Dans l'affaire 28-67

ayant pour objet la demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité C.E.E., par le Bundesfinanzhof (Cour fiscale fédérale) et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant ladite juridiction

entre

FIRMA MOLKEREI-ZENTRALE WESTFALEN/LIPPE GMBH, Trockenmilchwerk,

et

HAUPTZOLLAMT PADERBORN (Bureau principal des douanes),

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 95 et 97 du traité C.E.E.,

LA COUR

composée de

M. R. Lecourt, président,
MM. A. M. Donner et W. Strauß (rapporteur), présidents de chambre,
MM. A. Trabucchi, R. Monaco, J. Mertens de Wilmars et P. Pescatore, juges,
avocat général : M. J. Gand,
greffier : M. A. Van Houtte,

rend le présent

ARRÊT

POINTS DE FAIT ET DE DROIT

I — Exposé des faits

1. *Genèse de l'affaire*

Attendu que, le 15 juin 1962, l'entreprise Molkerei-Zentrale Westfalen/Lippe GmbH, fabrique de lait desséché constituée en société à responsabilité limitée de droit allemand (ci-après : société Molkerei-Zentrale, a fait dédouaner du lait entier en poudre « Roller » qu'elle avait importé de Belgique;

qu'en vertu du droit allemand, le bureau des douanes compé-

tent a perçu sur cette importation la taxe compensatoire de la taxe sur le chiffre d'affaires (Umsatzausgleichssteuer-UASt; ci-après : taxe compensatoire) au taux de 4 %;

que, par son action, dont c'est actuellement la juridiction suprême qui est saisie, la société Molkerei-Zentrale fait notamment valoir que la perception de la taxe compensatoire constitue une infraction à l'article 95 du traité C.E.E., motif pris de ce que la législation allemande exempte de la taxe sur le chiffre d'affaires tant les livraisons de lait entier en poudre national que celles de l'avant-produit (« Vorprodukt »), c'est-à-dire du lait national;

2. *Teneur et motifs de l'ordonnance de renvoi*

A — Attendu que, le 18 juillet 1967, le Bundesfinanzhof a décidé de demander à la Cour de statuer à titre préjudiciel sur les questions suivantes :

« 1° *a*) La Cour... maintient-elle la décision qu'elle a rendue le 16 juin 1966 dans l'affaire 57-65 et aux termes de laquelle l'article 95, alinéa 1, du traité C.E.E. a des effets immédiats et engendre pour les justiciables des droits individuels que les juridictions internes doivent sauvegarder?

b) Compte tenu de son texte, l'article 95 du traité C.E.E. peut-il, en tant que disposition dite « self-executing », conférer aux particuliers le droit d'exiger devant les juridictions nationales d'être placés, en dépit des termes non encore modifiés de la loi, dans la même situation que si l'État membre avait rempli l'obligation que cet article lui impose sur le plan législatif, tandis qu'aux termes du traité (articles 169 et 170), la Commission ou les autres États membres peuvent uniquement exiger que l'État membre exécute celui-ci; en d'autres termes, faut-il en déduire qu'à cet égard l'article 95, alinéa 3, a eu pour effet d'ouvrir une brèche dans la souveraineté législative des États membres également dans le domaine des impositions intérieures?

2° L'article 97, aux termes duquel seule la Commission est autorisée à intervenir (article 97, alinéa 2), est-il, lui aussi, directement applicable (« self-executing »), en ce sens qu'il attribue à tout citoyen le droit de faire vérifier, par le juge national, moyennant recours en annulation de l'avis de taxation et dans un cas d'espèce, si le taux moyen, fixé par la loi, est compatible avec les principes énoncés à l'article 95?

3° Que faut-il entendre par taux moyens au sens de l'article 97? En fonction de la réponse à cette question, le taux litigieux de la taxe compensatoire de 4 % applicable au lait entier en poudre constitue-t-il un tel taux moyen?

4° Les justiciables continuent-ils à trouver dans l'article 97 le droit de faire contrôler un taux moyen par les juridictions nationales, même dans le cas où la Commission a rempli son obligation d'assurer le respect du traité et où l'État membre a modifié le taux moyen conformément à la demande de celle-ci?

5° Que faut-il entendre par charge fiscale grevant indirectement les produits nationaux, au sens de l'article 95, alinéa 1? »;

B — Attendu que le Bundesfinanzhof expose ses propres idées essentiellement à propos de la seule question 1 de son ordonnance de renvoi, qui constitue la base des autres questions ;

qu'à cet égard il déclare ce qui suit :

a) Les décisions que la Cour de justice rend à titre préjudiciel n'ont effet obligatoire qu'à l'égard du litige à propos duquel le renvoi a eu lieu. Par conséquent, rien n'empêche une juridiction de demander à la Cour, dans une autre affaire, de statuer à nouveau sur la même question; là où ce principe trouve le mieux à s'appliquer, c'est précisément lorsque, comme dans l'espèce (cf. ci-dessous : *b*), l'arrêt rendu précédemment par la Cour donne lieu à des objections.

b) Aux termes de l'article 20, paragraphe 3, de la loi fondamentale de la république fédérale d'Allemagne, les cours et tribunaux sont tenus de statuer conformément « à la loi et au droit ». Dans l'opinion dominante, le « droit » englobe entre autres les « règles générales du droit des gens », qui, selon les termes formels de l'article 25 de la loi fondamentale, priment les lois et engendrent directement des droits et des obligations pour les personnes qui habitent le territoire fédéral. Rien de semblable n'est prévu au profit du droit de la C.E.E. Sans doute est-il généralement admis en Allemagne que ce droit prime le droit national, mais la façon dont cette primauté se manifeste prête à controverse.

Les arrêts dans lesquels la Cour de justice a affirmé l'applicabilité directe de certaines dispositions du traité C.E.E. ont généralement été interprétés comme signifiant que, lorsqu'un justiciable allègue à bon droit qu'un État membre a enfreint le traité, le juge national doit placer ce justiciable dans la même situation que si l'État en question avait déjà rempli ses obligations. Mais cette conclusion ne concorde pas avec l'organisation judiciaire allemande, du moins à l'égard de l'article 95 du traité C.E.E. Quand les juridictions allemandes statuent sur le point de savoir si un taux de taxe compensatoire déterminé dépasse la charge grevant au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires les produits nationaux comparables, elles n'ont pas compétence pour rendre des décisions ayant effet obligatoire au delà du cas d'espèce. Ce n'est pas à elles « d'anticiper, par des milliers de décisions isolées, sur l'action du législateur ... ou de suppléer à son inaction », d'autant que les articles 169 et suivants du traité C.E.E. donnent à la Communauté les moyens de contraindre elle-même les États au respect de ce traité.

Au surplus, cette question de droit fiscal relève largement du domaine *des faits* et, au sein d'un système de taxe cumulative à cascade, il est souvent impossible de la trancher sans recourir à des estimations. Par conséquent, il est parfaitement concevable qu'en dépit d'une procédure parfaitement régulière, les divers tribunaux inférieurs aboutissent à des résultats différents, sans que la juridiction de dernière instance soit en mesure d'éliminer ces divergences.

Tel qu'il a été généralement compris, l'arrêt 57-65 de la Cour

peut conduire à des décisions contradictoires rendues, d'une part, par les juridictions nationales suprêmes et, d'autre part, par la Cour, statuant en vertu des articles 169 et 170 du traité C.E.E.;

que le Bundesfinanzhof conclut de toutes ces considérations que de graves raisons militent contre l'idée que l'article 95 est directement applicable, idée qui est d'ailleurs loin de trouver un appui dans le texte de cet article;

II — Procédure

Attendu que l'ordonnance de renvoi est parvenue au greffe de la Cour le 31 juillet 1967;

que le gouvernement de la république fédérale d'Allemagne, la Commission des Communautés européennes et la société Molkerei-Zentrale ont déposé des observations écrites en vertu de l'article 20 du protocole sur le statut de la Cour de justice de la C.E.E. et ont été entendus aux audiences des 5, 6 et 7 décembre 1967;

que l'avocat général a présenté ses conclusions orales et motivées à l'audience du 25 janvier 1968;

que la demanderesse au principal est représentée par Me Wendt et Me Dräger, avocats à Hambourg; le gouvernement de la république fédérale d'Allemagne, par MM. Everling, Ministerialrat, Hahnfeld, Ministerialrat, et Bülow, Oberlandesgerichtsrat; la Commission des Communautés européennes, par son conseiller juridique, M. Thiesing;

III — Résumé des observations présentées par les intéressés

1. *Sur la question 1*

Attendu que la *société Molkerei-Zentrale* développe les considérations suivantes :

— Le Bundesfinanzhof méconnaît le fait que, pour forcer les États membres à remplir leurs obligations, le traité C.E.E. ne prévoit pas seulement des moyens « politiques » : il recourt précisément aussi au moyen de l'effet direct, utile avant tout, non aux intérêts des particuliers, mais à ceux de la Communauté. Le principe de la primauté du droit communautaire ne peut donner naissance à des difficultés que s'il y a conflit avec le droit *constitutionnel* d'un État membre, ce qui n'est pas le cas dans l'espèce.

— Le Bundesfinanzhof sous-estime le poids de sa propre jurisprudence, qui peut parfaitement avoir de facto une portée de principe à l'égard d'un grand nombre de cas d'espèce. Il n'est pas davantage exact que cette haute juridiction soit dans l'im-

possibilité d'éliminer les discordances pouvant exister entre les décisions des tribunaux inférieurs à propos des questions en jeu ici : il s'agit de pures questions de droit.

— La Cour de justice est appelée, non à statuer sur l'organisation judiciaire allemande, mais à constater l'obligation pour les juridictions allemandes d'appliquer le droit communautaire en raison de sa primauté;

attendu que le *gouvernement fédéral* déclare partager les objections du Bundesfinanzhof, notamment quand celui-ci se réfère à la situation existant en Allemagne du point de vue de l'organisation judiciaire;

que la *Commission* exprime l'avis que les considérations développées par le Bundesfinanzhof ne justifient pas l'abandon de l'interprétation que la Cour a donnée dans l'arrêt 57-65;

qu'à l'appui de cette thèse, elle fait observer ce qui suit :

— Les procédures prévues par les articles 169 et suivants du traité non accessibles aux particuliers, et la protection que les juridictions nationales sont appelées à accorder à ceux-ci contre les actes contraires au traité qu'adoptent les États membres se complètent. Cette complémentarité est d'autant plus judicieuse que, souvent, des raisons d'ordre matériel empêchent très longtemps la Commission d'entamer et de mener à son terme une procédure fondée sur l'article 169.

— S'il peut arriver que les particuliers obtiennent d'être placés dans la même situation que si le droit national avait déjà été modifié, alors que le seul résultat que la Commission ou les autres États membres peuvent provoquer, c'est que l'État succombant prenne les mesures « que comporte l'exécution de l'arrêt de la Cour de justice » (article 171 du traité C.E.E.), c'est là une conséquence naturelle de la primauté du droit communautaire.

— Si l'arrêt 57-65 a déclenché un flot de recours administratifs et judiciaires, la cause doit en être cherchée dans l'interprétation erronée qui en a été donnée et qui voudrait qu'il se soit prononcé en même temps sur l'applicabilité directe de l'article 97. La solution proposée à ce sujet par la Commission (cf. ci-dessous : Sur la question 2) est de nature à ramener le nombre des instances pendantes en Allemagne dans des limites raisonnables;

2. *Sur la question 2*

Attendu que les observations de la *société Molkerei-Zentrale* peuvent être résumées comme suit :

— L'applicabilité directe de l'article 97 ressort déjà de l'arrêt 57-65.

— L'article 97 ne constitue qu'un cas particulier de l'article 95; les juridictions nationales ont donc l'autorisation et l'obligation de contrôler si les taux d'imposition que l'État

intéressé affirme être des taux moyens sont conformes à l'article 95.

— Ce n'est pas parce que le calcul de la charge frappant les produits nationaux peut présenter des difficultés qu'il faut exclure l'applicabilité directe. Du reste, les principales difficultés apparaissent lorsqu'il s'agit de calculer les impositions intérieures « qui frappent indirectement les produits nationaux similaires » (article 95); or, cela s'applique tout autant pour les cas dans lesquels l'article 95 est seul applicable.

— Le résultat est le même lorsqu'on examine l'article 97 isolément. Cette disposition ne donne une marge d'appréciation aux États membres que dans la mesure où elle les laisse libres de décider s'ils veulent fixer des taux moyens et constituer des groupes de produits. Par contre, il n'existe aucune marge d'appréciation pour déterminer l'imposition au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires, calculer les taux moyens et décider quels sont les produits qui peuvent être réunis en groupes.

— L'article 97, alinéa 2, n'infirme pas cette opinion, mais il la corrobore au contraire. Il entend renforcer la position de la Commission vis-à-vis des États membres : en effet, la Commission peut prendre des mesures immédiatement obligatoires et n'a pas besoin de commencer par émettre un avis qui ne lie pas conformément à l'article 169. La raison en est que « lorsqu'il s'agit d'appliquer l'article 97, le risque de voir les États membres se livrer à des manipulations contraires au traité est particulièrement grand ». Cela prouve une fois de plus que la protection des objectifs du traité qu'assure la Commission doit être complétée de façon tout à fait spéciale en l'espèce par le contrôle juridique que le juge national est tenu d'exercer;

attendu que les observations du *gouvernement fédéral* peuvent être résumées comme suit :

— Même si la Cour de justice confirmait sa jurisprudence relative à l'article 95, il ne serait pas possible d'en tirer une conséquence quelconque au sujet de l'applicabilité immédiate de l'article 97.

a) Cette disposition ne peut pas avoir un tel effet, parce qu'elle n'énonce pas une « obligation claire et inconditionnelle », comme le prévoit l'arrêt 57-65 :

> — elle se borne à renvoyer aux « principes » de l'article 95;
> — la notion de « moyenne » suppose l'existence éventuelle d'écarts dans l'un ou l'autre sens, et indique une évaluation, pour laquelle il existe une certaine marge d'appréciation;
> — étant donné les difficultés exposées ci-dessous (3), l'article 97 doit être interprété en ce sens qu'il autorise les estimations et calculs forfaitaires d'usage et inévitables.

b) Le fait que l'article 97 règle de façon spéciale et qui déroge à l'article 169 la procédure que la Commission doit ouvrir en cas

de violation du traité par les États membres prouve l'exactitude de ces considérations. La raison en est que les évaluations et estimations nécessaires pour appliquer l'article 97 exigent un contrôle communautaire; les auteurs du traité ont voulu éviter que l'usage du pouvoir d'appréciation ne soit directement mis en cause devant la Cour de justice.

Si les juridictions nationales pouvaient contrôler directement les taux moyens, la compétence qu'a la Commission d'émettre des directives deviendrait sans objet.

c) Il n'est pas possible d'objecter à l'encontre de cette conception le fait qu'elle aboutit à des résultats différents dans chaque État membre. Comme les dispositions juridiques des différents États sont divergentes, il n'est pas possible d'éviter que certaines dispositions du traité ne soient appliquées que dans certains d'entre eux. Puisque tous les États membres introduiront la taxe sur la valeur ajoutée d'ici au 1er janvier 1970, les problèmes soulevés par l'article 97 n'ont qu'un caractère transitoire.

d) Le droit communautaire renferme une série de dispositions qui s'adressent seulement aux États, lesquels ont l'obligation de les transformer en dispositions visant directement les particuliers. Il s'agit ici principalement de matières qui empiètent sur l'ordre juridique national. Ces ordres juridiques constituent des systèmes fermés à l'intérieur desquels toutes les normes sont interdépendantes jusqu'à un certain degré; c'est pourquoi la liberté a été laissée aux États membres d'insérer, de manière harmonieuse, les normes communautaires dans leur ordre juridique propre.

Le cas de la taxe compensatoire montre précisément l'importance de ces considérations. Si on admettait l'idée de l'applicabilité directe, les juridictions devraient se livrer à des enquêtes approfondies pour savoir si un taux d'imposition est trop élevé. Il en résulterait pour tous les intéressés des désavantages excessifs.

e) L'article 97 est une disposition indépendante, destinée aux États membres qui perçoivent la taxe sur le chiffre d'affaires selon le système de la taxe cumulative à cascade et, partant, réglemente les cas dans lesquels il n'est pas possible de procéder à une comparaison concrète des charges. S'il renvoie à l'article 95, c'est seulement pour éviter des répétitions. Le fait qu'une disposition renvoie à une autre n'entraîne pas ipso facto un rapport de subordination. Au demeurant, ce renvoi vise seulement les « principes » énoncés à l'article 95.

De même, la procédure spéciale que prévoit l'article 97, alinéa 2, empêche de considérer celui-ci comme un « cas particulier » de l'article 95, en ce sens que toutes les règles applicables à cet article seraient également applicables au premier. On peut tout au plus le considérer comme une « lex specialis », bien que

cette théorie ne tienne pas compte du fait que le système de la taxe cumulative à cascade est appliqué dans cinq États membres;

attendu que la *Commission* partage en somme l'opinion du gouvernement fédéral;

qu'elle fait observer ce qui suit :

— L'article 97 laisse aux États membres une marge d'appréciation considérable, en les autorisant à fixer des « taux moyens » pour des « produits *ou* des groupes de produits ». Le traité devait prévoir cette possibilité, puisque, dans un système de taxe cumulative à cascade, il est techniquement impossible de calculer avec précision le montant des charges fiscales en amont, et, partant, d'éviter que les taux moyens éventuels ne s'écartent, en plus ou en moins, de la charge effective grevant les différents produits.

Ces difficultés sont encore accrues du fait que les différents États membres appliquent des méthodes de calcul différentes pour déterminer la charge moyenne grevant un produit.

— De plus, les États membres disposent d'une marge d'appréciation étendue pour constituer des groupes de produits, et cela, bien que la réunion de façon plus ou moins arbitraire de produits en groupes importants n'est pas autorisée.

— De même, les règles spéciales de procédure, prévues par l'article 97, alinéa 2, militent en faveur du fait que seule la Commission est appelée à veiller au respect des dispositions de cet article.

— Dès lors, l'article 97 ne remplit pas les conditions requises pour pouvoir produire des effets directs.

— Cependant, les juridictions nationales sont habilitées à examiner si on se trouve effectivement en présence d'un cas d'application de l'article 97, c'est-à-dire s'il s'agit d'une taxe compensatoire destinée à remplacer la taxe sur le chiffre d'affaires perçue selon le système de la taxe cumulative à cascade ou s'il s'agit d'un taux moyen applicable à un produit ou à un groupe de produits;

3. *Sur la question 3*

Attendu que la *société Molkerei-Zentrale* déclare que le taux d'une taxe ne devient pas un taux moyen du seul fait que le législateur le qualifie de tel;

qu'à cet égard elle développe les considérations suivantes :

— Le terme de « moyen » implique qu'il y a lieu de calculer une moyenne pondérée. Un véritable taux moyen doit forcément se ramener à une comparaison concrète des impositions, fondée sur des données statistiques récentes et sûres. En outre, il faut exiger qu'on tienne compte du même taux pour l'importation et pour l'exportation (article 96). Enfin, le seul texte de l'article 97 indique qu'il ne s'applique qu'aux taux établis après le 1er janvier 1958 sur la base de nouveaux calculs;

qu'elle en conclut que le taux litigieux n'est pas un taux moyen;

attendu que le *gouvernement fédéral* fait observer ce qui suit :

— La notion de « taux moyens » est intimement liée aux difficultés que le calcul de la charge grevant au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires les produits nationaux suscite au sein d'un système de taxe cumulative à cascade.

— La première difficulté réside dans le fait qu'il est bien difficile de déterminer avec quels produits similaires il faut comparer le produit importé. Les produits nationaux sont souvent fabriqués suivant des processus de production très différents; le montant de la charge au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires varie en fonction du nombre de mouvements commerciaux dont le produit est amené à faire l'objet.

— D'autres difficultés surgissent au moment de déterminer quelle est la charge indirecte. La comparaison doit se référer à la charge globale et elle ne peut être effectuée avec précision même au prix de longs calculs. Au surplus, les éléments de base des calculs (prix, composants des coûts, structure des entreprises) subissent constamment des modifications.

— Étant donné, enfin, la multitude des produits à confronter (plus de 50 000), il en résulte qu'il est « impossible d'exiger de l'administration » des calculs d'une précision absolue, « compte tenu du temps que cela prendrait, du personnel dont elle dispose et de raisons inhérentes au problème lui-même ». Le travail exigé à cet effet serait d'ailleurs hors de proportion avec le résultat, car, encore une fois, aussi loin qu'on pousse l'examen, il ne pourrait mener qu'à des chiffres approximatifs.

— Le seul remède à ces difficultés consiste dès lors dans le recours à des estimations et à des forfaits; telle est précisément l'idée dont les États signataires du traité sont partis en reprenant la notion de « taux moyens » dans l'article 97. Dans ces conditions, loin d'équivaloir à la « moyenne » de taux calculés avec exactitude, ces taux ne pourraient représenter qu'une valeur médiane exacte pour un nombre total de cas.

— Ces raisons expliquent que, dans les États intéressés, tous les taux de taxe compensatoire sont forcément des « taux moyens », sauf dans le cas où il n'existe sur le territoire national, pour faire pendant au produit importé, ni produit similaire ni produit pouvant lui être substitué. Il importe peu que le taux considéré ait été établi avant ou après l'entrée en vigueur du traité. Loin d'instituer une nouvelle habilitation, l'article 97 entérine l'existence éventuelle de réglementations antérieures à l'entrée en vigueur du traité.

— Peu importe également que le taux de la taxe n'ait pas été modifié depuis des années ou qu'il ait été calculé sur la base de données statistiques relatives à une période antérieure. Si,

pour tous les produits passibles de la taxe compensatoire, on se livrait à de continuelles études des éléments du calcul pour pouvoir tenir compte de légers écarts éventuels, l'effort serait hors de proportion avec le résultat, car, au total, les modifications des charges, tantôt vers le haut, tantôt vers le bas, finiraient par se compenser. Il appartient en principe au législateur de décider quels sont les groupes de produits à constituer pour la fixation des taux moyens. Il y a taux moyen même dans le cas où un taux de taxe identique est appliqué à des produits correspondant à des stades différents d'élaboration.

— Il n'est pas exact que le taux moyen (« Durchschnittssatz ») doive être déterminé par la charge fiscale grevant le produit le plus faiblement imposé; « moyenne » (« Durchschnitt ») signifie valeur médiane.

— La seconde partie de la question 3 est irrecevable, parce qu'elle relève de l'application du traité à un cas d'espèce;

attendu que la *Commission* fait observer ce qui suit :

a) Seuls les taux qui ont été fixés sur la base d'une comparaison faite in concreto avec la charge grevant au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires les produits nationaux constituent d'authentiques taux moyens. Il en résulte que cette expression ne couvre pas, par exemple, les taux qu'un État membre a établis avant l'entrée en vigueur du traité en les alignant exactement sur le niveau des taux frappant les produits nationaux au stade correspondant à celui de l'importation. Dans les cas de ce genre, l'application de l'article 97 n'entre pas en ligne de compte. Toujours est-il qu'en pratique les taux ainsi fixés ne représenteront en général qu'une imposition minimale et qu'ils seront dès lors conformes à l'article 95. L'exactitude de cette thèse résulte des considérations suivantes.

La charge en amont grevant les produits nationaux comparables constitue le plafond qu'il est permis aux taux moyens d'atteindre. Sans doute, en vue de déterminer quelle est cette charge, est-on en droit de recourir à des valeurs estimées et à des valeurs moyennes, et est-on forcé de le faire; mais cela ne change rien au fait qu'il faille calculer d'authentiques moyennes et établir quelles sont in concreto les charges grevant chacune des catégories de produits. Il n'est permis de « procéder forfaitairement » (« pauschalieren ») que lorsqu'il s'agit, dans le cadre spécifique de l'article 97, d'établir l'imposition qui peut être admise pour les produits importés.

b) Un taux calculé de façon estimative ne peut être un taux moyen que si l'estimation se limite à une charge moyenne minimale susceptible d'être justifiée par des raisons valables.

S'il est vrai que les calculs de la charge grevant au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires les produits nationaux similaires

doivent s'effectuer sur la base des éléments statistiques les plus récents possibles, la question de la période de référence ne présente toutefois d'importance qu'au cas où la situation se serait « notablement modifiée ».

c) Sur la seconde partie de la question 3, la Commission défend la même thèse que le gouvernement fédéral;

4. *Sur la question 4*

Attendu que la *société Molkerei-Zentrale* estime que la question 4 doit recevoir une réponse affirmative;

que, tout en concédant que les cas visés à cette question seront rares, puisqu'on peut admettre que la Commission veillera toujours au respect absolu du traité, elle déclare que si ces hypothèses se réalisaient néanmoins, il conviendrait de considérer qu'en dernière analyse seule la Cour de justice peut dire le droit communautaire avec effet obligatoire;

attendu que le *gouvernement fédéral* et la *Commission* expriment l'avis qu'il est superflu de répondre à la question 4, dès lors que la question 2 doit recevoir une réponse négative;

5. *Sur la question 5*

Attendu que la *société Molkerei-Zentrale* fait observer que, par charge indirecte sur les produits nationaux, il faut entendre la charge fiscale directe sur les avant-produits (matières premières, produits semi-finis et produits finis ajoutés), qu'en revanche, il n'y a pas lieu de prendre en considération la charge sur les matières accessoires, les matières auxiliaires, les moyens de production, les frais de transport et les frais de vente;

que le *gouvernement fédéral* fait valoir ce qui suit :

— En règle générale, l'objectif de la taxe compensatoire (et il est consacré par le traité), c'est de compenser la charge grevant au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires les produits nationaux comparables. Or, cet objectif ne peut être atteint qu'à condition de tenir compte de la charge globale grevant les produits nationaux. Mais d'emblée on voit se dresser des « barrières naturelles », l'incidence de la taxe sur le chiffre d'affaires se faisant d'autant moins sentir sur le prix du produit final qu'on remonte à des stades d'avant-produits situés plus en amont en cherchant à déterminer la charge. Aussi les États membres ont-ils recouru à un forfait pour déterminer la charge dérivant des avant-produits et des matières auxiliaires.

— Voici dès lors comment il faut répondre à la question : il faut tenir compte de toute imposition exigible au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'occasion du processus d'élaboration d'un produit, dès lors que, d'une façon quelconque, elle est

afférente au produit et constitue, par conséquent, un élément de son prix final;

attendu que la *Commission* déclare ce qui suit :

La ratio legis des articles 95 et suivants indique qu'ils ne visent que les « taxes afférentes aux produits » (« produktbezogene Steuern »), lesquelles sont régies par le principe du pays de destination dans presque tous les systèmes fiscaux modernes. D'autre part, le terme « indirectement » doit néanmoins être interprété dans un sens large, parce que l'application logique de ce principe exige la compensation intégrale des charges grevant les produits indigènes. Rien ne permet de croire que les auteurs du traité aient eu l'intention de restreindre cette application. « Il faut donc entendre par impositions intérieures grevant indirectement un produit, non seulement les charges qui, sous la forme de taxes afférentes au produit, ont frappé, à tous les stades de leur production, les matières premières, les semi-produits et, éventuellement, les produits finis qu'on retrouve dans le produit final, mais également les charges qu'ont supportées, sous la forme de taxes afférentes au produit, les matières auxiliaires, les moyens de production et les services (afférents à la production) (tels, par exemple, les transports de produits) qui ont été utilisés à tous les stades antérieurs, à l'occasion de la production des matières premières, des semi-produits et des produits finis »;

MOTIFS

Attendu que, par ordonnance du 18 juillet, parvenue à la Cour le 31 juillet suivant, le Bundesfinanzhof a posé, en vertu de l'article 177 du traité instituant la C.E.E., plusieurs questions préjudicielles concernant l'interprétation des articles 95 et 97 dudit traité;

Sur les effets de l'article 95, alinéa 1 (première et cinquième questions)

1) Attendu que, par la première branche de la première question, il est demandé si « la Cour maintient la décision qu'elle a rendue le 16 juin 1966 dans l'affaire 57-65 et aux termes de laquelle l'article 95, alinéa 1, produit des effets immédiats et engendre pour les justiciables des droits individuels que les juridictions internes doivent sauvegarder »;

que, par la seconde branche de la même question, la juridiction de renvoi désire savoir si l'article 95 « peut conférer aux particuliers le droit d'exiger devant les juridictions nationales d'être placés, en dépit des termes non encore modifiés de la loi, dans la même situation que si l'État membre avait rempli l'obli-

gation que cet article lui impose sur le plan législatif... », « en d'autres termes » si « l'article 95, alinéa 3, a eu pour effet d'ouvrir une brèche dans la souveraineté législative également dans le domaine des impositions intérieures »;

A — Attendu qu'à l'encontre de l'interprétation donnée par l'arrêt de la Cour, le Bundesfinanzhof relève d'abord qu'elle ne trouverait aucun appui dans la disposition en cause;

attendu que le bien-fondé de cet argument doit être examiné à la lumière tant du texte de l'article 95 que de la nature et de l'esprit du traité instituant la C.E.E.;

que l'objectif du traité C.E.E., qui est d'instituer un marché commun dont le fonctionnement concerne directement les justiciables de la Communauté, implique que ce traité constitue plus qu'un accord qui ne créerait que des obligations mutuelles entre les États contractants;

que la Communauté constitue un nouvel ordre juridique, au profit duquel les États ont limité, bien que dans des domaines restreints, leurs droits souverains, et dont les sujets sont, non seulement les États membres, mais également leurs ressortissants;

que, partant, le droit communautaire, indépendant de la législation des États membres, de même qu'il crée des charges dans le chef des particuliers, est aussi destiné à engendrer des droits qui entrent dans leur patrimoine juridique;

que ceux-ci naissent, non seulement lorsqu'une attribution explicite en est faite par le traité, mais aussi en raison d'obligations que le traité impose d'une manière bien définie tant aux particuliers qu'aux États membres et aux institutions communautaires;

qu'à cet égard, il faut et il suffit que la disposition invoquée du traité se prête, par sa nature même, à produire des effets directs dans les relations juridiques entre les États membres et leurs justiciables;

que l'article 95, alinéa 1, énonce une interdiction de discrimination qui constitue une obligation claire et inconditionnelle;

que cette obligation n'est assortie d'aucune condition ni subordonnée, dans son exécution ou dans ses effets, à l'intervention d'aucun acte soit des institutions de la Communauté, soit des États membres;

que cette interdiction est donc complète, juridiquement parfaite et, en conséquence, susceptible de produire des effets directs dans les relations juridiques entre les États membres et leurs justiciables;

que le fait, par l'article 95, alinéa 1, de désigner les États membres comme sujets de l'obligation de non-discrimination n'implique pas que les particuliers ne puissent en être immédiatement les bénéficiaires;

B — Attendu que le Bundesfinanzhof fait valoir que cette interprétation aboutirait à reconnaître aux particuliers des droits plus étendus que ceux dont dispose la Communauté elle-même;

qu'elle obligerait le juge national à placer les intéressés dans la même situation que si l'État membre avait déjà rempli les obligations que lui impose l'article 95, alors que la Communauté ne pourrait demander que l'exécution de ces obligations;

attendu qu'on ne saurait tirer argument, contre l'interprétation de l'article 95 telle qu'elle résulte de l'arrêt dans l'affaire 57-65, d'un rapprochement entre les droits accordés par cette disposition aux particuliers, d'une part, et les attributions conférées aux institutions communautaires, d'autre part;

que, chaque fois qu'une règle communautaire confère des droits aux particuliers, ces droits, sans préjudice des voies de droit ouvertes par le traité, peuvent être sauvegardés au moyen d'actions portées devant les juridictions nationales compétentes;

que de telles actions diffèrent de l'exercice des pouvoirs attribués aux autorités communautaires dans le cadre du traité, notamment par les articles 95 et 97, conjointement avec les articles 155 et 169;

qu'en effet, l'action d'un particulier tend à la sauvegarde de droits individuels dans un cas d'espèce, tandis que l'intervention des autorités communautaires vise l'observation générale et uniforme de la règle communautaire;

qu'il apparaît ainsi que les garanties accordées aux particuliers, en vertu du système du traité, pour la sauvegarde de leurs droits individuels et les attributions reconnues aux institutions communautaires en ce qui concerne le respect par les États de leurs obligations ont un objet, des fins et des effets différents et ne peuvent être mises en parallèle;

C — Attendu que le Bundesfinanzhof objecte à l'interprétation résultant de l'arrêt dans l'affaire 57-65 qu'elle aurait suscité un grand nombre de recours devant les juridictions fiscales nationales;

attendu qu'une telle argumentation n'est pas de nature, par elle-même, à mettre en cause le bien-fondé de cette interprétation;

que, d'ailleurs, une grande partie desdits recours semble être basée sur la conception erronée, ainsi qu'il apparaîtra lors de l'examen de la deuxième question, selon laquelle l'effet reconnu à l'article 95 s'étendrait automatiquement à l'article 97;

D — Attendu que le Bundesfinanzhof fait encore valoir que, selon les règles du droit allemand, les juridictions fiscales ne seraient pas habilitées, en la matière, à prendre des décisions dont les effets dépasseraient le cas d'espèce;

que ce ne serait pas « la tâche légitime des juridictions fiscales

allemandes de suppléer par voie de milliers de décisions isolées aux actes de législation fiscale dont l'adoption aurait été omise »;

que le calcul du total des impositions intérieures qui frappent un produit national relevant largement du domaine des faits, les tribunaux d'instance pourraient ainsi rendre, dans des espèces analogues, des arrêts contradictoires sans que le Bundesfinanzhof, juridiction de dernière instance, fût en mesure d'harmoniser cette jurisprudence;

que, dans le système de la taxe cumulative à cascade, il serait difficile de procéder à « la comparaison concrète des charges », de sorte que les obligations incombant aux États membres en vertu des articles 95 et 97 ne sauraient être remplies que par l'intervention du législateur;

qu'enfin, l'application de l'article 95 par les tribunaux nationaux serait susceptible de conduire à des arrêts contradictoires rendus, d'une part par ces tribunaux, d'autre part par la Cour statuant en vertu des articles 169 et suivants du traité;

attendu que l'ensemble de cette argumentation, tirée des règles du droit interne, ne saurait prévaloir à l'encontre des règles de droit posées par le traité;

qu'il résulte des principes fondamentaux du traité, ainsi que des objectifs qu'il se propose d'atteindre, que ces dispositions, pour autant qu'elles s'y prêtent par leur nature, pénètrent dans l'ordre juridique interne sans le secours d'aucune mesure nationale;

que la complexité de certaines situations dans un État ne saurait altérer la nature juridique d'une disposition communautaire directement applicable, et cela, d'autant moins que la règle communautaire doit s'imposer avec la même force dans tous les États membres;

que, notamment, l'interdiction édictée par l'article 95 perdrait l'effet qu'elle tient du traité si la force de cette disposition dépendait de mesures d'exécution nationales non prévues au traité et à défaut desquelles l'interdiction elle-même demeurerait sans effet;

que l'utilisation de l'article 177 par les juridictions nationales, en permettant à la Cour d'assurer l'interprétation uniforme du traité, est susceptible de faciliter une application identique de celui-ci;

que l'interprétation résultant de l'arrêt dans l'affaire 57-65 ne s'applique qu'à des taux d'imposition que le législateur national lui-même ne considère pas comme « taux moyens » et pour lesquels il a donc admis l'inexistence des difficultés signalées par la juridiction de renvoi;

qu'en outre, l'article 95 ne limite pas le pouvoir des juridictions nationales compétentes d'appliquer, parmi les divers procédés de l'ordre juridique interne, ceux qui sont appropriés pour

sauvegarder les droits individuels conférés par le droit communautaire;

que notamment, lorsqu'une imposition intérieure n'est incompatible avec l'article 95, alinéa 1, qu'au delà d'un certain montant, il appartient à la juridiction nationale de décider, selon les règles de son droit national, si cette illégalité affecte l'imposition en son entier ou seulement dans la mesure où elle dépasse ledit montant;

attendu que, pour toutes ces raisons, il n'y a pas lieu à nouvelle interprétation de l'article 95, alinéa 1, du traité;

2) Attendu que la cinquième question du Bundesfinanzhof tend à faire dire à la Cour ce qu'il faut entendre par « impositions intérieures qui frappent indirectement les produits nationaux similaires » au sens de l'article 95, alinéa 1, du traité;

attendu que, dans la mesure où cette question serait posée en vue de l'application éventuelle de l'article 97, elle serait sans objet, en raison de la réponse qui sera donnée à la deuxième question;

que toutefois, dans la mesure où elle est relative à l'application directe du seul article 95, il y a lieu d'observer que les termes « directement ou indirectement » doivent, compte tenu de l'économie générale de ladite disposition, être interprétés dans un sens large;

que l'article 95, alinéa 1, vise l'ensemble des impositions qui grèvent effectivement et spécifiquement le produit national, à tous les stades de sa fabrication et de sa commercialisation antérieurs ou concomitants au stade de l'importation du produit en provenance d'autres États membres, étant entendu cependant que l'incidence de ces impositions est d'autant plus réduite que s'éloignent les stades de fabrication et de commercialisation antérieurs et que cette incidence tend rapidement à devenir négligeable;

que les États membres doivent dès lors, en calculant la charge qui frappe indirectement les produits nationaux, respecter les conditions et limites résultant de ces considérations;

que le respect de ces conditions et limites, conformément à ce qui est dit ci-dessus sur les effets de l'article 95, alinéa 1, est soumis au contrôle des juridictions nationales compétentes;

Sur les effets de l'article 97 (deuxième et quatrième questions)

Attendu que, par sa deuxième question, le Bundesfinanzhof demande à la Cour de dire si l'article 97 « attribue à tout citoyen le droit de faire vérifier, par le juge national, moyennant recours en annulation de l'avis de taxation et dans un cas d'espèce, si

le taux moyen, fixé par la loi, est compatible avec les principes énoncés à l'article 95 »;

qu'en outre, par sa quatrième question, le Bundesfinanzhof demande à la Cour de dire si « les justiciables continuent à trouver dans l'article 97 le droit de faire contrôler un taux moyen par les juridictions nationales, même dans le cas où la Commission a rempli son obligation d'assurer le respect du traité et où l'État membre a modifié le taux moyen conformément à la demande de celle-ci »;

attendu que l'article 97 a pour objet de donner aux États, qui perçoivent la taxe sur le chiffre d'affaires d'après le système de la taxe cumulative à cascade, la faculté de recourir à la fixation de taux moyens sans toutefois pouvoir porter atteinte aux principes des articles 95 et 96;

que, si les objets des articles 95 et 97 apparaissent ainsi connexes et inspirés de la même finalité, l'article 97, qui prévoit une règle spéciale au système complexe de la taxe cumulative à cascade, doit cependant être distingué de l'article 95 en raison tant des caractéristiques propres à ce système que des modalités particulières prévues pour la mise en œuvre dudit article 97;

attendu, d'une part, que cette disposition, en donnant aux États membres la faculté, dont ils peuvent user ou ne pas user, de recourir au procédé des taux moyens, implique, pour les États qui ont régulièrement recouru à cette faculté, l'interposition, entre la règle communautaire et son application, d'actes juridiques comportant un pouvoir d'appréciation qui soustrait leur choix et ses conséquences, en l'état actuel du droit communautaire, à toute possibilité d'effet immédiat des dispositions concernées de l'article 97;

que, d'autre part, tant la détermination des groupes de produits, que la fixation des taux moyens repose, en l'absence de toute disposition communautaire relative à leur mode de calcul, sur une marge d'appréciation de l'État membre, exercée sous le contrôle de la Commission, exclusive de l'effet immédiat de l'article 97;

attendu que, dans ces conditions, l'article 97 ne saurait conférer aux particuliers les droits individuels visés par la présente question du Bundesfinanzhof;

que cette conclusion est corroborée par le second alinéa de l'article 97 qui oblige la Commission à adresser à l'État qui appliquerait des taux moyens non conformes aux principes de l'article 95 « les directives ou décisions appropriées »;

attendu, en conséquence, que de l'économie même de l'article 97, il apparaît que, dans le cas où un État membre pratiquant le système de taxe cumulative à cascade a choisi de recourir au procédé de fixation de taux moyens, cet article n'engendre

pas dans le chef des justiciables des droits individuels que les juridictions nationales seraient tenues de sauvegarder;

Sur la notion de taux moyens (troisième question)

Attendu que, par sa troisième question, le Bundesfinanzhof demande à la Cour de dire « ce qu'il faut entendre par taux moyens au sens de l'article 97 du traité C.E.E. » et si, « en fonction de la réponse à cette question, le taux litigieux de la taxe compensatoire de 4 % applicable au lait entier en poudre constitue un tel taux moyen »;

attendu qu'en vertu de l'article 97, alinéa 1, il appartient aux États membres de fixer des taux moyens, la Commission seule ayant le pouvoir d'intervenir, conformément aux dispositions de l'article 97, alinéa 2, et, éventuellement, de l'article 169, contre la méconnaissance des principes énoncés à l'article 95, sans préjudice des droits reconnus aux autres États membres par l'article 170;

que si, dans ces conditions, il n'appartient pas aux juridictions nationales d'apprécier la conformité de la fixation de taux moyens avec les principes de l'article 95, il n'en résulte pas pour autant que ces juridictions ne puissent, en aucun cas, être dans la nécessité de reconnaître si elles se trouvent ou non devant un taux moyen relevant de l'article 97, ou d'une imposition relevant de l'article 95;

attendu que l'application de l'article 97 est subordonnée à la double condition, d'une part que l'État membre perçoive la taxe sur le chiffre d'affaires d'après le système de la taxe cumulative à cascade, et d'autre part qu'il ait effectivement exercé la faculté ouverte par ledit texte et procédé à la fixation de taux moyens;

que dès lors, dans les États qui ont fait usage de la faculté offerte par l'article 97, est réputé « taux moyen » tout taux institué comme tel par les États dont s'agit, sans préjudice de l'application du deuxième alinéa de cet article;

attendu que la seconde partie de la troisième question relève non de l'interprétation, mais de l'éventuelle application du traité à un cas d'espèce, et échappe ainsi à la compétence de la Cour dans le cadre de la procédure de l'article 177;

Sur les dépens

Attendu que les frais exposés par le gouvernement de la république fédérale d'Allemagne et par la Commission des Com-

munautés européennes, qui ont soumis leurs observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement;

que la procédure revêt, à l'égard des parties en cause, le caractère d'un incident soulevé au cours d'un litige pendant devant le Bundesfinanzhof et que la décision sur les dépens appartient, dès lors, à cette juridiction;

par ces motifs,

vu les actes de procédure;

le juge rapporteur entendu en son rapport;

le gouvernement de la république fédérale d'Allemagne, la Commission des Communautés européennes et la requérante au principal entendus en leurs observations orales;

l'avocat général entendu en ses conclusions;

vu le traité instituant la C.E.E., et notamment ses articles 95, 97, 155, 169, 170 et 177;

vu le protocole sur le statut de la Cour de justice de la C.E.E., et notamment son article 20;

vu le règlement de procédure de la Cour de justice des Communautés européennes;

vu l'arrêt de la Cour dans l'affaire 57-65 du 16 juin 1966,

LA COUR

statuant sur les questions à elle soumises par le Bundesfinanzhof, conformément à l'ordonnance de cette Cour du 18 juillet 1967,

dit pour droit :

1° L'article 95, alinéa 1, produit des effets immédiats et engendre pour les justiciables des droits individuels que les juridictions internes doivent sauvegarder;

2° Par « impositions intérieures qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires », l'article 95, alinéa 1, vise l'ensemble des impositions qui grèvent effectivement et spécifiquement le produit national, à tous les stades de sa fabrication et de sa commercialisation antérieurs ou concomitants au stade de l'importation du produit en provenance d'autres États membres;

3° L'article 97, alinéa 1, applicable lorsque les États membres qui perçoivent la taxe sur le chiffre d'affaires d'après le système de la taxe cumulative à cascade, ont effectivement exercé la faculté y reconnue, n'engendre pas pour les justiciables des droits individuels que les juridictions internes devraient sauvegarder;

4° Dans les États qui ont fait usage de la faculté offerte par l'article 97, est réputé « taux moyen » tout taux institué comme tel par l'État dont s'agit, sans préjudice de l'application du deuxième alinéa de cet article;

et décide :

Il appartient à la juridiction de renvoi de statuer sur les dépens de la présente instance.

Ainsi jugé à Luxembourg le 3 avril 1968.

Lecourt Donner Strauß
Trabucchi Monaco Mertens de Wilmars Pescatore

Lu en séance publique à Luxembourg le 3 avril 1968.

Le greffier
A. Van Houtte

Le président
R. Lecourt

Conclusions de l'avocat général M. Joseph Gand, présentées le 25 janvier 1968

Monsieur le Président, Messieurs les Juges,

Les sept demandes de décisions préjudicielles sur lesquelles nous avons à conclure aujourd'hui ont été adressées, conformément à l'article 177 du traité de Rome, par quatre juridictions allemandes, parmi lesquelles le Bundesfinanzhof. Elles ont trait à l'interprétation des dispositions fiscales de ce traité, plus précisément de ses articles 95 et 97. On vous demande de répondre à près de 50 questions dont certaines se retrouvent dans plusieurs affaires ou se recoupent, et il n'est pratiquement pas un terme des articles litigieux sur le sens et la portée duquel on ne vous interroge : qu'est-ce, par exemple, qu'une imposition indirecte, un produit similaire, un produit « substituable »? Que faut-il entendre par « taux moyen »? L'article 95 confère-t-il aux justiciables des droits individuels que les juridictions internes doivent sauvegarder? En est-il de même de l'article 97? Ainsi se trouve confronté avec le traité tout le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires, en particulier de la taxe cumulative à cascade telle qu'elle fonctionnait dans la république fédérale d'Allemagne