ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 26ης Ιουνίου 1991 *

Στην υπόθεση C-152/89,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Henri Étienne, κύριο νομικό σύμβουλο, με αντίκλητο στο Λουξεμβούργο τον Guido Berardis, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας της Επιτροπής, Centre Wagner, Λουξεμβούργο.

προσφεύγουσα,

κατά

Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, εκπροσωπουμένου από τον Alphonse Berns, διευθυντή διεθνών οικονομικών σχέσεων και συνεργασίας στο Υπουργείο Εξωτερικών, επικουρούμενο από τον André Elvinger, δικηγόρο Λουξεμβούργου, και με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο το δικηγορικό γραφείο του τελευταίου, 15, Côte D' Eich,

καθού,

που έχει ως αντικείμενο να αναγνωριστεί ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, καθορίζοντας για την επιβολή της εξισωτικής εισφοράς κατά την εισαγωγή και την επιστροφή λόγω εξαγωγής του ειδικού φόρου καταναλώσεως επί του ζύθου το ποσοστό απωλείας που χαρακτηρίζει το τελικό προϊόν έναντι του μούστου σε ύψος υπερβαίνον το κατά μέσον όρον ισχύον για τη βιομηχανία παρασκευής ζύθου του Λουξεμβούργου και υπερβαίνον, εν πάση περιπτώσει, το ποσοστό που ισχύει για ορισμένες επιχειρήσεις ζυθοποιίας του Λουξεμβούργου, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 95 και 96 της Συνθήκης ΕΟΚ,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους O. Due, Πρόεδρο, G. F. Mancini, T. F. O'Higgins, G. C. Rodríguez Iglesias, προέδρους τμήματος, Sir Gordon Slynn, R. Joliet, F. A. Schockweiler, F. Grévisse και M. Zuleeg, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs
γραμματέας: J.-G. Giraud

αφού άκουσε τις προφορικές αναπτύξεις των διαδίκων κατά τη συνεδρίαση της 10ης Ιανουρίου 1991,

καθώς και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα που αναπτύχθηκαν κατά τη συνεδρίαση της 28ης Φεβρουαρίου 1991, εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με προσφυγή που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 27 Απριλίου 1989, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων άσκησε, δυνάμει του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΟΚ, προσφυγή με την οποία ζητεί να αναγνωριστεί ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, καθορίζοντας για την επιβολή της εξισωτικής εισφοράς κατά την εισαγωγή και την επιστροφή λόγω εξαγωγής του ειδικού φόρου καταναλώσεως επί του ζύθου το ποσοστό απωλείας που χαρακτηρίζει το τελικό προϊόν έναντι του μούστου σε ύψος υπερβαίνον το κατά μέσον όρον ισχύον για τη βιομηχανία παρασκευής ζύθου του Λουξεμβούργου και υπερβαίνον, εν πάση περιπτώσει, το ποσοστό που ισχύει για ορισμένα ζυθοποιεία του Λουξεμβούργου, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 95 και 96 της Συνθήκης ΕΟΚ.

2 Δυνάμει των κοινών κανόνων της οικονομικής ενώσεως μεταξύ Βελγίου και Λουξεμβούργου, ο ειδικός φόρος καταναλώσεως επί του ζύθου στο Λουξεμβούργο και το Βέλγιο δεν επιβάλλεται επί του τελικού προϊόντος αλλά επί του θερμού μούστου, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι απώλειες που προκύπτουν κατά τα επόμενα στάδια παρασκευής και συσκευασίας. Στα πλαίσια ενός τέτοιου συστήματος, η συνολική φορολογική επιβάρυνση επί του τελικού προϊόντος, που είναι η μπύρα, εξαρτάται από τις απώλειες που συνεπάγεται η μετατροπή του μούστου σε μπύρα. Όσο μικρότερες είναι οι απώλειες αυτές τόσο μικρότερη είναι η εν λόγω φορολογική επιβάρυνση.

3 Ο καθορισμός του ποσού του ειδικού φόρου καταναλώσεως που πρέπει να βαρύνει το τελικό προϊόν κατά την εξαγωγή ή την εισαγωγή του, προϋποθέτει αναγωγή στη βάση επιβολής του φόρου, ήτοι στον θερμό μούστο από τον οποίο προέρχεται η μπύρα, λαμβανομένων υπόψη των απωλειών που συνεπάγεται η μετατροπή του μούστου σε ζύθο. Κατά την εξαγωγή, η μετατροπή αυτή του εξαγομένου προϊόντος σε θερμό μούστο πραγματοποιείται βάσει ποσοστού απωλείας 10 % του μούστου. Κατά την εισαγωγή, οι πράγματι εισαγόμενες ποσότητες ζύθου αυξάνονται κατά 5 % προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι απώλειες των ζυθοποιείων του κράτους μέλους καταγωγής, που αντιστοιχούν σε ποσοστό απωλείας 4,7619 % του θερμού μούστου.

4 Στις 12 Δεκεμβρίου 1983, η Επιτροπή απηύθυνε στην Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου, κατ' εφαρμογή του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΟΚ, έγγραφο οχλήσεως. Κατά το εν λόγω έγγραφο, τα ποσοστά απωλείας που εφαρμόζονται από το Λουξεμβούργο για την είσπραξη κατά την εισαγωγή και την επιστροφή κατά την εξαγωγή του ειδικού φόρου καταναλώσεως υπερβαίνουν το πραγματικό επίπεδο των απωλειών στο εσωτερικό της χώρας και, κατά συνέπεια, συνιστούν παράβαση των άρθρων 95 και 96 της Συνθήκης. Η Επιτροπή ανέφερε ότι, κατά τις πληροφορίες που είχε στη διάθεσή της, οι απώλειες σε ένα σύγχρονο ζυθοποιείο μπορούσαν να κατέλθουν μέχρι το 2 % και ότι δεν υπήρχε κανένας λόγος να υποτεθεί ότι οι απώλειες των ζυθοποιείων του Λουξεμβούργου υπερέβαιναν το ποσοστό αυτό. Κατά την Επιτροπή, στο πλαίσιο του συστήματος φορολογήσεως του ζύθου του Λουξεμβούργου, η επιστροφή λόγω εξαγωγής είναι ανώτερη του ποσού του φόρου που έχει πράγματι επιβληθεί στο τελικό προϊόν, ενώ ο φόρος που βαρύνει το προϊόν κατά την εισαγωγή είναι υψηλότερος από εκείνον που βαρύνει το ομοειδές εγχώριο προϊόν.

5 Σε απάντησή του, το Λουξεμβούργο εξήγησε το σύστημα φορολογήσεως του ζύθου και αμφισβήτησε ότι τα εφαρμοζόμενα στα σύνορα του Λουξεμβούργου ποσοστά συνιστούν παράβαση των άρθρων 95 και 96 της Συνθήκης. Κατόπιν αυτού, η Επιτροπή ζήτησε από δύο ανεξαρτήτους εμπειρογνώμονες, τους καθηγητές Dalgliesh και Narziss, την εκπόνηση μελέτης και, βάσει των εκθέσεών τους, εξέδωσε, στις 2 Φεβρουαρίου 1987, αιτιολογημένη γνώμη, δεχόμενη, για το Λουξεμβούργο, ποσοστά απωλείας κυμαινόμενα στο κάτω μέρος του περιθωρίου 3,8 έως 5,1 % για τις εξαγόμενες μπύρες και του περιθωρίου 2,7 έως 4 % για τις διατιθέμενες στο εσωτερικό της χώρας μπύρες.

6 Με έγγραφό της της 16ης Οκτωβρίου 1987, η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου απάντησε ότι η ζυθοποιία της δεν είναι καλά εξοπλισμένη και ότι η φύρα των ζυθοποιείων της κατά την παραγωγή μπύρας δεν κατέστη δυνατόν να μειωθεί κάτω του 10 %, ενώ τα ζυθοποιεία άλλων χωρών είναι καλύτερα εξοπλισμένα και οι απώλειές τους ανέρχονται σε 4,7619 %. Κρίνοντας ανεπαρκή την εξήγηση αυτή, η Επιτροπή άσκησε την παρούσα προσφυγή.

7 Στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση εκτίθενται διεξοδικά η οικεία νομοθεσία, η εξέλιξη της διαδικασίας καθώς και οι ισχυρισμοί και τα επιχειρήματα των διαδίκων. Τα στοιχεία αυτά της δικογραφίας δεν επαναλαμβάνονται στη συνέχεια παρά μόνο καθόσον αυτό είναι αναγκαίο για τη συλλογιστική του Δικαστηρίου.

Επί του παραδεκτού

8 Η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου αμφισβητεί το παραδεκτό της προσφυγής, καθόσον στην εν λόγω προσφυγή προβάλλεται επικουρικώς το γεγονός ότι τα εφαρμοζόμενα ποσοστά υπερβαίνουν το ποσοστό απωλείας « ορισμένων ζυθοποιείων του Λουξεμβούργου », ενώ η αιτιολογημένη γνώμη προσήπτε στο Λουξεμβούργο μόνον το ότι, όσον αφορά την επιστροφή λόγω εξαγωγής του ειδικού φόρου καταναλώσεως, εφήρμοζε ποσοστό απωλείας υπερβαίνον το ποσοστό που παρατηρείται « κατά μέσο όρο στη βιομηχανία ζύθου του Λουξεμβούργου », και, όσον αφορά την εξισωτική εισφορά κατά την εισαγωγή, ότι καθόρισε ποσοστό υπερβαίνον την ανώτατη τιμή απωλειών διαπιστουμένων κατά μέσο όρο στο Λουξεμβούργο και στις χώρες που εξάγουν προς το Λουξεμβούργο.

9 Επισημαίνεται σχετικώς ότι, στο πλαίσιο προσφυγής λόγω παραβάσεως την οποία ασκεί η Επιτροπή βάσει του άρθρου 169 της Συνθήκης, η αιτιολογημένη γνώμη ορισθετεί το αντικείμενο της διαφοράς το οποίο, στη συνέχεια, δεν μπορεί πλέον να διευρυνθεί. Η δυνατότητα που παρέχεται στο ενδιαφερόμενο κράτος να υποβάλει τις παρατηρήσεις του συνιστά σημαντική εγγύηση στην οποία απέβλεψαν οι συντάκτες της Συνθήκης και ουσιώδη τύπο της διαδικασίας που αφορά τη διαπίστωση της παραβάσεως κράτους μέλους.

10 Στην προκειμένη περίπτωση τα διαμειφθέντα μεταξύ των διαδίκων στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας αφορούσαν κατ' ουσίαν το υπερβολικά υψηλό ή όχι επίπεδο των ποσοστών απωλείας που εφήρμοζε το Λουξεμβούργο για τη φορολόγηση των εισαγομένων ζύθων και για τις επιστροφές λόγω εξαγωγής, καθώς και τα κριτήρια που θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη προκειμένου να εκτιμηθεί το σύμφωνο του εν λόγω συστήματος προς τα άρθρα 95 και 96 της Συνθήκης.

11 Υπό τις συνθήκες αυτές, το γεγονός ότι στην αιτιολογημένη γνώμη δεν αναφερόταν ρητά ως εφαρμοστέο κριτήριο το ποσοστό απωλείας « ορισμένων ζυθοποιείων του Λουξεμβούργου », ήτοι των πλέον αποδοτικών, δεν στέρησε από την καθής κυβέρνηση τη δυνατότητα να υποβάλει τις παρατηρήσεις της ως προς την καταλληλότητα του κριτηρίου αυτού και, κατά συνέπεια, δεν μπορεί να συνεπάγεται το απαράδεκτο της προσφυγής.

12 Η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου ισχυρίζεται επιπλέον ότι υπήρχε αντίφαση μεταξύ του διατακτικού και του αιτιολογικού της αιτιολογημένης γνώμης, καθόσον με το διατακτικό το Λουξεμβούργο υποχρεωνόταν να μην υπερβεί τον μέσον όρο που παρετηρείτο στο Λουξεμβούργο και στις χώρες που εξάγουν προς το Λουξεμβούργο, ενώ η κρίσιμη αιτιολογική σκέψη της απαγόρευε μόνο την υπέρβαση του ποσοστού απωλείας που σημειωνόταν κατά τη διαδικασία παραγωγής εντός του Λουξεμβούργου. Η αντίφαση αυτή, καθώς και η ασάφεια του ίδιου του διατακτικού, κατέστησαν αδύνατο για το Λουξεμβούργο να συμμορφωθεί προς την αιτιολογημένη γνώμη.

13 Διαπιστώνεται σχετικώς ότι από την απάντηση της καθής κυβερνήσεως στην αιτιολογημένη γνώμη, όπου η εν λόγω κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το αμφισβητούμενο από την Επιτροπή σύστημα συμβιβάζεται με τα άρθρα 95 και 96, δεν προκύπτουν προβλήματα κατανοήσεως του περιεχομένου της αιτιολογημένης γνώμης.

14 Εξάλλου, η καθής κυβέρνηση είχε τη δυνατότητα να ζητήσει σχετικές διευκρινίσεις, εφόσον τις θεωρούσε απαραίτητες.

15 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφυγή πρέπει να κριθεί παραδεκτή.

Επί της ουσίας

α) *Ως προς το άρθρο 95*

16 Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι το σύστημα φορολογήσεως του εισαγομένου ζύθου που εφαρμόζει το Λουξεμβούργο είναι διαφορετικό από εκείνο που ισχύει για την εγχώρια μπύρα. Αναφέρει ότι, ενώ ένα ζυθοποιείο του Λουξεμβούργου που λειτουργεί οικονομικά απολαμβάνει ορισμένο πλεονέκτημα ως προς το ποσό του ειδικού φόρου καταναλώσεως, το εισαγόμενο προϊόν φορολογείται πάντοτε κατ' αποκοπήν. Θεωρεί ότι το εν λόγω σύστημα δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 95 παρά μόνο εάν το Λουξεμβούργο είναι σε θέση να αποδείξει ότι τα ζυθοποιεία του, ακόμη και τα πλέον αποδοτικά, φθάνουν το κατ' αποκοπήν ποσοστό απωλείας που ισχύει για τις εισαγόμενες μπύρες, ήτοι 4,7619 %.

17 Η Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου παρατηρεί ότι, στα πλαίσια προσφυγής λόγω παραβάσεως, η Επιτροπή που φέρει το βάρος της αποδείξεως ουδόλως απέδειξε ότι η επιβολή της εξισωτικής εισφοράς επί του ζύθου συνεπάγεται υπερφορολόγηση της εισαγομένης μπύρας. Εξάλλου, κατά την Κυβέρνηση του Λουξεμβούργου, ο συνυπολογισμός του ισοδυνάμου σε μούστο των εισαγομένων ζύθων αποβλέπει στο να λαμβάνεται υπόψη η καλύτερη απόδοση ορισμένων ζυθοποιείων εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη και έχει ως μοναδικό όριο τα ποσοστά των πραγματικών απωλειών κατά την παρασκευή μπύρας στο εξωτερικό, δεδομένου ότι θα υφίστατο διάκριση εάν επιβαλλόταν στις εισαγόμενες μπύρες ποσοστό απωλείας που δεν αντιστοιχεί στη δική τους παρασκευή αλλά στην εγχώρια παραγωγή.

18 Πρέπει καταρχάς να επισημανθεί ότι το πρόβλημα συμφωνίας του επιδίκου συστήματος φορολογήσεως με το άρθρο 95 απορρέει από το γεγονός ότι η φορολογική βάση που λαμβάνεται υπόψη στην περίπτωση των εισαγομένων προϊόντων είναι διαφορετική από εκείνη που χρησιμοποιείται για τα εγχώρια προϊόντα. Συγκεκριμένα, ο εγχώριος ζύθος φορολογείται βάσει της ποσότητας του χρησιμοποιουμένου θερμού μούστου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ποσότητα που χάνεται κατά τη μετατροπή του θερμού μούστου σε μπύρα, με αποτέλεσμα τα αποδοτικά ζυθοποιεία να απολαμβάνουν ορισμένου φορολογικού πλεονεκτήματος. Αντίθετα, η εισαγόμενη μπύρα φορολογείται βάσει της ποσότητας του τελικού προϊόντος, η οποία υφίσταται μια κατ' αποκοπήν διόρθωση προκειμένου να ληφθεί υπόψη η ποσότητα θερμού μούστου που τεκμαίρεται ότι χρησιμοποιήθηκε για την παραγωγή της μπύρας.

19 Περαιτέρω διαπιστώνεται ότι οι λεπτομέρειες φορολογήσεως της εγχώριας μπύρας, που εφαρμόζονται με σημείο αναφοράς τον θερμό μούστο και όχι το τελικό προϊόν, δεν μπορούν να εφαρμοστούν στην εισαγόμενη μπύρα, καθότι είναι τεχνικώς αδύνατο να ελεγχθούν εκ των υστέρων οι πραγματικές απώλειες θερμού μούστου που σημειώνονται στο πλαίσιο της διαδικασίας παρασκευής της μπύρας.

20 Υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι υφίσταται παράβαση του άρθρου 95, παράγραφος 1, στην περίπτωση που ο φόρος επί του εισαγομένου προϊόντος και ο φόρος επί του εγχωρίου ομοειδούς προϊόντος υπολογίζονται κατά διαφορετικό τρόπο, με αποτέλεσμα να φορολογείται περισσότερο, έστω και σε ορισμένες περιπτώσεις, το εισαγόμενο προϊόν (απόφαση της 17ης Φεβρουαρίου 1976, 45/75, Rewe, Rec. 1976, σ. 181).

21 Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι το επίδικο σύστημα φορολογήσεως δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με το άρθρο 95, παράγραφος 1, παρά μόνον εάν αποδειχθεί ότι είναι διαρρυθμισμένο κατά τρόπο που να αποκλείει σε κάθε περίπτωση τη μεγαλύτερη επιβάρυνση της εισαγομένης μπύρας σε σχέση με την εγχώρια.

22 Για να διαπιστωθεί αν πληρούται η προϋπόθεση αυτή, ο φόρος που βαρύνει την εισαγόμενη μπύρα βάσει του κατ' αποκοπήν καθοριζομένου ποσοστού απωλείας θερμού μούστου πρέπει να συγκριθεί με τη μειωμένη φορολογική επιβάρυνση που επιβάλλεται πράγματι στις εγχώριες μπύρες, της οποίας το ύψος δεν μπορεί να καθοριστεί παρά βάσει του ποσοστού απωλείας του πλέον αποδοτικού βελγικού ζυθοποιείου.

23 Αντίθετα προς τα υποστηριχθέντα από την καθής κυβέρνηση, το ποσοστό απωλείας στη χώρα καταγωγής της εισαγομένης μπύρας στερείται στο πλαίσιο αυτό κάθε σημασίας, καθότι δεν επιτρέπει καμία χρήσιμη σύγκριση μεταξύ του φόρου που βαρύνει την εν λόγω μπύρα και εκείνου που βαρύνει το εγχώριο προϊόν.

24 Η εφαρμογή των προεκτεθέντων κριτηρίων στα πραγματικά δεδομένα της συγκεκριμένης περιπτώσεως οδηγεί το Δικαστήριο στη διαπίστωση ότι το εφαρμοζόμενο στο Λουξεμβούργο σύστημα δεν είναι διαρρυθμισμένο κατά τρόπο που να αποκλείει σε κάθε περίπτωση τη μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση της εισαγόμενης μπύρας σε σχέση με την εγχώρια.

25 Ενόψει δε της ελλείψεως διαφανείας του εν λόγω συστήματος φορολογήσεως, εναπέκειτο στην καθής κυβέρνηση να αποδείξει ότι το σύστημα αυτό δεν συνεπάγεται σε καμία περίπτωση διακρίσεις.

26 Από τις εκθέσεις των εμπειρογνωμόνων που προσκόμισε η Επιτροπή — μια έκθεση του καθηγητή Dalgliesh και δύο εκθέσεις του καθηγητή Narziss — προκύπτει ότι δεν είναι δυνατόν να υπάρξει ένας απόλυτος αριθμός που να εκφράζει τα ποσοστά απωλείας που προκύπτουν κατά την παρασκευή της μπύρας στα διάφορα ζυθοποιεία στις

διάφορες χώρες. Ο καθηγητής Dalgliesh ισχυρίζεται ότι, « αν είναι ανάγκη να δοθεί, προς διευκόλυνση της διοικήσεως, ένας ενιαίος αριθμός που να αντιστοιχεί σε μια καλή μέθοδο παρασκευής σε ένα σύγχρονο ζυθοποιείο με σχετικά καλό εξοπλισμό, το 5 % θα ήταν γενναιόδωρο και το 4 % δεν θα ήταν πολύ χαμηλό ». Η πρώτη έκθεση του καθηγητή Narziss κατάληγει στο ότι είναι δυνατόν ένα μέσο ζυθοποιείο να φθάνει το 5 % για την κοινή μπύρα, αλλά η τιμή αυτή θα μπορούσε να μειωθεί κατά τι, μολονότι αυτό προϋποθέτει σημαντικές τεχνικές βελτιώσεις.

27 Στη δεύτερη έκθεσή του, ο καθηγητής Narziss αναφέρει, για τα διάφορα στάδια παραγωγής, διάφορα ποσοστά μεταξύ των οποίων κυμαίνονται οι απώλειες των ζυθοποιείων. Από την άθροιση των μέσων όρων των μεγεθών αυτών για κάθε στάδιο της παραγωγής, προκύπτει ποσοστό απωλείας για ένα μέσο ζυθοποιείο 7,35 % για τις μπύρες που διατίθενται στο εσωτερικό της χώρας και 7,95 % για τις μπύρες που προορίζονται για εξαγωγή. Εκκινώντας από τα κεντρικά αυτά ποσοστά διαπιστώνονται, πάντα κατά τον καθηγητή Narziss, αποκλίσεις ύψους 1,5 % προς τα πάνω ή προς τα κάτω. Ωστόσο, κατόπιν αθροίσεως των χαμηλοτέρων μέσων τιμών για κάθε στάδιο της διαδικασίας, προκύπτει ένας αριθμός 4,25 %.

28 Από τις εν λόγω εκθέσεις των εμπειρογνωμόνων προκύπτει ότι το κατ' αποκοπήν ποσοστό απωλείας 4,7619 % που λαμβάνεται υπόψη για τη φορολόγηση των εισαγομένων ζύθων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως το χαμηλότερο ποσοστό απωλείας που μπορούν να επιτύχουν τα πλέον αποδοτικά ζυθοποιεία του Λουξεμβούργου.

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεδομένου ότι η καθής κυβέρνηση δεν απέδειξε το αντίθετο, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ορισμένα ζυθοποιεία του Λουξεμβούργου είναι δυνατό να έχουν ποσοστό απωλείας χαμηλότερο του 4,7619 %.

30 Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, όσον αφορά την παράβαση του άρθρου 95, η προσφυγή είναι βάσιμη.

β) *Ως προς το άρθρο 96*

31 Όσον αφορά τις εξαγωγές, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι το ζυθοποιείο του Λουξεμβούργου που μειώνει τις απώλειές του σε ποσοστό κατώτερο του κατ' αποκοπήν καθοριζομένου μέσου όρου 10 % δικαιούται επιστροφή του φόρου που αντιστοιχεί σε ποσότητες μούστου που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί για την παρασκευή της εξαγομένης μπύρας, τούτο δε κατά παράβαση του άρθρου 96 της Συνθήκης. Η Επιτροπή παρατηρεί σχετικώς ότι το Λουξεμβούργο, όχι μόνο δεν απέδειξε, ως όφειλε, ότι τα πλέον αποδοτικά ζυθοποιεία της δεν υφίστανται απώλειες ίσες ή κατώτερες του 10 %, αλλά ούτε ήταν καν σε θέση να αποδείξει ότι το εν λόγω μέγεθος εκφράζει το κατά μέσο όρο ποσοστό των απωλειών.

32 Η καθής κυβέρνηση ισχυρίζεται πως η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι το προβληθέν ποσοστό του 10 % είναι υπερβολικά υψηλό. Φρονεί δε ότι κανένα πραγματικό στοιχείο δεν επιτρέπει να υποτεθεί κάτι τέτοιο.

33 Κατά τη δεύτερη έκθεση του καθηγητή Narziss, το κατά μέσο όρο ποσοστό απωλείας για τις μπύρες που προορίζονται για εξαγωγή ανέρχεται σε 7,95 %, με περιθώριο αυξομειώσεων 1,5 %. Επομένως, το υψηλότερο δυνατό ποσοστό απωλείας φθάνει το 9,45 %.

34 Επομένως, από την εν λόγω έκθεση προκύπτει ότι το ποσοστό 10 % δεν αποτελεί απόλυτο όριο πέραν του οποίου δεν μπορεί ποτέ κανένα ζυθοποιείο του Λουξεμβούργου να μειώσει τις απώλειές του για τις εξαγώγιμες μπύρες.

35 Δεδομένου ότι η καθής κυβέρνηση δεν προσκόμισε καμία απόδειξη περί του αντιθέτου, πρέπει να θεωρηθεί ότι η επιστροφή λόγω εξαγωγής είναι, σε ορισμένες περιπτώσεις, υψηλότερη της φορολογικής επιβαρύνσεως στην οποία πράγματι υποβάλλεται ο εξαγόμενος ζύθος.

36 Όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφασή του της 1ης Δεκεμβρίου 1965, 45/64, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Rec. 1965, σ. 1057), όταν ένα κράτος μέλος επιλέγει μια κατ'

αποκοπήν μέθοδο καθορισμού του ποσού των εσωτερικών φόρων που μπορούν να καταστούν αντικείμενο επιστροφής λόγω εξαγωγής προς άλλο κράτος μέλος, εναπόκειται στο πρώτο κράτος μέλος να αποδείξει ότι η μέθοδος αυτή δεν οδηγεί σε υπέρβαση των δεσμευτικών ορίων του άρθρου 96.

37 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφυγή είναι επίσης βάσιμη όσον αφορά την παράβαση του άρθρου 96 της Συνθήκης.

38 Κατά συνέπεια, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, λαμβάνοντας υπόψη, για την είσπραξη του ειδικού φόρου καταναλώσεως ζύθου κατά την εισαγωγή και για την επιστροφή λόγω εξαγωγής, ποσοστό απωλείας συνεπεία της μετατροπής του μούστου σε τελικό προϊόν υπερβαίνον το ποσοστό απωλείας που βαρύνει ορισμένα ζυθοποιεία του Λουξεμβούργου, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 95 και 96 της Συνθήκης ΕΟΚ.

Επί των δικαστικών εξόδων

39 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα. Δεδομένου ότι το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

αποφασίζει:

1) Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου, λαμβάνοντας υπόψη, για την είσπραξη του ειδικού φόρου καταναλώσεως ζύθου κατά την εισαγωγή και για την επιστροφή λόγω εξαγωγής, ποσοστό απωλείας συνεπεία της μετατροπής του μούστου σε τελικό προϊόν υπερβαίνον το ποσοστό απωλείας που βαρύνει ορισμένα ζυθοποιεία του Λουξεμβούργου, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 95 και 96 της Συνθήκης ΕΟΚ.

2) Καταδικάζει το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου στα δικαστικά έξοδα.

Due Mancini O'Higgins Rodríguez Inglesias

Slynn Joliet Schockweiler Grévisse Zuleeg

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 26 Ιουνίου 1991.

Ο Γραμματέας
J.-G. Giraud

Ο Πρόεδρος
O. Due