FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JOSEPH GAND FREMSAT DEN 25. JANUAR 1968

Høje Ret.

I

De syv anmodninger om præjudicielle afgørelser, hvortil jeg i dag skal fremsætte forslag til afgørelse, er i henhold til Rom-traktatens artikel 177 indgivet af fire tyske retter, heriblandt Bundesfinanzhof. Anmodningerne vedrører fortolkningen af den nævnte traktats fiskale bestemmelser, nærmere betegnet dens artikler 95 og 97. Domstolen anmodes om at besvare henved 50 spørgsmål, hvoraf nogle genfindes i flere sager eller overlapper hinanden, og der er praktisk taget ikke et udtryk i de omhandlede artikler, om hvis betydning eller rækkevidde der ikke spørges: hvad betyder f. eks. indirekte skatter, lignende varer, »substitutionsvarer«? Hvad skal der forstås ved »gennemsnitssatser«? Tillægger artikel 95 borgerne individuelle rettigheder, som de interne domsmyndigheder skal beskytte? Gælder det samme for artikel 97? På denne måde sammenholdes hele omsætningsafgiftssystemet, navnlig den kumulative flerledsafgift som denne var gældende i Forbundsrepublikken Tyskland før den 1. januar f. å., og som den muligvis vil blive opretholdt i fire andre medlemsstater indtil den 1. januar 1970, med traktatens bestemmelser. Dette antyder omfanget og sværheden af de problemer, som Domstolen skal løse, og som er fremhævet i de mundtlige indlæg, Domstolen har hørt.

Man kunne forestille sig, at man først inddelte samtlige de spørgsmål, de forskellige nationale retter har stillet, i forhold til om de angår den ene eller den anden af bestemmelserne i artiklerne 95 og 97, og derefter undersøgte spørgsmålene i denne logiske rækkefølge. Hensynet til klarhed og enkelhed har imidlertid ført mig til nøje at følge den orden, i hvilken Domstolen har valgt at lade sagerne procedere. Derfor vil jeg begynde med sagen 28/67, der er indgivet til Domstolen af Bundesfinanzhof, den højeste retsinstans i finans- og skattesager, og hvori de vigtigste principielle spørgsmål rejses.

28/67 — Firma Mölkerei-Zentrale mod Hauptzollamt Paderborn

Baggrunden for anmodningen om en præjudiciel afgørelse er følgende: en virksomhed, der til Tyskland den 15. juni 1962 indførte sødmælkspulver fra Belgien, blev udover told afkrævet en afgift på 4 % som udligningsafgift for omsætningsafgiften (Umsatzausgleichssteuer). Over for Finanzgericht gjorde virksomheden uden held gældende, at opkrævningen var i strid med traktatens artikel 95, idet den tyske lov om omsætningsafgift fra den 1. februar 1956 undtog indenlandsk mælkepulver fra afgiftspligten, og idet omsætningen af råvaren mælk også var undtaget. Disse anbringender har virksomheden gentaget for Bundesfinanshof. Virksomhedens standpunkt hviler således på den opfattelse, at traktatens artikel 95 har umiddelbar virkning og giver de retsundergivne individuelle rettigheder, som de nationale domstole skal beskytte; dette er i overensstemmelse med, hvad Domstolen kendte for ret i dommen 57/65 (Lütticke, 16. juni 1966, Recueil XII—1966, s. 293).

Det er med hensyn til dette afgørende spørgsmål, at Bundesfinanzhof nærer alvorlig tvivl, hvad den klart og fyldestgørende redegør for i sin forelæggelseskendelse, som kan sammenfattes på følgende måde. Fællesskabsrettens forrang for national ret bestrides ikke som sådan, men Domstolens praksis — især Lütticke-dommen — er i Tyskland blevet fortolket således, at private, når det er fastslået at en traktatbestemmelse, der pålægger en stat en forpligtelse, er umiddelbart anvendelig, kan indbringe en overtrædelse heraf for de nationale retter; imidlertid er det Fællesskabets institutioner — navnlig Kommissionen — som det tilkommer at tvinge staterne til at opfylde deres forpligtelser ved hjælp af fremgangsmåden i artikel 169. At give private adgang til søgsmål i anledning af overtrædelser

af traktaten i stedet for blot at tillade dem »efter en passende fremgangsmåde« at anmode medlemsstaten om at bringe et retsstridigt forhold til ophør er i virkeligheden at give dem en ret, som er mere omfattende end den, der er tillagt fællesskabsinstitutionerne. En sådan løsning kan i øvrigt, hvad angår artikel 95, vanskeligt forliges med den dømmende myndigheds stilling i henhold til Forbundsrepublikken Tysklands forfatning, idet det ikke er domstolenes opgave at erstatte skatteretlige bestemmelser, som den kompetente myndighed har undladt at fastsætte, med tusinder af enkeltafgørelser. I øvrigt drejer det sig i vidt omfang om spørgsmål af faktisk art, som kunne føre til forskellige afgørelser ved de enkelte finansretter, som den højeste domsmyndighed ikke ville kunne harmonisere. Der kunne endog opstå uoverensstemmelse mellem praksis ved de nationale retter og denne domstols praksis i henhold til traktatens artikler 169 og 170. Endelig kan det ikke — det er det sidste argument — forties, at Domstolens praksis har givet anledning til utallige sager ved finansretterne, hvorved der i Forbundsrepublikken er opstået en beklagelig retsusikkerhed med hensyn til udligningsafgiften for omsætningsafgiften.

1. Bundesfinanzhof spørger således — som sit første punkt — om Domstolen fastholder sin afgørelse vedrørende fortolkningen af traktatens artikel 95, stk. 1; der spørges endvidere, om denne artikel berettiger private til, uanset at lovens bestemmelser endnu ikke er blevet ændret, for de nationale domstole at kræve sig stillet, som om medlemsstaten havde opfyldt den forpligtelse, som artiklen pålægger den på det lovgivningsmæssige område, medens Kommissionen og de andre medlemsstater efter artiklerne 169 og 170 kun kan fremsætte krav om, at medlemsstaten bringer sig i overensstemmelse med traktaten, og altså om artikel 95, stk. 3 i denne henseende gør indgreb i medlemsstaternes lovgivningsmæssige suverænitet på de interne afgifters område.

Det er første gang, at Domstolen på en så udtrykkelig måde anmodes om at tage sin egen tidligere fortolkning af en fællesskabsbestemmelse op til fornyet overvejelse. Hvis det er sket, at nationale retter har forhørt sig om betydningen af bestemmelser, Domstolen allerede har udtalt sig om, er disse nye spørgsmål fremkommet, enten før Domstolens præjudicielle afgørelse er faldet (Da Costa, 28—30/62, Sml. 1954—64, s. 395), eller før denne er offentliggjort i samlingen (Hessische Knappschaft, 44/65, Sml. 1965—68, s. 137). Men Domstolens praksis anerkender de nationale domstoles ret til på ny at forelægge et fortolkningsspørgsmål, og det er ikke alene naturligt men også ønskeligt, at denne ret benyttes af en højere domsmyndighed i en medlemsstat, når Domstolens fortolkning på grund af retlige eller faktiske omstændigheder forekommer den tvivlsom.

Når dette er sagt, tror jeg ikke, at Domstolen har grund til at ændre det standpunkt, den har indtaget.

Den grundlæggende indvending, Bundesfinanzhof rejser, angår nemlig ikke særligt traktatens artikel 95 og anfægter ikke de grunde, der har ført Domstolen til at erklære denne artikel for umiddelbart anvendelig. Indvendingen er af mere almen karakter og angår i det væsentlige den omstændighed, at der er skabt et dobbelt retsbeskyttelsessystem, der bygger både på Kommissionens og medlemsstaternes søgsmål ved Domstolen og på privates søgsmål ved de nationale retter. De to metoder er forskellige: når den første følges, og udfaldet er positivt, tvinges den medlemsstat, hvis manglende overholdelse af dens forpligtelser er fastslået, til at træffe de foranstaltninger, som dommens fuldbyrdelse kræver. Den anden metodes virkninger er følgende: den nationale ret, som under et søgsmål anlagt af en privat konstaterer, eventuelt efter at have indhentet Domstolens fortolkning af de relevante fællesskabsbestemmelser, at den nationale lovgivning strider mod disse bestemmelser, anvender direkte fællesskabsretten på det konkrete tilfælde, der er forelagt den til påkendelse. De to metoder supplerer således hinanden og er begge lige nyttige, idet man ikke må være blind for, at vanskeligheder af enhver art, retlige som materielle, i praksis forhaler eller umuliggør iværksættelsen og afviklingen af proceduren efter artikel 169. Det kan således, som Bundesfinanzhof gør opmærksom på, forekomme, at private for de nationale domstole befinder sig i en retsstilling, som om den nationale lovgivning allerede var blevet ændret, men er dette ikke en logisk konsekvens af fællesskabsrettens forrang, som Bundesfinanzhof ikke rejser tvivl om?

En tilsvarende indvending støttet på artiklerne 169 og 170 blev da også foreholdt Domstolen, da den lagde grunden til sin praksis om de umiddelbart anvendelige bestemmelser i EØF-traktaten. Indvendingen blev gjort gældende i sagen 26/62 (5. februar 1963, Sml. 1954—64, s. 375, Recueil IX-1963, s. 1) af den nederlandske, den belgiske og den tyske regering, og Domstolen afviste den udtrykkelig i vendinger, som det kan være nyttigt at erindre: »Hvis garantierne mod medlemsstaternes overtrædelse af artikel 12 alene begrænses til procedurerne i artiklerne 169 og 170, vil dette udelukke enhver umiddelbar beskyttelse af deres statsborgeres individuelle rettigheder; der er en risiko for, at anvendelsen af disse artikler bliver virkningsløse, såfremt den skal afhænge af gennemførelsen af en national beslutning, som tilsidesætter traktatens forskrifter; agtpågivenheden hos de private, som er interesserede i at beskytte deres rettigheder, medfører en effektiv kontrol, der supplerer den kontrol, som det i artiklerne 169 og 160 overlades til Kommissionen og medlemsstaterne at drage omsorg for.« Ingen retlige grunde forekommer mig at nødvendiggøre, at Domstolen tager et standpunkt, som den de sidste 5 år gang på gang har bekræftet, op til fornyet overvejelse.

Jeg er imidlertid ikke blind for Bundesfinanzhofs ængstelse med hensyn til den retsusikkerhed, som følger af det overvældende antal sager, der er indbragt for de i spørgsmål om udligningsafgift kompetente tyske domstole, et fænomen, som — det må bemærkes — ikke er forekommet i nogen af de andre medlemsstater, i hvilke der anvendes et system med kumulativ flerledsafgift. Kommissionen har utvivlsomt ikke uret, når den vil søge årsagen til det store antal sager i de måske hastige slutninger, man har draget af Domstolens dom 57/65; man har troet, at dommen nødvendigvis indebar, at artikel 97 — som angår den kumulative flerledsafgift i forbindelse med anvendelsen af gennemsnitssatser — også var umiddelbart anvendelig, og heraf kommer det overvældende antal sager. Men dette spørgsmål er, som vi skal se, endnu ikke afgjort og er i øvrigt stillet Domstolen af Bundesfinanzhof. Holder man sig til artikel 95, mener jeg ikke, at Domstolen har grund til at give denne artikel en fortolkning, der er ny eller forskellig fra den, der fremgår af dommen 57/65.

2. Det andet spørgsmål, der er stillet, drejer sig om, hvorvidt artikel 97 er umiddelbart anvendelig i den forstand, at den berettiger enhver borger til gennem et annullationssøgsmål mod afgiftsbeslutningen at lade de nationale domstole prøve, om den gennemsnitsafgiftssats, som loven fastsætter, er i overensstemmelse med de i artikel 95 anførte principper.

Den omhandlede artikel, der særligt gælder for de medlemsstater, som anvender en kumulativ flerledsafgift, består af to stykker: det første bemyndiger disse stater til, med hensyn til interne afgifter, som de pålægger indførte varer, at fastsætte gennemsnitssatser for varer eller grupper af varer, dog under iagttagelse af de i artikel 95 anførte principper, og det andet stykke bestemmer, at Kommissionen, i tilfælde af at de af en medlemsstat fastsatte gennemsnitssatser ikke er i overensstemmelse med disse principper, meddeler den pågældende stat passende direktiver eller beslutninger.

Domstolen har skridt for skridt fastlagt betingelserne for traktatbestemmelsers umiddelbare anvendelighed. I forbindelse med sagen 57/65 har jeg forsøgt at sammenfatte disse betingelser ved at sige, at den forpligtelse, der pålægges medlemsstaten, skal være klar og ubetinget, og at dens gennemførelse ikke må forudsætte nogen retsakt fra fællesskabsinstitutionerne og ikke levne den pågældende stat noget egentligt skøn med hensyn til bestemmelsens anvendelse. Disse betingelser er naturligvis langt lettere opfyldt, når det drejer sig om en forpligtelse til ikke at handle, altså til at undlade (sagerne 26/62 og 6/64), men det er ikke a priori udelukket, at de kan være opfyldt også ved en forpligtelse til at handle.

Det afgørende i artikel 97 er imidlertid noget helt andet, nemlig en bemyndigelse for medlemsstaterne vedrørende den kumulative flerledsafgift. Efter denne ordning er det teknisk set umuligt nøjagtigt at beregne de beløb, der som omsætningsafgift er opkrævet på varerne i tidligere led, da disse beløb kan være forskellige, f. eks. efter som de virksomheder, der medvirker til varens fremstilling, er mere eller mindre sammensluttede. Dette er en

indlysende kendsgerning, som ikke på indeværende tidspunkt nødvendiggør en stillingtagen til, hvad der kan anerkendes som forudgående afgift. Heraf følger medlemsstaternes ret til at fastsætte gennemsnitssatser, som pr. definition kan afvige fra den faktiske afgiftsbyrde; ved beregningen af denne gennemsnitlige afgift anvender staterne i øvrigt forskellige metoder, hvilket har ført Kommissionen til den 30. juni 1967 at forelægge Rådet et forslag til direktiv om en fælles metode til beregning af gennemsnitssatser, et forslag som er blevet indgående omtalt såvel i den skriftlige procedure som under de mundtlige forhandlinger, og hvis tekst tilstrækkeligt klart viser, hvilke vanskeligheder fastsættelsen af disse satser frembyder. Statens beføjelse angår ikke alene fastsættelse men også afgørelsen af, om satsen skal finde anvendelse på en enkelt vare eller på en gruppe af varer, og hvilke varer der skal indgå i en sådan gruppe. I forbindelse med andre fortolkningsbegæringer skal Domstolen tage stilling til, hvad der skal forstås ved grupper af varer, og omfanget af det skøn, den pågældende stat kan udøve i så henseende; det må være tilstrækkeligt på dette sted at nævnte, at denne beføjelse består.

Ganske vist indeholder artikel 97 en begrænsning, for så vidt der henvises til de i artikel 95 anførte *principper,* som fastlægger en øvre grænse for udligningsafgifternes størrelse, men dette er ikke tilstrækkeligt til at udelukke den skønsmæssige beføjelse, jeg har nævnt. Sagsøgeren har i denne forbindelse gjort gældende, at en beslutning, der træffes i henhold til en skønsmæssig beføjelse, ikke efter national ret af den grund er unddraget domstolsprøvelse, og dette er i det mindste i et vist omfang rigtigt, men argumentet forekommer ikke synderligt relevant i forbindelse med traktaten, idet det her drejer sig om lovgivningsmagtens, ikke om forvaltningens beføjelser.

Den nævnte skønsmargen, som man kan give et større eller mindre omfang men ikke helt udelukke, forekommer mig at måtte medføre, at artikel 97 ikke kan betragtes som umiddelbar anvendelig. Uden at gøre det til et afgørende argument kan man som et fingerpeg i samme retning nævne bestemmelsen i den samme artikels stykke 2, hvorefter Kommissionen, såfremt gennemsnitssatserne ikke er i overensstemmelse med principperne i artikel 95, meddeler medlemsstaten passende direktiver eller beslutninger. Denne procedure, der er særlig for artikel 97, udelukker, til forskel fra artikel 95, muligheden af uden videre at påbegynde proceduren i artikel 169; den synes kun at kunne forklares ved den pågældende bestemmelses ganske særlige karakter og ved de vanskeligheder, dens anvendelse indebærer.

Hvad angår det svar på det andet spørgsmål, som jeg her har foreslået, og som går imod den opfattelse, sagsøgeren i hovedsagen har gjort gældende, er Forbundsrepublikkens regering og Kommissionen enige, dog ikke fuldt ud, idet den sidstnævnte til en vis grad indtager et mere smidigt standpunkt. Det er ikke tilstrækkeligt til at udelukke en domstolsprøvelse, at den sagsøgte myndighed gør gældende for den nationale domstol, at afgiften beror på en efter artikel 97 lovlig gennemsnitssats. Den nationale domstol er beføjet til at undersøge, om artikel 97 faktisk er anvendelig, dvs. om der er tale om en udligningsafgift, som opkræves i stedet for en flerleddet omsætningsafgift efter en gennemsnitssats gældende for varer eller grupper af varer.

3. Som tredje punkt spørger Bundesfinanzhof, hvad der skal forstås ved en gennemsnitssats ifølge artikel 97; der spørges endvidere, alt efter Domstolens svar på dette spørgsmål, om den omtvistede sats for udligningsafgiften på 4 %, som på det pågældende tidspunkt fandt anvendelse på sødmælkspulver, udgjorde en sådan gennemsnitssats.

Hvad angår dette sidste spørgsmål, der i virkeligheden angår fællesskabsrettens anvendelse på et konkret tilfælde, mener jeg i lighed med Forbundsrepublikkens regering og Kommissionen, at det ikke tilkommer Domstolen at besvare det. Spørgsmålet henhører alene under de nationale domstole.

Hovedspørgsmålet er derimod et af de mere besværlige, der er stillet Domstolen, og som det forekommer mig vanskeligt, selv efter de afgivne redegørelser under sagen, at give et helt entydigt svar på.

Efter Forbundsrepublikkens regering er spørgsmålet imidlertid enkelt. En kumulativ

flerledsafgift indebærer nødvendigvis gennemsnitssatser, da man af alle de grunde, der er opregnet for Domstolen, i almindelighed kun tilnærmelsesvis kan beregne den afgiftsbelastning, der rammer indenlandske varer, især de indirekte afgifter, hvorom Bundesfinanzhofs femte spørgsmål drejer sig. Der skal altså på grundlag af »skønsmæssigt anslåede helhedstal« fastsættes gennemsnitssatser, som utvivlsomt bør ligge inden for rammerne for principperne i artikel 95, og »på grundlag af de oplysninger, forvaltningen råder over, og under hensyn til den arbejdsindsats man kan forlange af forvaltningen«, og man bemærker udtrykkenes vage karakter. I alle de tilfælde, hvor der findes en »lignende« indenlandsk vare eller en indenlandsk substitutionsvare, vil satsen for udligningsafgiften for en kumulativ flerledsafgift altid være en gennemsnitssats, således som dette følger af tysk lovgivning, og sammenfattende er nævnte regering af den opfattelse, at der ved gennemsnitssatser i artikel 97 skal forstås sådanne satser, som er gældende i de medlemsstater, der anvender en kumulativ afgiftsordning.

Denne opfattelses ubetingede karakter og den ubøjelighed, hvormed den gøres gældende, kan kun bidrage til dens forkastelse. Kommissionen anfører med rette, at det ikke er nok, at en sats er en gennemsnitssats efter den nationale lovgivning, for at den også er det efter artikel 97. Hvad angår den skønsmæssige beføjelse, som tilkommer medlemsstaten, bør denne af hensyn til at undgå vilkårlighed undergives visse begrænsninger, som man kan fastlægge på følgende måde.

Fastsættelsen af gennemsnitssatser forudsætter kendskab til den afgiftsbelastning, der i form af omsætningsafgift hviler på »lignende« indenlandske varer på de forskellige trin af deres fremstilling; fastsættelsen kan således ikke ske på grundlag af et vilkårligt helhedsskøn men bør fremgå af beregninger. Da produktionsleddene kan være mere eller mindre talrige, og da antallet af omsætningsled, som en vare gennemløber, varierer fra virksomhed til virksomhed, kan der være grund til at fastsætte gennemsnitspriser, som tager hensyn til visse forskelle. Da endvidere visse bestanddele af den indirekte afgift kun udgør en meget lille procentdel af den samlede afgiftsbyrde, kan disse endog medregnes som faste beløb. Fastsættelsen af den afgiftsbelastning, der hviler på »lignende« indenlandske varer, bør imidlertid fortsat ske så nøjagtigt som muligt, og beregningerne bør kunne efterprøves, idet Kommissionen f. eks. ellers ikke vil kunne udføre den opgave, artikel 97, stk. 2 pålægger den, og sikre sig, at gennemsnitssatsen er blevet fastlagt på et korrekt grundlag. Det skal tilføjes, at disse beregninger bør være udført tilstrækkeligt sent til, at de endnu kan være virkeligt repræsentative på det tidspunkt, hvor udligningsafgiftssatsen fastsættes.

4. Bundesfinanzhof spørger dernæst, om artikel 97 stadig hjemler private adgang til at få en gennemsnitssats prøvet ved de nationale domstole, selv når Kommissionen har opfyldt sin forpligtelse til at sikre traktatens overholdelse, og når medlemsstaten har ændret gennemsnitssatsen i overensstemmelse med fællesskabsinstitutionens anmodning.

Dette spørgsmål forudsætter, at traktatens artikel 97 hjemler private en umiddelbar ret til at forlange gennemsnitssatser som de foreliggende prøvet ved de nationale domstole. Antager Domstolen, som jeg har foreslået, at dette ikke er tilfældet, bliver spørgsmålet uden genstand.

5. Bundesfinanzhofs sidste spørgsmål lyder: hvad skal der forstås ved udtrykket i artikel 95, stk. 1: indirekte afgifter, der pålægges indenlandske varer?

Da man i internationalt handelssamkvem i reglen følger princippet om beskatning i bestemmelseslandet, er det naturligt for medlemsstaterne at søge beskatningen på de indenlandske varer *fuldstændigt* udlignet ved import, hvilket fører til en så vid fortolkning som muligt af udtrykket »indirekte afgifter«.

Med dette udgangspunkt kan det omtvistede begreb udlægges på følgende måde. I fremstillingen af en færdig vare indgår basisprodukter: råvarer og halvfabrikata. Heri indgår ligeledes hjælpeprodukter, som forbruges i produktionen (for eksempel lim til fremstilling af bøger), eller tilbehørsprodukter (emballage). Endvidere nødvendiggør fremstillingsvirksomheden produktionsmidler og tjenesteydelser, såsom varetransport.

Alle disse elementer indgår i varens fremstilling; man må derfor ved interne afgifter, som *indirekte* pålægges en vare, forstå afgifter, som rammer disse forskellige elementer.

En hensyntagen hertil bør ske i alle produktionsled, men det er klart, at afgiftens indflydelse på den færdige vares pris er des mindre, jo længere man går tilbage i de forskellige led, hvorfor det ikke er udelukket at benytte faste beløb ved bestemmelsen af den afgift, der hviler på basisprodukter eller hjælpeprodukter.

Mod denne opfattelse anføres undertiden den af Domstolen i sag 45/64 (Sml. 1965—68, s. 129; Recueil XI—1965, s. 1057) afsagte dom vedrørende fortolkningen af traktatens artikel 96 om eksportgodtgørelser. Man gør gældende, at Domstolen her har kendt for ret, at udtrykket »indirekte« tager sigte på den afgift, som i de forskellige produktionsled er pålagt »råmaterialer eller halvfabrikata, som indgår i varens fremstilling«, hvoraf man slutter, at det var Domstolens hensigt at udelukke den afgift, der påhviler produktions- og transportmidler samt energiforbrug. Dette er jeg ikke overbevist om, idet det, som var afgørende, navnlig var de afgifter, hvis godtgørelse var omstridt, og som Domstolen nægtede at anerkende; det drejede sig navnlig om tinglysnings-, stempel -og panteafgifter, om hvilke Domstolen udtalte, at de ramte den producerende virksomhed i almindelighed i dens handelsmæssige eller finansielle virksomhed og ikke varerne som sådan, hverken på de forskellige produktionstrin eller som færdigvarer. Det samme gælder afgifter på licenser og bevillinger, på motordrevne køretøjer og på reklame, der også er omfattet af nævnte dom. Alle disse afgifter har naturligvis intet til fælles med den tyske omsætningsafgift. Således forekommer dommen 45/64 mig ikke at udelukke den vide forståelse af begrebet indirekte afgifter, som jeg har redegjort for.

II

31/67 — Firma Stier mod Hauptzollamt Hamburg

Denne sag er forelagt Domstolen af Finanzgericht Hamburg og angår traktatens artikel 95.

Firmaet Stier indførte i 1966 3 834 kartoner citroner fra Italien og blev af toldvæsenet afkrævet en importudligningsafgift på 2,5 %. For Finanzgericht har firmaet gjort gældende, at den tyske afgiftslov, med hjemmel i hvilken man påstod firmaet afgiftspligtig, var i strid med traktatens artikel 95; denne artikel skulle kun tillade en importudligningsafgift på sådanne indførte varer, som på det pågældende hjemmemarked konkurrerer med sammenlignelige indenlandske varer. Imidlertid produceres der ikke citroner i Tyskland (tilfældet i artikel 95, stk. 1) eller andre frugter, som for forbrugeren kan erstatte denne citrusfrugt (tilfældet i artikel 95, stk. 2).

1. Det er under disse omstændigheder, at Finanzgericht stiller Domstolen tre spørgsmål, hvoraf det første er, om en medlemsstat er berettiget til at opkræve afgifter på varer fra de andre medlemsstater, som hverken konkurrerer med lignende indenlandske varer eller indenlandske substitutionsvarer, eller om en sådan opkrævning tværtimod strider mod traktatens regler.

Af forelæggelseskendelsen fremgår det klart, af hvilke grunde og i hvilken ånd Finanzgericht mener at burde forelægge Domstolen sagen. For Finanzgericht — det viser spørgsmålets formulering — afgøres spørgsmålet ikke af bestemmelserne i artikel 95: i stedet for en fortolkning af traktaten er der snarere tale om eventuelt at udfylde et tomrum heri, og dette må være Domstolens opgave. Endvidere forekommer det den nationale ret, at den retsregel, som den sagsøgende virksomhed har anført imod afgiften, kan udledes analogisk af traktatens målsætninger, navnlig af de traktatsbestemmelser som sikrer den frie varebevægelse på Fællesskabets indre marked og forbyder hindringer i samhandelen mellem medlemsstater. Endelig finder retten, at den, når »fornuftige argumenter« kan anføres til støtte for en sådan opfattelse, bør forelægge spørgsmålet for Domstolen, selv om traktatens artikel 177, stk. 2 ikke forpligter den hertil, et standpunkt man kun kan bifalde.

Hvilken rækkevidde har artikel 95? Dette må være udgangspunktet for en besvarelse af det spørgsmål, som Finanzgericht har stillet.

Idet artikel 95, stk. 1, når den bestemmer, at der ikke kan pålægges indførte varer afgifter, som er højere end de afgifter, der pålægges lignende indenlandske varer, indeholder den ifølge sagsøgeren i hovedsagen ganske rigtigt et forbud men også en *bemyndigelse*. Da denne klart er begrænset til varer, der kon-

kurrerer med indenlandske varer, fremgår forbudet mod afgifter på andre varer, der indføres fra medlemsstaterne, direkte af artikel 95, og denne fortolkning af bestemmelserne stemmer overens med målene i traktaten, som navnlig skal sikre den frie varebevægelse. Denne tankegang forekommer mig mere udspekuleret end overbevisende, selv om man sammenholder artikel 95 med de mere eller mindre beslægtede bestemmelser i GATT artikel II og III, idet det er et sprogligt misbrug at tale om en bemyndigelse i artikel 95, stk. 1, hvis formål hovedsageligt er at *forbyde forskelsbehandling* mellem indførte og indenlandske varer.

For det tilfælde, at den af sagsøgeren i hovedsagen foreslåede fortolkning ikke antages, gør firmaet Stier gældende, at den omtvistede afgift bør betragtes som en told eller i hvert fald som en afgift med tilsvarende virkning som told. Faktisk skulle afgiften kunne betragtes som en finanstold, fordi den alene har til formål at give staten indtægter; i dette tilfælde burde bestemmelserne om den gradvise nedsættelse af told have fundet anvendelse på afgiften, hvorved dens sats pr. 1. januar 1966 ville have været nedbragt til højst 1,6 %. Man ville nå til det samme resultat, såfremt den blev betragtet som en afgift med tilsvarende virkning som told, hvilket dommen 57/65 ikke skulle være til hinder for.

Vender man sig nu på ny mod artikel 95, må man med den tyske regering og Kommissionen indrømme, at der på ingen måde af bestemmelsen kan udledes noget forbud mod interne afgifter på varer, som indføres fra medlemsstater, og som ikke konkurrerer med indenlandske varer. Traktaten bygger på den sædvanlige regel i international samhandel, at indførte varer undergives den beskatning, der gælder i bestemmelseslandet, men artikel 95 forbyder, at disse varer skatte- og afgiftsmæssigt behandles mere ugunstigt end lignende indenlandske varer eller indenlandske substitutionsvarer. Bestemmelsen har til formål at sikre lige konkurrence og gælder kun inden for denne grænse, men findes der hverken lignende varer eller substitutionsvarer, kan man ikke af artikel 95 udlede nogen begrænsning i indførselslandets ret til at pålægge afgifter. Når dette er sagt, må man ikke glemme, at traktaten på finans- og skatteområdet, til forskel fra toldområdet, kun i ret beskedent omfang gør indgreb i medlemsstaternes suverænitet, som det fremgår af artiklerne 95—99 inkl., og dette er, hvad den tyske regering noget ubetinget udtrykker, når den siger, at traktaten på dette område tillader alt, hvad den ikke udtrykkeligt forbyder. Gennemførelsen af tilsvarende vilkår som på hjemmemarkedet synes også på dette område fortrinsvis at henhøre under lovgivningsharmoniseringen, som denne for tiden er under forberedelse ved indførelsen af merværdiafgift. Det må på dette sted bemærkes, at Rådets direktiver af 11. april 1967 ikke udelukker, at en sådan afgift opkræves ved indførsel af varer, for hvilke der ikke findes lignende indenlandske varer eller indenlandske subsitutionsvarer.

I øvrigt er det ikke muligt generelt at sige, at interne afgifter på varer, der ikke fremstilles i landet, er uforenelige med den generelle ordning i traktaten. Dennes artikel 17, stk. 3 åbner mulighed for at erstatte finanstolden med en intern afgift, der opfylder betingelserne i artikel 95; artiklen angår, om ikke hovedsageligt så i hvert fald i vidt omfang, varer, som ikke produceres i det pågældende land, og som ikke konkurrerer med indenlandske varer. Med den fortolkning af traktatens målsætninger, som sagsøgeren i hovedsagen giver, vil artikel 17, stk. 3 for en stor del miste sit indhold.

Jeg er således af den opfattelse, at man på det første spørgsmål, Finanzgericht har stillet, må svare, at traktatens bestemmelser ikke forhindrer en medlemsstat i at opkræve interne afgifter på varer fra andre medlemsstater, som hverken konkurrerer med lignende indenlandske varer, jr. artikel 95, stk. 1, eller med indenlandske substitutionsvarer, jf. artikel 95, stk. 2.

2. Finanzgericht spørger dernæst, om en retsregel, der kan udledes af traktatens bestemmelser på den i det forudgående spørgsmål angivne måde, og som er uforenelig med den nationale skattelovgivning, har umiddelbare retsvirkninger til fordel for individet.

Spørgsmålet forudsætter naturligvis, at traktaten udelukker muligheden af interne afgifter på de omtvistede varer. Såfremt Domstolen deler den opfattelse, jeg har gjort rede for, er spørgsmålet uden genstand.

3. Derimod bør Domstolen udtale sig om det sidste spørgsmål, der stilles, og som går ud på, om en medlemsstat, for så vidt dens ret til at opkræve afgifter i princippet anerkendes, på dette område er underlagt begrænsninger i medfør af traktaten med hensyn til de interne afgifters størrelse og, i bekræftende fald, hvilke begrænsninger.

Spørgsmålet er ret vanskeligt, og der kan måske ikke gives et helt tilfredsstillende svar. Heldigvis er spørgsmålet teoretisk.

Man kan af den omstændighed, at traktaten ikke giver nogen regler for interne afgifter ved indførsel af sådanne varer, udlede, som Forbundsrepublikkens regering gør det, at retten til at opkræve afgifter på dette område er uden begrænsning, hvad enten det drejer sig om at afgøre, om der skal opkræves sådanne afgifter, eller om at fastsætte deres beløb. Nævnte regering anfører endvidere, at løsningen i tilfælde af, at der opstår vanskeligheder eller forekommer misbrug på dette område, kan søges i en harmonisering, og som eksempel henvises der til Rådets seneste direktiver om merværdiafgiften.

Kommissionen angriber problemet fra en anden vinkel. Idet den gentager den argumentation, den har fremført i sagen 20/67, og som vi senere skal se på, gør den gældende, at en medlemsstats opkrævning af exorbitante afgifter på en vare, der ikke produceres på denne stats territorium, og som ikke konkurrerer med nogen indenlandsk vare, kan være i strid med forbudet mod afgifter med tilsvarende virkning som told. Det afgørende er afgiftens virkninger ikke dens karakter. I det omfang en sådan afgift overstiger »indirekte afgifters almindelige niveau«, har den samme virkning som en told af samme størrelse lagt oven på en normal indirekte afgift; forbudet mod afgifter med tilsvarende virkning som told bør følgelig finde anvendelse på en sådan afgift. Kommissionen anerkender imidlertid, at det omhandlede spørgsmål ikke er af aktuel interesse, da den tyske udligningsafgift på indførte citroner med en sats på 2,5 % ligger inden for rammerne af omsætningsafgiftens normale satser for almindelige eller tropiske frugter.

Argumentationen er besnærende, selv om man kan rejse visse indvendinger imod den. For det første gør den, som anført af den tyske regerings befuldmægtigede under den mundtlige forhandling, afgrænsningen mellem interne afgifter og afgifter med tilsvarende virkning som told noget uklar. Dernæst er det på det nærmeste umuligt at fastlægge, hvad en exorbitant afgift er: for Forbundsrepublikkens vedkommende har man nævnt en sats på 100 % af varens gennemsnitspris for kaffe, på 75 % for te, begge varer der ikke konkurrerer med tyske varer. Er der tale om exorbitante eller måske endog prohibitive afgifter? Mod denne indvending kan man anføre, at Kommissionen henviser til de indirekte afgifters almindelige niveau, hvilket vist nok skal forstås som niveauet for de sædvanlige afgiftssatser for varer af samme slags, og at de varer, den tyske regering har nævnt, i øvrigt falder ind under traktatens artikel 17 og tilhører en særlig kategori, for hvilken afgiftssatsen altid har været høj.

Et andet spørgsmål må nævnes: artiklerne 12 og følgende indeholder bestemmelser om afskaffelse af afgifter med tilsvarende virkning som told inden udløbet af overgangsperioden. Såfremt en afgiftssats efter dette tidspunkt viser sig at være »exorbitant«, bør Kommissionen ved hjælp af direktiver eller beslutninger foranledige den pågældende medlemsstat til at nedsætte satsen, men man bevæger sig naturligvis her uden for betingelserne for anvendelsen af traktatens artikler 12 og følgende og de herfor gældende procedureregler.

Endnu engang, alt dette er temmelig teoretisk, ikke alene med hensyn til det foreliggende tilfælde men også generelt set. Den tyske regering anfører med rette, at prohibitive afgiftssatser indeholder en selvmodsigelse, idet de ingen indtægter giver, og at der følgelig ingen grund er til at frygte, at medlemsstaterne på dette område anvender utilbørlige afgiftssatser. Dette bevises af, at Kommissionen aldrig hidtil har haft anledning til at gribe ind. Endvidere forekommer det mig, at en sådan afgift, der skifter karakter, når dens sats ændres, gør en allerede vanskelig afgrænsning unødvendig indviklet. Uden at være blind for den betydning, der kan ligge i at fastslå, at statens beføjelse ikke er uden begrænsning, vil jed dog ikke foreslå Domstolen at besvare det stillede spørgsmål i den retning, som Kommissionens indlæg angiver.

III

25/67 — Firma Milch-, Fett- und Eierkontor mod Hauptzollamt Saarbrücken

Virksomheden Milch-, Fett- und Eierkontor lod den 22. marts 1967 et parti slagtet fjerkræ fra Holland fortolde ved toldstedet i Saarbrücken. Udover tolden opkrævede toldstedet ved denne lejlighed udligningsafgift for omsætningsafgiften med en sats på 4 %.

Importøren indbragte toldstedets beslutning for Finanzgericht i Saarland. Virksomheden gjorde gældende, at opkrævningen af en udligningsafgift på 4 % stred mod såvel traktatens artikel 95 som artikel 11, stk. 1 i Rådets forordning nr. 22 om en fælles markedsordning for fjerkrækød; mod den første af disse bestemmelser, fordi de tilsvarende indenlandske varer ikke ramtes af omsætningsafgiften efter de derom gældende tyske bestemmelser eller kun med en langt mindre sats, mod den anden, fordi artikel 11 i forordning nr. 22 forbyder afgifter med tilsvarende virkning som told ved import fra medlemsstater. For det tilfælde, at artikel 97 antages at være af betydning for sagen, anførte virksomheden endvidere, at denne artikel var en gennemførelsesbestemmelse til artikel 95, og at den burde anvendes i overensstemmelse med de principper, der opstilles i nævnte artikel 95; det var i øvrigt på ingen måde godtgjort, at den omtvistede afgiftssats på 4 % udgjorde en gennemsnitssats, og bevisbyrden for lovligheden af den anvendte gennemsnitssats påhvilede toldvæsenet. Såfremt der endelig ved den konkrete sammenligning af afgiftsbyrderne, som skal foretages, kan tages hensyn til de afgifter, der indirekte rammer lignende indenlandske varer, kan man i hvert fald ikke medregne omsætningsafgiften på produktionsmidler og tjenesteydelser.

I sin udførligt begrundede kendelse anfører Finanzgericht, at sagens udfald afhænger af den fortolkning, der bør gives traktatens artikler 95 og 97, navnlig af spørgsmålet, om den sidstnævnte bestemmelse giver de retsundergivne individuelle rettigheder, som de nationale domstole skal beskytte. Domstolen anmodes herefter om at besvare tolv spørgsmål, hvoraf nogle er inddelt i underspørgsmål, og andre er en gentagelse af de spørgsmål, vi har mødt i sag 28/67, hvorfor jeg med hensyn til disse kan begrænse mig til at uddybe eller supplere, hvad jeg allerede har sagt.

I stedet for at tage de enkelte spørgsmål hver for sig, har jeg samlet dem omkring visse væsentlige problemer i en opstilling, der ikke er helt ulogisk, for så vidt som den følges af såvel Forbundsrepublikkens regering som Kommissionen.

1. Den første gruppe af problemer angår gennemsnitssatserne.

— Hvad skal der forstås ved gennemsnitssats i artikel 97? Det er det første spørgsmål.

— Kan en almindelig afgiftssats, der er indført i 1951 og ikke siden ændret, være en gennemsnitssats i artikel 97's forstand? Det er det andet spørgsmål.

Det sjette spørgsmål, der stilles for det tilfælde, at artikel 97 hjemler individuelle rettigheder, angår endelig visse vanskeligheder, som opstår i forbindelse med de nævnte satser. Kan en gennemsnitssats være lovlig, når den samlede omsætningsafgiftsbyrde på indenlandske varer af samme karakter ikke er beregnet på grundlag af sikre statistiske oplysninger men kun er fremgået af en skønsmæssig ansættelse, når beregningerne er sket på grundlag af statistiske oplysninger, som imidlertid angår tiden før den 31. december 1961, og når man i en enkelt varegruppe har samlet indenlandske varer, som er forskellige med hensyn til produktion og distribution, eller som med hensyn til den samlede omsætningsafgiftsbyrde afviger indbyrdes med mere end 0,50 %, eller som ikke ligner indførte varer?

a) Hvad angår det første spørgsmål, vil jeg i almindelighed henvise til, hvad jeg har sagt i sag 28/67. Jeg vil imidlertid, foranlediget af indlægget fra sagsøgerens advokat under den mundtlige forhandling, tilføje, at begrebet gennemsnitssats skal bedømmes på grundlag af fællesskabsretten og artiklerne 95 og 97. Der kan altså ikke drages nogen slutning af betydning for nærværende sag af den fortolkning, som tyske domstole — herunder den højeste af dem — har givet begrebet gennemsnitssats og anvendelsen heraf samt den domstolsprøvelse, der kan være tale om i medfør af § 29 i den tyske lov om indkomstskatter.

b) Hvad angår spørgsmålet, om en almindelig afgiftssats, der er indført i 1951 og ikke siden ændret, kan være en gennemsnitssats i artikel 97's forstand, har Kommissionen under den mundtlige forhandling, efter først at have givet et benægtende svar på dette andet spørgsmål fra Finanzgericht, indtaget et noget smidigere standpunkt i de skriftlige indlæg. Med rette tror jeg. Man kan nemlig ikke fortolke artikel 97 således, at den indebærer ophævelse af alle de satser, der fandt anvendelse før dens ikrafttræden, og bemyndiger medlemsstaterne til at indføre gennemsnitssatser efter dette tidspunkt. De hidtidige bestemmelser vedrørende den kumulative flerledsafgift og den anvendelse, der blev gjort heraf, kunne opretholdes i det omfang, dette var foreneligt med traktatens bestemmelser. Det forekommer mig derfor ikke fuldstændig udelukket på forhånd, at en sats, der er fastsat i 1951, kan betragtes som en gennemsnitssats. Dette synes at være tilfældet i den foreliggende sag.

c) Tilbage står de forskellige tilfælde, der nævnes i det sjette spørgsmål, hvis besvarelse må blive nuanceret.

Hvad jeg har sagt i forbindelse med sag 28/67 indebærer, at man ved fastsættelsen af den samlede omsætningsafgiftsbyrde på lignende indenlandske varer ikke kan nøjes med en »skønsmæssig ansættelse«, men det er vist nok for meget at forlange, hvad Finanzgericht gør, at der skal foreligge »sikre statistiske oplysninger«; jeg vil blot sige, at der må foreligge saglige beregninger, som kan efterprøves.

Finanzgericht spørger også Domstolen, hvorledes spørgsmålet skal bedømmes, såfremt beregningerne er foretaget på grundlag af statistiske oplysninger, som imidlertid angår tiden før den 31. december 1961. Det er utvivlsomt ønskeligt, at beregningen af afgiftsbyrden på tilsvarende indenlandske varer sker på grundlag af statistiske oplysninger af nyere dato, men man kan ikke generelt fastsætte en referenceperiode. Det må blot kræves, at forholdene ikke afgørende har ændret sig i tiden efter den valgte periode.

Det vanskeligste spørgsmål angår definitionen af »grupper af varer« i artikel 97. Ifølge Forbundsrepublikkens regering tilkommer det i princippet lovgiveren at bestemme hvilke varekategorier, der bør medregnes ved fastsættelsen af gennemsnitssatserne, og, i mangel af en fællesskabsretlig begrænsning, bør der levnes lovgiveren et vidt spillerum.

Kommissionen mener med rette, at det ikke kan være meningen med artikel 97 på denne måde at give medlemsstaterne mulighed for at manipulere med gennemsnitssatserne. Som eksempel anfører Kommissionen jernminer som forudgående led i fremstillingen af en maskine; disse to varer er de yderste led i en produktionskæde, som beskattes på forskellig måde, og med rette forekommer det Kommissionen uantageligt, at disse skulle kunne indgå i samme gruppe af varer. På samme måde må man, på grund af manglende logisk grundlag, afvise sagsøgtes idé om at anerkende alle sådanne varer, som er optaget i den samme position i toldtariffen, som en gruppe af varer.

Det eneste kriterium, man kan foreslå — og det mangler nøjagtighed — er, at man til en og samme gruppe af varer kun kan henregne sammenlignelige varer, der er belagt med nogenlunde ensartede afgiftsbyrder. Det synes i hvert fald ikke muligt, i modsætning til hvad der forudsættes i spørgsmålet fra Finanzgericht, at fastlægge en skarp grænse på 0,5 % af den samlede afgiftsbyrde, udover hvilken varerne ikke kan indgå i den samme gruppe.

2. Den anden gruppe af spørgsmål, som jeg nu kommer til — det tredje, fjerde og femte — vedrører den retlige karakter af bestemmelsen i artikel 97, om hvilken Domstolen allerede er blevet spurgt i sag 28/67. Det særegne ved nærværende sag er, at Finanzgericht tager udgangspunkt i spørgsmålet, om nævnte artikel er et særtilfælde af bestemmelsen i artikel 95 eller en selvstændig regel.

Jeg tror med Kommissionen, at en sådan anskuelse af problemet er til ringe hjælp for løsningen af det eneste afgørende spørgsmål: er artikel 97 umiddelbart anvendelig eller ej?

Selv om denne sidstnævnte er en tillægsbestemmelse i forhold til hovedreglen i artikel 95, kan spørgsmålet om dens umiddelbare anvendelighed ikke bedømmes udelukkende i forhold til artikel 95. Den umiddelbare anvendelighed af artikel 95 kan være en nødvendig betingelse for at tillægge artikel 97 samme egenskab, men den er ikke tilstrække-

lig. Problemet kan kun løses på grundlag af de principper, som er fastlagt i Domstolens praksis. Herom har jeg givet tilstrækkelige forklaringer i forbindelse med sag 28/67 til, at jeg kan indskrænke mig til at sige, at spørgsmålet forekommer mig at burde besvares benægtende.

3. Den tredje gruppe af problemer — det ottende, niende og tiende spørgsmål — angår fortolkningen af begrebet »indirekte« afgifter i artikel 95, hvilket begreb kan tages i betragtning ved fastsættelsen af den tilladelige udligningsafgift.

Jeg har i den første sag angivet ratio legis for denne bestemmelse i artikel 95, og herefter bør man anlægge den videst mulige forståelse af udtrykket »indirekte«. Generelt deler Finanzgericht denne opfattelse, men anmoder dog Domstolen om en række tydeliggørelser: dem, som er omtalt i spørgsmålene otte og ni, mener jeg allerede at have besvaret i sag 28/67.

Spørgsmål ti er nyt. Som det vil erindres, vedrører den omtvistede afgift indførslen af slagtet fjerkræ. Finanzgericht spørger, om man skal tage hensyn til den omsætningsafgift, der rammer basisprodukternes før-produkter (f. eks. rugeæg i forhold til fjerkræ, frø i forhold til planter), og om det samme gælder den afgift, der rammer de til basisprodukternes fremstilling anvendte produktionsmidler (f. eks. rugemaskinerne for fjerkræ eller rugehønsene). På grundlag af en afgrænsning, der forekommer mig fornuftig, når Kommissionen til den opfattelse, at spørgsmålet bør besvares bekræftende, fordi det drejer sig om forskellige led i den produktion, der går forud for fjerkræavlen. Man kan altså i princippet tage hensyn til den forudgående afgift, som rammer rugehøns eller kunstige kyllingemødre men det er klart, at afgifterne på disse før-produkter er af ringe betydning for afgiftsbyrden som helhed.

4. Som ellevte og tolvte punkt spørger Finanzgericht, om udligningsafgiften for omsætningsafgiften helt eller delvist skal betragtes som en afgift med tilsvarende virkning som told i betydningen af artikel 11 i forordning nr. 22/62 — Finanzgericht besvarer i øvrigt selv dette spørgsmål benægtende — og om nævnte artikel i givet fald hjemler umiddelbare individuelle rettigheder, som de nationale domstole skal beskytte.

Den pågældende artikel bestemmer, at det i samhandelen er uforeneligt med det fælles marked såvel ved indførsel som ved udførsel:

— at opkræve nogen form for told eller afgift med tilsvarende virkning,
— at anvende nogen form for kvantitativ restriktion eller foranstaltning med tilsvarende virkning.

Det må bemærkes, at forordningen gentager traktatens udtryk; der er derfor al mulig grund til at antage, at i modsætning til hvad sagsøgeren i hovedsagen hævder, at dette begreb skal fortolkes på samme måde her som i traktaten.

Når dette er sagt, må den i Tyskland opkrævede afgift til udligning af omsætningsafgiften i almindelighed betragtes som en intern afgift, idet den har til formål at udligne den afgift, der som omsætningsafgift rammer de indenlandske varer, og ikke som en afgift med tilsvarende virkning som told.

Dette gælder også, hvis den pågældende afgift overstiger belastningen af de tilsvarende indenlandske varer, for den overskydende del af afgiften, idet udligningsafgiften er en retlig enhed, som det fremgår af Domstolens dom 57/65.

Hvad angår spørgsmålet, om private for de nationale domstole kan påberåbe sig en overtrædelse af artikel 11 i forordning nr. 22, må dette besvares bekræftende.

5. Endelig det sidste spørgsmål stillet af Finanzgericht: hvem påhviler bevisbyrden, når sagen angår spørgsmålet, om en afgiftssats er en gennemsnitssats i henhold til traktatens artikel 97?

Forbundsrepublikkens regering har lige som Kommissionen givet udtryk for en forståelig tvivl om, hvorvidt dette spørgsmål kan antages til realitetsbehandling. Det kan nemlig diskuteres, om man fortsat her befinder sig inden for området for fortolkningen af fællesskabsretten, eller om det ikke snarere drejer sig om et spørgsmål, der henhører under den nationale lovgivning på hjemstedet for den ret, der har spørgsmålet om den egentlige karakter af den anvendte sats til påkendelse. Personligt hælder jeg til denne sidste opfattelse.

Hvis spørgsmålet imidlertid betragtes som egnet til at antages til realitetsbehandling, vil jeg som Finanzgericht sige, at det i det mindste påhviler skattemyndighederne at forklare, på hvilket grundlag og efter hvilken metode den omtvistede gennemsnitssats er fastsat. Men det må indrømmes, at denne løsning kun kan støttes på meget generelle billighedsbetragtninger: pålægger man ikke forvaltningen at fremkomme med en sådan redegørelse, vil man praktisk taget gøre ethvert søgsmål fra importører illusorisk.

IV

27/67 — Firma Fink-Frucht mod Hauptzollamt München

I dette tilfælde er det indførslen til Tyskland af frisk sød peber (eller peberfrugter) fra Italien, der har givet anledning til, at sagsøgeren i hovedsagen, firmaet Fink-Frucht, er blevet afkrævet udligningsafgift for omsætningsafgiften.

Importøren indbragte sagen for Finanzgericht i München under påberåbelse af en overtrædelse af traktatens artikel 95. Importøren gjorde gældende, at den opkrævede udligningsafgift var diskriminerende i sammenligning med den direkte eller indirekte omsætningsafgift på tilsvarende eller konkurrerende indenlandske produkter. Toldvæsenet gjorde heroverfor gældende, at ingen af traktatens artikler 95 og 97 var anvendelige, idet der ikke i Tyskland fandtes nogen produktion af frisk, sød peber, og at disse varer heller ikke kunne erstattes af andre indenlandske produkter.

Det er under disse omstændigheder, at Finanzgericht har forelagt Domstolen fem spørgsmål vedrørende forståelsen og rækkevidden af artikel 95.

1. Der spørges først, om artikel 95, stk. 1 indskrænker sig til at opstille et forbud mod diskrimination mellem medlemsstater, eller om den skal forstås således, at opkrævningen af en udligningsafgift for omsætningsafgiften kun er tilladelig i de tilfælde, hvor der findes tilsvarende indenlandske varer, og hvor disse direkte eller indirekte er ramt af omsætningsafgiften, og altså således, at afgiften på grund af mangel af en sådan udlignende funktion er forbudt, når der på det pågældende lands territorium hverken findes tilsvarende produkter eller produkter, der konkurrerer med de indførte varer. Domstolen spørges endvidere, om udligningsafgiften i givet fald skal betragtes som en foranstaltning med tilsvarende virkning som en kvantitativ restriktion, jf. traktatens artikel 30. Det vil bemærkes, at spørgsmålet som helhed, skønt det formelt kun angår artikel 95, stk. 1, i virkeligheden lige såvel vedrører stykke 2 og stykke 1.

Som anført i forbindelse med sag 31/67 må udgangspunktet være, at artikel 95 indeholder et forbud mod, at medlemsstaterne stiller varer indført fra andre medlemsstater ringere end lignende eller konkurrerende indenlandske varer; men hvis der i det pågældende land hverken findes lignende eller konkurrerende varer, er artikel 95 ikke anvendelig. Da staternes suverænitet i skatte- og afgiftsspørgsmål, med forbehold af de begrænsninger der følger af traktatens bestemmelser, består uændret, er medlemsstaterne, når betingelserne for anvendelse af artikel 95 ikke er til stede, fortsat berettiget til at opkræve indirekte afgifter af varer, der ikke fremstilles i landet. Heraf følger ikke nødvendigvis, at medlemsstaterne ikke er undergivet begrænsninger i medfør af EØF-traktaten. Endelig — hermed besvares spørgsmålets sidste del — hvis enhver forhøjelse af prisen på de indførte varer kan medføre et fald i indførslerne, kan denne forhøjelse, når det er opkrævningen af en afgift, som er årsag hertil, rammes af de særlige bestemmelser i artiklerne 12 og 95. Disse bestemmelser er tilstrækkelige i sig selv, uden at der er grund til at anvende artikel 30, som særlig angår foranstaltninger med tilsvarende virkning som kvantitative restriktioner.

2. Det andet spørgsmål angår begrebet »lignende varer« i traktatens artikel 95, stk. 1 samt afgrænsningen mellem disse og varer, der er omfattet af stykke 2.

Artikel 95, stk. 1 er anvendelig, når »lignende indenlandske varer« kan modstilles varer, der indføres fra andre medlemsstater, artikel 95, stk. 2 når medlemsstaterne pålægger varer fra andre medlemsstater interne afgifter, som »indirekte vil kunne beskytte andre produkter«. Det drejer sig således om tilfælde, hvor der ikke i landet findes »lig-

nende varer« men kun varer, som konkurrerer med den indførte vare. Efter sit indhold og sin plads fremstår artikel 95, stk. 2 således som en supplerende bestemmelse i forhold til artikel 95, stk. 1.

Det er imidlertid vanskeligt, hvad de forskellige indlæg viser, at foretage den af Finanzgericht efterlyste nøjagtige definition af »lignende« varer og at afgrænse disse fra de varer, der omfattes af stykke 2, men dette er af mindre betydning, hvis man antager, hvad jeg senere vil foreslå, at retsstillingen er identisk for de varer, der omfattes af nævnte to stykker.

Ifølge sagsøgeren i hovedsagen bør man, uden at kræve fuldstændig lighed, anse alle sådanne varer for lignende, som står i et snævert substitutionsforhold til hinanden, dvs. varer, som i betragtning af deres egenskaber og brugsværdi i den almindelige opfattelse betragtes som indbyrdes ombyttelige. Ifølge Forbundsrepublikkens regering bør man ved lignende varer forstå identiske varer eller varer af samme art. Hvad Kommissionen angår, gør denne gældende, at »lignende« ikke er det samme som »identiske« men er mere omfattende end dette sidste udtryk.

Der er, som man vil se, tale om et begreb, der er vanskeligt at indkredse. Alle er imidlertid enige om at anerkende, at det ved bedømmelsen af, om varer er lignende, hovedsageligt, da formålet med den omtvistede bestemmelse er af økonomisk art, er afgørende, om varerne efter deres natur og særlige egenskaber frembyder identiske anvendelsesmuligheder, om de tilfredsstiller det samme behov, eller om de er egnede til at imødekomme den samme smag. Dog må det bemærkes, at de fleste varer frembyder flere anvendelsesmuligheder, som de i større eller mindre omfang kan have tilfælles med andre varer.

Hvad angår stykke 2, supplerer denne bestemmelse den forudgående; den omfatter det tilfælde, hvor en indført vare på en hvilken som helst måde konkurrerer med en indenlandsk, uden at det imidlertid drejer sig om lignende varer.

Det er imidlertid ikke muligt at opstille en klar sondring mellem de to bestemmelsers anvendelsesområde: lignende varer og varer, der uden at være lignende dog konkurrerer, adskiller sig kun ved graden og omfanget af den indbyrdes forskel.

De andre spørgsmål, Finanzgericht stiller, angår udelukkende stykke 2 i artikel 95.

3. Domstolen anmodes først om at fortolke det i nævnte stykke anvendte begreb »afgifter, som indirekte vil kunne beskytte andre produkter«. Omfatter dette enhver afgift, som har til følge, at indenlandske varer, der på mindste måde konkurrerer med indførte varer, opnår en vis beskyttelse, eller betegner det en afgift, der påvirker den indførte vares pris i en sådan grad, at de indenlandske forbrugere foretrækker de konkurrerende indenlandske varer? Jeg tror, at stykke 2 skal forstås vidt. I Domstolens dom 34/62 (Sml. 1954—64, s. 429; Recueil IX—1963, s. 269) blev det f. eks. antaget, at der bestod et konkurrenceforhold mellem på den ene side appelsiner og på den anden side æbler, pærer og ferskner, således at de første ikke kunne pålægges højere indirekte afgifter end de nævnte indenlandsk avlede frugter.

Så snart der består et konkurrenceforhold mellem varer, forbyder artikel 95, stk. 2 højere afgifter på indførte varer, der konkurrerer med de indenlandske. Enhver prisforhøjelse vanskeliggør nemlig afsætningen af den afgiftsbelagte vare til fordel for den ikke-afgiftsbelastede; denne virkning er utvivlsomt desto svagere, jo mindre prisforhøjelsen er, men der findes ingen undergrænse for konstateringen af, at en sådan prisforhøjelse, der kun berører enkelte af de varer, som kan tilfredsstille det samme behov, vil være uden virkning for afsætningen af disse varer.

4. Finanzgericht spørger ligeledes, om artikel 95, stk. 2 forbyder *enhver* afgift, eller om det pågældende forbud kun omfatter afgifter, der er *højere* end afgifterne på konkurrerende indenlandske varer.

Besvarelsen volder ingen tvivl, og spørgsmålet må løses som angivet i det sidste af de to alternativer, der nævnes af Finanzgericht.

Det eneste formål med artikel 95 er at forhindre, at indførte varer konkurrencemæssigt stilles ringere; en indirekte beskyttelse følger imidlertid ikke af en mindre men udelukkende af en højere afgift end den, der rammer indenlandske varer. Endelig ses det ikke,

hvorfor traktaten skulle give varer, der kun er sammenlignelige, en bedre stilling end varer, der er »lignende«.

5. Endelig spørger Finanzgericht, om artikel 95, stk. 2 har umiddelbar virkning og giver de retsundergivne individuelle rettigheder, som de nationale domstole skal beskytte.

På grundlag af Domstolens praksis mener jeg, at dette spørgsmål må besvares bekræftende.

Denne bestemmelse levner nemlig ikke plads for en eventuel skønsbeføjelse for medlemsstaterne. De vanskeligheder, som dens gennemførelse kan forvolde, er af rent juridisk karakter og beror hovedsagelig på de anvendte begreber, som — vi ser det her — kan nødvendiggøre en fortolkning fra de kompetente retsinstansers side. Da det i øvrigt er vanskeligt nøjagtigt at drage grænsen mellem stykke 1 og stykke 2 i artikel 95, ses det ikke, hvorfor den første af disse bestemmelser skulle have umiddelbar virkning, uden at dette er tilfældet med den anden.

V

13/67 — Firma Becher mod Hauptzollamt München

Den anmodning om en præjudiciel afgørelse, som Finanzgericht i München har indgivet til Domstolen under nr. 13/67, vil jeg ikke opholde mig længe ved, idet de spørgsmål, som retten stiller, i det store og hele allerede er berørt i nogle af de sager, som vi lige har gennemgået.

Firmaet Becher lod den 7. december 1962 fortolde to partier majs fra Italien, i hvilken anledning det blev afkrævet udligningsafgift med en sats på 1,5 %. Firmaet påklagede denne afgørelse administrativt og indbragte herefter sagen for Finanzgericht under påberåbelse af, at de bestemmelser i den tyske skattelovgivning, der var anvendt på firmaet, stred mod traktatens artikel 95. Omsætningen af indenlandsk majs i Tyskland er nemlig fritaget for Umsatzsteuer og rammes således ikke af nogen afgift, der direkte pålægges indenlandske varer; der skulle heller ikke være tale om indirekte afgifter, idet denne kategori ikke kan omfatte afgifter, der rammer hjælpeprodukter. Firmaet bestred endvidere, at satsen på 1,50 % var en virkelig gennemsnitssats i artikel 97's forstand.

Det er under disse omstændigheder, at Finanzgericht i München har forelagt Domstolen tre spørgsmål.

1. Det første går ud på, om artikel 97 er umiddelbart anvendelig.

Af de grunde, jeg har redegjort for i forbindelse med sag 28/67, forekommer spørgsmålet mig at burde besvares benægtende.

2. Det andet vedrører fortolkningen af udtrykket »gennemsnitssats«.

Bør i tilfælde af en kumulativ flerledsafgift udligningsafgiftens satser *som hovedregel* anses for gennemsnitssatser i artikel 97's betydning? Dette er den tyske regerings længe fastholdte standpunkt, som siden 1966 har fundet udtryk i § 7 i loven om omsætningsafgift, og hvorom jeg i forbindelse med sag 28/67 har sagt, at det bør tages med alt muligt forbehold. Skal man tværtimod i hvert enkelt tilfælde undersøge, om afgiftssatsen er højere eller lavere end gennemsnittet af den afgift, der som omsætningsafgift direkte eller indirekte rammer lignende indenlandske varer, f. eks. når nævnte sats kun svarer til den afgift, der opkræves i et enkelt led af de pågældende varers omsætning? Kan man endelig tale om en gennemsnitssats, når den samme afgiftssats anvendes på tilsvarende varer på forskellige trin af fremstillingen, f. eks. på den ene side på korn og på den anden side på de bagerivarer, der fremstilles af dette korn?

Finanzgericht bemærker, at den sats på 1,5 %, der er anvendt i det foreliggende tilfælde, svarer til omsætningsafgiften for indenlandsk korn. Da sidstnævnte afgift kun rammer et fåtal af de forretninger, der indgås vedrørende sådant korn, er den virkelige afgiftsbelastning meget mindre end 1,5 %. For at kunne betragte udligningsafgiftens sats som en gennemsnitssats i henhold til artikel 97 må man ikke alene tage hensyn til den indirekte afgift men henføre kornet til samme varegruppe som de bagerivarer, der er underlagt nævnte sats. Men kan en gruppe af varer omfatte både råstoffer, hvoraf de fleste er fritaget for afgift, og varer, til hvis fremstilling råstofferne indgår, og som har en længere produktionskæde og en højere forudgående afgiftsbelastning?

Jeg har sagt, at der ved fastlæggelsen af udligningsafgiften kun kan ske henførelse af varer til samme »gruppe«, når de lignende indenlandske varer er pålagt afgifter i et stort set ensartet omfang, såfremt man vil forhindre manipulationer til omgåelse af artiklerne 95 og 97. Umiddelbart forekommer det overraskende, at man således i en gruppe kan samle varer fra forskellige led i fremstillingsprocessen, men dette er ikke ulovligt, hvis nævnte varer er pålagt stort set samme afgift. Spørgsmålet er for konkret til, at man kan give det et generelt og ubetinget svar.

3. Endelig spørger Finanzgericht Domstolen, om begrebet indirekte afgift omfatter den omsætningsafgift og eventuelt den transportafgift, der rammer hjælpeprodukterne, emballagen, drifts- eller produktionsmidlerne, som benyttes ved fremstillingen, og leveringen af varerne samt den transport, som udføres af tredjemænd. Spørgsmålet må besvares bekræftende.

VI

7/67 — Wöhrmann mod Hauptzollamt Bad Reichenhall

20/67 — Tivoli mod Hauptzollamt Würzburg

De to sager, hvori jeg endnu mangler at fremsætte mit forslag til afgørelser, og som begge er genstand for en anmodning om præjudiciel afgørelse fra Finanzgericht i München, afviger fra de forudgående ved at angå indførslen til Tyskland af varer ikke fra medlemsstater, men fra tredjelande. De vedrører begge fortolkningen af forordninger angående to markedsordninger inden for landbrugssektoren, og de spørgsmål, der stilles, er beslægtede; undersøgelsen af dem kan ikke adskilles.

1. Virksomheden Wöhrmann indførte i Tyskland i 1956 usødet sødsmælkspulver fra Østrig. Udover den i forordning 13/64 af 5. februar 1964 omhandlede importafgift opkrævede toldvæsenet 3 % af værdien som udligningsafgift for omsætningsafgiften. Firmaet anlagde sag ved Finanzgericht i München under påberåbelse af, at mælk og mejeriprodukter ikke i Tyskland var omfattet af omsætningsafgiften, hvorfor den pågældende udligningsafgift ikke var en »intern afgift«, jf. traktatens artikel 95, men en afgift med tilsvarende virkning som told. Artikel 12, stk. 2 i forordning nr. 13/64 forbyder imidlertid, hvad angår indførsel fra tredjelande, enhver told eller afgift med tilsvarende virkning.

Det er under disse omstændigheder, at Finanzgericht har forelagt Domstolen 4 sammenkædede spørgsmål, der er som følger. Der spørges først, om en afgifts karakter af afgift med tilsvarende virkning som told i betydningen af forordningens artikel 12 beror på afgiftens beskyttende formål i almindelighed eller på dens konkrete beskyttende virkning for en given vare. For det tilfælde, at det andet af de to alternativer besvares bekræftende, vil retten gerne vide, om en udligningsafgift skal betragtes som en afgift med tilsvarende virkning som told, når den lignende indenlandske vare ikke direkte er pålagt omsætningsafgiften, eller — såfremt dette spørgsmål besvares benægtende — om der er tale om en afgift med tilsvarende virkning som told, for så vidt udligningsafgiften er større end den omsætningsafgift, der opkræves på lignende indenlandske varer. Dette er de to første spørgsmål, som jeg vil behandle indledningsvis.

Traktaten sondrer, som vi ved, mellem told og afgifter med tilsvarende virkning på den ene side og interne afgifter på den anden side og indeholder forskellige bestemmelser herom. Hvad angår forordning nr. 13/64, som Domstolen anmodes om at fortolke, bestemmes det heri, at opkrævningen af enhver told eller afgift med tilsvarende virkning, hvad angår indførsler fra tredjelande, er uforenelig med den importafgift, forordningen indfører. Derimod indeholder forordningen ingen tilsvarende bestemmelse for interne afgifter, med hensyn til hvilke medlemsstaterne forbliver frit stillet. Beviset herfor er, at importafgiften efter artikel 2 i den samme forordning svarer til den importerende medlemsstats tærskelpris med fradrag af visse beløb, herunder »et beløb svarende til virkningen af de interne afgifter, som opkræves ved indførsel«, hvilket blev fastsat i forordning nr. 158/64, som senere, efter at satsen for Ausgleichssteuer for mejeriprodukter var blevet nedsat fra 4 til 3 % ved den 16. lov af 26. marts 1965, blev ændret under hensyn til de nye tyske bestemmelser. Ganske vist har sagsøg-

tes befuldmægtigede kritiseret denne bestemmelse, som forekommer ham uforenelig med traktatens og markedsordningernes ånd, men dens gyldighed er ikke genstand for nærværende sag. Det afgørende er ligheden mellem traktatens og forordningens juridiske begreber: forordningen anvender disse i den samme betydning som traktaten, og i virkeligheden kommer afgrænsningen mellem traktatens artikler 12 og 95 til syne i forordningen.

Domstolen har allerede i sin praksis behandlet dette spørgsmål. Af dommene 2 og 3/62 (Sml. 1954—64, s. 339) og 57/65 (Sml. 1965—68, s. 199; Rec. XII—1966, s. 293) fremgår det, at en afgift, der har til formål at udligne de afgifter, der påhviler lignende indenlandske varer, er en »intern afgift«. Det er således det almindelige formål, der tages hensyn til. Imidlertid er formålet med udligningsafgiften for omsætningsafgiften at sikre en skattemæssig udligning mellem indførte og indenlandske varer. Hvis afgiften mister sin funktion og berettigelse i et særligt tilfælde, hvor den lignende indenlandske vare er fritaget for enhver afgift, kan man spørge, om afgiftens retlige natur herved er ændret. Tilfældet er imidlertid helt teoretisk, idet varen, selv om den er fritaget for omsætningsafgift, fortsat er pålagt en indirekte byrde, som der skal tages hensyn til.

Men — og her kommer vi til det andet spørgsmål — hvis udligningsafgiften i et særligt tilfælde er højere end den afgift, der rammer den lignende indenlandske vare, følger det ikke heraf, at den del af udligningsafgiften, der overstiger denne beskatning, er en afgift med tilsvarende virkning som told. Afgiften forbliver nødvendigvis en enhed, således som det fremgår af Domstolens dom 57/65, hvis løsning fortsat er gældende, selv om artikel 95 ikke er anvendelig her.

Finanzgericht spørger dernæst, om man i tilfældet med en kumulativ flerledsafgift også kan sammenligne den opkrævede udligningsafgift med den omsætningsafgift, som forholdsmæssigt påhviler de hjælpe- og biprodukter, de produktionsmidler, de brændstoffer og den energi, der indgår i fremstillingen af de lignende indenlandske varer. Hvad jeg har sagt i de forudgående sager fører os til at svare bekræftende.

Det sidste spørgsmål, som Finanzgericht stiller, går ud på, om artikel 12, stk. 2 i forordning nr. 13/64 har umiddelbar virkning, for så vidt angår den del af udligningsafgiften, der har tilsvarende virkning som told, og om den skaber individuelle rettigheder for private. Dette spørgsmål, der subsidiært er stillet for det tilfælde, at afgiften anses for at kunne opdeles i flere bestanddele, har følgelig ikke længere noget grundlag. Det skal tilføjes, at den omspurgte bestemmelse svarer til bestemmelsen i traktatens artikel 12, om hvilken Domstolen i dommen 26/62 har antaget, at den har umiddelbar virkning og medfører individuelle rettigheder for private. Den samme løsning må følgelig nødvendigvis antages for artikel 12, stk. 2 i forordning nr. 13/64.

2. Jeg afslutter med sagen 20/67 — Tivoli — der ligeledes hidrører fra en forelæggelseskendelse fra Finanzgericht i München.

Virksomheden indførte i 1966 flere partier hvede fra De forenede Stater og blev i den anledning opkrævet en udligningsafgift for omsætningsafgiften med en sats på 1,5 %. For Finanzgericht gjorde virksomheden gældende, at der ikke i Tyskland fandtes nogen tilsvarende indenlandsk vare som den af virksomheden indførte, og at den omtvistede afgift, der udgjorde en afgift med tilsvarende virkning som told, var i strid med artikel 20, stk. 1 i forordning nr. 19 om den fælles markedsordning for korn.

Finanzgericht har ved kendelse af 17. maj 1967 forelagt Domstolen sagen med anmodning om, at Domstolen udtaler, hvorvidt den udligningsafgift for omsætningsafgiften, der opkræves på en indført vare, er en afgift med tilsvarende virkning som told i forordning nr. 19's forstand, når tilsvarende varer eller substitutionsvarer i betydningen af traktatens artikel 95, stk. 1 og 2 ikke produceres internt.

Det må én gang for alle bemærkes, at parterne for Finanzgericht var enige om, at hård hvede, der ikke produceres i Forbundsrepublikken Tyskland, hverken svarer til eller kan erstattes af den bløde hvede, der produceres i nævnte land. Kommissionen har over for denne opfattelse, der udelukker muligheden for at anvende artikel 95, stk. 2 på forholdet mellem de to varer, givet udtryk for

en tvivl, som jeg deler. De to hvedearter har nemlig væsentlige anvendelsesmuligheder fælles, navnlig hvad angår fremstillingen af dejvarer. Man må derfor hellere forbigå dette spørgsmål, hvis løsning ikke er nødvendig for den begærede fortolkning.

Den bestemmelse, der skal fortolkes, er artikel 20, stk. 1 i forordning nr. 19, hvorefter ordningen med importafgifter i forhold til tredjelande medfører afskaffelsen af enhver told eller afgift med tilsvarende virkning på indførsler fra tredjelande. Det er ikke bestridt, at begrebet afgift med tilsvarende virkning som told i mangel af en særlig definition, her anvendes i samme betydning som i traktaten.

Jeg har i forbindelse med sag 7/67 sagt, at afgrænsningen mellem afgifter med tilsvarende virkning som told og interne afgifter kun kan ske på grundlag af de pågældende afgifters almindelige formål. Udligningsafgiften skulle herefter henføres til de interne afgifter. Dette princip er fortsat gyldigt, selv om afgiften opkræves ved indførsel af en vare, for hvilken der i landet hverken findes tilsvarende eller konkurrerende produkter, idet afgiften hverken har eller kan få den beskyttende karakter, som er kernen i begrebet afgifter med tilsvarende virkning. Det må i denne forbindelse erindres, at traktatens artikel 17 tillader medlemsstaterne at anvende interne afgifter i stedet for finanstolden, der kendetegnes ved, at deres formål er at give staten indtægter, og at de i almindelighed opkræves på varer, som ikke produceres på hjemmemarkedet. Ved at tillade denne ændring forudsætter artikel 17, at disse sidstnævnte afgifter ikke har samme virkning som told; men heraf må det ligeledes udledes, at artikel 95 ikke er til hinder for interne afgifter, når der ikke findes en indenlandsk produktion af lignende varer eller substitutionsvarer. Antages en sådan fortolkning ikke, vil traktatens artikel 17 praktisk taget være indholdsløs.

Jeg er følgelig af den opfattelse, at medlemsstaterne bevarer retten til at opkræve udligningsafgift selv i tilfælde, hvor der i den pågældende stat ikke findes lignende produkter eller substitutionsprodukter, uden at denne afgift får karakter af en afgift med tilsvarende virkning som told. Denne fortolkning gælder ligeledes inden for rammerne af forordning nr. 19 for tilfælde af indførsel fra tredjelande. Således forekommer Finanzgericht's eneste spørgsmål til Domstolen mig at måtte besvares benægtende.