en voorts :

Verstaat dat het Bundesfinanzhof omtrent de kosten van dit geding uitspraak zal hebben te doen.

Aldus gewezen en ondertekend te Luxemburg op drie april negentienhonderdachtenzestig.

Lecourt		Donner	Strauß
Trabucchi	Monaco	Mertens de Wilmars	Pescatore

Uitgesproken ter openbare terechtzitting gehouden te Luxemburg op drie april negentienhonderdachtenzestig.

De Griffier,
A. Van Houtte

De President,
R. Lecourt

Conclusie van de Advocaat-Generaal J. Gand van 25 januari 1968[1]

Mijnheer de President, mijne heren Rechters,

De zeven prejudiciële zaken waarin wij thans hebben te concluderen, zijn overeenkomstig artikel 177 van het Verdrag van Rome door vier Duitse gerechten — waaronder het Bundesfinanzhof — aanhangig gemaakt. Zij betreffen de uitlegging van de belastingvoorschriften van het Verdrag, met name de artikelen 95 en 97. Een vijftigtal vragen worden U voorgelegd; enige zijn in meerdere zaken gesteld en in andere gevallen vallen zij gedeeltelijk samen. Er is in de litigieuze artikelen vrijwel geen term te vinden, die men niet naar zin en strekking wenst te zien uitgelegd : wat is bij voorbeeld een niet-rechtstreeks geheven belasting, een gelijksoortig produkt, een „vervangend" produkt? Wat moet onder „gemiddeld percentage" worden verstaan? Verleent artikel 95 aan de justitiabelen rechten die door de nationale rechter moeten worden gewaarborgd? En geldt dit ook voor artikel 97 ? Zo wordt het gehele omzetbelastingstelsel aan het Verdrag getoetst, vooral ook het cumulatieve cascadesysteem zoals dat vóór januari jongstleden in de Bondsrepubliek Duitsland bestond en zoals het tot

1 — Vertaald uit het Frans.

1 januari 1970 in vier andere Lid-Staten kan blijven bestaan. Ik meen hiermede voldoende te hebben gezegd om U een indruk te geven van de omvang en de complexe aard der problemen, welke U zult hebben op te lossen, problemen welke ook reeds tijdens de mondelinge behandeling werden belicht.

Men zou kunnen overwegen de door de verschillende rechterlijke instanties gestelde vragen te rangschikken naar de voorschriften (der artikelen 95 en 97) waarop ze betrekking hebben en de vragen vervolgens in die logische volgorde behandelen. Wij zullen ons echter om der wille van eenvoud en duidelijkheid strikt houden aan de volgorde, waarin Uw Hof de zaken deed bepleiten. Wij zullen daarom beginnen met bespreking van de zaak 28-67, welke door het Bundesfinanzhof, hoogste Duitse rechter in financiële en fiscale zaken, naar U werd verwezen en waarin de belangrijkste principiële vragen aan de orde worden gesteld.

I

Zaak 28-67 — Molkerei-Zentrale tegen Hauptzollamt Paderborn

De feiten welke aan dit prejudicieel verzoek ten grondslag liggen zijn de navolgende : van een onderneming, welke op 15 juni 1962 in Duitsland uit België afkomstige volle melk in poedervorm invoert, wordt behalve betaling van douanerechten een compenserende omzetheffing (Umsatzausgleichsteuer) van 4 % verlangd. Voor het Finanzgericht betoogt zij vruchteloos, dat deze heffing met artikel 95 van het Verdrag in strijd is, aangezien in de Duitse wet op de omzetbelasting in Duitsland vervaardigde melkpoeder van deze belasting is vrijgesteld en ook ter zake van de levering van melk (als grondstof beschouwd) geen belasting mag worden geheven. Zij heeft deze argumenten voor het Bundesfinanzhof wederom voorgedragen. Haar uitgangspunt is, dat artikel 95 van het Verdrag rechtstreeks bindend is en aan de justitiabelen rechten verleent, welke door de nationale rechter moeten worden gewaarborgd — waarmede zij in de lijn blijft van Uw arrest 57-65, Lütticke tegen Hauptzollamt te Saarlouis, Jurisprudentie, Deel XII, blz. 345 —.

Zijn ernstige twijfel op dit zeer aangelegen punt heeft het Bundesfinanzhof zeer duidelijk en volledig in de renvooibeschikking uiteengezet; resumerend kan zijn standpunt als volgt worden weergegeven : dat het gemeenschapsrecht voorrang heeft ten opzichte van het nationale recht wordt op zichzelf niet betwist, maar Uw jurisprudentie — vooral het arrest-Lütticke — is in Duitsland aldus verstaan, dat wanneer een verdragsbepaling houdende oplegging van een verplichting aan een Lid-Staat rechtstreeks bindend verklaard is, de belanghebbende particulier zich over deze verdragsschending ook bij de nationale rechter moet kunnen beklagen, het zijn evenwel de instellingen der Gemeenschap — met name de Commissie — die de Staten langs de weg van artikel 169 tot nakoming van hun

verplichtingen hebben te noodzaken. Zou men aan particulieren bij schending van het Verdrag een direct beroepsrecht toekennen — en niet slechts de bevoegdheid om de Lid-Staat te verzoeken door „geëigende middelen" aan een met het recht strijdige toestand een einde te maken — dan zouden hun in zoverre uitgebreider bevoegdheden toekomen dan aan de gemeenschapsinstellingen. Voor wat artikel 95 betreft, ware zulks wellicht ook moeilijk te rijmen met de positie, welke de rechterlijke macht in het kader van de Duitse Grondwet inneemt; het kan immers de taak van de rechter niet zijn om door duizenden afzonderlijke beslissingen te voorzien in de leemte, ontstaan doordat het bevoegd gezag naliet de nodige belastingvoorschriften in het leven te roepen. Voorts kan sprake zijn van talloze feitelijke kwesties, welke tot divergerende — en door de hoogste rechterlijke instanties niet te harmoniseren — rechtsbeslissingen kunnen leiden. Zelfs zou de nationale rechter tot uitspraak kunnen komen, welke indruisen tegen door Uw Hof in het kader van de artikelen 169 en 170 van het Verdrag gegeven beslissingen. En ten slotte ontveinze men zich niet, dat Uw rechtspraak aanleiding gaf tot talloze beroepen bij de Finanzgerichte, hetgeen in de Bondsrepubliek voor wat de compenserende omzetheffing betreft een jammerlijke toestand van rechtsonzekerheid heeft doen ontstaan.

1. Het Bundesfinanzhof vraagt Uw Hof in de eerste plaats of het zijn uitlegging van artikel 95, lid 1, van het Verdrag handhaaft, en voorts, of particulieren aan dit artikel het recht kunnen ontlenen om, ook al luidt de wet nog anders, in gedingen voor de nationale rechter te verlangen behandeld te worden alsof de Lid-Staat de ingevolge genoemd artikel op hem rustende legislatieve verplichtingen is nagekomen — zulks hoewel ingevolge de bepalingen van artikelen 169 en 170 de Commissie c.q. de andere Lid-Staten slechts nakoming van het Verdrag door de betrokken Lid-Staat kunnen verlangen — en of mitsdien door artikel 95, lid 3, de souvereiniteit der Lid-Staten ook op het gebied der binnenlandse belastingen wordt doorbroken.

Het is de eerste keer, dat men U met zoveel woorden uitnodigt Uw eerdere interperatie van een communautair rechtsvoorschrift opnieuw te bezien. Voor zoveel sommige rechterlijke instanties Uw Hof al eens vragen hebben gesteld betreffende de zin van bepalingen waaromtrent het zich reeds had uitgesproken, zijn zodanige verzoeken gedaan hetzij voordat Uw prejudiciële beslissing werd genomen hetzij voordat deze in het Publikatieblad van de Europese Gemeenschappen verscheen (Da Costa en Schaake N.V., zaken 28 tot 30-62, Jurisprudentie, Deel IX, blz. 61; Hessische Knappschaft, zaak 44-65, Jurisprudentie, Deel XI, blz. 1147). Ingevolge Uw rechtspraak mag de nationale rechter U evenwel een bepaalde uitleggingsvraag opnieuw voorleggen en het is niet slechts normaal, doch ook wenselijk dat hoge rechterlijke instanties in de Lid-Staten van deze bevoegdheid gebruik maken zodra Uw uitlegging feitelijk of rechtens tot discussie aanleiding lijkt te geven.

Ik zou echter menen, dat Uw Hof in casu op zijn eerder ingenomen standpunt niet behoeft terug te komen.

Het voornaamste bezwaar van het Bundesfinanzhof betreft in feite niet artikel 95 van het Verdrag noch ook de overwegingen, welke U ertoe leidden het artikel rechtstreeks bindend te verklaren. Het is van meer algemene strekking en houdt in hoofdzaak verband met het feit, dat hier volgens Uw Hof van tweëerlei rechtsbescherming sprake zou zijn, namelijk doordien niet alleen de Commissie en de Lid-Staten een actie voor het Hof van Justitie aanhangig kunnen maken, doch daarnevens door particulieren de nationale rechter kan worden geadieerd. Beiden bewandelen in zoverre verschillende wegen, dat ingevolge een met succes voor het Hof van Justitie ingestelde vordering de nalatige Lid-Staat de maatregelen zal moeten treffen waartoe de uitvoering van Uw arrest aanleiding geeft, terwijl daarentegen de nationale rechter die — op verzoek van een particulier en eventueel nadat Uw Hof de desbetreffende bepalingen van het gemeenschapsrecht heeft geïnterpreteerd — constateert dat het nationale recht zich niet met die bepalingen verdraagt, het gemeenschapsrecht rechtstreeks op het concrete door hem te berechten geval toepast. Beide mogelijkheden vullen elkander derhalve aan en zijn ook gelijkelijk nuttig; immers, men bedenke wel, dat in de praktijk allerlei materiële en juridische moeilijkheden het aanhangig maken of volgen van de in artikel 169 omschreven procedure kunnen vertragen of belemmeren. En zo wees het Bundesfinanzhof op de mogelijkheid, dat een particulier in een geding voor de nationale rechter een zelfde positie komt in te nemen als waarin hij zich zou hebben bevonden, wanneer het nationale recht reeds zou zijn aangepast; vloeit dit echter niet logisch voort uit het primaat van het gemeenschapsrecht, dat op zichzelf door het Bundesfinanzhof niet in twijfel wordt getrokken?

Toen Uw Hof indertijd zijn eerste uitspraken had te doen betreffende de rechtstreeks bindende bepalingen van het E.E.G.-Verdrag, werd ten aanzien van de artikelen 169 en 170 een soortgelijk bezwaar naar voren gebracht, te weten door de Nederlandse, Belgische en Duitse Regering in de zaak 26-62 (Jurisprudentie, Deel IX, blz. 1), en ik meen er goed aan te doen hier de bewoordingen in herinnering te brengen, waarin U het destijds hebt verworpen :

> „Overwegende ..... dat een beperking der waarborgen tegen schending van artikel 12 enkel tot de procedures der artikelen 196 en 170 elke onmiddellijke rechtsbescherming van de eigen aanspraken der ingezetenen zou uitsluiten; dat een beroep op deze artikelen, wanneer het plaats heeft na de tenuitvoerlegging van nationale beslissingen gedaan in strijd met de voorschriften van het Verdrag, wellicht de gewenste uitwerking zou missen; dat de waakzaamheid der belanghebbenden op de verzekering van hun rechten een doelmatige controle verschaft, die zich paart aan het toezicht dat de artikelen 169 en 170 aan de Commissie en de Lid-Staten opdragen."

Het komt mij voor, dat er voor Uw Hof rechtens geen aanleiding bestaat om dit in de afgelopen vijf jaar steeds ingenomen standpunt te wijzigen.

Wij ontkennen geenszins, dat het Bundesfinanzhof reden heeft tot bezorgdheid wegens de rechtsonzekerheid, welke als gevolg van de zeer vele bij de ten deze bevoegde Duitse rechter aanhangig gemaakte beroepen dreigt te ontstaan — men bedenke dat dit verschijnsel zich nog in geen enkele andere Staat waar het cumulatieve cascadestelsel toepassing vindt

heeft voorgedaan. De Commissie heeft stellig geen ongelijk, wanneer zij de oorzaak hiervan zoekt in het feit, dat mogelijk enigszins overhaast bepaalde conclusies zijn getrokken uit de overwegingen van Uw arrest 57-65; men heeft gemeend, dat het zonder meer impliceert, dat ook artikel 97 — betreffende het cumulatieve cascadesysteem met een stelsel van gemiddelde percentages — als rechtstreeks bindend is te beschouwen, hetgeen weer tot voormelde toevloed van zaken heeft geleid. De vraag behoeft echter, naar men zal zien, nog steeds beantwoording; zij wordt U trouwens door het Bundesfinanzhof gesteld. Mij thans tot artikel 95 beperkende, geloof ik dat er voor Uw Hof geen aanleiding bestaat om dit artikel opnieuw — of in andere zin dan in Uw arrest 57-65 is geschied — uit te leggen.

2. In de tweede plaats wordt de vraag gesteld of artikel 97 rechtstreeks bindend is in die zin, dat ieder staatsburger het recht heeft om, door nietigverklaring van de belastingaanslag te verzoeken, de nationale rechter de wettelijke gemiddelde belastingpercentages aan de beginselen van artikel 95 te doen toetsen.

Het litigieuze artikel, betreffende Lid-Staten die het cumulatieve cascadesysteem toepassen, bestaat uit twee alinea's : ingevolge de eerste mogen deze Staten voor binnenlandse belastingen, welke zij op ingevoerde produkten heffen, gemiddelde percentages per produkt of groep van produkten vaststellen, zonder evenwel inbreuk te maken op de in artikel 95 genoemde beginselen; ingevolge de tweede richt de Commissie in gevallen, waarin de door een Lid-Staat vastgestelde gemiddelde percentages niet met die beginselen in overeenstemming zijn, tot die Staat passende richtlijnen of beschikkingen.

In Uw jurisprudentie hebt U geleidelijk de voorwaarden vastgesteld, waaraan een verdragsvoorschrift moet voldoen om als rechtstreeks bindend te worden beschouwd. In de zaak 57-65 heb ik getracht deze voorwaarden als volgt samen te vatten : Een aan een Lid-Staat opgelegde verplichting moet duidelijk omschreven zijn en haar verbindendheid dient niet van enig voorbehoud afhankelijk te zijn gesteld; nadere rechtshandelingen van gemeenschapsorganen moeten niet nodig zijn en aan de verantwoordelijke Staat mag voor wat de toepassing van het voorschrift betreft geen eigenlijk gezegde appreciatievrijheid zijn gelaten. Uiteraard is aan deze voorwaarden veel eerder voldaan wanneer het gaat om een verplichting tot niet-handelen — een verplichting zich van handelen te onthouden — (zaken 26-62 en 6-64), doch de mogelijkheid dat zij ook bij verbintenissen tot handelen kunnen zijn vervuld, dient niet a priori uitgesloten te worden geacht.

Bij analyse blijkt echter, dat in artikel 97 allereerst aan de Lid-Staten in het kader van de belasting volgens het commulatieve cascadesysteem een *bevoegdheid* wordt verleend, en dat is een belangrijk verschil. Het is in dit stelsel technisch niet mogelijk nauwkeurig vast te stellen, met welk bedrag de omzet der waren in eerdere stadia belast is geweest. Deze bedragen kunnen bij voorbeeld verschillen naar gelang de bij de fabricage van de produkten betrokken ondernemingen meer of minder zijn geïntegreerd; dit behoeft geen betoog. Er behoeft echter niet aanstonds een standpunt

te worden ingenomen nopens hetgeen als eerdere belasting is te beschouwen. Aan de Lid-Staten is de bevoegdheid toegekend gemiddelde percentages vast te stellen, welke per definitie van de werkelijk geheven belasting kunnen afwijken; ter bepaling van deze gemiddelde belasting passen de Staten voorts verschillende wijzen van berekening toe, hetgeen de Commissie aanleiding gaf op 30 juni jongstleden de Raad een ontwerp-richtlijn voor te leggen betreffende een uniforme methode ter berekening van gemiddelde percentages, ontwerp dat zowel tijdens de schriftelijke als bij de mondelinge behandeling in den brede werd besproken en waaruit ten duidelijkste blijkt met welke moeilijkheden vaststelling dezer gemiddelden gepaard gaat. De Staat beslist niet slechts of tot zodanige vaststelling zal worden overgegaan, doch ook of het gemiddelde op een produkt dan wel op een groep van produkten zal worden toegepast en welke produkten tot zodanige groep moeten worden gerekend. Bij de behandeling van andere prejudiciële beroepen zal Uw Hof hebben uit te maken, wat onder groepen van produkten is te verstaan en hoe ver de aan de betrokken Staat toekomende vrijheid van appreciatie zich uitstrekt; het is op het ogenblik voldoende te constateren, dát zij bestaat.

Ongetwijfeld is artikel 97 van beperkende strekking voor zoveel het verwijst naar de in artikel 95 genoemde *beginselen,* welke het bedrag der compenserende heffingen naar boven toe begrenzen, doch de door ons bedoelde appreciatievrijheid is hiermede niet van de baan. Verzoekster deed ten deze opmerken, dat naar nationaal recht ook een in de uitoefening van discretionaire bevoegdheden genomen beslissing aan rechterlijke controle is onderworpen en dat is, althans tot op zekere hoogte, wel juist, doch het komt ons voor, dat dit in het kader van het Verdrag weinig ter zake doet; het gaat hier immers niet om de macht van de administratie, doch om die van de wetgever.

Gezien deze vrijheid van appreciatie, waarvoor men een min of meer ruime marge kan inruimen, doch die men niet kan negeren, komt het ons voor dat artikel 97 niet als rechstreeks bindend mag worden beschouwd. Zonder daarvan een beslissend argument te willen maken kan men in dit verband ook nog wijzen op de tweede alinea van het artikel, waarin is bepaald dat wanneer de gemiddelde percentages niet met de beginselen van artikel 95 in overeenstemming zijn, de Commissie tot de Lid-Staat passende richtlijnen of beschikkingen richt. Deze procedure, speciaal voor artikel 97 voorzien, maakt dat hier — anders dan in het geval van artikel 95 — de in artikel 169 omschreven rechtsgang geen toepassing kan vinden; zij kan, naar het mij voorkomt, slechts worden verklaard door het zeer bijzonder karakter der litigieuze bepalingen en de moeilijkheden, waartoe haar toepassing leidt.

Wanneer wij U voorstellen om, verzoeksters opvatting ten spijt, de tweede vraag in deze zin te beantwoorden, dan wordt onze opvatting gedeeld door de Regering van de Bondsrepubliek en door de Commissie, hoewel niet geheel en al, immers de Commissie zwakt haar standpunt enigszins af; wil rechterlijke controle zijn uitgesloten, dan kan de administratie er haars inziens niet mede volstaan in het geding voor de nationale rechter

te stellen, dat de belasting berust op een ingevolge artikel 97 geoorloofd gemiddelde; de rechter is bevoegd te onderzoeken, of artikel 97 in casu toepasselijk is, dat wil zeggen of sprake is van een compenserende heffing, welke een volgens het cumulatieve cascadesysteem geheven omzetbelasting moet vervangen en of sprake is van een op produkten of groepen van produkten toepasselijk gemiddeld percentage.

3. In de derde plaats legt het Bundesfinanzhof U de vraag voor, wat onder een gemiddeld percentage in de zin van artikel 97 moet worden verstaan en vervolgens of de litigieuze — destijds geldende — compenserende heffing ad 4 % voor volle melkpoeder zulk een gemiddeld percentage is.

Ten aanzien van deze laatste vraag — welke in feite de toepassing van het gemeenschapsrecht op een concreet geval betreft — zijn wij met de Regering van de Bondsrepubliek en de Commissie van mening, dat het niet aan U, doch aan de nationale rechter staat haar te beantwoorden.

De hoofdvraag is echter een der meest netelige welke U zijn voorgelegd en ook na de beschouwingen welke hieraan in dit geding zijn gewijd, komt het mij voor, dat zij bezwaarlijk met volledige nauwkeurigheid kan worden beantwoord.

Voor de Regering van de Bondsrepubliek is het evenwel een eenvoudige zaak. De cumulatieve cascadebelasting brengt noodzakelijkerwijze mede, dat met gemiddelde percentages wordt gewerkt, immers de op de nationale produkten drukkende fiscale last kan — om de vele reeds vermelde redenen — in den regel slechts bij benadering worden vastgesteld, hetgeen met name geldt voor de in de vijfde vraag van het Bundesfinanzhof bedoelde niet-rechtstreeks geheven belasting. Daarom moeten op grond van „globale cijfers en schattingen" gemiddelde percentages worden vastgesteld, ongetwijfeld met inachtneming van de beginselen van artikel 95 en „uitgaande van de inlichtingen waarover de administratie beschikt en rekening houdende met de inspanningen, welke van haar mogen worden gevergd" — men zal opmerken dat hier zeer vage formuleringen worden gebezigd —. Steeds wanneer een gelijksoortig of vervangend nationaal produkt bestaat is dit percentage van de compenserende heffing een gemiddeld percentage; dit is in de Duitse wetgeving uitgemaakt en, haar betoog samenvattende, meent deze Regering dat onder gemiddelde percentages in de zin van artikel 97 zijn te verstaan de percentages, welke gelden in die Lid-Staten, welke het cumulatieve cascadestelsel toepassen.

Deze stelling kan reeds gezien haar apodictisch en absoluut karakter niet worden aanvaard. De Commissie doet terecht opmerken, dat een percentage nog geen gemiddeld percentage in de zin van artikel 97 is wanneer de nationale wet het als zodanig aanmerkt. En, wil de aan de Lid-Staten toe te kennen vrijheid van appreciatie niet in willekeur ontaarden, dan zullen zij ten deze bepaalde grenzen in acht hebben te nemen; ik zou hieromtrent het volgende willen zeggen :

Bij de vaststelling van gemiddelde percentages wordt de op gelijksoortige nationale produkten in opvolgende stadia van verwerking drukken-

de omzetbelasting bekend verondersteld; in zoverre kan derhalve niet van een globale, arbitraire schatting, doch slechts van berekening sprake zijn.

Aangezien de produktiecyclus meer of minder lang kan zijn en het aantal bewerkingen van een produkt per onderneming verschilt, kan men besluiten gemiddelde prijzen vast te stellen, welke met deze verschillen rekening houden. Daar anderzijds bepaalde factoren van de indirecte belastingdruk slechts een zeer gering percentage van de totale belasting uitmaken, zijn in zoverre zelfs vaste percentages mogelijk. Toch moet bij de vaststelling der op gelijksoortige nationale produkten drukkende belasting zo nauwkeurig mogelijk worden te werk gegaan en dient ervoor te worden gezorgd, dat de berekeningen kunnen worden gecontroleerd; anders zou bij voorbeeld de Commissie niet de ingevolge artikel 97, lid 2, op haar rustende taak kunnen vervullen, namelijk zich er niet van kunnen vergewissen, dat bij vaststelling van de gemiddelde percentages van juiste gegevens wordt uitgegaan. Voorts dienen deze berekeningen zo recent te zijn dat zij op het tijdstip van vaststelling van de percentages der compenserende heffing nog representatief kunnen worden geacht.

4. Het Bundesfinanzhof vraagt vervolgens, of particulieren krachtens artikel 97 van het E.E.G.-Verdrag ook het recht hebben een gemiddeld percentage door de nationale rechter te doen toetsen, wanneer de Commissie aan haar verplichting de naleving van het Verdrag te waarborgen heeft voldaan en de Lid-Staat op haar daartoe strekkend verzoek het gemiddelde percentage heeft gewijzigd.

Deze vraag gaat ervan uit, dat ingevolge artikel 97 van het Verdrag particulieren zich rechtstreeks tot de rechter mogen wenden ten einde het te hunnen aanzien toegepaste gemiddelde percentage te doen controleren. Indien U met ons van mening bent dat zulks niet het geval is, dan houdt zulks in dat de vraag zonder voorwerp is geraakt.

5. Laatste vraag van het Bundesfinanzhof : wat moet onder niet-rechtstreekse belaasting van binnenlandse produkten in de zin van artikel 95, lid 1, van het E.E.G.-Verdrag worden verstaan?

Aangezien in het internationaal handelsverkeer in den regel het beginsel van belastingheffing in het land van bestemming wordt toegepast, trachten de Lid-Staten terecht bij invoer volledige compensatie te verkrijgen voor de op nationale produkten geheven belasting; er bestaat derhalve aanleiding de term „niet-rechtstreekse belasting" zo ruim mogelijk te interpreteren.

Hiervan uitgaande kan men dit begrip als volgt uitwerken. Bij de vervaardiging van een eindprodukt wordt van bepaalde materialen gebruik gemaakt : grondstoffen en halffabrikaten, alsmede bij de fabricage verbruikte hulpstoffen (bij voorbeeld lijm bij de vervaardiging van boeken) of hulpmateriaal (voor de verpakking). Anderzijds is men bij de fabricage aangewezen op produktiemiddelen en diensten, bij voorbeeld het goederenvervoer.

Aangezien al deze materialen bij de vervaardiging van een produkt worden gebezigd, dient men onder *niet-rechstreekse* belasting van binnen-

landse produkten te verstaan de op deze verschillende materialen geheven belasting.

Hoewel dit voor alle produktiestadia geldt is het zonder meer duidelijk, dat deze belastingen de prijs van het eindprodukt veel minder zullen beïnvloeden naarmate men verder in het produktieproces teruggaat, zodat de mogelijkheid om ter bepaling van op grondstoffen en hulpmaterialen geheven belasting vaste percentages vast te stellen niet uitgesloten mag worden geacht.

Men beroept zich tegenover deze opvatting soms op het arrest in de zaak 45-64 (Jurisprudentie, Deel XI, blz. 1078) waarin Uw Hof artikel 96 van het Verdrag betreffende teruggave van binnenlandse belastingen in geval van uitvoer heeft uitgelegd; U hebt toen beslist, dat onder „niet-rechtstreeks" geheven belastingen zijn te verstaan die, welke in de verschillende fasen der produktie „de grondstoffen treffen dan wel de halfafgewerkte produkten, welke tot de vervaardiging van dat produkt hebben gediend". Men leidt hieruit dan af, dat U hieronder belastingen op produktiemiddelen en op het vervoer en energieverbruik niet begrepen hebt willen achten. Deze redenering heeft ons echter niet overtuigd, immers het ging hier in de eerste plaats om de belaastingen welker restitutie ter discussie stond en door U onjuist werd bevonden; met name om registratie, zegel- en hypotheekrechten, welke volgens U de producerende ondernemingen in verband met de verschillende aspecten van haar commerciële en financiële bedrijvigheid in het algemeen raken, doch niet de produkten als zodanig (noch in de verschillende fasen der produktie noch in het eindstadium). Hetzelfde geldt voor de in het arrest bedoelde heffingen op licenties en concessies, automobielen en reclame. Al deze heffingen hebben niets met de Duitse omzetbelasting gemeen. Het komt mij dan ook voor, dat Uw arrest 45-64 aan de door mij voorgestane ruimere opvatting niet in de weg behoeft te staan.

II

Zaak 31-67 — Firma Stier tegen Hauptzollamt Hamburg

Deze zaak werd door het Finanzgericht te Hamburg naar U verwezen en betreft artikel 95 van het Verdrag.

Van de firma Stier, die in 1966 3 834 dozen citroenen uit Italië heeft ingevoerd, werd door de douane betaling verlangd van een compenserende invoerheffing ad 2,5 %. Zij heeft voor het Finanzgericht betoogd, dat de Duitse belastingwet, krachtens welke men haar bedoeld bedrag wilde doen betalen, in strijd is met artikel 95 van het Verdrag, ingevolge hetwelk alleen produkten die op de binnenlandse markt met vergelijkbare nationale produkten concurreren bij invoer met een compenserende heffing mogen worden belast. En in Duitsland worden geen citroenen gekweekt (zoals voor toepassing van artikel 995, lid 1, nodig zou zijn) noch ook andere produk-

ten, welke deze citrusvruchten kunnen vervangen (voorwaarde voor toepassing van artikel 95, lid 2).

1. Het Finanzgericht stelde in verband hiermede drie vragen, en wel in de eerste plaats of een Lid-Staat binnenlandse belastingen mag heffen op uit andere Lid-Staten afkomstige produkten, die noch met gelijksoortige binnenlandse produkten noch met daarvoor in de plaats te stellen binnenlandse produkten concurreren, dan wel of de bepalingen van het Verdrag zich daartegen verzetten.

Uit de renvooibeschikking blijkt duidelijk, om welke redenen en in welke geest het Finanzgericht meende U te moeten adiëren. Het acht blijkens de formulering van de vraag op grond van de bewoordingen van artikel 95 belastingheffing in casu uitgesloten; er zou niet zozeer aanleiding tot uitlegging als wel tot aanvulling van een leemte in het Verdrag bestaan, en het geven van zodanige aanvulling zou op de weg van Uw Hof liggen. Anderzijds meent het Finanzgericht, dat de rechtsregel welke verzoekster heeft opgesteld ten betoge, dat door haar geen belasting verschuldigd is, bij wege van analogie uit de doelstellingen van het Verdrag, met name uit zijn voorschriften ter verzekering van het vrije goederenverkeer op de markten binnen de Gemeenschap — bepalingen welke belemmeringen van het ruilverkeer tussen Lid-Staten verbieden — kan worden afgeleid. Ten slotte overweegt de rechter, dat nu „deugdelijke argumenten" ten gunste van deze stelling kunnen worden aangevoerd, termen aanwezig zijn U de vraag voor te leggen, ook al dringt artikel 177, lid 2, van het Verdrag daartoe niet. — Opvatting welke stellig bijval verdient.

Van hoeverre strekking is artikel 95? Deze vraag is het uitgangspunt bij de beantwoording van die welke het Finanzgericht U stelde.

Volgens verzoekster in het bodemgeschil houdt artikel 95, lid 1, volgens hetwelk ingevoerde produkten niet zwaarder mogen worden belast dan gelijksoortige nationale produkten niet slechts een verbodsbepaling in, doch wordt daarin tevens een *bevoegdheid* verleend. Aangezien evenwel deze laatste duidelijk beperkt is tot waren welke met de eigen produkten concurreren, moet volgens haar het verbod andere uit de Lid-Staten ingevoerde produkten te belasten, rechtstreeks uit artikel 95 worden afgeleid, uitlegging welke zij in overeenstemming acht met de doelstellingen van het Verdrag, dat vooral de vrijheid van het handelsverkeer moet verzekeren. Deze redenering komt ons meer subtiel dan overtuigend voor, ook als men artikel 95 vergelijkt met de analoge voorschriften van de artikelen II en III van de G.A.T.T.; het is namelijk taalkundig onjuist om artikel 95, lid 1, zo te lezen, dat daarin een bevoegdheid wordt toegekend; de bepaling heeft wezenlijk ten doel *discriminatie* tussen ingevoerde en nationale produkten *te verbieden.*

Voor het geval dat de door haar voorgestelde uitlegging niet mocht worden aanvaard, betoogt de firma Stier, dat de litigieuze belasting als een douanerecht, althans als een heffing van gelijke werking, moet worden beschouwd. Immers zij heeft slechts ten doel de Staat aan middelen te helpen en voldoet daarmede aan de omschrijving van een douanerecht van fiscale

aard; dan hadden evenwel ook de bepalingen betreffende progressieve vermindering van douanerechten op haar moeten zijn toegepast, hetgeen per 1 januari 1966 tot een percentage van hoogstens 1,6 % zou hebben geleid. Tot een zelfde resultaat zou men geraken door haar als heffing van gelijke werking te beschouwen (waartegen Uw arrest 57-65 zich niet verzet).

Keren wij thans terug tot artikel 95 : evenals de Duitse Regering en de Commissie meen ik, dat men daarin geenszins een verbod kan lezen om uit de Lid-Staten ingevoerde produkten, welke niet met de eigen produkten concurreren, met een binnenlandse heffing te belasten. In het Verdrag worden volgens de in het internationaal ruilverkeer gewoonlijk gevolgde regel ingevoerde produkten aan de in het land van bestemming geldende belastingen onderworpen en ingevolge artikel 95 mag op deze produkten niet een ongunstiger belastingregime worden toegepaast dan op gelijksoortige of vervangende nationale produkten. Doel dezer bepaling is de gelijkheid op mededingingsgebied te verzekeren; zij mag dan ook slechts binnen de door dit doel gestelde grenzen worden toegepast. Wanneer echter gelijksoortige of vervangende produkten ontbreken, dan houdt artikel 95 geen beperking in van het recht tot belastingheffing van de invoerende Staat. Men bedenke, dat het Verdrag hier — anders dan ten aanzien van douanerechten — slechts in zeer beperkte mate inbreuk maakt op de souvereiniteit der Lid-Staten op fiscaal en financieel gebied, zoals ook blijkt uit de artikelen 95 tot en met 99 — de Duitse Regering bracht dit ietwat generaliserend onder woorden door te zeggen dat het Verdrag in zoverre alles toestaat wat het niet met zoveel woorden verbiedt —. Het verwezenlijken van voorwaarden analoog aan die welke op een binnenlandse markt gelden, lijkt dan ook vooral in het kader van de harmonisatie van wetgevingen te moeten worden nagestreefd, harmonisatie welke thans door de invoering van de belasting op de toegevoegde waarde wordt voorbereid. Men zal er in dit verband op wijzen, dat de richtlijnen van de Raad van 11 april 1967 aan de hierbedoelde heffing van belasting bij de invoer van produkten, welke niet soortgelijk zijn aan — of kunnen worden vervangen door — nationale waren, niets in de weg leggen.

Men kan trouwens niet zonder meer zeggen, dat heffing van binnenlandse belastingen op elders vervaardigde waren met het algemeen stelsel van het Verdrag onverenigbaar is. Artikel 17, lid 3, verklaart de Lid-Staten bevoegd douanerechten van fiscale aard door een binnenlandse belasting overeenkomstig de bepalingen van artikel 95 te vervangen; het betreft hier zoal niet in hoofdzaak, dan toch goeddeels, elders geproduceerde waren welke niet met nationale produkten concurreren. De door verzoekster aan de doelstellingen van het Verdrag gegeven uitlegging zou artikel 17, lid 3, grotendeels van zijn inhoud beroven.

Op de eerste vraag van het Finanzgericht zal derhalve ons inziens moeten worden geantwoord, dat de bepalingen van het Verdrag zich er niet tegen verzetten, dat een Lid-Staat binnenlandse belastingen heft op uit andere Lid-Staten afkomstige waren welke noch met gelijksoortige nationale produkten in de zin van artikel 95, lid 1, noch met nationale produkten als bedoeld in artikel 95, lid 2, concurreren.

2. Het Finanzgericht vraagt U vervolgens of, wanneer uit het geschreven verdragsrecht, in de vorige vraag bedoeld, een rechtsbeginsel valt af te leiden, waarmede het recht tot nationale belastingheffing zich niet verdraagt, daaraan rechtstreeks gevolgen ten behoeve van particulieren zijn verbonden.

Aan deze vraag ligt kennelijk de vooronderstelling ten grondslag, dat het Verdrag de mogelijkheid deze waren met binnenlandse belasting te treffen uitsluit. Indien U evenwel ten deze mijn zienswijze deelt, is de vraag zonder voorwerp geraakt.

3. U zult zich daarentegen wél hebben uit te spreken over de laatste U gestelde vraag, namelijk of een Lid-Staat — voor zoveel zijn recht tot belastingheffing in beginsel moet worden erkend — met betrekking tot de hoogte van binnenlandse belastingen ingevolge het Verdrag aan beperkingen onderworpen is en — zo ja — aan welke.

De vraag is verre van eenvoudig en wellicht niet geheel bevredigend te beantwoorden. Gelukkig is zij slechts van theoretisch belang.

Men kan met de Regering van de Bondsrepubliek uit het feit, dat in het Verdrag regels betreffende de heffing van binnenlandse belastingen bij de invoer van dergelijke produkten ontbreken, afleiden dat de overheid in zoverre haar recht tot belastingheffing onbeperkt mag uitoefenen, of zij nu wil besluiten tot heffing over te gaan dan wel de hoogte der te heffen belasting wenst vast te stellen. Genoemde Regering voegt hieraan toe, dat wanneer zich op dit gebied moeilijkheden mochten voordoen of misbruiken mochten insluipen, een oplossing ware te vinden langs de weg van harmonisatie; en zij wijst in dit verband op de recente richtlijnen van de Raad betreffende de belasting op de toegevoegde waarde.

De Commissie benadert het probleem uit een andere gezichtshoek. Evenals in de aanstonds te bespreken zaak 20-67 betoogt zij, dat, wanneer een Lid-Staat elders geproduceerde waren, welke niet met die van het eigen land concurreren, buitensporig belast, zulks schending kan opleveren van het verbod van heffingen met gelijke werking als douanerechten. Het gaat hier om de werking der heffing en niet om haar aard. Voor zoveel zulk een heffing „het algemeen niveau van een directe belasting" te boven gaat heeft zij een zelfde effect als tot een gelijk bedrag boven de normale indirecte belasting geheven douanerechten; het verbod van heffingen met gelijke werking als de douanerechten zou dan toepassing behoren te vinden. De Commissie erkent evenwel, dat deze vraag geen ogenblikkelijk belang heeft, immers de Duitse compenserende heffing op ingevoerde citroenen ad 2,5 % blijft binnen de perken der voor de omzetbelasting op gewone of tropische vruchten gebruikelijke percentages.

De redenering is aantrekkelijk, hoewel er ook een en ander tegen kan worden ingebracht. Allereerst zal, zoals de vertegenwoordiger van de Duitse Regering ter zitting heeft opgemerkt, duidelijker tussen binnenlandse belastingen en heffingen van gelijke werking moeten worden onderscheiden. Voorts is het nagenoeg onmogelijk vast te stellen wat onder een buitensporig hoge belasting moet worden verstaan : men heeft voor de

Duitse Bondsrepubliek als zodanig genoemd een heffing van 100 % van de gemiddelde handelsprijs voor koffie en van 75 % voor thee — welke beide produkten niet met Duitse waren concurreren —. Moet hier van buitensporige of zelfs van prohibitieve belastingen worden gesproken? In antwoord op dit bezwaar kan men opmerken, dat de Commissie naar het algemeen niveau van de indirecte belastingen verwijst — hetgeen naar het mij voorkomt wil zeggen : de gebruikelijke belastingpercentages voor waren van dezelfde soort —, terwijl voorts de door de Duitse Regering genoemde produkten onder artikel 17 van het Verdrag vallen en behoren tot een bijzondere categorie, waarvoor steeds een hoog belastingspercentage heeft gegolden.

Een ander punt waarop in dit verband moet worden gewezen : de artikelen 12 en volgende regelen de afschaffing van heffingen van gelijke werking vóór het einde van de overgangsperiode. Mocht daarna blijken, dat het percentage ener belasting „buitensporig" moet worden genoemd, dan zou de Commissie langs de weg van een richtlijn of van een beschikking het daarheen moeten leiden, dat de betrokken Lid-Staat dat percentage verlaagt; evenwel zijn dan uiteraard de bepalingen van artikel 12 en volgende van het Verdrag en de daarin voorziene procedureregels niet meer van toepassing.

Ik merk nogmaals op, dat deze overwegingen een tamelijk theoretisch karakter dragen, niet slechts in dit geval, doch ook in het algemeen. De Duitse Regering heeft er terecht op gewezen, dat het een innerlijke tegenstrijdigheid oplevert van prohibitieve percentages te spreken, immers zij leveren niets op en men behoeft derhalve niet te vrezen, dat de Lid-Staten met bedoelde excessieve percentages zullen werken. Dit blijkt ook wel uit het feit, dat de Commissie op dit gebied nog niet behoefde in te grijpen. Bovendien zou ons inziens zulk een belasting, welke naar gelang van de geheven percentages een ander karakter zou gaan dragen, de toch al zo gecompliceerde indeling der belastingen nodeloos nog ingewikkelder maken. Zonder te miskennen, dat het van belang kan zijn aandacht te vragen voor het feit, dat de staatsmacht hier niet ongelimiteerd is, zouden wij U derhalve niet willen voorstellen de vraag in de zin van de door de Commissie gemaakte opmerkingen te beantwoorden.

III

Zaak 25-67 — Milch-Fett- und Eierkontor tegen Hauptzollamt Saarbrücken

De firma Milch-Fett- und Eierkontor liet op 22 maart 1967 een zending geslacht pluimvee uit Nederland inklaren door het douanekantoor te Saarbrücken, dat haar behalve de gewone communautaire heffing de compenserende omzetbelasting à 4 % deed betalen.

Zij kwam hiertegen in beroep bij het Finanzgericht voor Saarland, stellende dat de douane door betaling van de compenserende omzetheffing

à 4 % te verlangen zowel artikel 95 van het Verdrag als artikel 11, lid 1, van Verordening no. 22 van de Raad der E.E.G. houdende de geleidelijke totstandbrenging van een gemeenschappelijke ordening der markten in de sector slachtpluimvee heeft geschonden, en wel omdat ingevolge de Duitse wet op de omzetbelasting gelijksoortige eigen produkten niet dan wel tot een veel lager percentage zijn belast, onderscheidenlijk : omdat krachtens artikel 11 van Verordening no. 22 bij invoer uit Lid-Staten geen belastingen van gelijke werking als douanerechten mogen worden geheven. Voor het geval artikel 97 voor de beslissing van het geschil relevant zou moeten worden geacht, wijst zij er voorts op, dat dit artikel een uitvoeringsvoorschrift van artikel 95 is en dat derhalve bij toepassing van artikel 97 de beginselen van artikel 95 moeten worden geëerbiedigd; voorts acht zij geenszins bewezen, dat het litigieuze heffingspercentage — 4 % — als een gemiddeld percentage is te beschouwen en rust haars inziens voor wat betreft de wettigheid van het toegepaste gemiddelde percentage de bewijslast op de douane. En ten slotte : indien bij de hier geboden vergelijking der in beide gevallen te betalen belasting rekening mag worden gehouden met die welke langs indirecte weg op gelijksoortige nationale produkten wordt geheven, mag daartoe in geen geval de op produktiemiddelen en diensten geheven omzetbelasting worden gerekend.

In een uitvoerig gemotiveerde beschikking heeft het Finanzgericht overwogen, dat de oplossing van het geschil afhangt van de uitlegging van de artikelen 95 en 97 van het Verdrag, met name voor wat betreft de vraag of laatstgenoemd artikel voor particulieren rechten doet ontstaan, welke door de nationale rechter moeten worden geëerbiedigd en U verzocht om een uitspraak betreffende 12 vragen, welke gedeeltelijk weer zijn onderverdeeld, terwijl soms ook problemen welke door ons in het kader van zaak 28-67 reeds werden besproken wederom aan de orde worden gesteld, hetgeen ons veroorlooft in zoverre met precisering of aanvulling van ons eerder betoog te volstaan.

Wij menen ons bij de bespreking dezer vragen niet te moeten houden aan de volgorde, waarin zij door het Finanzgericht zijn gesteld en geven er de voorkeur aan ze — in dezelfde logische orde als de Regering van de Bondsrepubliek en de Commissie — te behandelen in samenhang met enkele grote centrale problemen.

1. De eerste groep vragen betreft de gemiddelde percentages.

— Vraag 1 luidt : Wat moet worden verstaan onder een gemiddeld percentage in de zin van artikel 97 van het E.E.G.-Verdrag?

— Vraag 2 : Kan een in 1951 ingesteld en sindsdien ongewijzigd gebleven algemeen percentage een gemiddeld percentage in de zin van artikel 97 van het E.E.G.-Verdrag zijn?

— Ten slotte vraag 6 — waarin ervan wordt uitgegaan dat artikel 97 voor particulieren rechten doet ontstaan en een aantal met deze percentages verband houdende kwesties enigszins anders wordt gerangschikt — : Kan sprake zijn van een geoorloofd gemiddelde, wanneer de op gelijksoortige binnenlandse waren geheven gecu-

muleerde omzetbelasting niet aan de hand van betrouwbare statistische gegevens werd berekend, doch is geschat; wanneer weliswaar op grondslag van statistische gegevens berekeningen zijn gemaakt, doch deze op 31 december 1961 afgesloten tijdvakken betreffen; wanneer binnenlandse waren, welke langs verschillende weg in produktie zijn genomen en verhandeld of waarop een gecumuleerde omzetbelasting wordt geheven welke van geval tot geval meer dan 0,5 % verschilt, dan wel ongelijksoortige binnenlandse produkten in één groep zijn ondergebracht?

a) Voor wat de eerste vraag betreft verwijzen wij grosso modo naar hetgeen wij reeds in de zaak 28-67 hebben betoogd. Wij zouden daaraan evenwel, in antwoord op een door verzoeksters raadsman ter terechtzitting gemaakte opmerking, willen toevoegen dat de betekenis van de term gemiddeld percentage in het kader van het gemeenschapsrecht en van de artikelen 95 en 97 moet worden vastgesteld. De uitlegging van de term „gemiddeld percentage" door de Duitse rechter — al ware het de hoogste Duitse rechter — en zijn opvattingen nopens de wijze, waarop met gemiddelde percentages moet worden gewerkt — en nopens de daarop in het kader van artikel 29 van de Duitse wet op de winstbelasting uit te oefenen rechterlijke controle — zijn hier derhalve geenszins concludent.

b) Met betrekking tot de vraag of een algemeen percentage, dat in 1951 werd vastgesteld en sindsdien ongewijzigd bleef, een gemiddeld percentage in de zin van artikel 97 kan zijn, heeft de Commissie ter gelegenheid van de mondelinge behandeling haar in de stukken gegeven ontkennend antwoord enigszins gemitigeerd. Naar wij menen terecht. Men kan immers artikel 97 niet aldus uitleggen, dat het tot opheffing van alle vóór zijn inwerkingtreding toegepaste percentages moet leiden en de Lid-Staten machtigt met ingang van die datum gemiddelde percentages vast te stellen. De vroegere regeling betreffende volgens het cumulatieve cascadestelsel geheven belasting en de daaraan gegeven uitvoering konden in stand blijven voor zoveel zij met de bepalingen van het Verdrag in overeenstemming waren. Ik acht het dan ook niet a priori uitgesloten, dat een in 1951 vastgesteld percentage als een gemiddeld percentage zou zijn te beschouwen; dit moet van geval tot geval worden beoordeeld.

c) Besproken moeten thans nog worden de verschillende vooropstellingen van de zesde vraag, welke slechts voor genuanceerde beantwoording vatbaar is.

In verband met hetgeen ik in de zaken 28-67 heb opgemerkt, meen ik dat ter bepaling van de op gelijksoortige binnenlandse waren geheven gecumuleerde omzetbelasting niet met een simpele „schatting" mag volstaan. Doch het zou wellicht te ver gaan om met het Finanzgericht „betrouwbare statistische gegevens" te verlangen; wij zouden er de voorkeur aan geven om, enigszins eenvoudiger, serieuze en controleerbare berekeningen te verlangen.

Het Finanzgericht heeft U ook gevraagd, hoe moet worden geoordeeld wanneer weliswaar bij de bereking van statistische gegevens is uitgegaan,

doch deze laatste op 31 december 1961 afgesloten tijdvakken betreffen. Ongetwijfeld is het wenselijk om ter berekening van de belastingdruk op gelijksoortige nationale produkten met recente statistische gegevens te werken, doch men kan daarbij geen in alle gevallen geldende referentieperiode vaststellen. Het gaat er slechts om, dat de omstandigheden na bedoeld tijdvak niet in belangrijke mate moeten zijn gewijzigd.

Het moeilijkste probleem rijst in verband met de vaststelling van „groepen van produkten" in de zin van artikel 97. De Regering van de Bondsrepubliek meent, dat het in beginsel ter beoordeling van de wetgever staat, met welke soorten produkten bij de vaststelling van gemiddelde percentages rekening mag worden gehouden en dat hij in zijn beoordeling in zoverre over een grote vrijheid beschikt, nu het gemeenschapsrecht hier geen beperking oplegt.

De Commissie meent terecht, dat met artikel 97 niet kan zijn bedoeld het de Lid-Staten mogelijk te maken met de gemiddelde percentages te manipuleren. Als voorbeeld noemt zij de ijzerwinning als eerste etappe op de weg die uiteindelijk tot de vervaardiging van een machine leidt; deze beide produkten zijn de eerste en de laatste — verschillend belaste — schakel van een produktiecyclus en zij acht het terecht ongeoorloofd dan van een groep produkten te spreken. Ook het door verzoekster geopperde denkbeeld om alle waren welke in de douanevoorschriften een zelfde tariefpositie innemen als één groep van produkten te beschouwen, moet als geheel onlogisch worden verworpen.

Het enige — evenwel te vage — criterium dat men kan voorstellen is dat tot een zelfde groep van produkten slechts mogen worden gerekend vergelijkbare en ten naaste bij even zwaar belaste waren. Het lijkt in ieder geval — anders dan de vraag van het Finanzgericht schijnt te suggereren — onmogelijk om een steeds geldende limiet van 0,5 % van de gecumuleerde omzetbelasting vast te stellen in dier voege, dat bij overschrijding daarvan de produkten niet langer kunnen worden gerekend tot een zelfde groep te behoren.

2. De tweede groep vragen, welke thans aan de orde komt (de derde, vierde en vijfde vraag) betreft het rechtskarakter van artikel 97, waaromtrent men U reeds in de zaak 28-67 een aantal vragen heeft gesteld. De onderhavige zaak draagt in zoverre een bijzonder karakter, dat het Finanzgericht allereerst wenst te zien beslist, of genoemd artikel een speciaal geval is, waarin artikel 95 toepassing moet vinden, dan wel als een onafhankelijke norm is te beschouwen.

Met de Commissie zijn wij van mening, dat het geen zin heeft het probleem op deze wijze te benaderen nu het erom gaat de enige ten deze belangrijke vraag op te lossen, namelijk of artikel 97 rechstreeks bindend is. Ook al is het voorschrift van artikel 97, vergeleken met de hoofdregel van artikel 95, slechts als een aanvullende bepaling te beschouwen, dan nog kan bij de beantwoording der onderhavige vraag niet uitsluitend met artikel 95 te rade worden gegaan. Het moge waar zijn, dat artikel 95 een rechtstreeks bindend karakter moet dragen, wil zulks met betrekking tot artikel 97

eveneens het geval zijn; voldoende is dit niet. Het probleem kan slechts worden opgelost in het raam der door Uw college uitgewerkte beginselen. Bij de behandeling van de zaak 28-67 hebben wij hieromtrent voldoende gezegd om thans te concluderen, dat de vraag ons inziens slechts in negatieve zin moet worden beantwoord.

3. De derde groep vragen (de achtste, negende en tiende vraag) heeft betrekking op de uitlegging van de term „niet-rechtstreeks", gebezigd in artikel 95 in verband met de belasting, waarvan ter berekening van de toegestane compenserende heffing moet worden uitgegaan.

In de eerste thans besproken zaak hebben wij de ratio legis van dit voorschrift van artikel 95 besproken, waarbij wij tot de conclusie kwamen dat de term „niet-rechtstreeks" in de meest ruime zin moet worden opgevat. Dit is in kort bestek de mening van het Finanzgericht, dat U evenwel een aantal nadere vragen stelt; de achtste en negende vraag menen wij echter reeds bij de bespreking van de zaak 28-67 te hebben beantwoord.

De tiende vraag draagt een oorspronkelijker karakter. Wij herinneren eraan, dat de litigieuze belasting de invoer van geslacht pluimvee betreft. Het Finanzgericht wenst te weten, of ook de omzetbelasting, geheven op voorprodukten van het oerprodukt (bij voorbeeld broedeieren voor de produktie van pluimvee en zaaigoed voor het kweken van planten) in aanmerking moet worden genomen en of hetzelfde dient te gelden voor de omzetbelasting, geheven op produktiemiddelen ter winning van oerprodukten (bij voorbeeld broedmachines voor de produktie van gevogelte; broedkippen). Gebruik makend van een onderscheiding welke ons redelijk voorkomt is de Commissie van mening, dat de vraag in bevestigende zin moet worden beantwoord, immers het gaat hier om de verschillende aan het fokken van pluimvee voorafgaande produktiefasen In beginsel kan men derhalve met de reeds op de broedkippen of op de broedmachine geheven belasting rekening houden, doch het is zonder meer duidelijk, dat aan de belasting dezer voorprodukten, relatief gezien, slechts een te verwaarlozen betekenis toekomt

4. In de elfde en twaalfde plaats vraagt het Finanzgericht of de compenserende omzetbelasting geheel of ten dele als een heffing van gelijke werking als douanerechten in de zin van artikel 11 van Verordening no. 22 moet worden beschouwd — vraag, welke het zelf ontkennend beantwoordt — en of genoemd artikel voor particulieren rechtstreeks door de nationale rechter te eerbiedigen rechten doet ontstaan

Het artikel bepaalt, dat in het handelsverkeer tussen de Lid-Staten zowel bij invoer als bij uitvoer met de toepassing van het stelsel van intracommunautaire heffingen onverenigbaar zijn :

— de toepassing van enig douanerecht of enige heffing van gelijke werking;
— de toepassing van enige kwantitatieve beperking of maatregel van gelijke werking.

Men zal opmerken, dat in de verordening dezelfde terminologie wordt gebezigd als in het Verdrag; anders dan verzoekster in het bodemgeschil

meent, is er derhalve alle aanleiding aan te nemen dat deze term hier in dezelfde zin moet worden geïnterpreteerd.

Maar dan moet de in Duitsland in de plaats van omzetbelasting toegepaste compenserende heffing in den regel als een binnenlandse belasting worden beschouwd; zij heeft immers ten doel de omzetbelasting op inheemse produkten te compenseren, en mag derhalve niet als een heffing van gelijke werking worden beschouwd.

Het wordt niet anders, wanneer — en voor zoveel — deze heffing het bedrag van de door soortgelijke nationale produkten gedragen last te boven gaat, immers blijkens Uw arrest 57-65 moet de compenserende heffing juridisch als een eenheid worden beschouwd.

De vraag of particulieren zich voor de nationale rechter op schending van artikel 11 van Verordening no. 22 kunnen beroepen, moet bevestigend worden beantwoord.

5. Laatste vraag van het Finanzgericht: Op wie rust de bewijslast, wanneer partijen verdeeld worden gehouden over de vraag of een belastingpercentage een gemiddeld percentage in de zin van artikel 97 van het Verdrag is?

Het is begrijpelijk dat de Regering van de Bondsrepubliek en de Commissie de ontvankelijkheid van deze vraag in twijfel hebben getrokken. Men kan zich immers afvragen, of wij ons hier nog op het terrein van de uitlegging der gemeenschapsrechtelijke voorschriften bevinden dan wel of hier niet veeleer een probleem rijst, dat volgens het nationale recht van de rechter voor wie het rechtskarakter van het toegepaste percentage in geding is, moet worden opgelost. Persoonlijk zouden wij het meest gevoelen voor deze tweede opvatting.

Zou de vraag evenwel ontvankelijk moeten worden geacht, dan zouden wij met het Finanzgericht willen zeggen, dat de belastingadministratie in ieder geval moet uiteenzetten op welke grondslagen en volgens welke methoden zij het litigieuze gemiddelde percentage heeft vastgesteld. Men zal echter moeten erkennen, dat zulk een oplossing slechts in zeer algemene billijkheidsoverwegingen steun zou kunnen vinden : zou men de administratie niet gehouden achten hierin inzicht te verschaffen, dan zou daarmede ieder beroep van de zijde der importeurs praktisch illusoir worden gemaakt.

IV

Zaak 27-67 — Firma Fink-Frucht tegen Hauptzollamt München

In dit geval moest verzoekster in het bodemgeschil, de firma Fink-Frucht, voor de invoer in Duitsland van uit Italië afkomstige verse pepersoorten de compenserende omzetheffing betalen.

Zij ging wegens schending van artikel 95 van het Verdrag in beroep bij het Finanzgericht te München, stellende dat de van haar verlangde heffing, gezien de al dan niet rechtstreeks op de omzet van soortgelijke of

concurrerende binnenlandse produkten geheven belasting, een discriminerende werking heeft. De douane stelt zich hiertegenover op het standpunt, dat noch artikel 95 noch artikel 97 van het Verdrag toepassing kan vinden, aangezien er in Duitsland niet alleen geen pepersoorten worden gekweekt, doch ook niet van vervangende binnenlandse produkten sprake is.

Het Finanzgericht legt U in dit verband vijf vragen voor betreffende zin en strekking van artikel 95.

1. Het stelt in de eerste plaats de vraag, of artikel 95, lid 1, alleen een tussen de Lid-Staten geldend discriminatieverbod inhoudt, dan wel in die zin is te verstaan, dat de compenserende omzetbelasting slechts mag worden geheven voor zoveel kan worden gesproken van gelijksoortige nationale produkten van welke al dan niet rechtstreeks omzetbelasting wordt geheven en als verboden moet worden beschouwd wanneer daaraan geen compenserende functie toekomt, dat wil zeggen wanneer in het binnenland aan de ingevoerde waren gelijksoortige en daarmede concurrerende produkten ontbreken. Het stelt voorts de vraag of de compenserende heffing eventueel als een maatregel van gelijke werking als kwantitatieve beperkingen in de zin van artikel 30 van het Verdrag moet worden beschouwd. Men zal opmerken, dat hoewel in deze vragen alleen met zoveel woorden van artikel 95, lid 1, wordt gesproken, zij in feite zowel op lid 2 als op lid 1 betrekking hebben.

Zoals wij reeds in de zaak 31-67 opmerkten, moet ervan worden uitgegaan dat artikel 95 een tot de Lid-Staten gericht verbod inhoudt om uit andere Lid-Staten ingevoerde produkten ongunstiger te behandelen dan gelijksoortige of concurrerende nationale produkten; bestaan in het betrokken land noch gelijksoortige noch concurrerende produkten, dan is artikel 95 niet van toepassing. De souvereiniteit der Staten op fiscaal gebied blijft, behoudens de daaraan in de verdragsbepalingen gestelde beperkingen, onverkort gehandhaafd; zijn de voorwaarden voor toepassing van artikel 95 niet vervuld, dan blijven de Lid-Staten gerechtigd op elders vervaardigde waren indirecte belastingen te heffen. Dit wil niet zeggen, dat zij nimmer uit het E.E.G.-Verdrag voortvloeiende beperkingen in acht hebben te nemen. En ten slotte — dit in antwoord op het laatste gedeelte van de vraag —: hoewel iedere verhoging van prijzen voor ingevoerde produkten tot invoerbeperking kan leiden, kunnen de bijzondere bepalingen van de artikelen 12 en 95 daarop toepasselijk worden wanneer de prijsstijging als gevolg van de heffing van een recht of een belasting intreedt, zónder dat het alsdan nodig is tevens artikel 30, betreffende maatregelen van gelijke werking als kwantitatieve beperkingen, toepassing te doen vinden

2. De tweede vraag betreft de in artikel 95, lid 1, van het Verdrag gebezigde term „gelijksoortige produkten" en de vraag hoe deze produkten van de in lid 2 genoemde moeten worden onderscheiden.

Artikel 95, lid 1, is van toepassing wanneer „gelijksoortige nationale produkten" tegen uit andere Lid-Staten ingevoerde produkten kunnen worden gesteld; lid 2, wanneer de Lid-Staat op de produkten van de overige Lid-Staten zodanige binnenlandse belastingen heffen, dat daardoor „andere produkties zijdelings worden beschermd". Het gaat derhalve om een geval,

waarin in het eigen land „gelijksoortige" produkten ontbreken en alleen sprake is van waren, welke met het ingevoerde produkt kunnen concurreren. Lid 2 is derhalve — naar inhoud en gezien haar plaats binnen artikel 95 als geheel — als een voorschrift ter aanvulling van lid 1 te beschouwen.

Het is dan evenwel blijkens de verschillende gemaakte opmerkingen moeilijk om, zoals het Finanzgericht wil, nauwkeurig te omschrijven wat onder „gelijksoortige" produkten moet worden verstaan en deze van de in lid 2 bedoelde produkten te onderscheiden; deze moeilijkheid is evenwel minder ernstig, wanneer men het met mij eens is, dat de in deze beide leden bedoelde produkten rechtens onder hetzelfde regime vallen (ik kom hierop nog terug).

Zonder algehele gelijkwaardigheid te verlangen, meent verzoekster in het bodemgeschil dat van gelijksoortige produkten moet worden gesproken steeds wanneer zij elkaar zonder bezwaar kunnen vervangen, dat wil zeggen in alle gevallen waarin ze, gezien hun eigenschappen en gebruikswaarde, gemeenlijk als onderling verwisselbaar worden beschouwd. De Regering van de Bondsrepubliek meent er onder te moeten verstaan produkten welke identiek zijn of tot dezelfde soort behoren, terwijl de Commissie erop wiist, dat „gelijksoortig" niet hetzelfde is als „identiek", dat wil zeggen in ruimere zin moet worden opgevat.

Men ziet, dat de betekenis van deze term moeilijk nauwkeurig vast te stellen is. Iedereen is het er evenwel over eens, dat men zich ter beoordeling of van gelijksoortige produkten sprake is — en in aanmerking genomen, dat de litigieuze regeling van economische strekking is — allereerst moet nagaan of zij, gezien hun aard en bijzondere eigenschappen, dezelfde *gebruiksmogelijkheden* bieden en in een zelfde behoefte voorzien dan wel aan een zelfde smaak kunnen beantwoorden. Voorts wordt opgemerkt, dat de meeste produkten op verschillende wijzen kunnen worden gebruikt en die gebruiksmogelijkheden in meerdere of mindere mate met andere produkten kunnen delen.

Lid 2 geeft een aanvulling op lid 1 voor gevallen waarin een ingevoerd produkt op enigerlei wijze met een nationaal produkt concurreert zonder dat nochtans van gelijksoortige produkten sprake is.

Het is evenwel onmogelijk de werkingssfeer van beide bepalingen precies af te bakenen : tussen gelijksoortige produkten en die welke, zonder gelijksoortig te zijn, nochtans als concurrerend moeten worden beschouwd kan slechts gradueel en naar de omvang der verschillen worden onderscheiden.

De verdere vragen van het Finanzgericht betreffend uitsluitend lid 2.

3. Men vraagt U allereerst om uitlegging van de term *"zodanige binnenlandse belastingen, dat daardoor andere produkties zijdelings worden beschermd"*. Valt daaronder iedere belasting, hoe gering ook, die nationale produkten, welke „van uit de verte" met het ingevoerde produkt concurreren een zekere bescherming kan bieden dan wel een belasting, welke de prijspositie van het ingevoerde produkt zozeer wijzigt, dat binnenlandse verbruikers aan de concurrerende nationale produkten de voorkeur gaan geven? Wij menen, dat lid 2 in tamelijk ruime zin moet worden op-

gevat. In Uw arrest 34-62 (Jurisprudentie, Deel IX, blz. 269) hebt U bij voorbeeld aangenomen, dat sinaasappelen enerzijds, appels, peren en perzikken anderzijds als concurrerende produkten zijn te beschouwen en dat op sinaasappelen derhalve geen zwaardere indirecte belastingen mogen worden geheven dan op voornoemde eigen produkten.

Wanneer eenmaal tussen bepaalde produkten een concurrentieverhouding bestaat, dan verbiedt artikel 95, lid 2, de ingevoerde concurrerende produkten *zwaarder* te belasten. Immers iedere prijsverhoging bemoeilijkt de verkoop van het belaste produkt ten gunste van het niet-belaste; uiteraard doet zich dit effect te minder gevoelen naarmate de kostenverhoging geringer is, doch er bestaat geen grens beneden dewelke men kan zeggen, dat zodanige kostenverhoging — welke zich slechts met betrekking tot sommige van de produkten welke aan een zelfde behoefte kunnen voldoen voordoet — op hun verkoop van geen invloed is.

4. Ook wenst het Finanzgericht te weten, of artikel 95, lid 2, *iedere* belastingheffing verbiedt dan wel of het daar voorziene verbod slechts betreft de heffing van belasting welke die op concurrerende nationale produkten *te boven gaat.*

Het antwoord kan niet twijfelachtig zijn en de vraag moet in laatstbedoelde zin worden beantwoord.

Artikel 95 heeft alleen ten doel te verhinderen, dat ingevoerde produkten een ongunstiger mededingingspositie innemen; niet iedere belastingheffing leidt tot indirecte bescherming, doch slechts een zodanige welke die op nationale produkten te boven gaat. Ten slotte valt niet in te zien, waarom het Verdrag aan „slechts" vergelijkbare waren een betere positie zou inruimen dan aan „gelijksoortige" produkten.

5. Ten slotte stelt het Finanzgericht de vraag, of artikel 95, lid 2, rechtstreeks bindend is en voor justitiabelen rechten doet ontstaan, welke de nationale rechterlijke instanties moeten waarborgen.

Op grond van Uw jurisprudentie zijn wij van mening, dat deze vraag bevestigend moet worden beantwoord.

Genoemde alinea laat immers geen ruimte voor appreciatie door de Lid-Staten. De moeilijkheden, waartoe deze alinea aanleiding kan geven, zijn uitsluitend van juridische aard en vloeien hoofdzakelijk voort uit de gebezigde terminologie, welke zoals men ziet uitlegging door de bevoegde rechter noodzakelijk kan maken. Nu bovendien de grens tussen lid 1 en lid 2 van artikel 95 moeilijk kan worden afgebakend, valt niet wel in te zien, hoe het eerste lid rechtstreeks bindend zou kunnen zijn zonder dat zulks ook ten aanzien van lid 2 zou moeten gelden.

V

Zaak 13-67 — Firma Becher tegen Hauptzollamt München

Wij zullen bij het prejudiciële verzoek van het Finanzgericht te München (zaak 13-67) niet lang behoeven stil te staan, immers de meeste

vragen van dit Finanzgericht kwamen in enige door mij besproken zaken reeds aan de orde.

Toen de firma Becher op 7 december 1962 twee zendingen uit Italië afkomstige maïs liet inklaren, werd van haar betaling van de compenserende heffing ad 1,5 % verlangd. Zij kwam hiertegen langs administratieve weg en vervolgens ook bij het Finanzgericht in beroep, stellende dat de op haar toegepaste bepalingen van het Duitse belastingrecht met artikel 95 van het Verdrag onverenigbaar zijn. Immers behoeft in Duitsland ter zake van de levering van Duitse maïs geen Umsatzsteuer te worden betaald, zodat op de nationale produkten rechtstreeks geen belasting wordt geheven; van indirecte belastingen — waartoe die op hulpstoffen niet kunnen worden gerekend — is al evenmin sprake. De firma Becher heeft voorts ontkend, dat het percentage van 1,5 % als een gemiddeld percentage in de zin van artikel 97 zou mogen worden beschouwd.

Het Finanzgericht stelt U in verband hiermede drie vragen.

1. De eerste vraag is, of artikel 97 rechtstreeks bindend is.

Deze vraag moet ons inziens op grond van hetgeen wij in de zaak 28-67 hebben betoogd, ontkennend worden beantwoord.

2. De tweede vraag betreft de uitlegging van de term „gemiddeld percentage".

Zijn bij heffing van omzetbelasting volgens het cumulatief cascadestelsel de percentages van een compenserende heffing *in den regel* als gemiddelde percentages in de zin van artikel 97 te beschouwen? De Duitse Regering heeft dit standpunt steeds verdedigd, waartoe zij zich sedert 1966 kon beroepen op paragraaf 7 van de wet op de omzetbelasting; bij de behandeling van de zaak 28-67 hebben wij ten deze evenwel het grootst mogelijke voorbehoud gemaakt. Of moet in ieder geval afzonderlijk worden nagegaan, of een percentage niet hoger of lager is dan het gemiddelde der al dan niet rechtstreeks op gelijksoortige nationale produkten geheven omzetbelasting, bij voorbeeld wanneer het percentage slechts correspondeert met de heffing toegepast op één enkele fase van de omzet dezer produkten? En kan van een gemiddeld percentage worden gesproken wanneer een zelfde percentage op produkten in verschillende fasen van het voortbrengingsproces — bij voorbeeld granen en daaruit vervaardigde bakkerswaren — wordt toegepast?

Het Finanzgericht wijst erop, dat het in casu toegepaste percentage van 1,5 % in overeenstemming is met het percentage der bij levering van granen van binnenlandse herkomst geheven omzetbelasting. Aangezien deze laatste belasting slechts op een zeer gering onderdeel der ten aanzien van granen afgesloten handelstransacties betrekking heeft, is de werkelijke fiscale last aanzienlijk geringer dan 1,5 %. Het percentage der compenserende heffing zou slechts als een gemiddeld percentage in de zin van artikel 97 kunnen worden beschouwd wanneer tevens met de niet-rechtstreeks geheven belasting rekening zou worden gehouden en voorts granen met de aan hetzelfde percentage onderworpen bakkerswaren in één groep zouden worden ondergebracht. Kan men echter van één groep van produkten spreken, wan-

neer daarin — doorgaans belastingsvrije — grondstoffen worden ondergebracht te zamen met de produkten tot welker fabricage zij moeten dienen en ten aanzien van welke van een langere produktiecyclus en een hogere voorbelasting sprake is?

Wij merkten reeds op, dat ter vaststelling van de compenserende heffing produkten slechts in één „groep" mogen worden ondergebracht wanneer gelijksoortige nationale produkten nagenoeg in dezelfde mate zijn belast, wil men tenminste manipulaties ter ontduiking van de artikelen 95 en 97 voorkomen. Het moge op het eerste gezicht vreemd lijken, dat men zo ook hetgeen in verschillende fasen van het voortbrengingsproces wordt vervaardigd in één groep kan onderbrengen, maar dit is niet onwettig wanneer deze produkten nagenoeg even zwaar zijn belast. Dit ligt van geval tot geval anders, zodat op de vraag geen algemeen geldig antwoord kan worden gegeven.

3. Ten slotte vraagt het Finanzgericht, of onder binnenlandse belastingen, niet rechtstreeks geheven op gelijksoortige nationale produkten, mede te verstaan zijn de omzetbelasting dan wel de vervoerbelasting, welke op bij de vervaardiging en levering van gelijksoortige waren gebezigde hulpstoffen, verpakkingsmaterialen, bedrijfs- of produktiemiddelen en op door derden verzorgde transporten worden geheven. Deze vraag moet bevestigend worden beantwoord.

VI

Zaak 7-67 — Wöhrmann tegen Hauptzollamt Bad Reichenhall

Zaak 20-67 — Tivoli tegen Hauptzollamt Würzburg

De twee prejudiciële zaken, waarin wij thans nog hebben te concluderen en die beide door het Finanzgericht te München aanhangig zijn gemaakt, dragen in zoverre een afwijkend karakter, dat zij niet de invoer in Duitsland uit Lid-Staten, doch die uit derde landen betreffen. Het gaat om de uitlegging van verordeningen, houdende totstandbrenging van gemeenschappelijke marktordeningen — in twee landbouwsectoren — en in beide gevallen worden soortgelijke vragen gesteld; zij kunnen slechts te zamen worden besproken.

1. De firma Wöhrmann heeft in 1956 uit Oostenrijk afkomstige volle melk in poedervorm zonder toevoeging van suiker in Duitsland ingevoerd. Behalve de bij Verordening no. 13/64 van 5 februari 1964 voorziene heffing verlangde de douane betaling van 3 % van de waarde als compenserende omzetheffing. Bij het Finanzgericht te München werd beroep ingesteld op grond van het feit, dat voor melk en melkprodukten in Duitsland geen omzetbelasting behoefde te worden betaald, zodat de hierbedoelde

compenserende heffing niet als „binnenlandse belasting" in de zin van artikel 95, doch alleen als een heffing van gelijke werking als douanerechten kan worden beschouwd. En volgens artikel 12, lid 2, van Verordening no. 13/64 zijn voor zoveel betreft de invoer uit derde landen heffingen van douanerechten of heffingen met gelijke werking met toepassing van bedoeld voorschrift onverenigbaar.

Het Finanzgericht legt U in verband hiermede de na te noemen vier verbonden vragen voor. Het wenst in de eerste plaats te weten, of ter beantwoording der vraag, of van een „heffing van gelijke werking" als bedoeld in artikel 12 der verordening sprake is, moet worden nagegaan of de heffing als zodanig van protectionistische strekking is dan wel of zij, op bepaalde produkten toegepast, in feite tot protectie leidt, en bijaldien de vraag in laatstbedoelde zin zou moeten worden beantwoord, of een compenserende heffing als heffing van gelijke werking moet worden beschouwd wanneer ter zake van de levering van het met de ingevoerde waren gelijk te stellen binnenlandse produkt geen rechtstreekse omzetbelasting wordt geheven : zo neen, of zulks dan het geval is voor zoveel de compenserende heffing de op soortgelijke binnenlandse produkten geheven omzetbelasting te boven gaat. Wij zullen deze beide vragen dadelijk bespreken.

Zoals men weet worden in het Verdrag — met het oog op een verschillend fiscaal regime — douanerechten en heffingen van gelijke werking enerzijds en binnenlandse belastingen anderzijds onderscheiden. In de door U uit te leggen Verordening no. 13/64 is bepaald, dat voor de invoer uit derde landen de toepassing van enig douanerecht of enige heffing van gelijke werking met de door de verordening in het leven geroepen heffing onverenigbaar is. Een dergelijk voorschrift ontbreekt evenwel voor zoveel binnenlandse belastingen betreft en de Lid-Staten blijven in zoverre vrij. Dit blijkt ook wel uit artikel 2 der verordening, waarin het heffingsbedrag wordt gelijkgesteld aan de drempelprijs van de invoerende Lid-Staat, verminderd met onder meer „een bedrag ... dat overeenkomt met de invloed van de bij invoer geheven binnenlandse belastingen" — welk bedrag wordt berekend volgens Verordening no. 158/64 — en uit het feit dat na verlaging van het percentage van de Ausgleichsteuer voor melkprodukten van 4 op 3 % bij de zestiende wet van 26 maart 1965 de verordening aan deze nieuwe Duitse voorschriften is aangepast. Weliswaar heeft de vertegenwoordiger van verzoekster de bepaling als onverenigbaar met de geest van het Verdrag en met de strekking met de marktordeningen bestreden, doch haar geldigheid is hier niet in geding. Hetgeen hier de aandacht verdient, dat is de parallellie tussen de in het Verdrag en in de verordening gebezigde rechtstermen : zij hebben in de verordening dezelfde zin als in het Verdrag en via de verordening zien wij ons in feite wederom geconfronteerd met de in de artikelen 12 en 95 van het Verdrag gemaakte onderscheiding.

Deze kwestie kwam in Uw jurisprudentie reeds aan de orde. Aan Uw arresten 2 en 3-62 (Jurisprudentie, Deel VIII, blz. 851), en 57-65 (Jurisprudentie, Deel XII, blz. 345) kan worden ontleend, dat een belasting bestemd om de bedragen geheven op gelijksoortige nationale waren te compenseren, een „binnenlandse belasting" is. Het is de algemene strekking, welke

in aanmerking wordt genomen. En met de compenserende omzetheffing wordt een fiscale compensatie tussen ingevoerde en nationale produkten beoogd. Mocht algehele vrijstelling van belasting van een gelijksoortig nationaal produkt er in een bijzonder geval toe leiden dat de compenserende omzetheffing haar functie en bestaansrecht verliest, dan zou men zich kunnen afvragen of dit ook ten aanzien van het rechtskarakter dier heffing tot bepaalde gevolgen leidt. Dit geval is evenwel zuiver theoretisch, immers ook wanneer het produkt zelf van omzetbelasting is vrijgesteld, moet nochtans steeds de daarop indirect rustende belastingdruk in aanmerking worden genomen.

Indien evenwel — en hiermede komen wij te spreken over de tweede vraag — in een bijzonder geval het bedrag van de compenserende heffing dat van de op een gelijksoortig nationaal produkt geheven belasting te boven gaat, wil zulks niet zeggen dat *in zoverre* van een heffing van gelijke werking als douanerechten zou kunnen worden gesproken. Er blijft van één en dezelfde soort belasting sprake, zoals uit Uw arrest 57-65 blijkt; de in dit arrest gegeven oplossing blijft ten volle van kracht, ook al is artikel 95 in casu niet van toepassing.

Het Finanzgericht stelt vervolgens de vraag of bij heffing van omzetbelasting volgens het cumulatief cascadestelsel tegenover het beloop der toegepaste compenserende heffing ook de omzetbelasting, welke pro rata parte ten laste komt van de bij vervaardiging van soortgelijke binnenlandse produkten gebruikte hulpstoffen en hulpmateriaal, produktiemiddelen, brandstoffen en energie in compensatie mogen worden gebracht. Op grond van hetgeen wij in de reeds behandelde zaken hebben betoogd moet deze vraag ons inziens bevestigend worden beantwoord.

De laatste vraag van het Finanzgericht is of, *voor zoveel* een binnenlandse heffing als heffing van gelijke werking moet worden beschouwd, artikel 12, lid 2, van Verordening no. 13/64 rechtstreeks bindend is en of particulieren daaraan rechten kunnen ontlenen. Deze vraag, welke slechts subsidiair gesteld werd voor het geval dat aan de heffing een tweeledig karakter zou moeten worden toegekend, heeft haar ratio verloren. Het in de vragen bedoelde voorschrift komt eveneens overeen met artikel 12 van het Verdrag dat, naar door U bij arrest 26-62 is beslist, rechtstreeks bindend is en individuele rechten schept. Hetzelfde moet dan ook gelden voor artikel 12, lid 2, van Verordening no. 13/64.

2. Bespreking behoeft thans nog de zaak 20-67 — Tivoli —, welke eveneens bij beschikking van het Finanzgericht te München aan Uw Hof werd voorgelegd.

De onderneming heeft in 1966 verschillende zendingen durumtarwe uit de Verenigde Staten ingevoerd, waarbij van haar betaling van een compenserende omzetheffing ad 1,5 % werd verlangd. Zij heeft voor het Finanzgericht betoogd, dat er in Duitsland geen soortgelijk nationaal produkt bestaat en dat door oplegging van de litigieuze belasting — welke als een heffing van gelijke werking als douanerechten is te beschouwen — artikel 20, lid 1, van Verordening no. 19 houdende de geleidelijke totstand-

brenging van een gemeenschappelijke ordening der markten in de sector granen is geschonden.

Bij beschikking van 17 mei 1967 heeft het Finanzgericht de zaak naar U verwezen en U verzocht te beslissen, of de op een ingevoerd produkt toegepaste compenserende omzetheffing een heffing van gelijke werking als douanerechten in de zin van Verordening no. 19 is, wanneer in het desbetreffende land noch gelijksoortige noch vervangende produkten in de zin van artikel 95, leden 1 en 2, van het E.E.G.-Verdrag worden voortgebracht.

Wij stellen vast, dat partijen het er voor het Finanzgericht over eens waren, dat durumtarwe — graansoort welke in de Bondsrepubliek Duitsland niet wordt geproduceerd — noch vergelijkbaar is met noch in de plaats te stellen voor de aldaar wel geproduceerde zachte tarwe; de Commissie trok echter de juistheid van deze stelling, welke voor beide genoemde produkten toepassing van artikel 95, lid 2, zou uitsluiten, in twijfel; terecht, naar ik meen. Beide tarwesoorten hebben gemeen, dat van dezelve veelal een zelfde gebruik kan worden gemaakt, met name voor de vervaardiging van meelprodukten. Ik meen dan ook dat het de voorkeur verdient op deze vraag, welker beantwoording voor de U gestelde vraag niet noodzakelijk is, niet in te gaan.

De van U gevraagde uitlegging betreft artikel 20, lid 4, van Verordening no. 19, inhoudende dat de toepassing van het stelsel van heffingen ten opzichte van derde landen de afschaffing medebrengt van de inning van ieder douanerecht of iedere heffing van gelijke werking op de uit derde landen afkomstige invoer. Als onbetwist staat vast dat de niet nader omschreven term „heffing van gelijke werking" hier in dezelfde zin wordt gebezigd als in het Verdrag.

Bij de behandeling van de zaak 7-67 hebben wij gezegd, dat heffingen van gelijke werking en binnenlandse belastingen slechts kunnen worden onderscheiden, wanneer men uitgaat van de voor beide soorten belasting kenmerkende algemene strekking. De compenserende heffing verkrijgt dan een plaats temidden van de binnenlandse belastingen. Dit wordt niet anders wanneer zij wordt geheven bij de invoer van een produkt, dat niet als gelijksoortig aan enig in het land zelve vervaardigd produkt dan wel als daarmede concurrerend kan worden beschouwd, immers de heffing verkrijgt langs deze weg niet het beschermend karakter, dat voor een heffing met gelijke werking kenmerkend is, en kán dit karakter ook niet verkrijgen. Men kan er in dit verband aan herinneren, dat artikel 17 van het Verdrag de Lid-Staten bevoegd verklaarde hun douanerechten van fiscale aard — rechten welke ten doel hebben de schatkist aan middelen te helpen én in den regel worden geheven op niet in het eigen land vervaardigde waren — door binnenlandse belastingen te vervangen. Door zulks mogelijk te maken heeft de Raad in artikel 17 erkend, dat deze laatste belastingen niet een zelfde werking als douanerechten hebben; er dient evenwel tevens uit te worden afgeleid, dat artikel 95 zich niet verzet tegen de heffing van binnenlandse belastingen, wanneer soortgelijke of voor de in te voeren waren in de plaats te stellen nationale produkten ontbreken. Zou

men artikel 17 van het Verdrag anders uitleggen, dan had dit voorschrift praktisch geen zin.

Wij zijn derhalve van oordeel, dat de Lid-Staten het recht behouden om, zelfs wanneer op het grondgebied van de betrokken Lid-Staat gelijksoortige of vervangende produkten ontbreken, de compenserende heffing toe te passen, zonder dat deze laatste alsdan als heffing van gelijke werking als douanerechten zou moeten worden beschouwd. Deze uitlegging geldt eveneens in het kader van Verordening no. 19 bij invoer uit derde landen. De enige vraag welke het Finanzgericht U stelde zal daarom ons inziens ontkennend moeten worden beantwoord

Wij concluderen ten slotte, dat de verwijzende rechterlijke instanties over de kosten van ieder dezer zeven zaken zullen hebben te beslissen.