DOMSTOLENS DOM
av den 3 april 1968*

I mål 28/67

har Bundesfinanzhof till domstolen gett in en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG-fördraget i det mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

Firma **Molkerei-Zentrale Westfalen/Lippe GmbH**, Trockenmilchwerk,

och

Hauptzollamt Paderborn, (Huvudtullstation).

Begäran avser tolkningen av artiklarna 95 och 97 i EEG-fördraget.

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden R. Lecourt, avdelningsordförandena A. M. Donner och W. Strauß (referent) samt domarna A. Trabucchi, R. Monaco, J. Mertens de Wilmars och P. Pescatore,

generaladvokat: J. Gand,
justitiesekreterare: A. Van Houtte,

meddelar följande

dom

DOMSKÄL

Genom beslut av den 18 juli 1967, som inkom till domstolen den 31 juli 1967, har Bundesfinanzhof med stöd av artikel 177 i EEG-fördraget ställt flera frågor som avser tolkningen av artiklarna 95 och 97 i fördraget.

* Rättegångsspråk: tyska.

Effekterna av artikel 95 första stycket (den första och femte frågan)

1) I den första frågans första del frågas om "domstolen vidhåller det avgörande som den meddelade den 16 juni 1966 i mål 57/65 och enligt vilket artikel 95 första stycket har direkt effekt och ger upphov till individuella rättigheter för de enskilda som det åligger de nationella domstolarna att skydda".

I den andra delen av samma fråga önskar den hänskjutande domstolen få veta om artikel 95 "kan ge enskilda personer rätt att, trots att villkoren i lagstiftningen ännu inte ändrats, kräva vid nationella domstolar att försättas i samma situation som om medlemsstaten hade uppfyllt den skyldighet som denna artikel ålägger den på lagstiftningsområdet...", "med andra ord" huruvida "artikel 95 tredje stycket har genombrutit lagstiftningssuveräniteten även på området interna skatter och avgifter".

A — Mot tolkningen i domstolens dom har Bundesfinanzhof till en början hävdat att denna tolkning inte har något stöd i den berörda bestämmelsen.

Riktigheten av detta argument bör prövas mot bakgrund av såväl lydelsen av artikel 95 som EEG-fördragets karaktär och anda.

EEG-fördragets mål, som är att upprätta en gemensam marknad vars funktion direkt berör de enskilda inom gemenskapen, innebär att fördraget är något mer än ett avtal som enbart medför ömsesidiga skyldigheter mellan de avtalsslutande staterna.

Gemenskapen utgör en ny rättsordning till vars förmån medlemsstaterna, låt vara inom begränsade områden, har inskränkt sina suveräna rättigheter och som inte bara medlemsstaterna utan även dessas medborgare lyder under.

På samma sätt som gemenskapsrätten ålägger de enskilda förpliktelser, är den följaktligen också avsedd att oberoende av medlemsstaternas lagstiftning skapa rättigheter som blir en del av de enskildas rättsliga arv.

Rättigheterna uppkommer inte enbart då detta uttryckligen sägs i fördraget, utan även på grund av de skyldigheter som fördraget på ett väl angivet sätt ålägger såväl de enskilda som medlemsstaterna och gemenskapens institutioner.

I detta hänseende krävs det och räcker det att den åberopade bestämmelsen i fördraget till sin karaktär är ägnad att ha direkt effekt i de rättsliga förhållandena mellan medlemsstaterna och enskilda rättssubjekt.

Artikel 95 första stycket fastställer ett förbud mot diskriminering som utgör en klar och ovillkorlig skyldighet.

Denna skyldighet är inte förenad med några villkor eller, med avseende på tillämpning eller effekter, beroende av något ingripande i form av en rättsakt vare sig från gemenskapen eller medlemsstaterna.

Detta förbud är således komplett, juridiskt fullständigt och följaktligen ägnat att ha direkt effekt i de rättsliga förhållandena mellan medlemsstaterna och enskilda rättssubjekt.

Det faktum att medlemsstaterna genom artikel 95 första stycket utpekas som dem som är skyldiga att iaktta icke-diskriminering, hindrar inte att de enskilda omedelbart kan ha rättigheter på grund av denna skyldighet.

B — Bundesfinanzamt har hävdat att denna tolkning leder till att enskilda personer ges rättigheter som är mer vidsträckta än de rättigheter som tillkommer gemenskapen själv.

Denna tolkning förpliktar, enligt Bundesfinanzamt, den nationella domstolen att försätta berörda personer i samma situation som om medlemsstaten redan hade uppfyllt de skyldigheter som åläggs den enligt artikel 95, medan gemenskapen däremot endast kan kräva att dessa skyldigheter uppfylls.

Argument mot tolkningen av artikel 95 enligt domen i mål 57/65 kan inte stödjas på en jämförelse mellan å ena sidan de rättigheter som denna bestämmelse ger enskilda personer och å andra sidan de befogenheter som ges gemenskapsinstitutionerna.

Så snart en gemenskapsregel ger enskilda personer rättigheter får dessa rättigheter, utan att det påverkar de rättsliga medel som fördraget ställer till förfogande, tas till vara genom att talan väcks vid behöriga nationella domstolar.

Sådana åtgärder skiljer sig från utövandet av de befogenheter som ges gemenskapens myndigheter inom ramen för fördraget, särskilt genom artiklarna 95 och 97 jämförda med artiklarna 155 och 169.

En enskild persons åtgärd syftar till att säkerställa individuella rättigheter i ett visst fall, medan ingripanden från gemenskapens myndigheter syftar till ett allmänt och enhetligt iakttagande av gemenskapsregeln.

Det skydd som fördragets system ger enskilda personer för att säkerställa dessas individuella rättigheter och de befogenheter som ges gemenskapens institutioner vad gäller medlemsstaternas uppfyllande av skyldigheter har olika innehåll, syften och effekter och kan inte jämföras med varandra.

C — Bundesfinanzhof har mot tolkningen enligt domen i mål 57/65 anfört att denna lett till ett stort antal mål vid de nationella skattedomstolarna.

Detta argument är inte av den arten att det i sig kan kullkasta riktigheten av denna tolkning.

För övrigt förefaller en stor andel av dessa mål grundas på den missuppfattning som kommer att framgå vid prövningen av den andra frågan och enligt vilken den effekt som tillerkänns artikel 95 automatiskt skulle omfatta artikel 97.

D — Bundesfinanzhof har även hävdat att enligt reglerna i tysk lagstiftning har skattedomstolar på det ifrågavarande området inte befogenhet att träffa avgöranden vars effekter sträcker sig bortom det aktuella fallet.

Det är, enligt Bundesfinanzhof, inte "de tyska skattedomstolarnas legitima uppgift att genom tusentals enskilda avgöranden ersätta ännu inte vidtagna lagstiftningsåtgärder på skatteområdet".

Eftersom beräkningen av alla de interna skatter eller avgifter som läggs på en inhemsk vara huvudsakligen härrör från faktiska omständigheter, skulle lägre instanser i likartade fall kunna fastställa motsägande domar utan att Bundesfinanzhof, som är högsta instans, skulle vara i stånd att harmonisera denna rättspraxis.

Inom ramen för systemet med kumulativ skatt i flera led blir det, enligt Bundesfinanzhof, svårt att göra "en konkret jämförelse mellan pålagorna", vilket innebär att de skyldigheter som medlemsstaterna har enligt artiklarna 95 och 97 skulle kunna uppfyllas endast genom ingripande från lagstiftarnas sida.

Nationella domstolars tillämpning av artikel 95 skulle, enligt Bundesfinanzhof, troligen leda till motstridiga domar, å ena sidan från de nationella domstolarna och å andra sidan från EG-domstolen, som dömer med stöd av artiklarna 169 och följande i fördraget.

Sammantaget kan dessa argument, som bygger på reglerna i inhemsk lagstiftning, inte väga tyngre än de rättsregler som anges i fördraget.

Av fördragets grundläggande principer, liksom av de mål som eftersträvas i detta, följer att fördragets bestämmelser, i den mån de till sin karaktär är ägnade att göra det, ingår i den inhemska rättsordningen utan att det behövs några nationella åtgärder.

Att vissa situationer i en medlemsstat är komplicerade ändrar inte karaktären av en direkt tillämplig gemenskapsbestämmelse, och detta så mycket mindre som gemenskapsregeln skall ha samma giltighet i samtliga medlemsstater.

Särskilt skulle förbudet i artikel 95 förlora sin effekt enligt fördraget, om bestämmelsernas giltighet skulle vara beroende av nationella genomförandeåtgärder som inte föreskrivs i fördraget och utan vilka själva förbudet inte skulle kunna få effekt.

Att de nationella domstolarna utnyttjar artikel 177, vilket ger EG-domstolen möjlighet att säkerställa en enhetlig tolkning av fördraget, underlättar att fördraget tillämpas på samma sätt.

Tolkningen enligt domen i mål 57/65 gäller endast för de skattesatser som den nationella lagstiftaren själv inte anser vara "genomsnittliga skattesatser" och i fråga om vilka denne därför har medgivit att sådana svårigheter som den hänskjutande domstolen uppgivit inte föreligger.

Vidare begränsar inte artikel 95 de behöriga nationella domstolarnas befogenhet att bland olika förfaranden i den inhemska rättsordningen tillämpa dem som lämpar sig för tillvaratagande av de individuella rättigheter som gemenskapsrätten ger.

Särskilt ankommer det på den nationella domstolen, om en intern skatt eller avgift är oförenlig med artikel 95 första stycket endast om den överstiger ett visst belopp, att i enlighet med reglerna i dess nationella lagstiftning avgöra om denna olaglighet påverkar skatten eller avgiften i dess helhet eller endast i den mån som denna överstiger det ifrågavarande beloppet.

Mot bakgrund av samtliga dessa skäl finns det ingen anledning att göra en ny tolkning av artikel 95.1 i fördraget.

2) Bundesfinanzhofs femte fråga syftar till att domstolen skall förklara vad som avses med "interna skatter eller avgifter som indirekt läggs på liknande inhemska varor" enligt artikel 95.1 i fördraget.

I den mån som denna fråga ställs med avseende på en eventuell tillämpning av artikel 97 är den överflödig, på grund av det svar som kommer att lämnas på den andra frågan.

I den mån däremot som frågan avser den direkta tillämpligheten av endast artikel 95 kan det anmärkas att begreppet "direkt eller indirekt", mot bakgrund av denna bestämmelses allmänna uppbyggnad, skall ges en extensiv tolkning.

Artikel 95.1 avser samtliga skatter eller avgifter som faktiskt och specifikt belastar inhemska varor i samtliga tillverknings- och saluföringsled som föregår eller motsvarar ledet för import av liknande varor från andra medlemsstater. Det är dock underförstått att effekten av dessa skatter eller avgifter minskar i takt med avståndet från tidigare tillverknings- och saluföringsled och att bördan snabbt blir försumbar.

Vid beräkningen av den börda som indirekt belastar inhemska varor skall medlemsstaterna därför iaktta de villkor och begränsningar som följer av dessa överväganden.

Iakttagandet av dessa villkor och begränsningar skall, i enlighet med vad som sägs ovan om effekterna av artikel 95.1, vara underkastad kontroll från de behöriga nationella domstolarna.

Effekterna av artikel 97 (den andra och fjärde frågan)

Genom den andra frågan begär Bundesfinanzhof att domstolen skall avgöra om artikel 97 "ger varje medborgare rätt att, genom talan om ogiltigförklaring av skattebesked i ett visst fall, vid nationell domstol få prövat om den genomsnittliga skattesats som fastställts genom lagstiftning är förenlig med de principer som anges i artikel 95".

Dessutom vill Bundesfinanzhof genom sin fjärde fråga att domstolen skall avgöra om "de enskilda enligt artikel 97 fortsättningsvis har rätt att få en genomsnittlig skattesats prövad av nationella domstolar, även i sådana fall då kommissionen har uppfyllt sin skyldighet att säkerställa iakttagande av fördraget och medlemsstaten på kommissionens begäran har ändrat den genomsnittliga skattesatsen".

Artikel 97 syftar till att ge medlemsstater som tar ut kumulativ skatt i flera led möjlighet att fastställa genomsnittliga skattesatser, förutsatt att detta inte strider mot principerna i artiklarna 95 och 96.

De i artiklarna 95 och 97 reglerade sakförhållandena har samband med varandra och båda föreskrifterna har samma mål. Artikel 97, som fastställer en särskild regel för det komplicerade systemet med kumulativ skatt i flera led, skall dock särskiljas från artikel 95 såväl på grund av systemets egenskaper som de särskilda bestämmelser som fastställts för tillämpningen av artikel 97.

Eftersom denna föreskrift ger medlemsstaterna en möjlighet - som de kan utnyttja eller inte - att fastställa genomsnittliga skattesatser, innebär föreskriften att det, i de stater som i behörig ordning har utnyttjat denna möjlighet, mellan gemenskapsregeln och dess tillämpning skjuts in rättsakter för vars utfärdande det finns ett utrymme för skönsmässig bedömning. Med avseende på de inskjutna rättsakternas utformning och följder utesluter detta utrymme för skönsmässig bedömning, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, varje direkt effekt av de berörda bestämmelserna i artikel 97.

Även vid fastställandet av varugrupperna och, i brist på gemenskapsrättsliga föreskrifter om beräkningssättet, vid fastställandet av de genomsnittliga skattesatserna finns det för medlemsstaterna under kommissionens kontroll ett utrymme för skönsmässig bedömning, som utesluter en direkt effekt av artikel 97.

Under dessa omständigheter kan artikel 97 inte för enskilda personer medföra sådana individuella rättigheter som avses i frågan från Bundesfinanzhof.

Denna slutsats bekräftas av artikel 97 andra stycket som förpliktar kommissionen att till de medlemsstater som tillämpar sådana genomsnittliga skattesatser som inte överensstämmer med principerna i artikel 97 rikta "lämpliga direktiv eller beslut".

Det följer således av själva uppbyggnaden av artikel 97 att, om en medlemsstat som tillämpar systemet med kumulativ skatt i flera led har valt att fastställa genomsnittliga skattesatser, dena artikel inte skapar sådana individuella rättigheter för de enskilda som de nationella domstolarna skall ta till vara.

Begreppet genomsnittliga skattesatser (den tredje frågan)

Med sin tredje fråga begär Bundesfinanzhof att domstolen skall avgöra "vad som avses med genomsnittlig skattesats enligt artikel 97 i EEG-fördraget" och om "beroende på svaret på denna fråga, den omtvistade nivån 4 % på utjämningsavgiften för mjölkpulver av helmjölk utgör en sådan genomsnittlig skattesats".

Enligt artikel 97 första stycket ankommer det på medlemsstaterna att fastställa dessa genomsnittliga skattesatser. Endast kommissionen har befogenhet att, i enlighet med

bestämmelserna i artikel 97 andra stycket och i förekommande fall artikel 169, ingripa mot åsidosättande av de principer som anges i artikel 95, dock utan att detta påverkar de rättigheter som ges övriga medlemsstater enligt artikel 170.

Under dessa förutsättningar ankommer det visserligen inte på de nationella domstolarna att bedöma om fastställandet av genomsnittliga skattesatser överensstämmer med principerna i artikel 95. Detta utesluter dock inte att dessa domstolar i vissa fall kan ha behov av att pröva om ett fall avser en genomsnittlig skattesats enligt artikel 97 eller en skatt eller avgift enligt artikel 95.

Tillämpningen av artikel 97 är underkastad två villkor, nämligen dels att medlemsstaten tar ut omsättningsskatt kumulativt i flera led, dels att medlemsstaten faktiskt har utnyttjat den möjlighet som ges i denna artikel och fastställt genomsnittliga skattesatser.

I de medlemsstater som använt sig av den möjlighet som ges i artikel 97 avses följaktligen med "genomsnittlig skattesats" varje skattesats som införts som en sådan av de ifrågavarande medlemsstaterna, dock utan att det påverkar tillämpningen av artikel 97 andra stycket.

Den tredje frågans andra del avser inte tolkningen utan den eventuella tillämpningen av fördraget i ett enskilt fall och ligger således utanför domstolen behörighet inom ramen för förfarandet enligt artikel 177.

Rättegångskostnader

De kostnader som har förorsakats Tysklands regering och Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla.

Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid Bundesfinanzhof utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

I målet har domstolen

beaktat rättegångshandlingarna,

hört referentens rapport,

hört de muntliga yttrandena från Tysklands regering, Europeiska gemenskapernas kommission och från sökanden i målet vid den nationella domstolen,

hört generaladvokatens förslag till avgörande,

beaktat Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen, särskilt artiklarna 95, 97, 155, 169, 170 och 177 i detta,

beaktat protokollet om stadgan för Europeiska ekonomiska gemenskapens domstol, särskilt artikel 20 i denna,

beaktat rättegångsreglerna för Europeiska gemenskapernas domstol, och

beaktat domstolens dom i målet 57/65 av den 16 juni 1966.

Mot den bakgrunden och på ovan angivna grunder beslutar

DOMSTOLEN

– angående de frågor som genom beslut av den 18 juli 1967 förts vidare av Bundesfinanzhof – följande dom:

1) **Artikel 95 första stycket i EEG-fördraget har direkt effekt och ger upphov till individuella rättigheter för enskilda som det åligger de nationella domstolarna att skydda.**

2) **Med "interna skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor" avses i artikel 95 första stycket samtliga skatter eller avgifter som faktiskt och specifikt belastar inhemska varor i samtliga tillverknings- och saluföringsled som föregår eller motsvarar ledet för import av liknande varor från andra medlemsstater.**

3) **Artikel 97 första stycket, som är tillämpligt om de medlemsstater som tar ut omsättningsskatt kumulativt i flera led, faktiskt har använt sig av den möjlighet som ges i artikeln, ger inte upphov till individuella rättigheter för enskilda som det åligger de nationella domstolarna att skydda.**

4) **I de medlemsstater som använt sig av den möjlighet som ges i artikel 97 avses med "genomsnittlig skattesats" varje skattesats som införts som en sådan av den ifrågavarande medlemsstaten, dock utan att det påverkar tillämpningen av artikel 97 andra stycket.**

Den hänskjutande domstolen skall besluta om rättegångskostnaderna i detta mål.

På detta sätt dömt i Luxemburg den 3 april 1968.

Lecourt Donner Strauß

Trabucchi Monaco Mertens de Wilmars Pescatore

Domen avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 3 april 1968.

A. Van Houtte
Justitiesekreterare

R. Lecourt
Ordförande