allerede af det forhold, at forbuddet i artikel 95 kun kan anvendes, hvis det på denne måde kan fastslås, hvor stor den delvise afgiftskompensation er.

13. Det andet delspørgsmål er efter min mening med rette besvaret af generaladvokat Tesauro i hans forslag til afgørelse i Lornoysagen på følgende måde:

»... der [skal] således foretages en *samlet vurdering*, dvs. en sammenligning på grundlag af et signifikant tidsrum, mellem den samlede afgiftsbyrde, der påhviler den pågældende indenlandske produktion, og den samlede værdi af de økonomiske fordele, denne sektor har opnået (sådanne oplysninger vil normalt kunne findes i regnskaber og statistikker hos de organer, der oppebærer provenuet af den skatteligningende afgift, og som tildeler subventioner eller andre fordele til den pågældende industri).«

Det modsatte resultat, dvs. at det konkret skulle godtgøres, at hver enkelt indenlandsk producent havde fået en konkret økonomisk kvantificerbar fordel af anvendelsen af afgiftsprovenuet, ville give de to relevante traktatbestemmelser et anvendelsesområde, der ville være for snævert, når henses til baggrunden for Domstolens fortolkning af bestemmelserne. Et sådant resultat ville betyde, at forbuddenes anvendelse ville være begrænset til de tilfælde, hvor afgiftsprovenuet direkte blev anvendt til udbetaling af støtte til den enkelte producent. Håndhævelsen af forbuddet i artikel 95 ville i øvrigt i sådanne tilfælde give vanskeligheder, hvis den støtte, der blev ydet de enkelte producenter, ikke var lige stor.

14. Generaladvokat Tesauro har i sit forslag til afgørelse i Lornoy-sagen ligesom andre generaladvokater i tidligere tilsvarende sager understreget:

»Det må imidlertid ikke glemmes, at fastlæggelsen af denne oplysning (dvs. omfanget af den kompensation, der ydes de indenlandske producenter) ikke altid er lige enkel at foretage for domstolssystemet, og såfremt flere dommere skal træffe afgørelse om samme afgiftsbyrde, kan det på ingen måde udelukkes, at deres opfattelser og vurderinger kan vise sig at være temmelig forskellige.«

Det er efter min mening med rette, at dette forhold fremhæves. Det giver ikke vanskeligheder at anvende Domstolens praksis i de tilfælde, hvor en større del af afgiftsprovenuet hidrører fra importerede varer, og hvor det på grundlag af gældende nationale regler og administrativ praksis er enkelt at fastslå, at afgiftprovenuet i alt væsentligt anvendes til gavn for de afgiftsbelagte indenlandske produkter. Derimod kan en anvendelse af Domstolens praksis give betydelige vanskeligheder i de tilfælde, hvor det ikke er klart, om afgiftsprovenuet, som måske i alt væsentligt stammer fra indenlandske varer, anvendes udelukkende til gavn for de indenlandske produkter, og hvor det derfor ikke ligger fast, at der er tale om fuldstændig kompensation af de indenlandske produkters afgiftstilsvar. Der kan særlig være grund til at nævne, at anvendelsen af forbuddet i artikel 95 i sådanne tilfælde kan være problemfyldt. En anvendelse af artikel 95 vil alene føre til et krav om, at afgiftstilsvaret for de importerede produkter skal nedsættes, således at det svarer til den afgift, der er betalt for de indenlandske produkter, når der er taget hensyn til den afgiftskompensation, provenuanvendelse har betydet for disse varer. Der kan heller ikke bortses fra, at der kan være situationer, hvor der fra år til år kan ske ændringer i afgiftsprovenuets anvendelse, der kan være af betydning for anvendelsen af navnlig forbuddet i artikel 95.

15. Generaladvokat Tesauro nævnte i sit forslag til afgørelse i Lornoy-sagen, at der burde fastlægges visse principper for bevisbyrdefordelingen i sager af den foreliggende karakter. Han foreslog således, at det bør påhvile den afgiftspligtige, der bestrider afgiftens lovlighed, at godtgøre, at afgiftsprovenuet anvendes til at finansiere støtte til fordel for det

afgiftspligtige indenlandske produkt, mens det bør påhvile de nationale myndigheder, hvis den afgiftspligtige har løftet sin bevisbyrde, at godtgøre, at afgiftskompensationen ikke er fuldstændig.

Selv om jeg har sympati for dette forslag, er jeg dog i tvivl om, hvorvidt de foreliggende problemer bør løses på grundlag af en sådan bevisbyrderegel. Det må — også under hensyntagen til EØF-traktatens artikel 5 — påhvile de kompetente nationale myndigheder at forelægge den nationale ret alle foreliggende oplysninger om afgiftsprovenuet og dets anvendelse. Det må på dette grundlag påhvile den nationale ret at afgøre, om de ovenfor nævnte betingelser for, at den parafiskale afgift er omfattet af enten traktatens artikel 12 eller artikel 95, er opfyldt. Det kan efter min mening ikke udelukkes, at de foreliggende oplysninger ikke gør det muligt for den nationale ret med tilstrækkelig sikkerhed at fastslå, om den omtvistede afgift er i strid med traktatens artikel 12 og 95, eller om den ikke er det. Den nationale ret må i et sådant tilfælde frifinde den pågældende nationale myndighed.

Det må i denne forbindelse ikke overses, at en anvendelse af forbuddene i artikel 12 og artikel 95 trods alt kun er et alternativ til det, der i hvert fald ud fra visse synspunkter kan siges at være den efter traktaten naturlige måde at gribe ind over for de nationale støtteordninger, der finansieres ved hjælp af parafiskale afgifter, nemlig en anvendelse af traktatens statsstøtteregler. Domstolen har som bekendt på dette område fastslået, at Kommissionen har ansvaret for den praktiske administration af disse regler under hensyn til, at området forudsætter en stillingtagen til sammensatte økonomiske omstændigheder, der hurtigt kan ændres, se præmis 9 i sag 78/76, Steinike (Sml. 1977, s. 595).

Det var formentlig også uden hensyn til sådanne overvejelser, at generaladvokat Mayras i sit forslag til afgørelse i sag 222/78, ICAP (Sml. 1979, s. 1163), udtalte, at en konstatering af parafiskale afgifters ulovlighed på grund af deres provenuanvendelse

»skulle snarere træffes af Kommissionen i medfør af dens kompetence efter traktatens artikel 93 eller artikel 169 end af den nationale ret, som man ikke bør overlade den opgave at gennemføre undersøgelser, der er vanskelige og ofte hviler på usikre sammenligninger«.

Domstolen har, som det fremgår af det ovenfor anførte, ikke fulgt generaladvokat Mayras på dette punkt. Det ligger fast, at de nationale domstole kan fastslå, at parafiskale afgifter under hensyn til deres anvendelse er i strid med enten traktatens artikel 12 eller artikel 95. Men der er efter min mening fortsat grund til at være opmærksom på, at der kan foreligge situationer, hvor en stillingtagen er så vanskelig og vil hvile på så usikre

sammenligninger, at den nationale domstol med føje kan overlade det til Kommissionen at tage initiativet til en endelig klargørelse af den parafiskale afgifts lovlighed i henhold til fællesskabsretten.

Ad fortolkningen af traktatens artikel 92

Supremo Tribunal Administrativo's fjerde spørgsmål lyder således:

»4 Kan det forhold, at indtægterne fra en afgift, der opkræves af indenlandsk fremstillede og importerede produkter, anvendes med henblik på det pågældende organs aktiviteter, udgøre en statsstøtte efter artikel 92?«

Domstolen besvarede i sin dom i Lornoy-sagen et tilsvarende spørgsmål på følgende måde:

»En sådan skattelignende afgift kan, alt efter anvendelsen af dens provenu, udgøre en statsstøtte, som er uforenelig med det fælles marked, hvis betingelserne for anvendelse af traktatens artikel 92 er opfyldt, idet en sådan vurdering henhører under Kommissionens kompetence efter den procedure, der er fastsat herfor i traktatens artikel 93. Der skal herved ligeledes tages hensyn til de nationale retters kompetence i tilfælde af, at den pågældende medlemsstat ved indførelsen af en sådan afgift tilsidesætter forpligtelser, som følger af traktatens artikel 93, stk. 3, samt i de tilfælde, at det ved en beslutning truffet af Kommissionen i henhold til traktatens artikel 93, stk. 2, konstateres, at opkrævningen af afgiften er uforenelig med det fælles marked som middel til finansiering af en statsstøtte.«

Domstolen kan efter min mening besvare Supremo Tribunal Administrativo's spørgsmål på samme måde og under henvisning til den begrundelse for denne besvarelse, der er givet i dommens præmis 27-32.

16. Det er ovenfor nævnt, at de grundlæggende regler for den omtvistede portugisiske ordning blev fastlagt i 1972, dvs. inden Portugals tiltrædelse af EF, og at der i 1986, hvor de i den foreliggende sag omtvistede regler blev udstedt, alene skete ændringer med henblik på at fjerne tidligere uoverensstemmelser med fællesskabsretten. Der kan måske på denne baggrund være anledning til i dommen at nævne, at pligten til at forelægge Kommissionen statsstøtteforanstaltninger alene efter artikel 93, stk. 3, gælder »nye« foranstaltninger, dvs. foranstaltninger, der er indført efter Portugals tiltrædelse af EF, eller foranstaltninger, som i relevant henseende er blevet ændret efter Portugals tiltrædelse.

Forslag til afgørelse

17. Under henvisning til ovenstående skal jeg foreslå Domstolen at besvare de stillede spørgsmål således:

1) Et obligatorisk bidrag, som udgør en skattelignende afgift, og som anvendes efter samme opkrævningsbetingelser på indenlandske og indførte produkter, og hvis provenu udelukkende anvendes til fordel for indenlandske produkter, således at de heraf følgende fordele fuldt ud opvejer den byrde, der påhviler disse produkter, er en afgift med tilsvarende virkning som told, som er forbudt i henhold til traktatens artikel 12. Hvis disse fordele kun delvis opvejer den byrde, der er pålagt de indenlandske produkter, er en sådan afgift en diskriminerende afgift, som er forbudt i henhold til traktatens artikel 95.

2) En sådan skattelignende afgift henhører ikke under anvendelsesområdet for traktatens artikel 30, da den er omfattet af traktatens artikel 12 ff. eller artikel 95.

3) En sådan skattelignende afgift kan, alt efter anvendelsen af dens provenu, udgøre en statsstøtte, som er uforenelig med det fælles marked, hvis betingelserne for anvendelse af traktatens artikel 92 er opfyldt, idet en sådan vurdering henhører under Kommissionens kompetence efter den procedure, der er fastsat herfor i traktatens artikel 93. Der skal herved ligeledes tages hensyn til de nationale retters kompetence i tilfælde af, at den pågældende medlemsstat ved indførelsen af en sådan afgift tilsidesætter forpligtelser, som følger af traktatens artikel 93, stk. 3, samt i de tilfælde, at det ved en beslutning truffet af Kommissionen i henhold til traktatens artikel 93, stk. 2, konstateres, at opkrævningen af afgiften er uforenelig med det fælles marked som middel til finansiering af en statsstøtte.