anvendes på ét handelstrin, kan være en »gennemsnitssats« i nævnte artikels forstand.

Vedrørende spørgsmål 2 a):

For at der kan tales om fastsættelse af en gennemsnitssats i henhold til artikel 97, er det tilstrækkeligt, at den i medfør af en medlemsstats retsorden kompetente myndighed erklærer, at en foreliggende afgiftssats er en gennemsnitssats.

Vedrørende spørgsmålene 3 og 4:

Artikel 97 udelukker ikke, at de varer, for hvilke omsætningsudligningsafgiftens sats ikke afviger fra den almindelige sats, kan danne en gruppe af varer i nævnte artikels forstand.

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 24. juni 1969.

A. Van Houtte
Justitssekretær

R. Lecourt
Præsident

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JOSEPH GAND FREMSAT DEN 29. APRIL 1969

Høje Ret.

I

Den sag, hvori jeg idag skal fremsætte mit forslag til afgørelse, slutter sig til den lange række af afgørelser, hvorved Domstolen, efter anmodning fra nogle af Forbundsrepublikken Tysklands finansretter, har måttet fortolke bestemmelserne i EØF-traktatens artikler 95 og 97. Mere præcist er det et spørgsmål om at foretage en så nøjagtig afgrænsning som muligt af medlemsstaternes, de retsundergivnes og fællesskabsinstitutionernes rettigheder og pligter i relation til det system, i henhold til hvilket der kan opkræves omsætningsafgift som kumulativ flerledsafgift.

De ved, hvordan denne retssag opstod. En importør af slagtet fjerkræ fra Nederlandene blev i 1967 af det kompetente toldkontor pålagt en omsætningsudligningsafgift på 4 %. Han gjorde gældende, at opkrævningen til denne sats var ulovlig, fordi de lignende indenlandske varer ikke var pålagt omsætningsafgift, eller i hvert fald til en lavere sats, og at der med andre ord forelå en overtrædelse af traktatens artikler 95 og 97. Ved kendelse af 19. juni 1967, som blev registreret under nr. 25—67, forelagde Finanzgericht des Saarlandes Domstolen 12 spørgsmål, hvoraf nogle var identiske med eller lignende de spørgsmål, som Bundesfinanzhof og andre tyske finansretter tidligere havde stillet Domstolen.

Her bør også dommen af 4. april 1968 (Samling af Domstolens Afgørelser 1965—1968, s. 507) ses i sammenhæng med dommen 28/67 fra dagen før, som den gentager på de væsentlige punkter. Ønsket om ikke at gøre dommen for lang fik utvivlsomt Domstolen til at koncentrere sig om sagens kerne, nemlig artikel 99's manglende direkte anvendelighed og begrebet »gennemsnitssats«, og at begrænse svaret til det, som Domstolen anså for absolut nødvendigt.

Hvis vi et øjeblik ser bort fra de grunde, som dommen bygger på, indeholder domskonklusionen navnlig de to følgende udsagn:

— artikel 97, pkt. 1, der gælder, når medlemsstater, som opkræver omsætningsafgift som en kumulativ flerledsafgift, faktisk har benyttet den heri hjemlede adgang, afføder ikke individuelle rettigheder for borgerne, som de nationale retter skal beskytte.

— I de stater, som har udnyttet hjemmelen i artikel 97, skal som »gennemsnitssats« betragtes enhver sats, der er vedtaget som sådan af den pågældende stat, med forbehold af artiklens pkt. 2.

Var disse svar i deres korthed tilstrækkeligt klare til at tilfredsstille dem, der havde en interesse i spørgsmålets løsning? Det ser ikke sådan ud, eftersom Milchkontor den 2. maj 1968 anmodede Domstolen om at »udfylde lakunerne« i dommen, således at en række af de spørgsmål, som Finanzgericht havde stillet Domstolen, og som sagsøger stadig syntes stod åbne, kunne blive besvaret. Ved kendelse af 16. maj 1968 afslog Domstolen sagsøgers anmodning under henvisning til, at det, i overensstemmelse med sagsgangen efter artikel 177, ikke tilkommer parterne, men udelukkende de nationale retter at afgøre, om spørgsmålet skal anses for tilstrækkeligt afklaret ved den præjudicielle afgørelse, som Domstolen har truffet efter deres anmodning, eller om det er nødvendigt at forelægge sagen på ny.

Dette er netop, hvad der er sket, eftersom Finanzgericht des Saarlandes på ny har udsat sagen og ved kendelse af 4. oktober 1968 har forelagt Domstolen en række spørgsmål, som er blevet læst op under den mundtlige retsforhandling. Hvordan begrunder Finanzgericht denne henvisning? Generelt med at sagen er afhængig af spørgsmålet, om Forbundsrepublikken retmæssigt har udnyttet hjemmelen i traktatens artikel 97 og har fastsat en »gennemsnitssats« for den gruppe af varer, som varen i den pågældende sag tilhører. Såfremt dette er tilfældet, må klagen afvises, men hvis det ikke er tilfældet, tilkommer det den nationale ret at undersøge, om den anvendte sats er forenelig med traktatens artikel 95. Finanzgericht overser ikke, at dommene fra april har udtalt sig om artikel 97, men den er af den opfattelse, at visse begreber ikke er blevet tilstrækkeligt præciseret, og den anmoder Domstolen om en nærmere uddybning.

Der er efter systemet i artikel 177 ikke noget til hinder for, at en sådan anmodning antages til realitetsbehandling. Det er op til Domstolen, om den vil henvise spørgeren til sit tidligere svar, eller om det rigtigste er yderligere at uddybe dette svar. Da visse punkter allerede er blevet behandlet i sagerne 28/67 og 25/67, kan jeg fatte mig i korthed, idet jeg dog samtidig omhyggeligt fremsætter mine bemærkninger i lyset af, hvad der kan betragtes som afgjort ved dommene fra april 1968, enten udtrykkeligt eller stiltiende.

II

Jeg skal indledningsvis undersøge de to første spørgsmål, som Finanzgericht har stillet, og som vedrører begrebet »gennemsnitssats«.

Det første spørgsmål er, hvordan den formulering i artikel 97 skal fortolkes, hvorefter medlemsstaterne »kan . . . fastsætte »gennemsnitssatser« . . ., dog under iagttagelse af de i artikel 95 anførte principper«, og mere præcist, om en for et bestemt produktionsniveau gældende afgiftssats, som er indført før traktatens ikrafttræden, udgør en gennemsnitssats i henhold til artikel 97.

Derefter spørges Domstolen, efter hvilke procedureregler den afgørelse, hvorved medlemsstaten fastsætter en gennemsnitssats, skal træffes. Er det nok med en erklæring fra det organ, der er kompetent i henhold til den pågældende stats retsorden? Eller er det — ud over opfyldelsen af de lovmæssige formaliteter — nødvendigt, at statsorganets vilje til helt at ændre den tidligere situation fremgår af erklæringsproceduren? Er det endelig nødvendigt, at det fremgår, at det kompetente organ var i stand til på grundlag af tilgængeligt materiale og havde til hensigt at fastsætte en gennemsnitssats i overensstemmelse med principperne i artikel 95?

Jeg har under de tidligere sager haft lejlighed til at give udtryk for mit syn på disse spørgsmål. Som svar på den opfattelse, som den tyske regering gjorde gældende, sagde jeg, at man, for så vidt angår fastsættelsen af gen-

nemsnitssatser, ikke kan nøjes med en almindelig og vilkårlig vurdering af den afgift, som pålægges lignende indenlanske varer, men at det er nødvendigt at foretage nogle beregninger, uden at det dog er udelukket at gøre brug af enhedsfastsættelser af sådanne dele af de indirekte afgifter, som kun udgør en meget lille procentdel af de totale afgifter. Disse beregninger skal kunne kontrolleres, for at Kommissionen kan varetage sin opgave efter artikel 97, pkt. 2, og da de skal være repræsentative, må de ikke være for gamle. Endelig udelukkede jeg ikke a priori den mulighed, at en generel afgiftssats, som var indført før traktatens ikrafttræden, og som forblev uændret, kunne være en gennemsnitssats efter artikel 97. Det måtte afhænge af de konkrete omstændigheder.

Jeg må erkende, at disse synspunkter ikke vandt genklang hos Domstolen. Dommene 28/67 og 25/67 har indskrænket sig til at definere en gennemsnitssats som enhver sats, der »som sådan« er vedtaget af den stat, der har udnyttet hjemmelen i artikel 97, med forbeholdt af artiklens pkt. 2, men denne meget lakoniske definition kan i et vist omfang uddybes ved hjælp af de præmisser, som domstolen har baseret sin afgørelse på.

For det første har Domstolen fastslået, at beslutningen om fastsættelse af gennemnitssatser skal træffes af medlemsstaten, og at det kun er Kommissionen, der inden for denne ramme kan intervenere med henblik på at søge princippet i artikel 95 overholdt (evt. også de andre medlemsstater i medfør af artikel 170). Desuden er anvendelsen af artikel 97 underkastet den dobbelte betingelse, dels at medlemsstaten opkræver omsætningsafgift som en kumulativ flerledsafgift, og dels at den rent *faktisk* har udnyttet hjemmelen i denne artikel og har fastsat gennemsnitssatser. Et andet sted i dommen 28/67 har Domstolen henvist til tilfælde, hvor stater *»på behørig måde* har udnyttet denne mulighed«, en formulering, som jeg må sige, jeg ikke klart forstår betydningen af.

Endelig har domstolen ikke, ved at nægte de nationale domstole retten til at vurdere, om fastsættelsen af gennemsnitssatser er forenelig med principperne i artikel 95, udelukket, at det kan være nødvendigt for disse retter i visse tilfælde at fastslå, om de har at gøre med en gennemsnitssats, der falder ind under artikel 97, eller ej.

Det er tvivlsomt, om det på denne baggrund er tilstrækkeligt, at Domstolen henviser til sin tidligere fortolkning, fordi denne nemlig selv er blevet »fortolket« ret forskelligt af Bundesfinanzhof i dennes dom af 11. juli 1968, der blev afsagt efter Domstolens afgørelse nr. 28/67, og af Finanzgericht, som det kan ses af argumentationen i dennes kendelse.

Dette skyldes følgende vanskelighed.

Når Domstolen siger, at gennemsnitssatsen er den sats, der er vedtaget »som sådan« af den pågældende stat, menes der da hermed, at det er tilstrækkeligt, at lovgivningsakten har været formelt retmæssig, for at denne betingelse er opfyldt? Det mener Finanzgericht ikke. Den mener derimod, at det kompetente organ desuden skal have haft vilje til at ændre den tidligere retlige situation materielt »enten ved, at en sådan gennemsnitssats i henhold til artikel 97 for første gang vedtages bevidst inden for rammerne af den herpå sigtende lovgivningsprocedure, eller ved, at en under en tidligere lovgivningsprocedure vedtaget afgiftssats, som, på grund af de omstændigheder, under hvilke den blev vedtaget, samt dens funktion og størrelse, materielt opfylder kravene i EØF-traktatens artikel 97, er blevet kvalificeret som en gennemsnitssats ved en akt der kan have form af en erklæring«.

Det drejer sig selvfølgelig i det væsentlige her om satser, som blev indført før traktatens ikrafttræden, og som det ses af Finanzgerichts videre argumentation, beskæftiger denne ret sig navnlig med spørgsmålet, om erklæringen i den 17. lov om ændring af den tyske omsætningsafgift er tilstrækkelig til, at disse satser kan anses for gennemsnitssatser efter artikel 97. Men Kommissionen har under retsforhandlingerne med fuld føje understreget, at den givne fortolkning skal kunne finde anvendelse på alle de medlemsstater, som opkræver omsætningsafgift som en kumulativ flerledsafgift, og ikke blot må være begrænset til de særlige forhold i Forbundsrepublikken. Desuden mener den, at det er

nødvendigt at sondre mellem de spørgsmål, der henhører under fællesskabsretten, og dem, der henhører under den nationale ret.

Når det er sagt, må det herefter fastslås, at dommene af 1968, i deres bevidste kortfattethed, i praksis overlader det til den pågældende medlemsstat at vedtage gennemsnitssatserne og kun tillægger Kommissionen ret til at kontrollere, om staten herved har overholdt principperne i artikel 95. Der blev ganske vist ved beslutning af 21. juni 1960 fra repræsentanterne for medlemsstaternes regeringer i Rådet indført visse forudgående høringsprocedurer for at begrænse ændringerne i disse satser. I øvrigt blev der ved Rådets direktiv 30. april 1968, udstedt efter, at den foreliggende sag var opstået, indført en fælles metode for beregningen af de gennemsnitssatser, som blev indført efter dets ikrafttræden. Men med dette forebehold synes det at kunne udledes af Domstolens retspraksis, at den pågældende stat — på det punkt, som Finanzgericht har rejst — udelukkende er forpligtet til klart at manifestere sin hensigt til at indføre sådanne satser, hvilket kan ske gennem en formel erklæring herom eller på anden vis. Det er desværre ikke muligt at være mere præcis, navnlig da de spørgsmål, som den tyske dommer har stillet, rejser nogle aspekter, som udelukkende henhører under national ret. Dette er f. eks. tilfældet med bestemmelsen af den myndighed, som er kompetent til at træffe afgørelse på statens vegne. Det kan efter de konstitutionelle systemer være lovgiveren eller regeringen. Det gælder også for så vidt angår det punkt, som er rejst under spørgsmål 2, og som vedrører problemet, hvordan viljen til at ændre den eksisterende ordning skal manifestere sig under den interne procedure.

Endelig stiller Finanzgericht det spørgsmål, stadig i relation til gennemsnitssatser, om en afgiftssats, der er indført på et bestemt trin forud for EØF-traktatens ikrafttræden, kan anses for gennemsnitssats.

Vanskeligheden består ikke i, at satsen blev indført, før traktaten trådte i kraft, idet den tidligere kumulative flerledsafgiftsordning jo blot kunne fortsætte, såfremt den var forenelig med bestemmelserne i artikel 97. Men man kan stille sig det spørgsmål, om nævnte sats, som kun udligner omsætningsafgiften på et enkelt trin, kan anses for en gennemsnitssats efter artikel 97. Den meget brede formulering, som Domstolen har anvendt i dommene fra april 1968, synes imidlertid ikke at kunne udelukke, at medlemsstaterne har beføjelse til at indføre en sådan sats som gennemsnitssats.

III

Finanzgericht har stillet yderligere en række spørgsmål vedrørende begrebet, »grupper af varer« (tredje spørgsmål) og navnlig (fjerde spørgsmål) vedrørende problemet, om alle de varer, som har et modstykke i de samme eller lignende nationale varer, og for hvilke satsen for omsætningsudligningsafgiften ikke afviger fra den normale sats, kan udgøre en gruppe af varer.

Kommissionen betoner, hvor vigtigt det er — om ikke andet, så for at den selv kan udføre sin opgave — at der bliver svaret på disse spørgsmål, som allerede blev stillet i sag 25/67, men subsidiært, hvilket fritog Domstolen fra at tage stilling til dem.

Ifølge Forbundsrepublikken består en gruppe af varer efter artikel 97 af alle de varer, som medlemsstaten henførte til samme gruppe, da den fastsatte gennemsnitssatser. Denne stat må herved have samme frihed, som den har fået tillagt til at indføre disse afgifter, forudsat at den, under Kommissionens enekontrol, iagttager principperne i artikel 95. Med andre ord er den eneste betingelse, at den gennemsnitssats, der finder anvendelse på en gruppe af varer, ikke fører til en højere afgift end den gennemsnitlige byrde, der som omsætningsaftgift påhviler de indenlandske varer i denne gruppe. Følgelig kan en gruppe af varer være sammensat af alle de varer, som har et modstykke i de samme eller lignende nationale varer, og for hvilke satsen for den gældende udligningsafgift ikke afviger fra den almindelige sats.

Denne anskuelse har den ulempe, at den muliggør manipuleringer med gennemsnitssatserne ved hjælp af dygtigt udførte omgrupperinger. Kommissionen gav på et tidspunkt et eksempel herpå vedrørende jernmalm og værktøjsmaskiner, som klart viser farerne ved dette system. Disse varer udgør henholdsvis det første og det sidste led

i en produktionskæde men er undergivet forskellige omsætningsafgifter: f. eks. 1% i det første tilfælde og 10% i det andet. Såfremt man heraf dannede en gruppe af varer med en gennemsnitssats på 5,5%, ville man sikkert dermed overtræde artikel 97.

Den eneste regel, som det derfor forekommer mig, at man kunne foreslå, er, at kun «lignende» varer, som er belagt med næsten ens afgifter, kan bringes i samme gruppe, et kriterium, som, det må jeg erkende, nødvendigvis er upræcist.

Finanzgericht stiller det spørgsmål, om kriteriet skal findes i varernes fælles fysiske egenskaber, i antallet af produktionstrin eller i det endelige formål med varerne, mens Milchkontor mener, at kun varer, som opfylder alle disse kriterier, kan anbringes i samme gruppe.

Desværre tror jeg ikke, at der kan gives Finanzgericht det præcise svar, som den ønsker, for den økonomiske virkelighed passer ikke nødvendigvis ind i det ensartede mønster, som jurister ønsker. I visse tilfælde kan det være det endelige formål med varerne, der er afgørende for gruppeinddelingen, og i andre tilfælde kan det være varernes fælles fysiske egenskaber. Det eneste krav, som efter min opfattelse må være opfyldt i alle tilfælde, er, at varerne er belagt med stort set den samme afgiftssats, uden at der — ej heller på dette område — kan kræves helt nøjagtige tal. For så vidt angår det fjerde spørgsmål synes det ikke tilstrækkeligt, at visse produkter er undergivet den samme normale afgiftssats, for at alle disse produkter kan anses for en »gruppe af varer« i henhold til artikel 97.

IV

For det tilfælde, at der bliver svaret benægtende på dette fjerde spørgsmål, gentager Finanzgericht det ottende, niende og tiende spørgsmål, som den stillede i sin tidligere henvisningskendelse. Disse spørgsmål vedrører de afgifter på lignende indenlandske varer, som kan benyttes ved beregningerne af den tilladelige omsætningsudligningsafgift, og som allerede var omhandlet i domme 28/67 og 13/67.

Hvor langt skal for det første (spørgsmål 8) begrebet indirekte afgifter på varer udstrækkes? Omfatter det kun omsætningsafgifter, som pålægges de samme varer på ét eller flere tidligere handelstrin? Eller omfatter det også omsætningsafgifterne på de råstoffer eller halvfabrikata, som er blevet brugt til produktionen af de lignende varer, bi- eller hjælpeprodukterne, eller endog produktionsmidlerne, transportomkostningerne og salgsomkostningerne? Betyder for det andet (spørgsmål 9) udtrykket »som direkte pålægges«, at der udelukkende skal tages hensyn til det umiddelbart forudgående trin, som den lignende indenlandske vare har gennemløbet, eller skal man gå flere handels-eller produktionstrin tilbage? I præmisserne til dommen 28/67 sagde Domstolen, at udtrykkene »direkte eller indirekte« skal fortolkes vidt. Artikel 95, stk. 1 gælder for alle afgifter, som faktisk og særligt pålægges den indenlandske vare på alle de produktions- og handelstrin, som ligger forud for eller samtidig med varens indførsel fra andre medlemsstater. Men virkningen af disse afgifter er desto mindre, jo længere man går tilbage, og bliver hurtigt helt uden betydning. Dette må medlemsstaterne tage hensyn til ved fastsættelsen af den indirekte afgift.

Jeg synes, at dette svar er så præcist, som det kan være inden for et område som det foreliggende, og at Domstolen kan nøjes med at henvise hertil.

Det 10. spørgsmål angår de særlige omstændigheder ved indførslen af slagtet fjerkræ. Den nationale ret ønsker at vide, om der også skal tages hensyn til afgiften på de tidligere produkter og på produktionsmidlerne (i det konkrete tilfælde på de æg, der skal udruges, og på liggehønerne). Systemets logik fører til at give et bekræftende svar med den tilføjelse, at virkningen af denne afgift i det konkrete tilfælde på det nærmeste er betydningsløs.

V

Jeg skal omtale endnu et punkt.

Præmisserne i henvisningskendelsen indeholder mod slutningen følgende passage:

> »Afdelingen mener ikke, at artikel 7 og artikel 40, stk. 3, 2. afsnit i EØF-traktaten er *overtrådt*, sådan som sagsøger hævder«.

Og efter at have begrundet dette synspunkt tilføjer Finanzgericht:

> »Såfremt Domstolen ikke deler dette synspunkt, anmodes den om subsidiært at svare på *spørgsmålene* vedrørende EØF-traktatens artikler 7 og 40.«

Men hvad er det for spørgsmål? Det er ikke præciseret i henvisningskendelsen. Vi kan højst fastslå, at de blev formuleret at firmaet Milchkontor i et dokument, som indgik i akterne ved den tyske ret. De har noget at gøre med, om artiklerne 7 og 40 i traktaten indeholder umiddelbart anvendelige regler, som skaber rettigheder og pligter for privatpersoner, og om artiklerne 95 ff er »leges speciales« i forhold til artikel 7 eller artikel 40. Selv om Domstolen er meget liberal over for den måde, hvorpå spørgsmålene stilles, tror jeg ikke, at man i det foreliggende tilfælde kan anse spørgsmålene for gyldigt indbragt for Domstolen.

For det første, fordi spørgsmålene ikke engang er formuleret i kendelsen, og fordi Domstolen kun kan danne sig et billede af indholdet ved at henholde sig til et indlæg fra en part i sagen for den nationale ret.

Men også fordi spørgsmålene kun er stillet under den forudsætning, at Domstolen, i modsætning til Finanzgericht, er af den opfattelse, at den pålagte afgift indebærer en overtrædelse af traktaten; eller sagt med andre ord, det fortolkningsspørgsmål, som er stillet subsidiært, kan ikke adskilles fra anvendelsesspørgsmålet, som Domstolen ikke er kompetent til at besvare. Af disse to grunde mener jeg, af Domstolen ikke faktisk og gyldigt har fået forelagt de nævnte spørgsmål, og jeg skal derfor undlade at gå ind på realiteten i dem.

Uden at holde mig strengt til ordlyden og rækkefølgen i de spørgsmål, som Finanzgericht har stillet, er min konklusion, at Domstolens tidligere svar kan suppleres på følgende punkter:

— for at der virkelig kan være tale om en gennemsnitssats efter artikel 97, må medlemsstaten klart have givet udtryk for sin vilje til at indføre en sådan gennemsnitssats, men de former og betingelser, hvorunder denne vilje kommer til udtryk, henhører under national ret;

— en afgiftssats, som blev indført for et bestemt trin, før traktaten trådte i kraft, kan godt være en gennemsnitssats;

— kun varer, som i den ene eller den anden henseende kan sammenlignes, og som under alle omstændigheder er belagt med næsten ensartede afgifter, kan anses for at udgøre en gruppe af varer;

— endelig bør der efter min opfattelse ikke føjes noget til den definition, som Domstolen har givet af de afgifter, som direkte eller indirekte pålægges lignende indenlandske varer.