dige stand van het gemeenschapsrecht als „gemiddeld percentage" te beschouwen elk percentage, dat als zodanig door de betrokken Staat is vastgesteld, onverminderd de toepassing van de tweede alinea van genoemd artikel.

---

In de zaak 28-67 :

betreffende het door het Bundesfinanzhof ingevolge artikel 177 E.E.G.-Verdrag tot het Hof van Justitie gericht verzoek, daartoe strekkende dat in het voor genoemde rechterlijke instantie aanhangig geding

FIRMA MOLKEREI-ZENTRALE WESTFALEN/LIPPE GmbH, TROCKENMILCHWERK,

tegen

HAUPTZOLLAMT PADERBORN,

bij wege van prejudiciële beslissing uitspraak worde gedaan nopens de uitlegging van de artikelen 95 en 97 van het E.E.G.-Verdrag, heeft het

HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt :

R. Lecourt, President,
A. M. Donner en W. Strauß (rapporteur), Kamerpresidenten,
A.Trabucchi, R. Monaco, J. Mertens de Wilmars en P. Pescatore, rechters,
Advocaat-Generaal : J. Gand,
Griffier : A. Van Houtte,

het navolgende

# ARREST

gewezen.

## TEN AANZIEN VAN DE FEITEN EN HET RECHT

### I — Ten aanzien van de feiten

1. *De voorgeschiedenis*

De firma Molkerei-Zentrale Westfalen/Lippe GmbH, Trockenmilchwerk — verder te noemen „de Molkerei-Zentrale" — deed op 15 juni 1962 uit België geïmporteerde volle melk in poedervorm inklaren. Het bevoegde douanekantoor belastte ingevolge de Duitse voorschriften deze invoer met een compenserende omzetheffing (Umsatsausgleichsteuer, UASt) van 4 %.

In haar thans in hoogste instantie aanhangig beroep heeft zij met name betoogd, dat deze heffing met artikel 95 van het E.E.G.-Verdrag in strijd is, aangezien volgens de Duitse voorschriften zowel de levering van in Duitsland vervaardigde volle melkpoeder als die van binnenlandse melk (als grondstof beschouwd) van omzetbelasting is vrijgesteld.

2. *Inhoud en motivering van de renvooibeschikking*

A — Het Bundesfinanzhof besloot op 18 juli 1967 het Hof van Justitie te verzoeken om bij wege van prejudiciële beslissing uitspraak te doen betreffende de navolgende vragen:

„1. a) Handhaaft het Hof van Justitie der Europese Gemeenschappen de in de zaak 57-65 op 16 juni 1966 gedane uitspraak dat artikel 95, lid 1, van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap rechtstreeks bindend is en voor justitiabelen rechten doet ontstaan, die de nationale rechterlijke instanties moeten waarborgen?

b) Kan artikel 95 van het E.E.G.-Verdrag, gezien zijn bewoordingen en in aanmerking genomen zijn „self-executing" karakter, aan particulieren het recht verlenen in gedingen voor de nationale rechter te verlangen om, ook al luidt de wet nog anders, behandeld te worden alsof de Lid-Staat de ingevolge genoemd artikel op hem rustende legislatieve verplichtingen is nagekomen, zulks terwijl ingevolge de bepalingen van het Verdrag (art. 169 en 170 E.E.G.-Verdrag) de Commissie of de andere Lid-Staten alleen nakoming van het Verdrag door de Lid-Staat kunnen verlangen; moet, met andere woorden, worden geconcludeerd, dat artikel 95, lid 3, van het E.E.G.-Verdrag de souvereiniteit der Lid-Staten ook op het gebied der binnenlandse belastingwetgeving doorbreekt?

2. Is ook artikel 97 van het E.E.G.-Verdrag, dat volgens zijn bewoordingen alleen de Commissie tot ingrijpen machtigt (art. 97, lid 2), „self-executing" in die zin, dat ieder staatsburger het recht heeft om, door in beroep te komen tegen de belastingaanslag, de nationale rechter de wettelijke gemiddelde belastingpercentages aan de beginselen van artikel 95 van het E.E.G.-Verdrag te doen toetsen?

3. Wat moet onder gemiddelde percentages in de zin van artikel 97 van het E.E.G.-Verdrag worden verstaan? Is volgens deze bepaling de litigieuze compenserende heffing van 4 % voor volle melkpoeder zulk een gemiddeld percentage?
4. Hebben particulieren volgens artikel 97 van het E.E.G.-Verdrag ook het recht 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 daartoe strekkend verzoek van de Commissie het gemiddelde percentage heeft gewijzigd?
5. Wat moet onder niet-rechtstreekse belasting van binnenlandse produkten in de zin van artikel 95, lid 1, van het E.E.G.-Verdrag worden verstaan?

B — Het Bundesfinanzhof heeft eigenlijk alleen ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag — waarop de verdere vragen zijn gebaseerd — een eigen rechtsopvatting geformuleerd :

*a)* Het meent dat 's Hofs prejudiciële beslissingen alleen in het bodemgeschil bindend zijn, zodat er voor geen enkele rechterlijke instantie een beletsel bestaat dezelfde vraag in een ander geding wederom aan het Hof voor te leggen; dit geldt vooral wanneer, als in casu (vergelijk onder *b*), bezwaren tegen 's Hofs vroegere uitspraak zijn gerezen.

*b)* In artikel 20, lid 3, van de Grondwet voor de Bondsrepubliek Duitsland wordt de rechter aan „wet en recht" gebonden. Onder „recht" zijn in dit verband volgens de heersende mening onder meer te verstaan „de algemene regelen van het volkenrecht", waarvoor volgens artikel 25 van genoemde constitutie de wet heeft te wijken en waaraan de bewoners van de Bondsrepubliek rechtstreeks rechten en plichten ontlenen. In het E.E.G.-recht ontbreekt een dergelijk voorschrift. Weliswaar wordt in Duitsland algemeen aangenomen, dat aan dit recht ten opzichte van de nationale voorschriften voorrang toekomt, doch omtrent de praktische betekenis dezer voorrang bestaat onzekerheid.

De arresten, waarin het Hof van Justitie kwam tot een bevestigende beantwoording van de vraag, of bepaalde voorschriften van het E.E.G.-Verdrag als rechtstreeks bindend zijn te beschouwen, werden in het algemeen aldus opgevat dat de nationale rechter particulieren welke zich terecht op schending van het Verdrag door een Lid-Staat beroepen, moet behandelen alsof bedoelde Staat zijn verplichtingen reeds is nagekomen. Dit resultaat is echter — althans voor zoveel artikel 95 van het E.E.G.-Verdrag betreft — niet met de Duitse bepalingen op het stuk der rechterlijke organisatie te rijmen. De Duitse rechterlijke instanties zijn niet bevoegd om, wanneer de vraag rijst of een bepaald UASt-percentage de omzetbelasting op vergelijkbare binnenlandse produkten te boven gaat, een ook in andere gevallen bindende uitspraak te doen. Het is niet de taak van de rechter om „door middel van duizenden afzonderlijke beslissingen op achterwege gebleven wettelijke maatregelen ... vooruit te lopen of dezelfve te vervangen", te minder nu de Gemeenschap zelf volgens artikel 169 en volgende in staat is naleving van het Verdrag af te dwingen.

Bovendien draagt deze fiscaalrechtelijke vraag goeddeels een *feitelijk* karakter en kan men in een cumulatief cascadesysteem veelal slechts langs

de weg van schattingen tot een beslissing komen. Het is derhalve zeer wel denkbaar, dat lagere rechterlijke instanties ondanks de juistheid hunner methoden tot verschillende resultaten komen, zonder dat de hoogste rechter tot ingrijpen bevoegd is.

's Hofs arrest in de zaak 57-65 kan er, zoals het algemeen wordt begrepen, toe leiden dat de hoogste nationale rechterlijke instanties en het Hof van Justitie, rechtdoende ingevolge de artikelen 169 en 170 van het E.E.G.-Verdrag, tot tegenstrijdige uitspraken komen.

Er bestaan dan ook goede gronden om artikel 95 niet als rechtstreeks bindend te beschouwen; ook de tekst dezer bepaling wijst veeleer in tegenovergestelde richting.

## II — De procesvoering

De renvooibeschikking is op 31 juli 1967 ter griffie ingekomen.

De Regering van de Bondsrepubliek Duitsland, de Commissie van de Europese Gemeenschappen en de Molkerei-Zentrale hebben overeenkomstig artikel 20 van het Protocol betreffende het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen schriftelijke — en ter terechtzitting van 5 tot 7 december 1967 ook mondelinge — opmerkingen ingediend.

De Advocaat-Generaal heeft ter terechtzitting van 25 januari 1968 mondeling zijn met redenen omklede conclusie genomen.

Verzoekster in het bodemgeschil werd ten processe vertegenwoordigd door Dr. Wendt en Dr. Dräger, advocaten te Hamburg, de Regering van de Bondsrepubliek Duitsland door Ministerialrat Dr. Everling, Ministerialrat Hahnfeld en Oberlandesgerichtsrat Dr. Bülow, de Commissie van de Europese Gemeenschappen door haar juridisch adviseur Thiesing.

## III — Samenvatting der ten processe gebezigde argumenten

*De eerste vraag*

Volgens *de Molkerei-Zentrale* heeft het Bundesfinanzhof miskend, dat krachtens het E.E.G.-Verdrag ten einde de Lid-Staten tot naleving hunner verplichtingen te dwingen niet slechts „politieke" middelen kunnen worden aangewend, doch ook gebruik mag worden gemaakt van rechtstreeks bindende bepalingen, welke laatste mogelijkheid primair veeleer in het belang van de Gemeenchap dan in dat van particulieren moet worden geacht. De in beginsel aan het gemeenschapsrecht toekomende voorrang kan alleen in het zich hier niet voordoende geval van collisie met het nationale *constitutionele* recht tot moeilijkheden leiden.

Het Bundesfinanzhof onderschat het belang zijner uitspraken, waaraan de facto voor een groot aantal afzonderlijke gevallen stellig principiële betekenis kan toekomen. Het meent ook ten onrechte dat het, wanneer lagere

rechterlijke instanties de hier te bespreken vragen in verschillende zin beantwoorden, aan zodanige tegenspraak geen einde zou kunnen maken : het gaat hier immers om vragen, welke een zuiver juridisch karakter dragen.

Van het Hof van Justitie wordt niet een uitspraak betreffende de Duitse bepalingen op het stuk der rechterlijke organisatie verlangd; het behoeft slechts voor recht te verklaren, dat de Duitse rechter verplicht is, op grond van de daaraan toekomende voorrang, het recht van de E.E.G. toe te passen.

De *Bondsregering* deelt de bezwaren van het Bundesfinanzhof, met name voor zoveel deze met de Duitse rechterlijke organisatie verband houden.

De *Commissie* meent, dat de overwegingen van het Bundesfinanzhof een wijziging van de in het arrest 57-65 gegeven uitlegging niet rechtvaardigen.

De ingevolge artikel 169 en volgende van het E.E.G.-Verdrag aanhangig gemaakte gedingen, waaraan particulieren niet kunnen deelnemen en de door de nationale rechter aan particulieren te verlenen rechtsbescherming tegen door de Lid-Staten in strijd met het Verdrag genomen maatregelen completeren elkaar. Dit heeft te meer zin nu in de praktijk met het aanhangig maken en voldingen van een procedure ingevolge artikel 169 dikwijls zeer veel tijd gemoeid is.

Dat een particulier soms kan bereiken te worden behandeld alsof het nationale recht reeds ware veranderd, terwijl de Commissie en de andere Lid-Staten het slechts daarheen kunnen leiden, dat de in gebreke blijvende Staat de ter uitvoering van het arrest van het Hof van Justitie nodige maatregelen neemt (artikel 171 van het E.E.G.-Verdrag), is het natuurlijk gevolg van de voorrang welke aan de voorschriften van het gemeenschapsrecht toekomt.

Dat naar aanleiding van het arrest 57-65 een groot aantal bezwaren zijn gerezen en tal van beroepen werden ingesteld, vond zijn oorzaak in het feit dat men ten onrechte heeft gemeend, dat het Hof van Justitie zich tevens over het rechtstreeks bindend karakter van artikel 97 uitsprak. De te dien aanzien door de Commissie voorgestelde oplossing (zie hieronder, vraag 2) kan ertoe bijdragen het grote aantal in Duitsland aanhangige procedures tot een redelijk aantal terug te brengen.

*De tweede vraag*

De *Molkerei-Zentrale* is van mening, dat reeds uit het arrest 57-65 volgt, dat ook artikel 97 rechtstreeks bindend is.

Artikel 97 betreft de toepassing van artikel 95 in een bijzonder geval; de nationale rechter is derhalve bevoegd en verplicht ook belastingpercentages welke volgens de desbetreffende Staat gemiddelde percentages zijn, aan artikel 95 te toetsen.

Dat de berekening van de fiscale last op nationale produkten met moeilijkheden gepaard kan gaan, wil niet zeggen dat de bepaling niet-rechtstreeks bindend is. De voornaamste moeilijkheden doen zich trouwens voor bij de berekening van binnenlandse belastingen, welke „niet-rechtstreeks op ge-

lijksoortige nationale produkten worden geheven" (artikel 95); dit geldt evenzeer in gevallen, waarin artikel 95 alleen van toepassing is.

Beziet men artikel 97 op zichzelf, dan komt men tot geen ander resultaat. Dit voorschrift laat alleen ruimte voor appreciatie voor zoveel het aan de Lid-Staten de keuze laat om al dan niet gemiddelde percentages vast te stellen en verschillende produkten groepsgewijze in te delen; gaat het evenwel om de vraag hoe de geheven omzetbelating moet worden vastgesteld, hoe gemiddelde percentages moeten worden berekend en welke produkten in een groep mogen worden ondergebracht, dan is voor zodanige appreciatie geen plaats.

Het tweede lid van artikel 97 spreekt niet tegen, doch vóór deze opvatting. Men heeft door middel van deze bepaling de positie van de Commissie tegenover de Lid-Staten willen versterken; de Commissie mag terstond bindende maatregelen treffen en behoeft niet, zoals in het geval van artikel 169, met een voor de Lid-Staat niet-bindend advies te beginnen; zulks omdat „bij toepassing van artikel 97 het gevaar dat de Lid-Staten tot met het Verdrag strijdige manipulaties zullen overgaan, bijzonder groot is", hetgeen weer bewijst, dat de eerbiediging van de doelstellingen van het Verdrag behalve van de waakzaamheid der Commissie ook in zeer belangrijke mate van de daarnevens door de nationale rechter uit te oefenen rechtscontrole afhankelijk is.

De *Bondsregering* betoogt, dat zelfs handhaving van 's Hofs jurisprudentie betreffende artikel 95 geenszins impliceert, dat ook artikel 97 rechtstreeks bindend is.

*a)* Zodanige werking kan aan het voorschrift niet zijn verbonden, omdat daarin geen „duidelijke en onvoorwaardelijke verplichting" in de zin van het arrest 57-65 is neergelegd :

— er wordt alleen naar de „beginselen" van artikel 95 verwezen;
— de term „gemiddeld" (percentage) houdt in, dat afwijkingen naar boven of naar beneden mogelijk zijn; de administratie is derhalve tot op zekere hoogte in haar beoordeling vrij;
— in verband met de onder (3) geschetste moeilijkheden in artikel 97 aldus te verstaan, dat het de gebruikelijke — en onvermijdelijke — schattingen en forfaitaire vaststellingen geoorloofd verklaart.

*b)* De juistheid dezer overwegingen blijkt ook uit het feit, dat de door de Commissie bij schending van het Verdrag door de Lid-Staten ingevolge artikel 97 te volgen procedure van artikel 169 afwijkt. De voor de toepassing van artikel 97 noodzakelijke beoordelingen en schattingen moeten door de Gemeenschap kunnen worden gecontroleerd en de auteurs van het Verdrag hebben willen vermijden, dat men zich in geval van geschil omtrent de wijze waarop van de hierbedoelde discretionaire bevoegdheden gebruik gemaakt is, rechtstreeks tot het Hof van Justitie zou wenden.

Zouden gemiddelde percentages rechtstreeks door de nationale rechter kunnen worden onderzocht, dan zou de aan de Commissie verleende bevoegdheid richtlijnen vast te stellen geen zin meer hebben.

*c)* Tegen de hier verdedigde opvatting kan ook niet worden aangevoerd, dat zij in de verschillende Lid-Staten tot ongelijke resultaten zou leiden. Nu de rechtsvoorschriften van de verschillende Staten onderling afwijken, is het onvermijdelijk dat sommige bepalingen van het Verdrag slechts in een deel dezer Staten toepassing vinden. Aangezien alle Lid-Staten uiterlijk per 1 januari 1970 de belasting op de toegevoerde waarde zullen invoeren, draagt de problematiek rondom artikel 97 slechts een tijdelijk karakter.

*d)* Een reeks communautaire rechtsvoorschriften is alleen tot de Staten gericht in die zin, dat de Staten dezelve in rechtstreeks op particulieren toepasselijke bepalingen hebben om te zetten. Het gaat hier vooral om onderwerpen, welke de nationale rechtsorde raken, om ordeningen, welke een gesloten systeem vormen binnen hetwelk de ene bepaling in zekere zin met de andere „staat of valt"; het is derhalve aan de Lid-Staten overgelaten de voorschriften van het gemeenschapsrecht harmonisch in de eigen rechtsorde in te passen.

Juist in het geval van de Duitse UASt blijkt het gewicht dezer overwegingen. Zou men het voorschrift rechtstreeks bindend achten, dan zou de rechter, ten einde te kunnen beslissen of de in feite geheven belasting hoger is dan het vastgestelde percentage, telkens tot een uitgebreid onderzoek moeten overgaan, hetgeen voor alle betrokkenen tot onevenredig grote moeilijkheden zou leiden.

*e)* Artikel 97 is een zelfstandig voorschrift; het richt zich tot de Lid-Staten welke omzetbelasting heffen volgens het cumulatieve cascadestelsel en regelt derhalve gevallen waarin concrete belastingcompensatie niet mogelijk is. Alleen om herhaling te vermijden wordt naar artikel 95 verwezen. Wanneer het ene voorschrift naar het andere verwijst, wil dat niet altijd zeggen, dat het als aan dit laatste gesubordineerd is te beschouwen. De verwijzing betreft trouwens ook slechts de „beginselen" van artikel 95.

Ook de omstandigheid, dat in artikel 97, alinea 2, een bijzondere procedure is voorzien, brengt mede dat hier bezwaarlijk kan worden gesproken van een „bijzonder geval", waarin artikel 95 toepassing moet vinden — en wel aldus dat alle regels welke voor artikel 95 gelden, ook ten aanzien van artikel 97 moeten worden toegepast. Hoogstens zou men van een lex specialis kunnen spreken, hoewel zulks ternauwernood te rijmen valt met het feit, dat het cumulatieve cascadestelsel in vijf Lid-Staten geldt.

De *Commissie* komt tot een zelfde resultaat als de Bondsregering :

Artikel 97 laat de Lid-Staten in hun beoordeling in belangrijke mate vrij, door hun toe te staan „gemiddelde percentages" voor „produkten *of* groepen van produkten" vast te stellen. Het Verdrag moest deze mogelijkheid voorzien, omdat het in een cumulatief cascadestelsel technisch niet mogelijk is de in eerdere produktiefasen geheven belasting nauwkeurig te berekenen — en aldus te vermijden, dat gemiddelde percentages naar boven of naar beneden afwijken van de in werkelijkheid op de afzonderlijke produkten geheven belasting.

Deze moeilijkheden worden vergroot doordat de verschillende Lid-Staten ter vaststelling der gemiddelde belasting van een produkt niet een zelfde wijze van berekening toepassen.

Ook de vaststelling van de grenzen der verschillende groepen van produkten staat in belangrijke mate ter beoordeling van de Lid-Staten, daargelaten dat het als ongeoorloofd moet worden beschouwd de afzonderlijke produkten min of meer willekeurig in grote groepen onder te brengen.

Voorts kan aan de bijzondere procedurevoorschriften van artikel 97, lid 2, een argument worden ontleend voor de stelling, dat alleen de Commissie geroepen is voor naleving van de bepalingen van dit artikel te zorgen.

Op grond van een en ander zijn met betrekking tot artikel 97 niet de voorwaarden vervuld om van een rechtstreeks bindend voorschrift te kunnen spreken.

Wel is de nationale rechter bevoegd na te gaan, of zich werkelijk een geval voordoet, waarin artikel 97 moet worden toegepast, dat wil zeggen of sprake is van een heffing ter compensatie van volgens het cumulatieve cascadestelsel geheven omzetbelasting en van een gemiddeld percentage voor produkten of groepen produkten.

*De derde vraag*

De *Molkerei-Zentrale* betoogt, dat een belastingpercentage niet reeds een gemiddeld percentage wordt wanneer de nationale wet het als zodanig aanmerkt.

De term „gemiddeld" (percentage) impliceert dat een gewogen gemiddelde moet worden berekend. Ter vaststelling van een gemiddeld percentage moet een concreet vergelijkend onderzoek worden verricht en daarbij dient met recent en betrouwbaar statistisch materiaal te worden gewerkt. Bovendien mag worden verlangd, dat hetzelfde percentage voor de invoer en voor de uitvoer (artikel 96) geldt. Ten slotte kunnen reeds op grond van de bewoordingen van artikel 97 daaronder alleen belastingpercentages worden gebracht, welke na 1 januari 1958 op grond van nieuwe berekeningen zijn ingevoerd.

Op grond van een en ander is het litigieuze percentage geen gemiddeld percentage.

De *Bondsregering* betoogt dat de term „gemiddelde percentages" ten nauwste verband houdt met de moeilijkheden, welke zich in het kader van een cumulatief cascadesysteem voordoen wanneer de omzetbelasting op binnenlandse produkten moet worden berekend.

In de eerste plaats kan maar moeilijk worden vastgesteld, met welke gelijksoortige waren het ingevoerde produkt moet worden vergeleken. De produktiecyclus welke tot de vervaardiging van binnenlandse produkten leidt, is van geval tot geval verschillend; met de frequentie der omzetten, varieert ook het niveau der omzetbelasting.

Verdere moeilijkheden doen zich voor bij de vaststelling der niet-rechtstreeks geheven belasting. Ook langs de weg van uitvoerige berekeningen is

de hier nodige totale belastingcompensatie niet te realiseren. Bovendien zijn de aan de berekeningen ten grondslag te leggen factoren (prijzen, kostenfactoren, de structuur der onderneming) voortdurend aan veranderingen onderhevig.

Wanneer men dan ten slotte het grote aantal vergelijkbare produkten — ten naaste bij 50 000 — in aanmerking neemt, dan blijkt wel, dat uiterst nauwkeurige berekeningen — welke zeer tijdrovend zouden zijn, te zware eisen aan administratief personeel zouden stellen en gepaard zouden gaan met ernstige moeilijkheden van zakelijke aard — van de administratie niet mogen worden gevergd. De kosten zouden ook niet in een redelijke verhouding staan tot het resultaat; immers ook het meest grondige onderzoek zou slechts tot een benaderende vaststelling der verschillende kostenfactoren kunnen leiden.

Aan deze moeilijkheden kan derhalve slechts langs de weg van schattingen en forfaitaire vaststellingen worden tegemoetgekomen; vandaar dan ook dat de verdragsluitende partijen in artikel 97 de term „gemiddelde percentages" introduceerden. Uit het voorgaande blijkt, dat daaronder niet het „gemiddelde" van nauwkeurig berekende percentages doch alleen de gemiddelde fiscale last voor een aantal gevallen is te verstaan.

Om genoemde redenen moeten in de betrokken Staten alle UASt-percentages noodzakelijkerwijze als „gemiddelde percentages" worden beschouwd, tenzij in het binnenland tegenover de ingevoerde produkten geen gelijksoortige of vervangbare waren staan. Of een percentage vóór of na inwerkingtreding van het Verdrag is ingevoerd, doet niet ter zake. In artikel 97 wordt aan de Lid-Staten geen nieuwe machtiging verleend, het houdt alleen de erkenning in van bij de inwerkingtreding van het Verdrag reeds bestaande regelingen.

Evenmin is van belang, of een belastingpercentage sinds jaren ongewijzigd bleef en berekend werd op grond van statistieken welke een reeds afgesloten tijdvak betreffen. Zou men met betrekking tot alle met UASt belaste produkten steeds weer de ten deze relevante factoren hebben te onderzoeken — ten einde met mogelijke kleine verschuivingen rekening te kunnen houden —, dan zouden de kosten in geen verhouding tot het resultaat komen te staan, immers wijzigingen welke deels tot méér deels tot minder belastingheffing leiden, houden elkander in evenwicht. Hoe de produkten voor de vaststelling van gemiddelde percentages groepsgewijze dienen te worden gerangschikt, staat in principe ter beoordeling van de wetgever. Van een gemiddeld percentage is ook sprake wanneer voor in verschillende stadia van het voortbrengingsproces vervaardigde waren hetzelfde percentage geldt.

Het is niet juist, dat men bij de vaststelling van een gemiddeld percentage van de fiscale last op de minst belaste produkten heeft uit te gaan; men houde zich aan de term „gemiddelde".

Het tweede gedeelte van de vraag zal tot niet-ontvankelijkverklaring moeten leiden, aangezien het de toepassing van het Verdrag op een concreet geval betreft.

De *Commissie* heeft betoogd :

*a)* Echte gemiddelde percentages zijn slechts die welke op grond van concrete vergelijking met op binnenlandse waren geheven omzetbelasting zijn vastgesteld. De term heeft bij voorbeeld geen betrekking op door een Lid-Staat vóór het inwerkingtreden van het Verdrag ingevoerde percentages welke precies even hoog zijn als die der op binnenlandse produkten in de met de invoer gelijk te stellen handelsfase geheven belasting. In zulke gevallen is artikel 97 helemaal niet van toepassing. Het is uiteraard mogelijk dat bedoelde percentages is de praktijk slechts een minimumbelasting vormen en derhalve met artikel 95 in overeenstemming zijn. De juistheid van deze opvatting blijkt uit het volgende.

De „voorbelasting" van vergelijkbare binnenlandse produkten vormt het plafond der geoorloofde gemiddelde percentages. Bij haar vaststelling kan — en moet — met geschatte factoren en met gemiddelden worden gewerkt; dit neemt echter niet weg, dat echte gemiddelden moeten worden berekend en dat voor iedere soort produkten de concrete belasting moet worden vastgesteld. Tot „forfaitaire vaststelling" mag eerst worden overgegaan wanneer in het bijzondere kader van artikel 97 de voor ingevoerde produkten toelaatbare belasting moet worden vastgesteld.

*b)* Een geschat percentage kan alleen een gemiddeld percentage zijn wanneer de schatting een op goede gronden te verdedigen minimale gemiddelde belasting betreft.

Bij de berekening der omzetbelasting op gelijksoortige binnenlandse produkten moet weliswaar met zo recent mogelijk statistische gegevens worden gewerkt. De vraag op welk referentietijdvak die gegevens betrekking hebben, wordt evenwel eerst van belang wanneer de verhoudingen „aanmerkelijk gewijzigd" zijn.

*c)* Ten aanzien van het tweede gedeelte van de vraag verenigt de Commissie zich met het gevoelen van de Bondsregering.

*De vierde vraag*

De *Molkerei-Zentrale* meent, dat deze vraag bevestigend moet worden beantwoord. Men mag aannemen, dat de Commissie steeds voor de volledige naleving van het Verdrag zal waken en daarom zal zulks zich slechts zelden voordoen; mocht dit evenwel het geval zijn, dan dient men te bedenken dat het communautaire recht uiteindelijk slechts door het Hof van Justitie bindend kan worden vastgesteld.

De *Bondsregering* en de *Commissie* zijn van mening, dat deze vraag niet behoeft te worden beantwoord, aangezien reeds vraag 2 tot een ontkennend antwoord moet leiden.

*De vijfde vraag*

De *Molkerei-Zentrale* meent, dat onder niet-rechtstreeks op binnenlandse produkten geheven belasting is te verstaan de op de voorprodukten

(grondstoffen, halffabrikaten en toegevoegde eindprodukten) rechtstreeks geheven belasting. De belasting op hulpstoffen en hulpmaterialen, produktiemiddelen, transportkosten en verkoopkosten moet echter buiten beschouwing blijven.

De *Bondsregering* betoogt :

De UASt heeft in de regel het — door het Verdrag erkende — doel de omzetbelasting op vergelijkbare binnenlandse produkten te compenseren. Dit is evenwel slechts mogelijk, wanneer van de totale belasting der binnenlandse produkten wordt uitgegaan. Hieraan zijn echter a priori „natuurlijke grenzen" gesteld, aangezien het effect van de omzetbelasting op de prijs van het eindprodukt te geringer wordt naarmate het vroegere fasen van het proces van voortbrenging betreft. De Lid-Staten zijn derhalve voor de belasting van „voorprodukten" en hulpstoffen tot een forfaitaire vaststelling overgegaan.

Op grond van een en ander moet de vraag in die zin worden beantwoord, dat iedere in de loop van het proces van voortbrenging en verdeling op een produkt geheven omzetbelasting in aanmerking moet worden genomen, voor zoveel zij op enigerlei wijze dat produkt betreft en aldus mede bepalend is voor de prijs van het eindprodukt.

De *Commissie* betoogt :

De artikelen 95 en volgende hebben haar zin en strekking uitsluitend op „het produkt betreffende belastingen" — waarbij men zich krachtens het in bijna alle moderne belastingstelsels geldend beginsel naar het land van bestemming moet richten — betrekking. Anderzijds moet evenwel het begrip „niet-rechtstreeks" ruim worden opgevat, aangezien consequente toepassing van genoemd beginsel noodzakelijkerwijze volledige compensatie der op binnenlandse produkten geheven belasting impliceert. Uit niets valt af te leiden, dat de auteurs van het Verdrag aan deze toepassing beperkingen hebben willen stellen. „Onder binnenlandse belasting welke op een produkt niet-rechtstreeks wordt geheven, is derhalve niet slechts te verstaan de het produkt betreffende belasting op de in het eindprodukt nog aanwezige grondstoffen, halffabrikaten en, eventueel, andere eindprodukten in alle stadia van het voortbrengingsproces, doch eveneens de het produkt betreffende belasting, welke op de voor vervaardiging van grondstoffen, halffabrikaten en eindprodukten in alle voorstadia gebezigde hulpstoffen en produktiemiddelen en de te dier zake verleende diensten (bij voorbeeld goederenvervoer) werd geheven";

## TEN AANZIEN VAN HET RECHT

Overwegende dat het Bundesfinanzhof bij op 31 juli 1967 ter Griffie ingekomen beschikking van 18 juli 1967 ingevolge artikel 177 van het Verdrag tot oprichting van de E.E.G. het Hof van Justitie om een prejudiciële beslissing heeft verzocht nopens verschillende met de uitlegging der artikelen 95 en 97 van het Verdrag verband houdende vragen ;

De werking van artikel 95, lid 1, van het E.E.G.-Verdrag (eerste en vijfde vraag)

1. Overwegende dat het Bundesfinanzhof allereerst wenst te zien beslist (eerste vraag, eerste gedeelte) of „het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen de in de zaak 57-65 op 16 juni 1966 gedane uitspraak (handhaaft), dat artikel 95, lid 1, van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap rechtstreeks bindend is en voor justitiabelen rechten doet ontstaan, die de nationale rechterlijke instanties moeten waarborgen";

dat het voorts wenst te weten (eerste vraag, tweede gedeelte) of „artikel 95 van het E.E.G.-Verdrag, aan particulieren het recht (kan) verlenen in gedingen voor de nationale rechter te verlangen om, ook al luidt de wet nog anders, behandeld te worden alsof de Lid-Staat de ingevolge genoemd artikel op hem rustende legislatieve verplichtingen is nagekomen, ..." met andere woorden of moet „worden geconcludeerd, dat artikel 95, lid 3, van het E.E.G.-Verdrag de souvereiniteit der Lid-Staten ook op het gebied der binnenlandse belastingwetgeving doorbreekt";

A — Overwegende dat het Bundesfinanzhof tegen de door het Hof van Justitie in genoemd arrest gegeven uitlegging allereerst het bezwaar ontwikkelt, dat zij in artikel 95 van het Verdrag geen steun vindt;

Overwegende dat bij onderzoek naar deze grief zowel met de tekst van artikel 95 als met aard en strekking van het Verdrag tot oprichting van de E.E.G. moet worden te rade gegaan;

dat de doelstelling van het E.E.G.-Verdrag — namelijk een gemeenschappelijke markt in het leven te roepen, waarbij de justitiabelen der Gemeenschap rechtstreeks betrokken zullen zijn — impliceert dat het Verdrag niet een overeenkomst is welke alleen tussen de Verdragsluitende Staten wederkerige verbintenissen doet ontstaan;

dat de Gemeenschap een nieuwe rechtsorde is, ten behoeve waarvan de Staten, zij het binnen zekere grenzen, hun souvereine rechten hebben beperkt en dat niet slechts de Lid-Staten, doch ook hun onderdanen als subjecten dier rechtsorde moeten worden aangemerkt;

dat derhalve het gemeenschapsrecht, onafhankelijk als het is ten opzichte van de wetgevingen der Lid-Staten, voor particulieren niet slechts verplichtingen medebrengt, doch er ook toe strekt hun rechten te verlenen;

dat hiervan niet slechts sprake is wanneer bepaalde aanspraken in het Verdrag met zoveel woorden worden toegekend, doch ook wanneer het Verdrag duidelijk zowel aan particulieren als aan de Lid-Staten en aan de instellingen der Gemeenschap verplichtingen oplegt;

dat het dan noodzakelijk, doch tegelijkertijd voldoende is, dat de ingeroepen verdragsbepaling naar haar aard voor de rechtsbetrekkingen tussen de Lid-Staten en hun justitiabelen tot rechtstreekse gevolgen kan leiden;

dat artikel 95, lid 1, een discriminatieverbod inhoudt en daarmede een duidelijke en onvoorwaardelijke verplichting oplegt;

dat deze verplichting van geen enkele voorwaarde en haar uitvoering of werking van generlei handeling van de instellingen der Gemeenschappen of van de Lid-Staten afhankelijk is gesteld;

dat bedoeld verbod derhalve volledig en juridisch perfect is, zodat het voor rechtsbetrekkingen tussen de Lid-Staten en hun justitiabelen tot rechtstreekse gevolgen kan leiden;

dat wanneer in artikel 95, lid 1, de Lid-Staten voor wat het discriminatieverbod betreft als rechtssubjecten worden aangewezen, zulks niet wil zeggen dat dat verbod niet ook rechtstreeks ten gunste van particulieren kan werken;

B — Overwegende dat het Bundesfinanzhof heeft betoogd, dat deze uitlegging erop neerkomt, dat aan particulieren verder gaande aanspraken worden toegekend dan aan de Gemeenschap zelf toekomen;

dat de nationale rechter dan verplicht wordt betrokkenen te behandelen alsof de Lid-Staat de ingevolge artikel 95 op hem rustende verplichtingen reeds nakwam, terwijl de Gemeenschap alleen maar om zodanige nakoming kan verzoeken;

Overwegende dat men ter bestrijding van de in het arrest 57-65 gegeven uitlegging van artikel 95 geen argument kan ontlenen aan een vergelijking tussen enerzijds de in deze bepaling aan particulieren verleende aanspraken en anderzijds de bevoegdheden, aan de instellingen der Gemeenschap verleend;

dat telkens wanneer een regel van gemeenschapsrecht aan particulieren rechten toekent, deze — onverminderd de door het Verdrag verleende rechtsmiddelen — door middel van acties voor de bevoegde nationale rechter kunnen worden gehandhaafd;

dat zodanige vorderingen, vooral in verband met de artikelen 95 en 97 juncto 155 en 169, een ander karakter dragen dan het optreden van de autoriteiten der Gemeenschap krachtens de hun in het Verdrag verleende bevoegdheden;

dat immers een door een particulier ingestelde vordering strekt tot handhaving van individuele aanspraken in een bepaald geval, terwijl de tussenkomst der communautaire autoriteiten beoogt de algemene en uniforme naleving van de communautaire rechtsregel te bevorderen;

dat daarom individuele rechtswaarborgen welke particulieren aan het stelsel van het Verdrag kunnen ontlenen en de bevoegdheden aan de organen van de Gemeenschap verleend, ten einde de nakoming der door de Lid-Staten aangegane verplichtingen af te dwingen, naar doel, strekking en gevolgen verschillen en niet met elkander kunnen worden vergeleken;

C — Overwegende dat het Bundesfinanzhof de grief voordraagt, dat als gevolg van de in het arrest 57-65 gegeven uitlegging bij de met de rechtspraak in belastingaangelegenheden belaste instanties een groot aantal beroepen aanhangig werd gemaakt;

Overwegende dat zodanig argument op zichzelf de juistheid dezer uitlegging niet vermag aan te tasten;

dat voorts — zoals bij de behandeling der tweede vraag zal blijken — in een groot aantal gevallen aan het instellen dezer beroepen de onjuiste rechtsopvatting ten grondslag ligt, dat hetgeen ten aanzien van de werking van artikel 95 voor recht werd verklaard zonder meer ook voor artikel 97 zou gelden;

D — Overwegende dat het Bundesfinanzhof voorts heeft betoogd, dat de Finanzgerichte naar Duits recht tot het doen van ook in andere gevallen bindende uitspraken niet bevoegd zijn;

dat het niet „de wettelijke taak van de Duitse belastingrechter is om door middel van duizenden afzonderlijke beslissingen te voorzien in leemten, door het achterwege blijven van wettelijke belastingmaatregelen ontstaan";

dat aangezien de berekening der totale op een binnenlands produkt geheven binnenlandse belasting goeddeels van omstandigheden van feitelijke aard afhankelijk is, lagere rechterlijke instanties in analoge gevallen tot onderling tegenstrijdige uitspraken kunnen komen, zonder dat het Bundesfinanzhof als hoogste rechterlijke instantie de gelegenheid heeft zulke uitspraken met elkander in overeenstemming te brengen;

dat men in een cumulatief cascadesysteem moeilijk tot „concrete vergelijking van fiscale lasten" kan komen, zodat aan krachtens de artikelen 95 en 97 op de Lid-Staten rustende verplichtingen slechts langs legislatieve weg kan worden voldaan;

dat ten slotte toepassing van artikel 95 door de nationale rechter ertoe kan leiden, dat enerzijds de nationale rechterlijke instanties en anderzijds het Hof van Justitie, rechtdoende krachtens de artikelen 169 en volgende van het Verdrag, tot tegenstrijdige uitspraken komen;

Overwogende dat dit aan nationale rechtsvoorschriften ontleende betoog met betrekking tot de in het Verdrag vervatte rechtsregelen vruchteloos wordt voorgedragen;

dat uit de grondbeginselen en de doelstellingen van het Verdrag blijkt, dat verdragsbepalingen welke zich daartoe lenen deel gaan uitmaken van de nationale rechtsorde, zonder dat daartoe in de verschillende Staten enige nadere maatregel nodig is;

dat wanneer zich dientengevolge in verschillende Staten ingewikkelde situaties voordoen, zulks het rechtskarakter van een rechtstreeks toepasselijk voorschrift van gemeenschapsrecht niet wijzigt, te minder nu de communautaire rechtsregel in alle Lid-Staten in dezelfde mate tot gelding moet komen;

dat met name aan het verbod van artikel 95 de daaraan in het Verdrag toegekende werking zou ontvallen, wanneer de mate waarin het tot gelding komt van niet in het Verdrag voorziene nationale uitvoeringsmaatregelen zou afhangen en het bij gebreke daarvan zonder gevolg zou blijven;

dat wanneer de nationale rechter van de in artikel 177 geboden mogelijkheid gebruik maakt, het Hof van Justitie de gelegenheid krijgt een uni-

forme uitlegging van het Verdrag te verzekeren, hetgeen ertoe kan bijdragen, dat het alom op dezelfde wijze wordt toegepast;

dat de in het arrest 57-65 gegeven uitlegging slechts betrekking heeft op belastingpercentages welke de nationale wetgever zelf niet als „gemiddelde percentages" beschouwt, zodat hij in zoverre de door het Finanzgericht gesignaleerde moeilijkheden niet aanwezig heeft geacht;

dat artikel 95 voorts de nationale rechter niet beperkt in zijn bevoegdheid om, wanneer naar nationaal recht verschillende wegen kunnen worden bewandeld, zijn keuze te bepalen op middelen welke geëigend zijn om de door het gemeenschapsrecht verleende individuele rechten te waarborgen;

dat met name wanneer een binnenlandse belasting alleen boven een bepaald bedrag met artikel 95, lid 1, in strijd is, de nationale rechter volgens zijn nationale rechtsregels zal hebben uit te maken, of bedoelde belasting geheel nietig moet worden geacht dan wel slechts voor zoveel zij bedoeld bedrag te boven gaat;

Overwegende dat om al deze redenen niet opnieuw tot uitlegging van artikel 95, lid 1, van het Verdrag behoeft te worden overgegaan;

2. Overwegende dat het Bundesfinanzhof door middel van de vijfde vraag het Hof verzoekt te beslissen, wat moet worden verstaan onder „binnenlandse belastingen ... welke, ... niet-rechtstreeks, op gelijksoortige nationale produkten worden geheven", in de zin van artikel 95, lid 1, van het Verdrag;

Overwegende dat deze vraag, voor zoveel zij gesteld is met het oog op mogelijke toepassing van artikel 97, gezien het op de tweede vraag te geven antwoord zonder voorwerp is geraakt;

dat voor zoveel zij slechts op de rechtstreekse toepassing van artikel 95 betrekking heeft dient te worden opgemerkt, dat de term „al dan niet rechtstreeks", gezien de structuur van bedoeld voorschrift, in ruime zin dient te worden uitgelegd;

dat artikel 95, lid 1, alle belastingen betreft welke — in alle stadia van voortbrenging en verhandeling, welke aan invoer van het produkt uit andere Lid-Staten voorafgaan of daarmede samenvallen — het nationale produkt daadwerkelijk en bepaaldelijk treffen, met dien verstande evenwel dat de invloed dezer belastingen geringer wordt naarmate zij op verder afgelegen stadia van voortbrenging of verhandeling betrekking hebben en spoedig een te verwaarlozen factor worden;

dat de Lid-Staten derhalve bij het berekenen der niet-rechtstreeks op nationale produkten geheven belasting de in vorenstaande overwegingen omschreven voorwaarden en beperkingen in acht hebben te nemen;

dat de eerbiediging dezer voorwaarden en beperkingen blijkens hetgeen hiervoor omtrent de werking van artikel 95, lid 1, werd opgemerkt, aan controle van de bevoegde nationale rechter onderworpen is;

De werking van artikel 97 (tweede en vierde vraag)

Overwegende dat het Bundesfinanzhof in zijn tweede vraag aan het Hof van Justitie verzoekt te beslissen, of artikel 97 „ieder staatsburger het recht (geeft) om, door in beroep te komen tegen de belastingaanslag, de nationale rechter de wettelijke gemiddelde belastingpercentages aan de beginselen van artikel 95 van het E.E.G.-Verdrag te doen toetsen";

dat voorts de vierde vraag ertoe strekt het Hof te doen beslissen „of particulieren volgens 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 verzekeren, heeft voldaan en de Lid-Staat op daartoe strekkend verzoek van de Commissie het gemiddeld percentage heeft gewijzigd";

Overwegende dat artikel 97 aan Staten welke omzetbelasting heffen volgens het cumulatieve cascadesysteem de bevoegdheid verleent om, zonder inbreuk te maken op de in de artikelen 95 en 96 genoemde beginselen, gemiddelde percentages vast te stellen;

dat hoezeer de artikelen 95 en 97 derhalve een zelfde materie betreffen en een gemeenschappelijke doelstelling hebben, nochtans artikel 97 als bijzondere met het oog op het ingewikkelde cumulatieve cascadestelsel voorziene regel zowel wegens de aan genoemd systeem eigen kenmerken als omdat ter uitvoering van genoemd artikel 97 een bijzondere procedure is voorzien van artikel 95 moet worden onderscheiden;

Overwegende dat genoemde bepaling, waarin aan de Lid-Staten de bevoegdheid wordt verleend om al dan niet tot vaststelling van gemiddelde percentages over te gaan, voor Staten welke van deze bevoegdheid rechtmatig gebruik hebben gemaakt impliceert, dat er tussen de communautaire rechtsregel en zijn toepassing ruimte komt voor andere besluiten, genomen uit hoofde van een discretionaire bevoegdheid, welke medebrengt dat zij, ook in hun consequenties, naar de huidige stand van het gemeenschapsrecht op geen enkele wijze rechtstreeks de werking van de betrokken voorschriften van artikel 97 kunnen ondergaan;

dat de Lid-Staten voorts ook bij de vaststelling van groepen produkten en bij die van gemiddelde percentages — voor welker berekening het gemeenschapsrecht geen voorschriften geeft — handelen krachtens een onder controle van de Commissie uit te oefenen en aan rechtstreekse werking van artikel 97 onttrokken discretionaire bevoegdheid;

Overwegende dat artikel 97 derhalve aan particulieren niet de in de hierbedoelde vraag van het Bundesfinanzhof bedoelde individuele rechten kan verlenen;

dat deze conclusie steun vindt in lid 2 van artikel 97, krachtens welke de Commissie tot een Staat, welke gemiddelde percentages toepast die met de beginselen van artikel 95 niet in overeenstemming zijn, „passende richtlijnen of beschikkingen" moet richten;

Overwegende dat artikel 97 aldus blijkens zijn eigen structuur in gevallen waarin een Lid-Staat welke omzetbelasting heft volgens het cumulatieve cascadestelsel, heeft verkozen tot vaststelling van gemiddelde percentages over te gaan, voor justitiabelen geen door de nationale rechter te waarborgen individuele rechten doet ontstaan;

Het begrip „gemiddelde percentages" (derde vraag)

Overwegende dat het Bundesfinanzhof in zijn derde vraag het Hof van Justitie verzoekt te beslissen, „wat ..... onder gemiddelde percentages in de zin van artikel 97 van het E.E.G.-Verdrag (moet) worden verstaan" en, vervolgens, of „de litigieuze compenserende heffing van 4 % voor volle melkpoeder zulk een percentage is";

Overwegende dat het ingevolge artikel 97, lid 1, aan de Lid-Staten staat gemiddelde percentages vast te stellen, terwijl alleen de Commissie, onverminderd de rechten welke ingevolge artikel 170 aan de overige Lid-Staten toekomen, overeenkomstig de bepalingen van artikel 97, lid 2, c.q. artikel 169, mag ingrijpen wanneer de in artikel 95 genoemde beginselen niet worden geëerbiedigd;

dat wanneer de nationale rechter derhalve vastgestelde gemiddelde percentages niet aan de beginselen van artikel 95 heeft te toetsen, zulks niet betekent dat hij in geen enkel geval zou hebben uit te maken, of van een gemiddeld percentage als bedoeld in artikel 97 dan wel van een belasting als bedoeld in artikel 95 sprake is;

Overwegende dat de toepassing van artikel 97 van twee voorwaarden afhankelijk is gesteld, namelijk dat de betrokken Lid-Staat omzetbelasting heft volgens het cumulatieve cascadestelsel en voorts ook van de hem in genoemd voorschrift verleende bevoegdheid gebruik heeft gemaakt en tot vaststelling van gemiddelde percentages is overgegaan;

dat derhalve in Lid-Staten welke van de in artikel 97 geboden mogelijkheden gebruik hebben gemaakt volgens de thans geldende communautaire voorschriften, als „gemiddeld percentage" is te beschouwen elk als zodanig door de betrokken Lid-Staat vastgestelde percentage, onverminderd de toepassing van lid 2 van dit artikel;

Overwegende dat het tweede gedeelte van de derde vraag niet de uitlegging, doch de toepassing van het Verdrag in een bijzonder geval betreft, zodat het Hof van Justitie in zoverre niet tot een uitspraak ingevolge artikel 177 bevoegd is;

Ten aanzien van de kosten

Overwegende dat ter zake van de door de Regering van de Bondsrepubliek Duitsland en door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner opmerkingen aan het Hof gemaakte kosten geen last tot terugbetaling kan worden gegeven;

dat de procedure voor zoveel partijen betreft als een in de loop van het geding voor het Bundesfinanzhof gerezen incident moet worden beschouwd, zodat laatstgenoemde instantie over de kosten van dit geding zal hebben te beslissen;

Gezien de processtukken;

Gehoord het rapport van de Rechter-Rapporteur;

Gehoord de mondelinge opmerkingen van de Regering van de Bondsrepubliek Duitsland, de Commissie van de Europese Gemeenschappen en verzoekster in het bodemgeschil;

Gehoord de conclusie van de Advocaat-Generaal;

Gezien het Verdrag tot oprichting van de E.E.G., met name de artikelen 95, 97, 155, 169, 170 en 177;

Gezien het Protocol betreffende het Statuut van het Hof van Justitie van de E.E.G., met name artikel 20;

Gezien het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen;

Gezien het op 16 juni 1966 in de zaak 57-65 gewezen arrest;

HET HOF VAN JUSTITIE,

ingevolge beschikking van het Bundesfinanzhof van 18 juli 1967 rechtdoende op de door deze rechterlijke instantie gestelde vragen, verklaart voor recht:

1. Artikel 95, lid 1, van het E.E.G.-Verdrag is rechtstreeks bindend en doet voor justitiabelen rechten ontstaan, welke door de nationale rechter moeten worden gewaarborgd;

2. Onder „binnenlandse belastingen welke, al dan niet rechtstreeks, op gelijksoortige nationale produkten worden geheven", bedoeld in artikel 95, lid 1, zijn te verstaan alle belastingen welke — in alle stadia van voortbrenging en van verhandeling, welke aan de invoer van het produkt uit andere Lid-Staten voorafgaan of daarmede samenvallen — het nationale produkt daadwerkelijk en bepaaldelijk treffen;

3. Artikel 97, lid 1, dat toepasselijk is wanneer Lid-Staten welke omzetbelasting heffen volgens het cumulatieve cascadestelsel van de in die alinea verleende bevoegdheid hebben gebruik gemaakt, doet voor particulieren geen, door de nationale rechter te waarborgen rechten ontstaan;

4. In Staten welke van de in artikel 97 verleende bevoegdheid hebben gebruik gemaakt, is als „gemiddeld percentage" te beschouwen elk percentage dat als zodanig door de betrokken Staat is vastgesteld, onverminderd de toepassing van de tweede alinea van genoemd artikel;

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.