Conclusies van de Advocaat-Generaal J. Gand van 4 mei 1966 [1]

Mijnheer de President, mijne heren Rechters,

De uitlegging, die het Finanzgericht van Saarland van U vraagt in het voor dat College aanhangig geding, door een importeur aangespannen tegen de douane, betreft een der belastingbepalingen van het Verdrag van Rome, te weten artikel 95. Het is niet de eerste keer — en het zal stellig ook niet de laatste keer zijn — dat U, al dan niet rechtstreeks, hebt kennis te nemen van de even ingewikkelde als belangwekkende regeling in dit hoofdstuk van het Verdrag vervat en zich hebt af te vragen hoe zij zich verhouden tot die, voorkomende in het hoofdstuk over de douaneunie. Reeds in de zaken 2 en 3-62 (E.E.G.-Commissie tegen Groothertogdom Luxemburg en Koninkrijk België, Jurisprudentie, Deel VIII, blz. 853), 10-65 (Waldemar Deutschmann tegen Duitse Bondsrepubliek, Jurisprudentie, Deel XI, blz. 554) en 45-64 (E.E.G.-Commissie tegen Italiaanse Republiek, Jurisprudentie, Deel XI, blz. 1078) vroegen zij Uw aandacht. Het onderhavige verzoek zal U in de gelegenheid stellen zin en strekking van de alinea's 1 en 3 van artikel 95 van het Verdrag (strekkende tot bescherming van de invoer der Lid-Staten tegen excessieve binnenlandse belastingen) enigszins nader te preciseren; wij brengen U de tekst dier bepalingen in herinnering :

> „De Lid-Staten heffen op produkten van de overige Lid-Staten, al dan niet rechtstreeks, geen hogere binnenlandse belastingen van welke aard ook dan die welke, al dan niet rechtstreeks, op gelijksoortige nationale produkten worden geheven."

en :

> „Uiterlijk aan het begin van de tweede etappe zullen de Lid-Staten de bepalingen die bij de inwerkingtreding van dit Verdrag bestaan en strijdig zijn met bovengenoemde regels, afschaffen of herzien."

Het geschil is als volgt ontstaan : bij de invoer — op 9 oktober 1963 — van 15.000 kg volle melkpoeder afkomstig uit Luxemburg in de Bondsrepubliek moest de firma Lütticke constateren, dat van haar behalve douanerechten betaling van 1.323,80 DM aan compenserende omzetheffing werd verlangd. In het door haar ingediende administratieve beroepschrift — dat werd verworpen — en vervolgens ook voor het Finanzgericht van Saarland betoogde zij, dat de litigieuze compenserende heffing niet op de wet berustte. Sedert 1 februari 1956 wordt in paragraaf 4, nr. 20 f, van de wet op de omzetbelasting volle melkpoeder van binnenlandse herkomst van genoemde belasting vrijgesteld.

1 — Vertaald uit het Frans.

Sedert 30 juni 1961 is volgens Lütticke krachtens paragraaf 4, nr. 25, van genoemde wet ook de levering van het halffabrikaat — de melk zelve — vrijgesteld, zodat een compenserende heffing op ingevoerde melkpoeder, gezien artikel 95 van het Verdrag, onrechtmatig is. De onderneming ontleende voorts een argument aan Uw arresten 2 en 3-62 ten betoge dat, nu het gaat om waren, gefabriceerd of geproduceerd in de Bondsrepubliek of ingevoerd uit andere Lid-Staten, van een compenserende heffing slechts sprake kan zijn wanneer Duitse waren gelijkelijk worden belast. En de omzetbelasting op waren van binnenlandse herkomst is niet alleen niet identiek aan de compenserende heffing, doch wordt ook niet op dezelfde wijze geheven. Sedert op 1 januari 1962 de tweede etappe een aanvang nam kon derhalve van een compenserende heffing geen sprake zijn.

Aan de beschikking van 25 november 1965 — waarbij de zaak naar het Hof werd verwezen — kan worden ontleend, dat het Finanzgericht in de eerste plaats de aard van de compenserende heffing heeft onderzocht en zich vervolgens heeft afgevraagd welke bepalingen ten deze toepasselijk zijn. Het gaat in beginsel om een binnenlandse belasting in de zin van artikel 95, maar nu levering en-gros van volle melkpoeder en van melk van omzetbelasting is vrijgesteld meent genoemd Gerecht, dat de litigieuze heffing als een met douanerechten in de zin van artikel 12 gelijk te stellen belasting moet worden beschouwd. Ter adstructie van deze stelling beroept het Finanzgericht zich op het arrest 2 en 3-62.

Het is derhalve de vraag, of particulieren ten processe rechtstreeks rechten, ontleend aan deze bepalingen, mogen inroepen dan wel of ten deze slechts van toepassing der artikelen 169 e.v. van het Verdrag sprake kan zijn. Op nader te bespreken gronden acht het Finanzgericht het twijfelachtig, of aan artikel 95 rechtstreeks aanspraken kunnen worden ontleend, hetzij bij de inwerkingtreding van het Verdrag, hetzij — wanneer een Lid-Staat aan een met het Verdrag strijdige toestand geen einde gemaakt heeft — bij afloop van de termijn van alinea 3, derhalve op 1 januari 1962, datum waaraan volgens het Finanzgericht geen andere betekenis toekomt dan dat met ingang van dezelve artikel 169 kan worden toegepast.

Anders dan sommige schrijvers is het Finanzgericht tenslotte niet van oordeel, dat bij samenloop van de artikelen 12 en 95 van het Verdrag of wanneer beide artikelen tot een tegengesteld resultaat voeren, vanaf 1 januari 1962 aan artikel 95 voorrang toekomt met betrekking tot vóór 1958 bestaande belastingen aangezien deze bepaling het best aan de doelstellingen van de Gemeenschap zou beantwoorden. Veeleer meent het Finanzgericht, dat men zich tegen handhaving van een discriminerende binnenlandse belasting van gelijke werking als douanerechten niet kan verzetten langs de weg van artikel 12 juncto artikel 95, doch slechts op grond van de artikelen 95 en 169 van het Verdrag.

Aangezien het hier steeds gaat om de uitlegging van Verdragsbepa-

lingen verzoekt het Finanzgericht U om een prejudiciële uitspraak met betrekking tot de navolgende drie vragen :

1. Is artikel 95, alinea 1, van het E.E.G.-Verdrag rechtstreeks bindend en kunnen particulieren daaraan rechten ontlenen, waarmede door de nationale rechterlijke instanties rekening moet worden gehouden?

Bijaldien de eerste vraag in ontkennende zin zou moeten worden beantwoord :

2. Is sedert 1 januari 1962 artikel 95, alinea 3, van het E.E.G.-Verdrag juncto artikel 95, alinea 1, van dat Verdrag, rechtstreeks bindend en kunnen particulieren daaraan rechten ontlenen, waarmede door de nationale rechterlijke instanties rekening moet worden gehouden?

Bijaldien deze tweede vraag in ontkennende zin zou moeten worden beantwoord :

3. Is artikel 95, alinea's 1 en 3, van het E.E.G.-Verdrag juncto artikel 12 c.q. artikel 13 van dat Verdrag rechtstreeks bindend en kunnen particulieren daaraan rechten ontlenen, waarmede door de nationale rechterlijke instanties rekening moet worden gehouden?

Tot beantwoording dezer vragen is Uw Hof ongetwijfeld bevoegd. Zij gaven de Duitse Bondsrepubliek alsook de Belgische en Nederlandse Regeringen aanleiding tot het maken van opmerkingen, hetgeen reeds hun groot praktisch belang bewijst. Maar voordat ik wil pogen daarop een antwoord te geven komt het mij dienstig voor om — evenals de Commissie reeds deed — de litigieuze bepalingen in samenhang met het Verdrag als geheel te bezien.

De regels van hoofdstuk II „Bepalingen betreffende de belastingen" hebben ten doel ontwrichting van de concurrentieverhoudingen als gevolg van belastingverschillen in de Lid-Staten te voorkomen; zo gezien zijn zij van dezelfde strekking als de regels betreffende douanerechten. Het hier toegepaste systeem is het navolgende : in het ruilverkeer tussen de Lid-Staten zijn ingevoerde waren vrijgesteld van belasting in het land van oorsprong, doch onderworpen aan de belastingen geldende in het „land van bestemming", met dien verstande dat ingevolge artikel 95 de lasten uit dezen hoofde niet zwaarder mogen zijn dan die op soortgelijke binnenlandse waren.

Dit artikel betreft „binnenlandse belastingen van welke aard ook". Stellig behoort daartoe de in meerdere artikelen van dit hoofdstuk uitdrukkelijk genoemde omzetbelasting, evenals — eventueel — de haar vervangende compenserende heffing, zelfs wanneer om fiscaal-technische redenen de wijze van heffing een andere is. Men weet trouwens, dat in de Bondsrepubliek beide belastingen in dezelfde wet worden geregeld.

Is artikel 95, indien van toepassing op de compenserende heffing, ook het énig toepasselijk artikel? Met andere woorden : kan deze be-

lasting óók worden beschouwd als een heffing van gelijke werking als douanerechten, zodat de artikelen 12 e.v. van het Verdrag eveneens van toepassing zijn, hetzij in alle gevallen, hetzij wanneer het heffingspercentage hoger is dan ingevolge artikel 95 is toegestaan dan wel voorzoveel dit laatste het geval is? Op dit punt zijn in de doctrine en in gedingen voor de nationale rechtsprekende instanties zeer verschillende opvattingen naar voren gebracht. Zonder hierbij te lang stil te staan willen wij erop wijzen, dat Uw jurisprudentie iedere cumulatieve toepassing schijnt uit te sluiten. In het arrest 10-65 wordt — ter afbakening van het door elk der artikelen bestreken terrein — als criterium genoemd de belasting, drukkende op gelijksoortige binnenlandse waren : indien deze laatste belast zijn — zoals bij een compenserende heffing het geval is — moet artikel 95 en niet artikel 12 worden toegepast. Tegen deze opvatting heeft men soms een beroep gedaan op de schijnbaar zeer stringente bewoordingen van het arrest 2 en 3-62, maar om de draagwijdte van dit laatste arrest vast te stellen moet men het bezien in verband met het U destijds voorgelegde geschil : door U moest een antwoord worden gegeven op het door verweersters voorgedragen betoog, dat een belasting op de invoer van ontbijtkoek geoorloofd was in de zin van artikel 95, aangezien met zodanige belasting zou worden beoogd een andere heffing van economische, niet van fiscale, aard te vervangen; hierin ligt de verklaring van de door U gebezigde terminologie en onzes inziens bestaat er tussen beide arresten geen strijd.

De advocaat van verzoekster heeft tijdens de mondelinge behandeling de stelling verdedigd, dat twee hoofdstukken van het Verdrag cumulatief op één en dezelfde belasting van toepassing kunnen zijn en noemde als aanschouwelijk voorbeeld een geval, waarin op eenzelfde feit verschillende bepalingen van strafrechtelijke, civielrechtelijke en arbeidsrechtelijke aard gelijktijdig toepassing kunnen vinden. Het voorbeeld was meer aanschouwelijk dan overtuigend, want toepassing van geen dezer bepalingen was met die der andere onverenigbaar. Het is echter niet wel in te zien hoe in casu tegelijkertijd twee voorschriften zouden kunnen worden toegepast, die onderscheidenlijk verlangen dat een belasting met ingang van de tweede etappe van de overgangsperiode wordt afgeschaft en dat die afschaffing geleidelijk in de loop van diezelfde periode moet geschieden. In het arrest 10-65 wordt trouwens met zoveel woorden op dit verschil in ritme gewezen. De door verzoekster verdedigde stelling, dat men van twee bepalingen diegene moet kiezen, die in verdergaande mate en met ingang van een dichterbij gelegen datum bepaalde belastingen verbiedt, omdat zodanige bepaling „progressiever" zou zijn en meer in overeenstemming met de doelstellingen der Gemeenschap, komt ons voor veeleer politiek dan juridisch van aard te zijn en kan onzes inziens niet zonder risico als algemene regel worden aanvaard.

Ten slotte doet de Commissie terecht opmerken, dat een normaliter onder artikel 95 vallende belasting niet een heffing van gelijke werking als douanerechten wordt voorzoveel het heffingspercentage hoger is dan

ingevolge dit artikel is toegestaan. Het verbod op ingevoerde waren binnenlandse belastingen toe te passen is slechts van betekenis voorzoveel die belastingen, al dan niet rechtstreeks, die welke op soortgelijke binnenlandse waren worden geheven te boven gaan. Men kan van mening verschillen omtrent de vraag in hoeverre het met artikel 95 te rijmen valt, wanneer met belastingen op binnenlandse waren in een eerder produktiestadium als „indirecte" belastingen rekening wordt gehouden, doch zelfs indien zulks onwettig ware zou daardoor de aard van de compenserende heffing geen wijziging ondergaan : er is sprake van één heffing in juridische zin, die niet deels een belasting ingevolge artikel 95 en deels een belasting ingevolge artikel 12 kan zijn.

Onder voorbehoud van deze opmerkingen komen wij thans toe aan een bespreking van de beide eerste U gestelde vragen, die gezamenlijk moeten worden onderzocht. Men vraagt U, of artikel 95, alinea 1, rechtstreeks bindend is en of particulieren daaraan rechten kunnen ontlenen, waarmede door de nationale rechterlijke instanties rekening moet worden gehouden, en anderzijds welke rechtsgevolgen vanaf 1 januari 1962 — begin van de tweede etappe — toekomen aan artikel 95, alinea 3. Om een dikwijls gebezigde, doch door verzoekster onjuist geachte term te bezigen : zijn de bepalingen van deze alinea's „self-executing"?

Laten wij eerst nagaan hoever de litigieuze bepalingen strekken.

De eerste alinea van artikel 95 formuleert een duurzame algemene regel : de druk der binnenlandse belastingen op ingevoerde produkten mag niet zwaarder zijn dan die op soortgelijke binnenlandse produkten. Dit is derhalve het stelsel van de „gelijke behandeling" (traitement national), dat evenwel eerst na verloop van tijd volledig toepasselijk zou worden : men heeft willen rekening houden met de bij inwerkingtreding van het Verdrag bestaande toestand. Ingevolge de derde alinea beschikten de Lid-Staten over een termijn van vier jaren, aflopende op 1 januari 1962, om voorzoveel nodig hun wetten en regelingen aan het beginsel van alinea 1 aan te passen. Het systeem moet natuurlijk enigszins soepel worden gehanteerd en zo bepaalt artikel 97 dat de staten, die gebruik maken van het cumulatief cascadestelsel — alleen Frankrijk doet dat op het ogenblik niet — voor de binnenlandse belastingen op ingevoerde produkten gemiddelde percentages mogen vaststellen per produkt of groep van produkten, waarbij echter tweeërlei voorbehoud wordt gemaakt : de in artikel 95 neergelegde beginselen moeten worden geëerbiedigd en wanneer de vastgestelde gemiddelde percentages daarmede niet in overeenstemming zijn richt de Commissie tot hen passende richtlijnen of beschikkingen.

Men zal terstond opmerken, dat het er met betrekking tot binnenlandse belastingen op ingevoerde produkten — anders dan ten aanzien van douanerechten en heffingen van gelijke werking als douanerechten het geval was — niet om gaat dezelve volledig af te schaffen, maar dat men heeft willen verzekeren, dat die produkten op gelijke wijze als binnenlandse produkten zouden worden behandeld. De Lid-Staten, die

in beginsel op fiscaal gebied souverein blijven voorzoveel het Verdrag aan die souvereiniteit geen beperkingen oplegt, zijn hier derhalve veel minder aan banden gelegd dan met betrekking tot douanerechten het geval is. Zij moeten iedere vorm van discriminatie vermijden, maar uit een oogpunt van gemeenschapsrecht — en slechts daarmede hebben wij ons bezig te houden — is het theoretisch even goed mogelijk bij de aanvang van de tweede etappe voor gelijke behandeling te zorgen door verhoging van de belasting op binnenlandse produkten als door verlaging van de belasting op ingevoerde produkten. Het Verdrag eist slechts, dat laatstbedoelde produkten niet zwaarder worden belast dan eerstbedoelde. Ook zullen zich later met betrekking tot de compenserende heffing schommelingen kunnen voordoen, die de ontwikkeling van de belastingen op binnenlandse produkten volgen.

De strekking van de litigieuze bepalingen kan derhalve kort worden samengevat als volgt : artikel 95, alinea 1, verbiedt na de inwerkingtreding van het Verdrag compenserende heffingen in te voeren of te wijzigen, voorzoveel als gevolg daarvan de belastingdruk op ingevoerde produkten zwaarder wordt dan die op soortgelijke binnenlandse waren. Echter mag, wat op 1 januari 1958 bestaande compenserende heffingen betreft, blijkens alinea 3 nog gedurende vier jaar worden afgeweken van het in het Verdrag gebezigde gelijkheidsbeginsel. In zekere zin schrijft artikel 95, alinea 1, een „*standstill*" voor.

De werking van alinea 1 wordt dan door alinea 3 gecorrigeerd en aangevuld, voorzoveel daarin aan de Lid-Staten de *positieve verplichting* wordt opgelegd om uiterlijk op 1 januari 1962 hun belastingwetgeving aan te passen in voege en ter fine als vermeld.

Zijn deze bepalingen rechtstreeks bindend en kunnen particulieren voor de nationale rechter nakoming vorderen? Deze vraag is door de Commissie met verzoekster ten principale bevestigend, doch door de drie staten, die opmerkingen indienden, ontkennend beantwoord; beide standpunten worden trouwens verdedigd met een beroep op Uw jurisprudentie, te weten op de arresten 26-62 en 6-64.

Enkele opmerkingen vooraf:

— Anders dan door sommigen is beweerd is op deze vraag niet reeds ingegaan — ook niet implicite — in het arrest 2 en 3-62, waarin naar het heet aan artikel 95 een zelfde rang en betekenis is toegekend als aan het — rechtstreeks bindende — artikel 12. Evenmin kan ten deze uit de overwegingen van het arrest 10-65 enigerlei conclusie worden getrokken.

— Op grond van de jurisprudentie moet men echter de opvatting dat artikel 95 niet rechtstreeks bindend is omdat de bepaling rechtstreeks tot de Lid-Staten is gericht — opvatting waarvoor het Finanzgericht bleek te gevoelen — verwerpen. Evenmin bestaat er aanleiding stil te staan bij de theorie, dat de staten „op het stuk der binnenlandse belastingen geen wetgevende bevoegdheid aan de Gemeenschap hebben overgedragen" — zoals eveneens door het Finanzgericht is beweerd —, immers hun souvereiniteit op fiscaal gebied wordt door de bepalingen

van de artikelen 95 e.v. wel degelijk, zij het ook niet in ernstige mate, beknot.

Men zal dan echter — om de bewoordingen van Uw arrest van 26-62 te gebruiken — met geest, inhoud en bewoordingen van het Verdrag moeten te rade gaan om te kunnen uitmaken, of sommige bepalingen rechtstreeks bindend zijn. In de regel is zulks het geval met betrekking tot bepalingen die aan de staat zelf een verplichting opleggen, duidelijk zijn omschreven, welker verbindendheid niet van enig voorbehoud afhankelijk is gesteld, terwijl nadere rechtshandelingen van gemeenschapsorganen niet nodig zijn en ten aanzien van de toepassing aan de verantwoordelijke staat geen eigenlijk gezegde appreciatievrijheid is gelaten. Zijn deze voorwaarden eenmaal vervuld, dan is er — zoals het zojuist aangehaalde arrest ons in herinnering brengt — geen reden de controle op de naleving van het Verdrag te beperken tot de procedures van de artikelen 169 en 170, noch ook om particulieren het recht te ontzeggen zich voor hun nationale rechter te beroepen op de verplichtingen, opgelegd aan de staat waartoe zij behoren.

1. Voorzoveel artikel 95, lid 1, de Lid-Staten verbiedt na de inwerkingtreding van het Verdrag nieuwe compenserende heffingen in te voeren, die op ingevoerde produkten zwaardere binnenlandse lasten doen drukken dan op de binnenlandse produkten dan wel bestaande compenserende heffingen te verzwaren, heeft het veel weg van een „standstill"-bepaling, het schept een verplichting tot „niet-doen" en op grond van de hiervoor ontwikkelde beginselen moet het voorschrift als rechtstreeks bindend worden beschouwd.

Dit is ook het standpunt van de Commissie; zij houdt evenwel twee bedenkingen voor mogelijk. De eerste is dat artikel 95 ter bepaling van de rechtens geoorloofde belasting van ingevoerde produkten uitgaat van die, welke *al dan niet rechtstreeks* op gelijksoortige binnenlandse produkten wordt geheven. Men kan er evenwel over van mening verschillen in hoeverre met zodanige niet-rechtstreekse belastingen rekening kan worden gehouden : hier kan ermede worden volstaan U te herinneren aan de vele geschillen betreffende de vraag of en in hoeverre het rekening houden met — c.q. het in rekening brengen van — *indirecte* belastingen, op eerdere produktiestadia vallende, als wettig moet worden beschouwd. Behoeft het Verdrag in dit opzicht wellicht uitlegging, zulks neemt niet weg, dat de bepaling van artikel 95 zelve een sluitend geheel vormt. Eventueel zal de nationale rechter ten deze uitspraak hebben te doen, zo nodig na tot Uw Hof een verzoek ex artikel 177 te hebben gericht.

De tweede bedenking is, dat artikel 95 in de regel in verband met artikel 97 wordt toegepast. Artikel 97 nu machtigt de Lid-Staten, die zoals de Bondsrepubliek belasting heffen volgens het cumulatieve cascadestelsel, om — onder de bekende voorwaarden — per produkt of groep van produkten gemiddelde percentages vast te stellen, aangezien de werkelijk op de produkten drukkende omzetbelasting niet kan worden bepaald. Deze gemiddelden moeten echter in overeenstemming zijn

met de beginselen van artikel 95; is zulks niet het geval, dan richt de Commissie tot de betrokken staat passende richtlijnen of beschikkingen. Deze bepaling wijzigt voor dit geval de procedure, die door de Commissie ter verzekering van de naleving van het Verdrag moet worden gevolgd; de Commissie mag zich eerst van artikel 169 bedienen na als voormeld een richtlijn of beschikking te hebben doen uitgaan (het heeft er overigens de schijn van, dat de Commissie deze voorwaarde niet steeds in acht heeft genomen), maar zulks laat artikel 95 zelf in wezen onverlet.

2. Het Finanzgericht vraagt U anderzijds, of artikel 95, alinea 3, juncto alinea 1, sedert 1 januari 1962 rechtstreeks bindend is en of particulieren daaraan rechten kunnen ontlenen. Het is zonder meer duidelijk, dat lid 3 slechts kan worden uitgelegd in verband met lid 1, welks werking door lid 3 wordt gecorrigeerd en aangevuld : het schept in feite voor de Lid-Staten de verplichting om uiterlijk bij de aanvang van de tweede etappe van de overgangsperiode hun belastingwetgeving aan te passen aan de voorschriften van alinea 1. Eerst dan moeten de discrepanties, die het gevolg konden zijn van bij inwerkingtreding van het Verdrag bestaande compenserende heffingen, zijn verdwenen.

Zo vestigt deze alinea — anders dan naar wij hiervoor zagen met alinea 1 het geval is — voor de Lid-Staten niet een verplichting tot niet-doen, doch een verbintenis tot doen. En — in afwijking van hetgeen wij ietwat voorbarig zeiden in de zaak 10-65 — zijn wij van mening, dat rechtstreekse toepasselijkheid niet reeds op deze grond uitgesloten moet worden geacht. Ongetwijfeld hebt U tot nu toe slechts verbintenissen tot niet-doen rechtstreeks bindend geacht, doch ten onrechte concludeert de Bondsrepubliek daaruit tot het bestaan van een algemene, geen uitzondering gedogende — regel. Alleen is het zo, dat een verbintenis tot doen naar aard en inhoud aanmerkelijk minder dikwijls in aanmerking komt om als rechtstreeks bindend te worden beschouwd.

Om te beginnen kan niet als zodanig worden beschouwd een voorschrift, waaraan slechts uitvoering kan worden gegeven nadat een communautair gezagsorgaan, de Raad of de Commissie, een nadere handeling heeft verricht. Hetzelfde geldt wanneer de Lid-Staat over een zekere discretionnaire bevoegdheid beschikt ter vaststelling van de omvang, de inhoud, van het in het Verdrag neergelegde voorschrift. Men noemt in dit verband bijvoorbeeld artikel 68, lid 1, waarin wordt bepaald dat de Lid-Staten „op zo liberaal mogelijke wijze" de deviezenvergunningen, voorzover na de inwerkingtreding van het Verdrag nog nodig, verstrekken.

Artikel 95, alinea 3, in verband met alinea 1, onderscheidt zich van dergelijke bepalingen wezenlijk door de Lid-Staten een alleszins duidelijk omschreven verplichting op te leggen : op een bepaalde datum moeten zij hun nationale wettelijke regelingen, voorzoveel deze met genoemd artikel niet in overeenstemming zijn, hebben aangepast. Daar-

mede staat de omvang van hun verplichting vast en dit blijft het geval voorzoveel zich het in artikel 97 omschreven geval voordoet, hetgeen immers niet betekent, dat de beginselen van artikel 95 niet langer behoeven te worden geëerbiedigd. Evenwel moet worden opgemerkt, dat het niet zo is, dat de staten geen enkele mogelijkheid tot keuze wordt gelaten voorzoveel betreft de door hen bij het begin van de tweede etappe te treffen maatregelen ter verzekering van gelijke fiscale behandeling voor ingevoerde en binnenlandse produkten : zij kunnen eerstbedoelde produkten minder zwaar of laatstgenoemde produkten zwaarder belasten; de aard van hun verplichting blijft echter dezelfde, te weten : verzekering van gelijke behandeling; daartoe beperkt artikel 95 zich.

Wij achten op grond van een en ander alinea 3, in verband met alinea 1, rechtstreeks bindend, anders gezegd : alinea 3 verleent vanaf 1 januari 1962 volledig rechtsgevolg aan de bepalingen van alinea 1, voorzoveel betreffende binnenlandse belastingen, die bij inwerkingtreding van het Verdrag reeds bestonden.

Wij zouden echter nog iets willen zeggen over de door de Bondsrepubliek verdedigde opvatting, volgens welke de bepaling in kwestie zo duidelijk en ondubbelzinnig moet luiden, dat zij zonder moeite kan worden toegepast, terwijl bij heffing volgens het cumulatieve cascadesysteem toepassing van artikel 95 de nationale rechterlijke instanties voor onoverkomelijke moeilijkheden zou plaatsen. In de stukken en tijdens de mondelinge behandeling is langdurig gedebatteerd over berekeningen, die niet rechtstreeks te maken hadden met de U gestelde vragen, doch veeleer de rechters in de zaak ten gronde aangaan en wij miskennen geenszins de moeilijke taak waarvoor de laatsten zich gesteld zien wanneer zij niet zelve heffingspercentages hebben vast te stellen, doch door de staat vast te stellen percentages aan de wet zullen moeten toetsen. Men heeft voorts nog opgemerkt, dat de door de importeurs ondervonden moeilijkheden van voorbijgaande aard zijn en zullen ophouden te bestaan wanneer het cumulatief cascadestelsel zal zijn verdwenen.

Dit betoog komt ons niet geheel overtuigend voor. Dat voor iemand een beroep op de rechter niet zou open staan op grond van de bijzondere moeilijkheden, die in casu aan de uitoefening van de judiciële taak zouden zijn verbonden, lijkt ons te minder vol te houden, gezien het feit, dat de rechterlijke macht in de verschillende landen eraan gewend is zich de meest netelige vragen te zien voorgelegd en daaromtrent, desnoods met behulp van deskundigen, een beslissing te nemen. Niemand zal zich overigens wagen aan een voorspelling, wanneer heffingen volgens het cumulatief cascadestelsel zullen worden afgeschaft; het gevaar is aanwezig dat het stelsel des te langer zal blijven bestaan wanneer rechterlijke controle op deze heffingen niet mogelijk blijkt.

Blijft de derde vraag, namelijk of artikel 95, niet op zichzelf, doch in verband met artikel 12 of artikel 13, rechtstreeks bindend is. De vraag draagt in verhouding tot beide eerder behandelde vragen kenne-

lijk een subsidiair karakter en U zult te minder aanleiding vinden erop in te gaan indien U zich verenigt met onze opvatting, dat de gebieden, waarop de artikelen 9 en 12 enerzijds en 95 anderzijds toepassing moeten vinden, geheel moeten worden gescheiden.

Wij concluderen dan, dat op de gestelde vragen worde geantwoord, dat artikel 95, alinea 1, van het Verdrag van Rome rechtstreeks toepasselijk is, vanaf 1 januari 1958 op nieuwe binnenlandse belastingen en — gelet op alinea 3 — vanaf 1 januari 1962 op bij inwerkingtreding van het Verdrag bestaande binnenlandse belastingen.

Wij concluderen, dat door het Finanzgericht over de kosten van het onderhavige geding worde beslist.