FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GIUSEPPE TESAURO

fremsat den 25. juni 1992 *

Hr. præsident,
De herrer dommere,

De foreliggende sager rejser endnu engang spørgsmålet om foreneligheden med fællesskabsretten af nationale skattelignende afgiftsordninger. Ved en sammenfatning fremtræder sagernes konkrete omstændigheder med følgende karakteristika:

— Afgifterne pålægges såvel indenlandske som indførte produkter, og de har i det mindste formelt ingen diskriminerende karakter, idet de opkræves med samme sats, på samme grundlag og efter samme regler.

— Afgifternes provenu skal (via et organ med bemyndigelse i så henseende) finansiere aktiviteter, der kommer de beskattede indenlandske produkter til gode.

De retsregler, som i fællesskabsretten omfatter de skattelignende afgifter med de ovenfor angivne karakteristika, er gradvis blevet fastlagt i administrativ praksis og retspraksis. I størstedelen af de tilfælde, som Domstolen har taget stilling til, er lovligheden af sådanne afgifter hovedsagelig blevet bedømt på grundlag af traktatens fiskale bestemmelser, nemlig dels artikel 9 og 12, dels artikel 95.

Ved siden af denne retspraksis findes der dog andre domme, hvoraf det fremgår, at de skattelignende afgifter, som der er tale om — af den præcise grund, at de specifikt skal finansiere tiltag til fordel for bestemte virksomheder — også er omfattet af de bestemmelser (materielle og formelle), som regulerer spørgsmål om statsstøtte. Navnlig fremgår det klart af Kommissionens praksis på statsstøtteområdet, at finansieringen af støtte via skattelignende afgifter i ganske bestemte tilfælde må bedømmes som uforenelige med traktatens artikel 92.

I lyset af ovenstående betragtninger skal jeg med nærværende bemærkninger bestræbe mig på at præcisere de kriterier, på grundlag af hvilke de omtalte traktatbestemmelser skal anvendes på de pågældende skattelignende afgifter. Herefter skal jeg tage stilling til visse særegenheder i de tvister, der er genstand for de verserende hovedsager, med henblik på at formulere så konkret udformede svar, som det er muligt, på de af den nationale ret forelagte spørgsmål.

* Originalsprog: italiensk.

a) *Anvendelsen af artikel 9 og 12 samt artikel 95 på skattelignede afgifter*

Man må herved begynde med at henvise til, at traktatens bestemmelser om afgifter med tilsvarende virkning (artikel 9 og 12) og bestemmelsen om diskriminerende interne afgifter (artikel 95) ikke kan anvendes kumulativt (jf. den nylige dom af 9.6.1992, forenede sager C-228/90 — C-234/90, C-339/90 og C-353/90, Sml. I, s. 3713). På området for skattelignende afgifter er den alternative karakter af disse to regelsæt blevet bekræftet af Domstolen i klare og præcise vendinger (jf. allerede dom af 18.6.1975, sag 94/74, IGAV, Sml. s. 699, og, for nylig, dom af 11.3.1992, forenede sager C-78/90 — C-83/90, Compagnie Commerciale de l'Ouest, Sml. I, s. 1847, og af 11.6.1992, forenede sager C-149/91 og C-150/91, Sanders, Sml. I, s. 3899).

Domstolen har tillige præciseret, at afgrænsningen og den retlige bedømmelse af skattelignende afgifter, der udviser de ovennævnte karakteristika, kræver hensyntagen til, hvad det fiskale provenu skal *anvendes til*. Hensyntagen til dette aspekt er væsentligt, da man herved kan få frem, ud over de rent formelle aspekter, at visse afgifter, uanset at de på samme vilkår pålægges såvel det indenlandske som det indførte produkt, herefter og netop som følge af deres anvendelse provenumæssigt i realiteten kan have en forskellig virkning på de to produkter, således at der efter omstændighederne kan blive tale om enten afgifter med tilsvarende virkning eller om interne afgifter i strid med artikel 95. Det følger således af fast retspraksis, at selv ikke diskriminerende fiskale byrder, såfremt de skal finansiere aktiviteter, der særlig er til fordel for de afgiftsbelagte indenlandske produkter, for det indenlandske produkts vedkommende bliver til en økonomisk byrde, som faktisk udlignes ved de opståede fordele, mens den fiskale byrde for det indførte produkts vedkommende bliver til en nettobyrde, der ikke forbindes med nogen udligning i form af tilførsel af andre fordele eller støtteordninger (ud over dommene i IGAV- og Compagnie Commerciale de l'Ouest-sagerne, der er nævnt ovenfor, skal jeg henvise til dommen henholdsvis af 19.6.1973, sag 77/72, Capolongo, Sml. s. 611, af 22.3.1977, sag 78/76, Steinike & Weinlig, Sml. s. 595, af 25.5.1977, sag 77/76, Cucchi, Sml. s. 987, af 25.5.1977, sag 105/76, Interzuccheri, Sml. s. 1029, af 21.5.1980, sag 73/79, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 1533, og af 28.1.1981, sag 32/80, Kortmann, Sml. s. 251).

Man må i en sådan situation, som Domstolen præciserede i dommen i sagerne Compagnie Commerciale de l'Ouest og Sanders, undersøge, i hvilket omfang den afgift, som belaster det indenlandske produkt, udlignes af de tilførte fordele. Hvis der udlignes fuldstændigt, må det konkluderes, at der foreligger en afgift, som rent faktisk alene rammer det indførte produkt, og som derfor udgør en afgift med tilsvarende virkning; hvis der kun udlignes delvis, må det konstateres, at det indenlandske produkt alligevel belastes med en lavere afgift end den, der pålægges det indførte produkt, hvorfor man står over for en diskriminerende afgift som forudsat i artikel 95.

Henset til denne grundsætning må der ikke desto mindre foretages tre præciseringer. Som udtrykkelig anført af Domstolen i dens domme i Cucchi- og Interzuccheri-sagerne forudsætter anvendelsen af artikel 9 og 12 eller artikel 95 på skattelignende 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 skattelignende 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 må for det andet fremhæves, at Domstolen aldrig har præciseret kriterierne for bedømmelsen af, om, og i hvilket omfang en sådan udligning var indtrådt. Når ratio decidendi i den nævnte retspraksis består i at fastslå, om de indenlandske produkter er blevet tilført fordele, som helt eller delvis neutraliserer den afgift, som de er blevet belastet med, skal jeg dog gentage, hvad jeg allerede gjorde gældende i sagen Compagnie Commerciale de l'Ouest, nemlig at der således skal foretages en *samlet vurdering*, dvs. en sammenligning, på grundlag af et signifikant tidsrum, mellem den samlede afgiftsbyrde, der belaster 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 skattelignende afgift, og som tildeler subventioner eller andre fordele til den pågældende indenlandske industri).

I den situation, hvor fordelene fuldstændig udligner (eller overstiger) byrden på den indenlandske produktion, skal den afgift, der opkræves af det indførte produkt — som jeg har angivet — betragtes som helt ulovlig, og det vil, såfremt der er indledt tilbagebetalingssag, være muligt at kræve fuldstændig tilbagebetaling; derimod gælder det i den situation, at fordelene delvis opvejer afgiften på den indenlandske produktion, at afgiften på det indførte produkt forholdsmæssigt skal nedsættes (og eventuelt tilbagebetales).

Der er for det tredje tilbage at afgøre, hvem der har bevisbyrden. Efter min mening skal den, der protesterer mod afgiftens opkrævning, alene bevise, at indtægterne herved skal finansiere støtte til fordel for det afgiftsbelagte indenlandske produkt: Det er det samme som at bevise, at det indenlandske produkt i realiteten er undergivet en gunstigere ordning end det indførte produkt (da det førstnævnte har fordel af en udligning, som det sidstnævnte ikke får), hvilket altså gør det muligt at antage, at afgiften har en diskriminerende karakter, og at den derfor er uforenelig med artikel 95. Når dette er bevist, forekommer det mig, at det derefter påhviler den pågældende medlemsstat at godtgøre, at omfanget af den forskelsbehandling, som følger af støtten til det afgiftsbelagte indenlandske produkt, er mere begrænset, idet staten nøjagtigt beviser, i hvilket *omfang* støtten opvejer den fiskale byrde, der hviler på det indenlandske produkt.

Jeg finder denne løsning forenelig med de principper, som i Domstolens praksis er udviklet vedrørende anvendelsen af artikel 95, og som pålægger den pågældende medlemsstat, når det er godtgjort, at en afgift finder anvendelse på betingelser, der er forskellige alt efter, om der er tale om et indenlandsk eller et indført produkt, at påvise, at de forskellige regler ikke i noget tilfælde fører til fiskal forskelsbehandling (jf. dom af 26.6.1991, sag C-152/89, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 3141). Når det nu, i tilfælde af, at der foreligger forskellige regler, påhviler medlemsstaten at påvise,

at forskellen ikke medfører forskelsbehandling, er det logisk at antage, at det i en sag af en type som den, jeg beskæftiger mig med her, hvori det er sikkert, at de forskellige regler medfører fiskal forskelsbehandling, er medlemsstaten, der har bevisbyrden for at forklare den *kvantitative betydning* af den indtrådte forskelsbehandling.

Det må imidlertid ikke glemmes, at fremskaffelsen 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.

b) *Anvendelsen af artikel 92 ff. på skattelignende afgifter*

Som allerede nævnt, foretages bedømmelsen af skattelignende afgifter i retspraksis og Kommissionens praksis ikke kun på grundlag af traktatens fiskale bestemmelser, men *også* på grundlag af bestemmelserne om statsstøtte. Det skyldes, at afgiften kun er én faktor, én betingelse i henseende til støtten, nemlig *finansieringsmåden*. Som sådan har den indflydelse på den virkning, som støtten har på konkurrencen og samhandelen, og man må derfor nærmere undersøge dem for at afgøre, om og i hvilket omfang den skal antages at være forenelig med fællesmarkedet som forudsat i artikel 92.

I dommen af 25. juni 1970, Frankrig mod Kommissionen (sag 47/69, Sml. s. 487), udtalte Domstolen sig i en sag vedrørende en beslutning vedtaget af Kommissionen på grundlag af traktatens artikel 93, stk. 2. Denne beslutning, som angik en støtte finansieret via en skattelignende afgift, fastsatte det alternativ, at den pågældende støtte enten skulle ophæves eller kunne tillades på betingelse af, at afgiften, der skulle finansiere den, ikke længere belastede indførte produkter.

Domstolen frifandt sagsøgte og udtalte herved, at traktatens artikel 92 »lægger vægt på den forbindelse, der kan være mellem en støtte, der ydes af en stat, og metoden for støttens finansiering« og altså ikke tillader at »isolere statsstøtten som sådan fra metoden for dens finansiering og at ignorere denne sidste, hvis den, i forbindelse med statsstøtten som sådan, gør den samlede ordning uforenelig med fællesmarkedet«. Med disse udtalelser synes Domstolen at antage, at traktatens statsstøtteregler og dens fiskale bestemmelser, navnlig artikel 95, kan anvendes kumulativt på en skattelignende afgift, hvis formål er at finansiere en statsstøtte. Det udtales således i dommen:

»Den omstændighed, at en national forholdsregel opfylder kravene i artikel 95, er ikke ensbetydende med, at den er lovlig i henhold til andre bestemmelser, såsom artiklerne 92 og 93.

Når en støtte finansieres gennem en afgift, der pålægges visse virksomheder eller produktioner, skal Kommissionen ikke alene undersøge, om dens *finansieringsmetode* er i overensstemmelse med traktatens artikel 95, men tillige, om den sammen med den støtte, som herved gøres mulig, kan forenes med kravene i artiklerne 92 og 93« (min fremhævelse).

I forlængelse heraf ligger efter min menig først dommen af 21. maj 1980, den ovennævnte sag, Kommissionen mod Italien, og den nyere dom i sagen Compagnie Commerciale de l'Ouest, selv om der heri anvendes en mindre eksplicit sprogbrug. I sidstnævnte dom udtalte Domstolen således:

»Følgelig kan en skattelignende afgift som den her foreliggende, afhængig af anvendelsen af afgiftsprovenuet, udgøre en statsstøtte, der er uforenelig med det fælles marked, hvis betingelserne i traktatens artikel 92 er opfyldt. Afgørelsen af, om disse betingelser er opfyldt, skal træffes på grundlag af den procedure, der med henblik herpå er fastsat i traktatens artikel 93.«

Hvad desuden angår muligheden for, at den nationale ret, såfremt betingelserne er opfyldt, anvender artikel 93, stk. 3 — der har direkte virkning — på interne retsakter til gennemførelse af skattelignende afgifter, som skal finansiere støtten, foreligger der her en eventualitet, som, ud over at den i princippet antages i den citerede passage fra dommen i sagen Frankrig mod Kommissionen, særlig betydningsfuldt er blevet bekræftet i en nyere og velkendt dom af 21. november 1991, Fédération nationale du commerce extérieur (sag C-354/90, Sml. I, s. 5505). Denne sag angår en anmodning om en præjudiciel afgørelse indgivet af Frankrigs Conseil d'État i anledning af en fransk bekendtgørelse, som gennemførte en skattelignende afgiftsordning, der skulle finansiere en støtte. Da bekendtgørelsen var ikrafttrådt under tilsidesættelse af forpligtelserne ifølge artikel 93, stk. 3, anmodede den forelæggende ret Domstolen om at afklare virkningerne af en sådan tilsidesættelse i henseende til traktatens gyldighed. Som bekendt udtalte Domstolen i dommen, at den manglende overholdelse af artikel 93, stk. 3, på internt plan medfører ugyldighed af de retsakter, hvormed gennemførelsen af støtteforanstaltningerne finer sted, og Domstolen præciserede, at den omstændighed, at Kommissionen senere udsteder en endelig beslutning, hvori foranstaltningen erklæres forenelig med fællesmarkedet, ikke indebærer, at ugyldige retsakter efterfølgende lovliggøres. Det følger derfor heraf, at man må anse den anordning for ulovlig, som under tilsidesættelse af forpligtelserne efter artikel 93, stk. 3, gennemfører en ordning med skattelignende afgifter, som via en særlig »fond« skal finansiere tiltag til fordel for en bestemt indenlandsk industri; denne ulovlighed skal fastslås af den nationale ret og kan ikke anses for berigtiget, end ikke ved en senere beslutning fra Kommissionen, som fastslår, at der foreligger forenelighed. Ulovligheden forekommer mig også at være blevet bekræftet ved Sanders-dommen, som er nævnt ovenfor, og som bekræfter, at artikel 93, stk. 3, kan finde anvendelse under en tilbagesøgningssag på afgiftsområdet, som er blevet anlagt af debitor for en skattelignende afgift.

Med denne præcisering må der tillige henvises til, at Kommissionens praksis på statsstøtteområdet altid er gået i retning af at anse det for »uforeneligt med fællesmarkedet, at medlemsstaterne finansierer nationale støtteordninger ved provenuet fra skattelignende afgifter, som ikke kun belaster de indenlandske produkter, men også produkterne fra andre medlemsstater« (fra *Den Anden Beretning om Konkurrencepolitikken*, se punkt 108). Som det fremgår af Kommissionens egne beslutninger vedrørende de ordninger, som er genstand for hovedsagerne, hviler denne linje på forskellige betragtninger.

For det første kan en beslutning truffet af Kommissionen på grundlag af artikel 93, stk. 2, ikke i forhold til fællesmarkedet godkende en afgift, der skal finansiere en støtte, såfremt afgiften i øvrigt viser sig at stride mod direkte anvendelige traktatbestemmelser, såsom artikel 9 og 12 samt artikel 95 (i samklang hermed henvises der også til dommen af 21.5.1980 i ovennævnte sag, Kommissionen mod Italien).

For det andet gælder det, at selv om betingelserne for at anvende disse artikler i traktaten ikke er opfyldt, er intet til hinder for, at de skattelignende afgifter, som *skal finansiere en støtte*, trods alt kan betragtes som uforenelige med fællesmarkedet, idet de strider mod statsstøttereglernes særlige krav og herunder navnlig mod de fundamentale kriterier, som hedder *compensatory justification* og *gennemskuelighed* af støtten.

Forholdet er således det, at i de beslutninger, Kommissionen træffer på grundlag af artikel 93, stk. 2, angives det i almindelighed principielt — i øvrigt i overensstemmelse med Domstolens udtalelser i dommen af 25. juni 1970 i sag 47/69 — at finansiering af en støtte ved hjælp af en skattelignende afgift, som *også* belaster det indførte produkt, ikke er nødvendig for at opnå formålene med den egentlige støtte og i ganske uberettiget omfang skærper de protektionistiske virkninger, som indgår i enhver offentlig intervention til fordel for indenlandske virksomheder.

Desuden er finansiering af støtten ved skattelignende afgifter en formel, der kan vise sig lidet gennemskuelig i det omfang, hvori den gør størrelsen af den tildelte støtte afhængig alene af størrelsen af det fiskale provenu, hvilket bevirker, at størrelsen af den støtte, som konkret udbetales, kun vanskeligt kan forudses.

Altså uafhængigt af den omstændighed, at en skattelignende afgift er omfattet af traktatens fiskale bestemmelser, kan afgiften bedømmes på grundlag af bestemmelserne i artikel 92 ff. og dette naturligvis i det tilfælde, at den har til fordel af at finansiere en statsstøtte. Det må endelig fremhæves, at det fremgår af retspraksis og især af Kommissionens praksis, at artikel 92 og 93 i så fald finder anvendelse på den *afgift*, som finansierer støtten, og ikke på støtten taget for sig (dvs. den økonomiske intervention ved hjælp af afgiften). I sig selv kan denne intervention endda vise sig at være forenelig med fællesmarkedet; det forhindrer dog ikke, at Kommissionen i sin beslutning kan fastslå, at den særlige faktor i støtten, eller den betingelse, som udgøres af *finansieringsmetoden*, er uforenelig med artikel 92 og pålægger den pågældende stat at ændre finansieringsmåden (uafhængigt af støtten for sig), således at den gøres lovlig efter Fællesskabets konkurrenceregler (afgørelserne vedrørende de afgifter, der er genstand for hovedsagerne, såvel som den i sagen Frankrig mod Kommissionen anfægtede beslutning er meget klare eksempler på sager, hvori Kommissionen udtrykkeligt har anerkendt selve støttens forenelighed med fællesmarkedet og på grundlag af artikel 92 alene påtalte ordningen med skattelignende afgifter, der var indført for at finansiere denne støtte).

Der kan udledes to retsvirkninger af de ovenstående betragtninger. For det første tilkommer det alene Kommissionen, da artikel 92 ikke har direkte virkning, at fastlægge og fastslå i en beslutning vedtaget på grundlag af artikel 93, stk. 2, at en skattelignende afgift, der skal finansiere en statsstøtte, er forenelig med fællesmarkedet (jf. dommen i sagen Compagnie Commerciale de l'Ouest).

For det andet kan afgiftsdebitorerne for de nationale retter søge en prøvelse af opkrævningen eller kræve afgiften tilbagebetalt enten med henvisning til en beslutning fra Kommissionen truffet på grundlag af artikel 93, stk. 2, der erklærer den for uforenelig med fællesmarkedet (som bekendt har sådanne beslutninger direkte virkning i overensstemmelse med den i sagen Steinike & Weinlig udviklede retspraksis), eller med henvisning til artikel 93, stk. 3, såfremt afgiften, der skal finansiere støtten, anvendes af de nationale myndigheder, uden at disse har afventet en forudgående tilladelse fra fællesskabsmyndighederne (jf. dommen i sagen Fédération nationale du commerce extérieur, hvilken dom, som jeg har bemærket, i særlig grad er vigtig, idet Domstolen i besvarelse af det præcise spørgsmål fra Frankrigs *Conseil d'État*, i det væsentlige udtalte, at en ministeriel anordning, vedtaget til gennemførelse af en ordning med skattelignende afgifter, som skal finansiere en støtte, skulle anses for ulovlig på det interne plan, netop fordi retsakten var trådt i kraft under tilsidesættelse af artikel 93, stk. 3; se også Sanders-dommen om søgsmålet med påstand om tilbagebetaling af det uretmæssigt opkrævede beløb, anlagt af debitor for en skattelignende afgift).

Efter disse bemærkninger må det dog anføres, at traktatens bestemmelser om statsstøtte også kan læses på en anden måde end den, som hidtil er blevet fremlagt: Der er tale om en mere restriktiv læsning, som i den sidste ende begrænser den beskyttelse, borgerne kan påberåbe sig i medfør af traktatens artikel 92 ff.

Der er naturligvis ingen tvivl om, at statsstøttereglerne kræver en prøvelse af, om en afgift, som finansierer en støtte, er forenelig med fællesmarkedet efter artikel 92 ff. Ifølge denne anden fortolkning må det imidlertid antages, at uforeneligheden (eller ulovligheden) — selv om reglerne om støtte fører til at betragte afgiften som uforenelig med fællesmarkedet (eller som ulovligt gennemført) — udelukkende har den retsvirkning, at udbetaling af den *støtte*, som finansieres af afgiften, ikke kan finde sted. Derimod går uforeneligheden (eller ulovligheden) ikke over til at påvirke lovligheden af afgiften som sådan.

I praksis betyder dette, at de afgiftspligtige, navnlig importørerne, ikke vil kunne påberåbe sig støttereglerne for at hindre, at afgiften opkræves; de kan alene anlægge sag så at sige »*medstrøms*«, dvs. anlægge sag for at undgå, at de offentlige interventioner, som finansieres af afgiftens provenu, føres ud i livet. Derimod vil det kun være muligt at gøre indsigelse mod afgiftens opkrævning, såfremt traktatens fiskale bestemmelser viser sig anvendelige, og med denne begrænsning.

Ret beset og på grundlag af den fastslåede kendsgerning, at det altid må afgøres, om afgiften krænker støttebestemmelserne, bliver det relevante spørgsmål altså, hvad indholdet er af de rettigheder, som kan flyde af en sådan krænkelse: Bliver der med andre ord tale om en ret til at protestere mod tildelingen af støtten eller tillige om retten til at protestere mod afgiftens opkrævning?

Den restriktive fortolkning, som anser den første del af alternativet for det rigtige, og som jeg selv foreslog i forbindelse med en tidligere sag (jf. mit forslag til afgørelse i sagen Compagnie Commerciale d l'Ouest), forekommer mig efter nærmere overvejelse at måtte revideres. Først og fremmest finder jeg den ikke i samklang med den ovenfor omtalte og citerede retspraksis, ligesom jeg finder, at den er blevet underkendt ved de nyere domme i sagerne Fédération nationale du commerce extérieur og Sanders.

Desuden er den ikke i samklang med tankegangen bag den linje, Kommissionen konsekvent har fulgt på området og er bekræftet ved dommen af 25. juni 1970 i ovennævnte sag, Frankrig mod Kommissionen. Kommissionens kurs viser således, at det, som reelt betragtes som uforeneligt med fællesmarkedet, ikke er selve støtten (der endog bedømmes som værende i overensstemmelse med Fællesskabets interesse), men finansieringsmåden, dvs. den skattelignende afgift (i det mindste) i det omfang, hvori den belaster det indførte produkt. For at sige det helt klart, er det ikke støtten, man vil undgå i et sådant tilfælde, men at støtten finansieres på en bestemt måde. Når man følger denne tankegang, forekommer det altså fuldstændig konsekvent at antage, at artikel 92 ff. kan påberåbes med det helt præcise formål at gøre indsigelse mod *afgiftens opkrævning* (det eneste element, der er uforeneligt med fællesmarkedet), ikke for at gøre indsigelse mod tildelingen, taget for sig, af den støtte, der finansieres af afgiften (hvilken støtte i sig selv ikke ud fra noget synspunkt kan bedømmes som ulovlig). Derimod fører den restriktive læsning, jeg lige har redegjort for, som påvist, til det modsatte resultat: Den gør det muligt for den afgiftspligtige (navnlig en importør) at gøre indsigelse mod tildeling af støtten, men ikke mod opkrævning af afgiften.

Hertil må der føjes en yderligere betragtning. Jeg finder, at bestemmelserne om støtte i det tilfælde, som der her er tale om, giver de afgiftspligtige en mere fuldstændig og mere enkel beskyttelse end den, der vil følge af traktatens fiskale bestemmelser. Artikel 9 og 12 kan, ligesom artikel 95, kun finde anvendelse på betingelse af, at der foreligger *identitet* mellem det afgiftsbelagte produkt og det subventionerede produkt, og disse bestemmelser kræver desuden, at der skal foretages en undersøgelse (som ikke altid er lige let) af, i hvilket omfang den tildelte støtte til det indenlandske produkt har kunnet opveje den byrde, produktet skal bære som følge af afgiftens opkrævning.

Disse forhold spiller derimod ingen rolle ved bedømmelsen af afgiften på grundlag af dens finansieringsmåde. Henset til støttereglerne, er den afgift, som belaster det indførte produkt, navnlig i princippet uforenelig med fællesmarkedet uafhængigt af, om der er identitet mellem det indenlandske produkt, som støttes, og det indførte produkt, hvorved størrelsen af den udligning, der finder sted ved støtten, er irrelevant.

Hvis man nu må anlægge denne bedømmelse under alle omstændigheder under hensyn til støttebestemmelserne, ses det ikke, hvorfor dette resultat ikke vil kunne nås *direkte*, dvs. ved at tilkende importørerne ret til at påberåbe sig fællesskabsreglerne om støtte for at gøre indsigelse mod de skattelignende afgifter (der skal finansiere støtten), hvis uforenelighed med fællesmarkedet, eller hvis ulovlige anvendelse, er blevet fastslået. En sådan løsning ligger på linje med nyere retspraksis, er i overensstemmelse med støttereglernes ratio legis samt frembyder en mere omfattende og umiddelbar beskyttelse for de pågældende, ligesom det vil være mere enkelt at anvende løsningen ved de nationale retter.

Man bør efter min opfattelse komme til det resultat, at der ikke er nogen grund til at antage, at de afgiftspligtige på området for skattelignende afgifter, hvis formål er at finansiere støtten, ikke kan påberåbe sig støttebestemmelserne (naturligvis med direkte virkning). Dette betyder, at:

— De afgiftspligtige, når Kommissionen *har* truffet beslutning på grundlag af artikel 93, stk. 2, kan anfægte de skattelignende afgifter, der skal finansiere støtten, ved de nationale retter, såfremt Kommissionen i slutningen har erklæret dem for uforenelige med fællesmarkedet.

— De afgiftspligtige, *før* Kommissionen har truffet beslutning på grundlag af artikel 93, stk. 2, for de nationale retter kan anfægte (jf. netop sagerne Fédération nationale du commerce extérieur og Sanders) de skattelignende afgifter, der skal finansiere støtten, idet afgifterne anvendes under tilsidesættelse af forpligtelserne efter artikel 93, stk. 3.

Når den sidst opstillede mulighed faktisk realiseres, er konsekvenserne naturligvis særlig hårde for den medlemsstat, der har begået retsbrud, og som får underkendt for tidligt vedtagne retsakter under henvisning til en tilsidesættelse af artikel 93, stk. 3. Der kan imidlertid ikke være tvivl om, at der foreligger et fuldstændig berettiget resultat såvel på det retligt logiske plan som på det praktiske plan. For det første er resultatet kun et sidestykke til den direkte virkning af artikel 93, stk. 3, som Domstolen tit har fastslået; for det andet er det i perfekt samklang med den overordentlige vigtighed, der knytter sig til overholdelsen af nævnte bestemmelse for at sikre støttereglerne gennemslagskraft såvel som selve ligevægten på fællesmarkedet (se i samme retning den for nylig afsagte dom af 21.3.1990, sag C-142/87, Belgien mod Kommissionen, Sml. I, s. 1005). Det er altså fuldstændig begrundet, at den stat, der har undladt at opfylde sine forpligtelser efter artikel 93, stk. 3, må bære virkningerne heraf: Den pågældende stat har jo ved ensidigt at gennemføre den økonomiske støtte ved hjælp af skattelignende afgifter, uden at den forinden har forelagt forholdet for fællesskabsmyndighederne til kontrol, hindret Kommissionen i at foretage sin bedømmelse af to faktorer, der indgår i en konkurrenceforvridning, nemlig en egentlig støtte og dens finansieringsmåde.

c) *Hovedsagerne*

I de forenede sager C-17/91, C-144/91 og C-145/91 tager de nationale retters spørgsmål sigte på de skattelignende afgifter (obligatoriske bidrag), som opkræves for at finansiere aktiviteter udøvet af en specialfond (Fonden for Husdyrs Sundhed og Opdræt), som blev oprettet ved den belgiske lov af 24. marts 1987.

De pågældende skattelignende afgifter er reguleret ved kongelig anordning af 21. december 1987 til gennemførelse af nævnte lov af marts 1987. Den kongelige anordnings artikel 2 pålægger med et fast beløb et obligatorisk bidrag for hvert slagtet dyr (okse, kalv, svin). Artikel 3 indfører et obligatorisk bidrag med samme beløb for udførte levende dyr. Disse bidrag overvæltes i tidligere led, eventuelt til og med producenten.

Fonden anvender bidragene til at finansiere godtgørelser, tilskud og andre ydelser, der skal komme de indenlandske kvægopdrættere til gode [1].

De nationale retters spørgsmål til Domstolen går i det væsentlige ud på, om traktatens regler om statsstøtte, afgifter med tilsvarende virkning og diskriminerende interne afgifter er til hinder for at indføre de skattelignende afgifter, jeg lige har beskrevet, og om de nævnte traktatregler tildeler borgerne rettigheder, som de kan gøre gældende for de nationale retter [2].

Den direkte virkning af de pågældende bestemmelser har jeg allerede omtalt med henvisning til, at den er blevet bekræftet ved flere lejligheder i den ovenfor nævnte retspraksis, hvorfor jeg ikke her skal forfølge spørgsmålet videre.

Hvad angår bidragene vedrørende eksport følger det af Domstolens praksis (jf. dom af 10.3.1981, forenede sager 36/80 og 71/80, Irish Creamery Milk Supplies Association, Sml. s. 735), at afgifter af denne type ikke rammes af forbuddet mod afgifter med tilsvarende virkning, såfremt deres størrelse er identisk med størrelsen af en afgift, der belaster samme produkt beregnet til hjemmemarkedet. Denne afgift kan ifølge Domstolen alene antages at have tilsvarende virkning som indførselstold, såfremt det kan godtgøres, at anvendelsen af en intern afgift hviler tungere på eksportsalg end indenlandske salg. Dette er derimod/imidlertid ikke tilfældet med en afgift, som systematisk og efter samme kriterier rammer »dyrene ... det være sig med henblik på eksport eller slagtning«.

De pågældende udførselsafgifter kommer naturligvis heller ikke ind under anvendelsesområdet for artikel 95, eftersom denne artikel alene forbyder fiskal forskelsbehandling til skade for det indførte produkt. Det må desuden bemærkes, at Kommissionen i den beslutning, den traf på grundlag af artikel 93, stk. 2, vedrørende den støtte, som finansieres via den omtvistede afgiftsordning (beslutning af 7.5.1991), ikke udtalte, at denne måde at finansiere støtten på var uforenelig med fællesmarkedet. Dette er i øvrigt ikke ensbetydende med en lovliggørelse af det retsstridige forhold, der forelå i relation til artikel 93, stk. 3, i tidsrummet før beslutningen.

Hvad endelig angår de skattelignende afgifter, som opkræves ved slagtning af dyr fra indenlandsk produktion eller indførsel, er de blevet behandlet i den førnævnte beslutning fra Kommissionen. I beslutningen skal man i det væsentlige mærke sig følgende:

— Den støtte, som finansieres af afgifterne, er blevet gennemført under tilsidesættelse af artikel 93, stk. 3.

1 — Ifølge en ministeriel meddelelse »skal bidragene medfinansiere programmer til forbedring af den belgiske kvægavls konkurrencestilling«.

2 — Rent faktisk nævner spørgsmålet i de forenede sager C-144/91 og C-145/91 kun udtrykkeligt traktatens artikel 92 og 95. Det er dog imidlertid klart, at rettens spørgsmål generelt tager sigte på problemet, om skattelignende afgifter, der skal finansiere statsstøtte, fællesskabsretligt set er lovlige; dette spørgsmål angår således ikke blot artikel 95, men også bestemmelserne om afgifter med tilsvarende virkning i traktatens artikel 9 og 12.
Omvendt må det bemærkes, at spørgsmålet i sag C-17/91 også tager sigte på traktatens artikel 30. Ikke desto mindre finder jeg det overflødigt at besvare det ud fra denne bestemmelses synsvinkel, da bestemmelsen har subsidiær karakter i forhold til særreglerne, altså såsom artikel 9 og 12, artikel 95 og artikel 92 i traktaten; denne subsidiære karakter er for nylig blevet bekræftet i dommen i sagen Compagnie Commerciale de l'Ouest.

— Selve støtten, dvs. interventionen fra den pågældende fond, kommer de indenlandske producenter til gode.

— Støtten skal betragtes som forenelig med fællesmarkedet i henhold til undtagelsen i artikel 92, stk. 3, litra c).

— Det forhold, at den skattelignende afgift, der skal finansiere støtten, også belaster de indførte produkter, »skaber« ikke desto mindre »en protektionistisk virkning, der rækker ud over den egentlige støtte«.

Kommissionen konkluderer således, at støtten skal betragtes som uforenelig med fællesmarkedet, da den »fastsætter afgifter, der pålægges indførte husdyr (fra andre medlemsstater) på slagtningsstadiet«, og pålægger adressatregeringen at give Kommissionen meddelelse inden udløbet af to måneder om de foranstaltninger, den har truffet for at efterkomme beslutningen.

Det følger altså heraf, at opkrævningen af de omtvistede skattelignende afgifter under alle omstændigheder bør betragtes som ulovlig: før beslutningen, fordi den er i strid med artikel 93, stk. 3, efter beslutningens vedtagelse, fordi den ikke er i overensstemmelse med dens indhold.

Hertil kommer, at de pågældende skattelignende afgifter, således som det fastslås i beslutningen selv, skal finansiere støtte, der i det mindste delvis kommer det afgiftsbelagte indenlandske produkt til gode. Ganske særlig er det Kommissionens opfattelse i den konkrete sag, at de obligatoriske bidrag krænker artikel 95.

Da afgifterne er uforenelige med Fællesskabets støtteregler, finder jeg det overflødigt at undersøge, om og i hvilket omfang traktatens fiskale bestemmelser kan finde anvendelse. Jeg har under alle omstændigheder allerede angivet de kriterier, på grundlag af hvilke de nævnte bestemmelser skal anvendes.

Genstanden for sag C-114/91 er den skattelignende afgift, der opkræves ved slagtning af svin i medfør af den belgiske lov af 11. april 1983 (om ændring af lov af 27.12.1938). Afgiftens størrelse er fastsat ved kongelig anordning af 23. april 1986 (om ændring af kongelig anordning af 31.1.1985). Denne afgift skal tilgå et organ (Office national des débouches agricoles et horticoles), hvis aktiviteter skal fremme afsætningen af landbrugs- og gartneriprodukter samt fiskeriprodukter.

Den nationale ret forelægger et spørgsmål om, hvorvidt den nævnte afgift er forenelig med fællesskabsretten [3]. Herved må det for det første fremhæves, at Kommissionen den 17. maj 1989 udstedte en beslutning på grundlag af artikel 93, stk. 2, hvori den, samtidig med, at den påtaler forskellige aspekter af den afgiftsordning, som blev indført ved kongelig anordning af 23. april 1986 og kongelig bekendtgørelse af 31. januar 1985, ikke fremsatte nogen indsigelse mod den skattelignende afgift, som opkræves ved slagtning af grise, og som er genstanden for hovedsagen. Nævnte præcise aspekt ved støtten bør

3 — Spørgsmålets formulering tager alene sigte på artikel 9 og 12. For at kunne forsyne retten med et nyttigt svar på spørgsmålet til Domstolen, og for at undgå åbenbar inkonsekvens, er det dog nødvendigt at henvise til de forskellige bestemmelser, som der allerede er taget stilling til ovenfor.

af denne grund betragtes som et tilladt forhold, hvorfor det falder ind under ordningen med *eksisterende støtte*. Aspektet kan således ikke kritiseres ud fra synspunktet støtteordning, så længe Kommissionen ikke har udstedt en *endelig* beslutning, i hvilken den fastslår ordningens uforenelighed med fællesmarkedet [4], hvilken beslutning som bekendt ikke har tilbagevirkende gyldighed, og som derfor under ingen omstændigheder kan anfægte de tidligere opkrævede afgifter.

Det er dog stadig således, at det er muligt at undersøge de pågældende afgifter på grundlag af traktatens fiskale bestemmelser og på grundlag af de kriterier, der er fremlagt i første del af nærværende forslag til afgørelse.

Forslag til afgørelse

Sagerne C-17/91, C-144/91 og C-145/91

1) Personer, der pålægges skattelignende afgifter, hvis formål er at finansiere statsstøtte, kan modsætte sig opkrævning af disse afgifter og i givet fald kræve dem tilbagebetalt, såfremt

— Kommissionen som led i en beslutning truffet i henhold til traktatens artikel 93, stk. 2, finder, at en sådan form for finansiering af en statsstøtte var uforenelig med fællesmarkedet

— de nationale myndigheder har indført de nævnt afgifter i strid med de forpligtelser, der er fastsat i traktatens artikel 93, stk. 3, vedrørende underretning og undladelse af at gennemføre statsstøtte.

2) Når der er tale om en skattelignende afgift, som efter samme nærmere bestemmelser omfatter indenlandske varer og indførte varer, tilkommer det de nationale domstole ved vurderingen af, om denne afgift er forenelig med bestemmelserne om afgifter med tilsvarende virkning som told eller indenlandske diskriminatoriske afgifter, at tage hensyn til, hvilket formål provenuet af selve afgiften anvendes til.

4 — Hvad angår den afgift, som er genstanden for hovedsagen, har Kommissionen indledt sag efter artikel 93, stk. 2 (EFT 1990 C 22, s. 4). Imidlertid kan, indtil procedurens afslutning, samtlige aspekter ved støtten, som skal betragtes som tilladt, endda stiltiende, ved den nævnte beslutning af 17.5.1989 gøres til genstand for en ansøgning.

Hvis provenuet skal finansiere aktiviteter, som specifikt er til fordel for de beskattede indenlandske varer, idet det fuldt ud opvejer den byrde, som påhviler den på grund af opkrævning af afgiften, må denne afgift betegnes som »afgift med tilsvarende virkning som told« som omhandlet i traktatens artikel 9 og 12. Hvis provenuet skal finansiere aktiviteter, som specifikt er til fordel for indenlandske, beskattede varer, men kun delvis opvejer den byrde, der er pålagt den på grund af opkrævningen af denne afgift, er en sådan afgift en intern diskriminerende afgift som omhandlet i traktatens artikel 95. Artikel 9 og 12 på den ene side og artikel 95 på den anden side giver borgerne rettigheder, som kan påberåbes for de nationale domstole.

3) Obligatoriske bidrag for eksportørerne som de i hovedsagerne omhandlede er ikke omfattet af forbuddet mod afgifter med tilsvarende virkning i traktatens artikel 9 og 12, på betingelse af, at størrelsen af den afgift, der påhviler den vare, som skal eksporteres, er identisk med størrelsen af den afgift, der påhviler den vare, som er bestemt for det indenlandske marked.

Sag C-114/91

1) Personer, der pålægges skattelignende afgifter, hvis formål er at finansiere statsstøtte, kan modsætte sig opkrævning af disse afgifter og i givet fald kræve dem tilbagebetalt, såfremt

— Kommissionen som led i en beslutning truffet i henhold til traktatens artikel 93, stk. 2, finder, at en sådan form for finansiering af en statsstøtte var uforenelig med fællesmarkedet

— de nationale myndigheder har indført de nævnte afgifter i strid med de forpligtelser, der er fastsat i traktatens artikel 93, stk. 3, vedrørende underretning og undladelse af at gennemføre statsstøtte.

2) Når der er tale om en skattelignende afgift, som efter samme nærmere bestemmelser omfatter indenlandske varer og indførte varer, tilkommer det de nationale domstole ved vurderingen af, om denne afgift er forenelig med bestemmelserne om afgifter med tilsvarende virkning som told eller indenlandske diskriminatoriske afgifter, at tage hensyn til, hvilket formål provenuet af selve afgiften anvendes til. Hvis provenuet skal finansiere aktiviteter, som specifikt er til fordel for beskattede indenlandske varer, idet det fuldt ud opvejer den byrde, som påhviler disse varer på grund af opkrævning af afgiften, må denne afgift betegnes som 'afgift med tilsvarende virkning som told' som omhandlet i traktatens artikel 9 og 12. Hvis provenuet skal finansiere aktiviteter, som specifikt er til fordel for beskattede indenlandske varer, men kun delvis opvejer den byrde, der er pålagt disse varer på grund af opkrævningen af denne afgift, er en sådan afgift en intern diskriminerende afgift som omhandlet i traktatens artikel 95. Artikel 9 og 12 på den ene side og artikel 95 på den anden side giver borgerne rettigheder, som kan påberåbes for de nationale domstole.