ARREST VAN HET HOF
26 juni 1991 *

In zaak C-152/89,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch hoofdadviseur H. Étienne als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg bij G. Berardis, lid van haar juridische dienst, Centre Wagner, Kirchberg,

verzoekster,

tegen

Groothertogdom Luxemburg, vertegenwoordigd door A. Berns, directeur Internationale economische betrekkingen en samenwerking van het Ministerie van Buitenlandse zaken, bijgestaan door A. Elvinger, advocaat te Luxemburg, domicilie gekozen hebbende aldaar ten kantore van laatstgenoemde, Côte d'Eich 15,

verweerder,

betreffende een verzoek aan het Hof om vast te stellen dat het Groothertogdom Luxemburg de krachtens de artikelen 95 en 96 EEG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen, door de accijns op bier bij invoer te compenseren en bij uitvoer terug te betalen op basis van een in procenten uitgedrukt verlies aan wort in het eindprodukt, dat het gemiddelde verliespercentage in de Luxemburgse brouwerij-industrie en in elk geval het verliespercentage in sommige Luxemburgse brouwerijen overschrijdt,

wijst

* Procestaal: Frans.

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: O. Due, president, G. F. Mancini, T. F. O'Higgins en G. C. Rodríguez Iglesias, kamerpresidenten, Sir Gordon Slynn, R. Joliet, F. A. Schockweiler, F. Grévisse en M. Zuleeg, rechters,

advocaat-generaal: F. G. Jacobs
griffier: J.-G. Giraud

gehoord partijen in hun pleidooien ter terechtzitting van 10 januari 1991,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 28 februari 1991,

het navolgende

Arrest

1 Bij verzoekschrift neergelegd ter griffie van het Hof op 27 april 1989, heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen krachtens artikel 169 EEG-Verdrag het Hof verzocht vast te stellen, dat het Groothertogdom Luxemburg de krachtens de artikelen 95 en 96 EEG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen, door de accijns op bier bij invoer te compenseren en bij uitvoer terug te betalen op basis van een in procenten uitgedrukt verlies aan wort in het eindprodukt, dat het gemiddelde verliespercentage in de Luxemburgse brouwerij-industrie en in elk geval het verliespercentage in sommige Luxemburgse brouwerijen overschrijdt.

2 Krachtens de gemeenschappelijke bepalingen van de Belgisch-Luxemburgse Economische Unie wordt in Luxemburg en België de accijns op bier niet geheven op het eindprodukt, maar op het warme wort, zonder dat daarbij rekening wordt gehouden met de verliezen die optreden in de latere stadia van vervaardiging en verpakking. In een dergelijk stelsel is de totale belastingdruk op het eindprodukt bier afhankelijk van de verliezen die optreden bij de omzetting van wort in bier. De belastingdruk is geringer naarmate die verliezen kleiner zijn.

3 Het bedrag van de accijns waarmee het eindprodukt bij uitvoer of invoer wordt geacht te zijn belast, dient te worden berekend aan de hand van de heffingsgrondslag, te weten het warme wort waaruit het bier wordt vervaardigd, met inachtneming van de met de omzetting van wort in bier gepaard gaande verliezen. Bij uitvoer geschiedt deze omrekening van uitgevoerd produkt in warm wort op basis van een verliespercentage van 10% wort. Bij invoer worden de daadwerkelijk ingevoerde hoeveelheden bier verhoogd met 5%, om rekening te houden met de in de brouwerijen in de Lid-Staat van herkomst opgetreden verliezen, hetgeen overeenkomt met een verliespercentage van 4,7619% warm wort.

4 Op 16 december 1983 zond de Commissie de Luxemburgse regering krachtens artikel 169 EEG-Verdrag een schriftelijke ingebrekestelling. Volgens deze brief overschreden de verliespercentages die Luxemburg toepaste om de accijns bij invoer te heffen en bij uitvoer terug te betalen, de daadwerkelijke verliezen in eigen land en leverden zij derhalve strijd op met de artikelen 95 en 96 EEG-Verdrag. Volgens de informatie waarover de Commissie beschikte, konden in een moderne brouwerij verliezen worden geregistreerd van niet meer dan 2%, en bestond er geen enkele reden om aan te nemen, dat in Luxemburgse brouwerijen hogere verliezen werden geleden. In het Luxemburgse stelsel van belastingheffing op bier, aldus de Commissie, was de bij uitvoer terugbetaalde belasting hoger dan de daadwerkelijk op het eindprodukt rustende belasting en was de bij invoer geheven belasting hoger dan de belasting op het gelijksoortige nationale produkt.

5 In haar antwoord zette de Luxemburgse regering haar stelsel van belastingheffing op bier uiteen en betwistte zij, dat de aan de grenzen toegepaste tarieven in strijd waren met de artikelen 95 en 96 EEG-Verdrag. Daarop belastte de Commissie twee onafhankelijke deskundigen, de professoren Dalgliesh en Narziss, met een onderzoek. Op basis van de deskundigenrapporten bracht zij op 2 februari 1987 het met redenen omkleed advies uit, waarin voor Luxemburg verliespercentages werden aanvaard die voor uitgevoerde bieren de laagste waarden op de schaal 3,8 tot en met 5,1% benaderden en voor aan de binnenlandse markt geleverde bieren de laagste waarden op de schaal 2,7 tot en met 4%.

6 Bij brief van 16 oktober 1987 antwoordde Luxemburg, dat zijn brouwerij-industrie slecht was geoutilleerd en dat het tijdens de vervaardiging van bier geleden verlies niet kon worden teruggebracht tot minder dan 10%, terwijl buitenlandse brouwerijen beter waren geoutilleerd en slechts een verliespercentage van 4,7619% te zien gaven. Daar zij deze uitleg niet bevredigend achtte, heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.

7 Voor een nadere uiteenzetting van de toepasselijke wettelijke bepalingen, het procesverloop en de middelen en argumenten van partijen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting. Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof.

De ontvankelijkheid

8 Volgens de Luxemburgse regering is het beroep niet-ontvankelijk, omdat in het verzoekschrift subsidiair wordt gesteld dat de gekozen percentages het verliespercentage in „sommige Luxemburgse brouwerijen" overschrijden, terwijl Luxemburg in het met redenen omkleed advies enkel wordt verweten, dat het accijns bij uitvoer terugbetaalt en bij invoer compenseert op basis van een verliespercentage dat respectievelijk het „gemiddelde verliespercentage in de Luxemburgse brouwerij-industrie" en de hoogste van de in Luxemburg en naar Luxemburg exporterende landen gemiddeld geconstateerde verliezen overschrijdt.

9 In het kader van een beroep wegens niet-nakoming dat de Commissie krachtens artikel 169 EEG-Verdrag kan instellen, wordt het voorwerp van het geschil afgebakend door het met redenen omkleed advies, waarna het niet meer kan worden uitgebreid. De aan de betrokken Lid-Staat geboden mogelijkheid, zijn opmerkingen in te dienen, vormt immers een door het Verdrag gewilde wezenlijke waarborg en een substantieel vormvereiste voor de regelmatigheid van de procedure tot vaststelling van de niet-nakoming, door een Lid-Staat, van de op hem rustende verplichtingen.

10 In het onderhavige geval handelde het geschil tussen partijen tijdens de precontentieuze procedure in hoofdzaak over de vraag, of de door Luxemburg gekozen verliespercentages voor de belastingheffing op ingevoerde bieren en de restituties bij uitvoer, al dan niet te hoog waren, en over de vraag, aan de hand van welke criteria de verenigbaarheid van het stelsel met de artikelen 95 en 96 EEG-Verdrag diende te worden beoordeeld.

11 De omstandigheid dat het met redenen omkleed advies niet uitdrukkelijk het verliespercentage in „sommige Luxemburgse brouwerijen", dat wil zeggen in de meest efficiënte brouwerijen, als beoordelingscriterium heeft genoemd, heeft verweerder derhalve niet de mogelijkheid ontnomen zijn opmerkingen over de relevantie van dit criterium kenbaar te maken, en kan derhalve niet leiden tot niet-ontvankelijkheid van het beroep.

12 De Luxemburgse regering stelt nog, dat het dispositief en de motivering van het met redenen omkleed advies met elkaar in strijd zijn, omdat Luxemburg in het dispositief werd gelast het gemiddelde percentage in Luxemburg en in de naar Luxemburg exporterende landen niet te overschrijden, terwijl het volgens de voornaamste overweging enkel het verliespercentage van het produktieproces in eigen land niet mocht overschrijden. Door deze tegenstrijdigheid alsmede de onnauwkeurige formulering van het dispositief zelf, zou Luxemburg niet in staat zijn geweest het met redenen omkleed advies op te volgen.

13 Dienaangaande volstaat het vast te stellen dat verweerder er, gelet op zijn antwoord op het met redenen omkleed advies, waarin hij de verenigbaarheid van het door de Commissie gekritiseerde stelsel met de artikelen 95 en 96 verdedigt, geen blijk van heeft gegeven de strekking van het advies niet te hebben begrepen.

14 Bovendien had verweerder op dit punt om nadere gegevens kunnen verzoeken, indien hij dit noodzakelijk achtte.

15 Uit het voorgaande volgt, dat het beroep ontvankelijk moet worden verklaard.

Ten gronde

a) *Artikel 95*

16 Volgens de Commissie wordt in het Luxemburgse stelsel ingevoerd bier anders belast dan eigen bier. Zij betoogt dat de rationeel opererende Luxemburgse brouwer door het bedrag van de accijns wordt bevoordeeld, terwijl het ingevoerde produkt steeds forfaitair wordt belast. Een dergelijk stelsel zou slechts verenigbaar zijn met artikel 95, indien Luxemburg kon aantonen dat zelfs in de meest efficiënte Luxemburgse brouwerijen altijd evenveel warm wort verloren gaat als het voor ingevoerde bieren forfaitair toegepaste verliespercentage, te weten 4,7619%.

17 Volgens de Luxemburgse regering ligt bij een beroep wegens niet-nakoming de bewijslast bij de Commissie en heeft deze in casu niet aangetoond, dat de compensatie van de accijns op bier tot zwaardere belasting van ingevoerde bieren leidt. Bovendien, aldus de Luxemburgse regering, wordt het equivalent in wort van ingevoerde bieren verhoogd ten einde rekening te houden met het hogere rendement van sommige in andere Lid-Staten gevestigde brouwerijen en wordt deze verhoging enkel begrensd door de daadwerkelijke verliespercentages van de produktie in het buitenland, aangezien er sprake zou zijn van discriminatie indien op ingevoerde bieren niet hun eigen verliespercentage werd toegepast, maar dat van de binnenlandse produktie.

18 Vooraf zij opgemerkt, dat het probleem van de verenigbaarheid van het litigieuze belastingstelsel met artikel 95 EEG-Verdrag voortvloeit uit de omstandigheid, dat voor ingevoerde produkten een andere heffingsgrondslag wordt toegepast dan voor nationale produkten. Nationaal bier wordt belast op grondslag van de gebruikte hoeveelheid warm wort, zonder dat rekening wordt gehouden met de bij de omzetting van warm wort in bier verloren gegane hoeveelheid, zodat de efficiënte producent een belastingvoordeel geniet. Ingevoerd bier wordt daarentegen belast op grondslag van de hoeveelheid eindprodukt, waarop een forfaitaire correctie wordt toegepast om te komen tot de hoeveelheid warm wort die wordt verondersteld bij de produktie van het bier te zijn gebruikt.

19 De wijze van belastingheffing op in eigen land vervaardigd bier, die plaatsvindt op basis van het warme wort en niet van het eindprodukt, kan niet worden toegepast op ingevoerd bier, omdat het technisch gesproken niet mogelijk is, achteraf vast te stellen welke hoeveelheid warm wort tijdens het produktieproces van bier daadwerkelijk verloren is gegaan.

20 Het Hof heeft reeds overwogen, dat artikel 95, eerste alinea, wordt geschonden wanneer de belasting op het ingevoerde produkt en die op het gelijksoortige nationale produkt op verschillende wijze en volgens verschillende uitvoeringsvoorschriften worden berekend, waardoor het ingevoerde produkt, zij het slechts in sommige gevallen, hoger wordt belast (arrest van 17 februari 1976, zaak 45/75, Rewe, Jurispr. 1976, blz. 181).

21 Bijgevolg kan het litigieuze belastingstelsel enkel worden geacht in overeenstemming te zijn met artikel 95, eerste alinea, indien vaststaat dat het zodanig is ingericht, dat het in alle gevallen is uitgesloten dat ingevoerd bier zwaarder wordt belast dan nationaal bier.

22 Om na te gaan of aan deze voorwaarde is voldaan, moet de belasting op ingevoerd bier, waarvoor een forfaitair verliespercentage warm wort wordt gehanteerd, worden vergeleken met de laagste daadwerkelijk op nationaal bier drukkende belasting, die slechts kan worden vastgesteld aan de hand van het verliespercentage van de meest efficiënte nationale brouwerij.

23 In tegenstelling tot hetgeen verweerder heeft betoogd, is daarbij het verliespercentage in het land van herkomst van het ingevoerde bier volstrekt irrelevant, omdat op basis hiervan geen nuttige vergelijking kan worden gemaakt tussen de op dit bier en de op nationaal bier drukkende belasting.

24 Indien de hiervoor opgestelde criteria worden toegepast op de feiten van de onderhavige zaak, moet worden vastgesteld dat het Luxemburgse stelsel niet zodanig is ingericht, dat het in alle gevallen uitgesloten is, dat ingevoerd bier zwaarder wordt belast dan nationaal bier.

25 Gelet op de ondoorzichtigheid van het betrokken belastingstelsel, stond het aan verweerder aan te tonen, dat dit stelsel in geen geval discriminerende gevolgen heeft.

26 Blijkens de door de Commissie geproduceerde deskundigenrapporten — een rapport van Dalgliesh en twee rapporten van Narziss — is het niet mogelijk, een absoluut cijfer vast te stellen, dat de verliespercentages bij de produktie van bier in de verschillende brouwerijen en in de verschillende landen weergeeft. Dalgliesh

verklaart dat „indien om administratieve redenen gemakshalve moet worden uitgegaan van één enkel percentage, dat een goede produktiemethode in een moderne, redelijk goed geoutilleerde brouwerij weergeeft, 5% vrij veel en 4% niet te laag zou zijn". In zijn eerste rapport concludeert Narziss, dat het kan voorkomen, dat een gemiddelde brouwerij een percentage van 5% voor gewoon bier behaalt, maar dat dit percentage nog iets omlaag kan worden gebracht, hoewel daartoe aanzienlijke technische verbeteringen zijn vereist.

27 In zijn tweede rapport geeft Narziss voor de verschillende produktiefasen verschillende percentages, waartussen de verliezen van de brouwerijen fluctueren. Door de gemiddelden van deze cijfers voor elke produktiefase op te tellen, ontstaat voor een gemiddelde brouwerij een verliespercentage van 7,35% voor aan de binnenlandse markt geleverde bieren en van 7,95% voor exportbieren. Deze cijfers kunnen — aldus nog steeds Narziss — 1,5% naar boven of naar beneden afwijken. De som van de laagste gemiddelde cijfers voor elke produktiefase geeft echter een cijfer van 4,25% te zien.

28 Uit deze deskundigenrapporten blijkt, dat het voor de belasting op ingevoerde bieren forfaitair vastgestelde verliespercentage van 4,7619% niet kan worden beschouwd als het laagste percentage dat voor de meest efficiënte Luxemburgse brouwerijen haalbaar is.

29 Nu verweerder niet het bewijs van het tegendeel heeft geleverd, moet derhalve als vaststaand worden aangenomen, dat sommige Luxemburgse brouwerijen een lager verliespercentage dan 4,7619% kunnen behalen.

30 Uit het voorgaande volgt, dat het beroep gegrond is voor zover het betrekking heeft op schending van artikel 95.

b) *Artikel 96*

31 Ten aanzien van de exporten betoogt de Commissie, dat aan de Luxemburgse brouwer die zijn verliezen terugbrengt tot een lager niveau dan het forfaitair berekende gemiddelde van 10%, een bedrag aan belasting wordt terugbetaald dat overeenkomt met delen wort die bij de produktie van het uitgevoerde bier niet zijn gebruikt, hetgeen in strijd is met artikel 96 EEG-Verdrag. Luxemburg, zo betoogt zij, had moeten bewijzen dat zijn meest efficiënte brouwerijen een verliespercentage van 10% of minder niet halen, maar het heeft zelfs niet kunnen aantonen dat dit cijfer het gemiddelde verliespercentage weergeeft.

32 Volgens verweerder heeft de Commissie niet aangetoond, dat het percentage van 10% te hoog is. Geen enkel feitelijk gegeven zou een dergelijk vermoeden wettigen.

33 Volgens het tweede rapport van Narziss bedraagt het gemiddelde verliespercentage voor exportbieren 7,95%, met een afwijking van 1,5%. Het verliespercentage beloopt derhalve maximaal 9,45%.

34 Uit dit deskundigenrapport blijkt bijgevolg, dat het percentage van 10% geen absolute grens vormt waaronder een Luxemburgse brouwerij zijn verliezen voor exportbieren nooit zou kunnen terugbrengen.

35 Nu verweerder geen bewijs van het tegendeel heeft geleverd, dient als vaststaand te worden aangenomen dat in sommige gevallen bij uitvoer een hoger bedrag aan belastingen wordt terugbetaald dan het bedrag waaraan het uitgevoerde bier daadwerkelijk was onderworpen.

36 Gelijk het Hof overwoog in zijn arrest van 1 december 1965 (zaak 45/64, Commissie/Italië, Jurispr. 1965, blz. 1077), dient namelijk een Lid-Staat die zich voor

de vaststelling van het bedrag van de binnenlandse belastingen die bij uitvoer naar een andere Lid-Staat kunnen worden terugbetaald, van een forfaitaire methode bedient, aan te tonen dat dit stelsel in ieder geval binnen de dwingend voorgeschreven grenzen van artikel 96 blijft.

37 Uit het voorgaande volgt, dat het beroep eveneens gegrond is voor zover het betrekking heeft op schending van artikel 96 EEG-Verdrag.

38 Mitsdien moet worden vastgesteld dat het Groothertogdom Luxemburg, door de accijns op bier bij invoer te heffen en bij uitvoer terug te betalen op basis van een in procenten uitgedrukt verlies aan wort in het eindprodukt, dat het verliespercentage in sommige Luxemburgse brouwerijen overschrijdt, de krachtens de artikelen 95 en 96 EEG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Kosten

39 Ingevolge artikel 69, paragraaf 2, van het Reglement voor de procesvoering moet de in het ongelijk gestelde partij in de kosten worden verwezen. Aangezien het Groothertogdom Luxemburg in het ongelijk is gesteld, dient het in de kosten te worden verwezen.

HET HOF VAN JUSTITIE,

rechtdoende, verklaart:

1) **Door de accijns op bier bij invoer te heffen en bij uitvoer terug te betalen op basis van een in procenten uitgedrukt verlies aan wort in het eindprodukt, dat het verliespercentage in sommige Luxemburgse brouwerijen overschrijdt, is het Groothertogdom Luxemburg de krachtens de artikelen 95 en 96 EEG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet nagekomen.**

2) Het Groothertogdom Luxemburg wordt verwezen in de kosten van de procedure.

Due Mancini O'Higgins Rodríguez Iglesias

Slynn Joliet Schockweiler Grévisse Zuleeg

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 26 juni 1991.

De griffier

J.-G. Giraud

De president

O. Due