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 en waarin, nu het technisch gesproken niet mogelijk is, achteraf vast te stellen welke hoeveelheid warm wort daadwerkelijk verloren is gegaan, ingevoerd bier wordt belast op grondslag van de hoeveelheid eindprodukt, waarop een forfaitaire correctie wordt toegepast om te komen tot de hoeveelheid warm wort die wordt verondersteld te zijn gebruikt, terwijl voor uitgevoerd bier een forfaitair berekende terugbetaling van accijns plaatsvindt, kan enkel worden geacht in overeenstemming te zijn met de artikelen 95, eerste alinea, en 96 EEG-Verdrag, indien vaststaat dat het zodanig is ingericht, dat het in elk geval is uitgesloten dat ingevoerd bier zwaarder wordt belast dan nationaal bier en bij uitvoer van bier meer belasting wordt terugbetaald dan vóór uitvoer op het produkt is geheven.

Derhalve komt een Lid-Staat de krachtens de artikelen 95 en 96 EEG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet na, wanneer hij bij de toepassing van een dergelijk stelsel van belastingheffing op bier de accijns bij invoer heft en bij uitvoer terugbetaalt op basis van een in procenten uitgedrukt verlies aan wort in het eindprodukt, dat het verliespercentage in sommige nationale brouwerijen overschrijdt.

RAPPORT TER TERECHTZITTING
in zaak C-152/89 *

I — De feiten en het procesverloop

Krachtens de gemeenschappelijke bepalingen van de Belgisch-Luxemburgse Economische Unie wordt zowel in Luxemburg als in 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 dient zowel bij uitvoer als bij invoer de belastingdruk op het eindprodukt te worden vastgesteld aan de hand van de heffingsgrondslag, te weten het warme wort waaruit het bier wordt vervaardigd, waarbij rekening moet worden gehouden met de verliezen die optreden bij de omzetting van wort in bier.

Om bij uitvoer de op het bier drukkende belasting te bepalen, wordt het uitgevoerde produkt omgerekend in warm wort door toepassing van de vermenigvuldigingsfactor 10/9, hetgeen overeenkomt met een verliespercentage van warm wort van 10%. In dit stelsel wordt bij uitvoer 11,11% meer accijns terugbetaald.

Bij invoer wordt de accijns berekend naar de daadwerkelijk ingevoerde hoeveelheden,

* Procestaal: Frans.

uitgedrukt in hectolitergraden. Om rekening te houden met de verliezen, wordt de door omrekening vastgestelde hoeveelheid wort vermeerderd met 5%, hetgeen overeenkomt met een verliespercentage van warme wort van 4,7619%.

Aangezien zij van mening was, dat de door Luxemburg gekozen verliespercentages de werkelijke verliezen van de eigen produktie, en dus de grenzen van de artikelen 95 en 96 EEG-Verdrag, overschreden, verzocht de Commissie de nationale autoriteiten overeenkomstig de procedure van artikel 169, eerste alinea, EEG-Verdrag bij brief van 16 december 1983, binnen een maand hun opmerkingen kenbaar te maken.

In de schriftelijke ingebrekestelling wees de Commissie erop, dat volgens informatie waarover zij beschikte, de verliezen in een moderne brouwerij konden worden beperkt tot 2% en dat er geen reden was om te veronderstellen, dat het verliespercentage in Luxemburgse brouwerijen hoger was. In het Luxemburgse stelsel van belastingheffing op bier, aldus de Commissie, werd bij uitvoer meer accijns terugbetaald dan het bedrag waarmee het eindprodukt in werkelijkheid was belast en bij invoer meer belasting geheven dan het bedrag waaraan het gelijksoortige nationale produkt was onderworpen.

In hun antwoord hierop zetten de Luxemburgse autoriteiten hun stelsel van belastingheffing op bier uiteen en bestreden zij, dat aan de grenzen grotere compensaties plaatsvonden dan op grond van de artikelen 95 en 96 EEG-Verdrag was toegestaan.

Derhalve verzocht de Commissie twee onafhankelijke deskundigen, de professoren Dalgliesh en Narziss, onderzoek te verrichten; op basis van het deskundigenrapport bracht zij op 2 februari 1987 een met redenen omkleed advies uit, waarbij voor Luxemburg verliespercentages werden aanvaard die voor uitgevoerde bieren de laagste waarden benaderden op de schaal 3,8 tot en met 5,1% en voor aan de binnenlandse markt geleverde bieren de laagste waarden op de schaal 2,7 tot en met 4%.

Bij brief van 16 oktober 1987 antwoordde de Luxemburgse regering, dat de brouwerijen slecht waren geoutilleerd en dat het niet mogelijk was geweest het produktieverlies tot minder dan 10% terug te brengen, terwijl buitenlandse brouwerijen beter waren geoutilleerd en slechts een verliespercentage van 4,7619% te zien gaven.

Aangezien zij deze uitleg ontoereikend achtte, heeft de Commissie krachtens artikel 169, tweede alinea, EEG-Verdrag het onderhavige beroep ingesteld.

Het verzoekschrift is op 27 april 1989 ter griffie van het Hof neergelegd.

Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-generaal, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

II — Conclusies van partijen

De *Commissie* concludeert dat het den Hove behage:

— vast te stellen dat het Groothertogdom Luxemburg de krachtens het EEG-Verdrag, inzonderheid de artikelen 96 en 95, op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen, door de accijns op

bier bij uitvoer terug te betalen en bij invoer te compenseren 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;

— het Groothertogdom Luxemburg te verwijzen in de kosten van het geding.

Het *Groothertogdom Luxemburg* concludeert dat het den Hove behage:

— het beroep niet-ontvankelijk, subsidiair ongegrond te verklaren;

— de Commissie te verwijzen in de kosten van het geding.

III — Middelen en argumenten van partijen

A — *De ontvankelijkheid*

De *Commissie* verklaart, dat zij vanaf het begin haar voorkeur heeft uitgesproken voor een wettelijke regeling ter harmonisatie van de grondslagen waarop de accijns op bier wordt geheven en dat zij om die reden niet het beginsel van belastingheffing op wort aan het oordeel van het Hof heeft voorgelegd, maar de wijze waarop dit stelsel wordt toegepast bij uit- en invoer.

Aangaande de ontvankelijkheid van het beroep merkt zij op, dat in het met redenen omkleed advies wordt gesproken van lage verliespercentages en dus van de meest efficiënte brouwerijen, hetgeen verklaart dat in het verzoekschrift wordt verwezen naar het verliespercentage van „sommige" Luxemburgse brouwerijen. Zoals blijkt uit haar afwijzende antwoord op het met redenen omkleed advies, heeft de Luxemburgse regering heel goed begrepen waarom het geschil draait en kan zij zich derhalve niet beroepen op tegenstrijdigheden tussen dit advies en het verzoekschrift.

De *Luxemburgse regering* wijst er in de eerste plaats op, dat de Commissie noch het stelsel van belastingheffing op het halffabrikaat, noch het beginsel van verhoging van het equivalent in wort aan de grens kritiseert, maar enkel de omvang van de verhogingen, die zijn afgeleid van de in haar ogen overdreven hoge verliespercentages.

Het verzoekschrift is niet-onvankelijk, voor zover daarin subsidiair wordt gesteld, dat de gekozen percentages het verliespercentage in „sommige Luxemburgse brouwerijen" overschrijden; in het met redenen omkleed advies wordt Luxemburg enkel verweten, dat bij de teruggave van accijns bij uitvoer het „gemiddelde verliespercentage in de Luxemburgse brouwindustrie" en bij de compensatie van accijns bij invoer het hoogste van de gemiddeld geconstateerde verliezen in Luxemburg en in de naar Luxemburg exporterende landen wordt overschreden.

Ten slotte is het dispositief van het advies dat zij niet zou hebben opgevolgd, in strijd met de motivering ervan, aangezien volgens het dispositief het gemiddelde verliespercentage in Luxemburg en in de naar Luxemburg exporterende landen niet mocht worden overschreden, terwijl het Luxemburg volgens de voornaamste overweging van het advies enkel verboden was, het verliespercentage van het eigen produktieproces te boven te gaan. Door deze tegenstrijdigheid

en de onnauwkeurigheid van het dispositief zelf was Luxemburg niet in staat het advies op te volgen en is het door de Commissie ingestelde beroep wegens niet-nakoming derhalve niet-ontvankelijk.

B — *Ten gronde*

De *Commissie* betoogt, dat het Luxemburgse stelsel de importen en exporten anders belast dan de eigen produktie en dat dit stelsel in strijd is met de artikelen 95 en 96 EEG-Verdrag.

De rationeel opererende Luxemburgse brouwer profiteert van een differentiële accijns, terwijl het ingevoerde produkt altijd wordt belast alsof de voor Luxemburg berekende gemiddelde verliezen daadwerkelijk in elke Luxemburgse brouwerij optreden.

Het staat aan Luxemburg aan te tonen, dat de voor invoer berekende verliescompensatie van 5% nooit wordt bereikt in de meest efficiënte Luxemburgse brouwerijen en dat de verliezen in de Lid-Staat van oorsprong dit percentage in geen geval te boven kunnen gaan. Volgens het arrest van 22 juni 1976 (zaak 127/75, Bobie Getränke, Jurispr. 1976, blz. 1079) is het in strijd met artikel 95, eerste alinea, EEG-Verdrag wanneer binnenlandse produkten, „al was het ook slechts in bepaalde gevallen", minder zwaar worden belast dan ingevoerde produkten.

Bij uitvoer wordt, in strijd met artikel 96 EEG-Verdrag, aan de rationeel opererende Luxemburgse brouwer, die zijn verliezen terugbrengt tot minder dan het forfaitair berekende gemiddelde, belasting gerestitueerd naar verhouding van delen wort die niet nodig zijn voor de vervaardiging van het uitgevoerde bier.

Luxemburg heeft niet aangetoond, dat het verliespercentage van 10% gemiddeld genomen gerechtvaardigd is en volgens het arrest van het Hof van 1 december 1965 (zaak 45/64, Commissie/Italië, Jurispr. 1965, blz. 1057) moet de Lid-Staat die zich bij de toepassing van artikel 96 voor de teruggave van binnenlandse belastingen van een globaal stelsel bedient, bewijzen dat zijn stelsel binnen de dwingend voorgeschreven grenzen van genoemd artikel blijft. In geval van niet-nakoming door een Lid-Staat van de bepalingen van het Verdrag, ligt bij deze weliswaar de bewijslast, maar volgens de Commissie mag Luxemburg worden verzocht, het bewijs te leveren van de factoren waardoor in het zestal Luxemburgse brouwerijen grotere verliezen worden geleden, welk bewijs door de Luxemburgse industrie en autoriteiten kan worden geleverd.

Uit de door de Commissie aangevraagde expertise blijkt, dat het toegestane maximale verliespercentage rond 4,95% dient te bedragen; nu in geen geval overcompensatie is toegestaan, staat het derhalve aan Luxemburg aan te tonen dat dit cijfer door de meest efficiënte brouwerijen niet wordt gehaald.

Tot slot wijst de Commissie erop, dat artikel 97 EEG-Verdrag, volgens hetwelk gemiddelde percentages mogen worden toegepast bij omzetbelasting volgens het cascadestelsel, een uitzondering vormt en niet van toepassing is op belastingheffing op bier.

De *Luxemburgse regering* betoogt ten aanzien van de importen, dat in geval van een beroep wegens niet-nakoming de bewijslast rust bij de Commissie, die in casu niet heeft aangetoond dat de compensatie van de accijns op bier tot overbelasting leidt. Het verliespercentage van 4,7619% warm wort is lager dan de percentages die door een van de deskundigen van de Commissie zowel voor exportbieren als voor aan de binnenlandse markt geleverde bieren zijn aanvaard, terwijl de in het met redenen omkleed advies bedoelde schalen betrekking hebben op koud wort en dus niet als referentie kunnen dienen.

Bovendien wordt de verhoging van het equivalent in wort van ingevoerde bieren uitsluitend begrensd door de daadwerkelijke verliespercentages van de produktie in het buitenland, omdat er sprake zou zijn van discriminatie indien op ingevoerde bieren niet hun eigen verliespercentage, maar dat van de binnenlandse produktie zou worden toegepast. Dienaangaande moet de Commissie worden verweten, dat zij van de Luxemburgse regering het bewijs verlangt dat de nationale brouwerijen met minder hoge verliespercentages werken.

Wat de exporten betreft heeft de Commissie niet aangetoond, dat het verliespercentage van 10% warm wort te hoog is. De Commissie heeft dit verliespercentage vergeleken met percentages die zijn berekend op basis van koud wort in plaats van warm wort en die betrekking hebben op aan de binnenlandse markt geleverde bieren in plaats van exportbieren. Bovendien heeft de Commissie, die in 1982 dacht te kunnen uitgaan van een verliespercentage van 2%, zich er meer en meer rekenschap van moeten geven, dat het brouwprocédé veel ingewikkelder is en veel verder afstaat van het ideaal. Haar eigen deskundige heeft immers vastgesteld, dat in flessen uitgevoerde bieren van lage gisting, zoals Luxemburgse exportbieren, normaliter een veel groter verlies aan wort kennen.

De door de deskundige van de Commissie opgestelde tabellen geven slechts gemiddelden te zien die zijn berekend op basis van gegevens afkomstig van Duitse brouwerijen, en in tweede instantie van Oostenrijkse en van Britse brouwerijen. Bovendien is door deze deskundige vastgesteld, dat voor brouwerijen als de Luxemburgse en voor bieren als de Luxemburgse exportbieren, verliespercentages van 10,25% aan warm wort normaal zijn, en kan de Commissie derhalve niet het vermoeden uitspreken, dat het verlies minder dan 10% bedraagt.

G. C. Rodríguez Iglesias
rechter-rapporteur