van de belasting worden vermeden, toch is dit onvoldoende reden om artikel 95 van het Verdrag buiten toepassing te laten.

Kutscher Pescatore Mertens de Wilmars

Sørensen Mackenzie Stuart O'Keeffe Touffait

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op zestien februari negentienhonderdzevenenzeventig.

De griffier

A. Van Houtte

De president

H. Kutscher

CONCLUSIE VAN DE ADVOCAAT-GENERAAL F. CAPOTORTI VAN 18 JANUARI 1977 [1]

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. Reeds tal van malen heeft het Hof zich beziggehouden met de uitlegging van artikel 95, eerste alinea, EEG-Verdrag, volgens hetwelk het de Lid-Staten verboden is op produkten van de overige Lid-Staten „al dan niet rechtstreeks" hogere binnenlandse belastingen van welke aard ook te heffen dan die welke, al dan niet rechtstreeks, op gelijksoortige nationale produkten worden geheven. In de onderhavige zaak gaat het in wezen om de vraag of dat verbod ook geldt voor een belasting op goederenvervoer over de weg, die in bepaalde omstandigheden de produkten uit andere Lid-Staten zwaarder belast dan gelijksoortige nationale produkten die over een zelfde afstand geheel binnen de belastingheffende Staat worden vervoerd.

Ter oplossing van bepaalde moeilijkheden in de vervoersector stelde de regering van de Bondsrepubliek Duitsland in 1968 een „vervoerspolitiek programma voor de jaren 1968 tot 1972" vast. Zij meende het gebruik van de spoorwegen te moeten stimuleren om het wegennet te ontlasten, en besloot daartoe belastingmaatregelen in te voeren ten laste van het wegvervoer. Aldus kwam op 28 december 1968 het „Gesetz über die Besteuerung des Straßengüterverkehrs" tot stand, dat in de eerste plaats betrekking had op het wegvervoer over lange afstand. Krachtens deze wet was daarom alleen het goederenvervoer over korte afstand van de belasting vrijgesteld, dat wil

1 — Vertaald uit het Italiaans.

zeggen vervoer binnen een straal van 50 km rond het centrum van de plaats waar de vervoersonderneming was gevestigd (deze zogenoemde „Nahzone" was reeds omschreven in artikel 2, lid 2, van het „Güterkraftverkehrsgesetz" van 17 oktober 1952). Voor vervoer dat niet binnen deze zone bleef, gold een belasting van 1 pfennig per ton/kilometer; wanneer de vervoerder echter eigen goederen vervoerde, zoals het geval is met verzoekster in het hoofdgeding, en het toegelaten gewicht meer dan 4 ton bedroeg, gold een hoger belastingtarief; het maximum bedroeg 5 pfennig per ton/kilometer indien het laadvermogen van het vervoermiddel groter was dan 6 ton.

De wet gaf een andere regeling voor de gevallen waarin het transport de Duitse grens in de ene of de andere richting overschreed. Vervoer naar en uit het buitenland was slechts vrij van belasting wanneer de Duitse laad-, respectievelijk losplaats niet meer dan 50 km van het punt was gelegen waar de grens werd overschreden (artikel 3, lid 5). In dit geval werd dus geabstraheerd van de plaats waar de vervoersonderneming was gevestigd, terwijl de belastbaarheid werd bepaald alsof de — Duitse dan wel buitenlandse — onderneming was gevestigd in de plaats waarin het voertuig de Duitse grens overschreed. Daardoor was het belastingvrije traject in dit geval kleiner dan de doorsnede (100 km) van een geheel binnen de grens gelegen „Nahzone", en beperkt tot de 50 km tussen de grens en de laad- of losplaats. Ook indien internationaal vervoer op grond van de vestigingsplaats van de vervoersonderneming en de afstand tussen laad- en losplaats eigenlijk als belastingvrij „buurtvervoer" moest worden beschouwd, werd het dus uitsluitend vanwege het feit van de grensoverschrijding als vervoer over lange afstand behandeld, tenzij het onder de beperkte vrijstelling van artikel 3, lid 5, viel.

In de onderhavige zaak is het geding a quo aanhangig gemaakt door de firma Schöttle, gevestigd in Oberkollwangen, een onderneming voor personen- en goederenvervoer over korte afstand benevens groothandel in zand en grind. In het kader van laatstgenoemde activiteit haalde zij grind uit een groeve bij Lauterburg (Elzas) en vervoerde het naar afnemers in het gebied van Stuttgart. Had Lauterburg in Duitsland gelegen, dan had dat vervoer zich binnen de „Nahzone" van Oberkollwangen afgespeeld en had de firma Schöttle dus niet de belasting op goederenvervoer behoeven te betalen. Ook de vrijstelling voor internationaal vervoer overeenkomstig artikel 3, lid 5, gold niet voor de grindtransporten, omdat de afstand tussen Stuttgart en het punt waar de Frans-Duitse grens werd overschreden, meer dan 50 km bedroeg.

Met het oog op deze situatie heeft het Finanzgericht Baden-Württemberg, waarbij de firma Schöttle beroep had ingesteld tegen de belastingaanslag, krachtens artikel 177 EEG-Verdrag het Hof vier prejudiciële vragen gesteld, die wij achtereenvolgens zullen bespreken.

Ten slotte zij opgemerkt dat de Duitse belastingdienst, nadat het Finanzgericht tot verwijzing had besloten, de firma Schöttle haar belastingschuld heeft kwijtgescholden op grond dat de belasting in de bijzondere omstandigheden van het geval tot door de wetgever niet gewilde discriminatie leidde. De belastingdienst verzocht het Finanzgericht derhalve de verwijzingsbeschikking in te trekken omdat het beroep zonder voorwerp zou zijn geraakt. De firma Schöttle verzette zich daartegen en het Finanzgericht besliste dat het beroep tot vernietiging door de kwijtschelding om redenen van billijkheid niet zonder voorwerp was geraakt, mede gelet op de mogelijke schade die verzoekster door de belastingmaatregel heeft geleden (verzoekster stelt ten koste van gevoelige commerciële verliezen de relatie met haar Franse grindleveranciers te hebben moeten verbreken en haar bedrijfsactiviteiten anders te hebben moeten inrichten).

2. De eerste vraag van de nationale rechter luidt als volgt: „Is een belasting

die op de grondslag van het binnenslands afgelegde traject wordt geheven op het internationale goederenvervoer over de weg, een belasting op produkten in de zin van artikel 95 EEG-Verdrag?"

Deze vraag moet mijns inziens bevestigend worden beantwoord.

Ofschoon de betrokken belasting rechtstreeks betrekking heeft op de vervoersprestatie en niet op de waar, bestaat er toch een tamelijk nauw verband hiermee; het is immers de waar waaraan de fiscale last uiteindelijk wordt toegerekend en waarop ze wordt afgewenteld, te meer omdat de voor elk transport verschuldigde belasting niet slechts afhangt van het afgelegde traject, maar ook van het gewicht van de vervoerde waar.

Bovendien is de toch al ruime formulering van artikel 95, „binnenlandse belastingen die al dan niet rechtstreeks op de produkten worden geheven", door het Hof nog eens extensief geïnterpreteerd. Vermelding verdient ten deze het arrest van 3 april 1968 (zaak 28/67, Molkerei-Zentrale, Jurispr. 1968, blz. 206), waarin onder meer wordt overwogen dat „artikel 95, eerste alinea, alle belastingen betreft welke — in alle stadia van voortbrenging en verhandeling, welke aan de invoer van het produkt uit andere Lid-Staten voorafgaan of daarmede samenvallen — het nationale produkt daadwerkelijk en bepaaldelijk treffen." Met betrekking tot de in artikel 95 gebruikte uitdrukking valt in hetzelfde arrest te lezen dat „de term 'al dan niet rechtstreeks', gezien de structuur van bedoeld voorschrift, in ruime zin dient te worden uitgelegd".

Artikel 95 zou in casu slechts dan niet toepasselijk zijn indien de litigieuze belasting ware aan te merken als een heffing van gelijke werking als een douanerecht in de zin van de artikelen 9, 12 en 13, lid 2, EEG-Verdrag. Immers, het Hof heeft terecht duidelijk onderscheid gemaakt tussen het toepassingsgebied van de artikelen 12 en 13 enerzijds en artikel 95 anderzijds, en de mogelijkheid uitgesloten dat deze bepalingen tegelijkertijd in een zelfde geval van toepassing zijn (arrest van 4 april 1968, zaak 25/67, Milch-, Fett- und Eier-Kontor, Jurispr. 1968, blz. 295; zie ook het arrest van 22 oktober 1974, zaak 24/74, Demag, Jurispr. 1974, blz. 1046). Het verbod van artikel 95 moet immers worden gezien als een complement van de verbodsbepalingen van artikel 12 en volgende betreffende douanerechten en heffingen van gelijke werking, voor het geval de belastingmaatregelen niet onder laatstbedoelde bepalingen kunnen worden gebracht. In zijn eerste arrest op belastinggebied heeft het Hof verklaard dat artikel 95 ten doel heeft de inbreuken te vermijden die langs fiscale omweg op de verbodsbepalingen van de artikelen 9 en 12 zouden kunnen worden gemaakt (arrest van 14 december 1962, gevoegde zaken 2 en 3/62, Commissie t. Luxemburg en België, Jurispr. 1962, blz. 857; in dezelfde zin de arresten van 1 juli 1969, zaak 24/68, Commissie t. Italië, en gevoegde zaken 2 en 3/69, Sociaal Fonds Diamantarbeiders, Jurispr. 1969, blz. 194 en 212). Maar deze complementaire functie sluit niet uit — doch veronderstelt juist — het onderscheid tussen de gevallen waarin de artikelen 9 en 12, respectievelijk artikel 95 toepasselijk zijn. In het zoëven genoemde arrest in de zaken 2 en 3/69 overwoog het Hof dat het begrip heffing van gelijke werking als een douanerecht niet mede omvat belastingen die binnen de Staat op gelijksoortige nationale produkten worden geheven: dit kenmerk van de heffing is het onderscheidende criterium.

De grens tussen heffingen van gelijke werking en binnenlandse belastingen is nog onlangs opnieuw aangegeven in het arrest van 15 december 1976 in zaak 35/76. Het Hof verklaarde dat een geldelijke last die wegens bij grensoverschrijding verrichte sanitaire keuringen op een waar wordt gelegd, niet onder de artikelen 12 en volgende, maar onder artikel 95 valt, wanneer hij deel uitmaakt van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen dat stelselmatig wordt toegepast op zowel nationale als geïmporteerde produkten (r.o. 22).

In casu geldt de belasting op goederenvervoer over de weg zowel voor nationale als voor buitenlandse produkten. Zoals gezegd wordt zij berekend naar het gewicht van de waar en naar het in Duitsland afgelegde traject, ongeacht de plaats van voortbrenging of herkomst van de vervoerde goederen. De hierboven beschreven verschillen tussen de belastingregeling voor binnenlands en voor internationaal vervoer betreffen niet de aard van de belasting, maar alleen de voorwaarden voor vrijstelling. Ofschoon die verschillen van belang kunnen zijn met betrekking tot het discriminatieverbod, doen ze niet af aan het feit dat de betrokken last deel uitmaakt van een algemeen belastingstelsel dat stelselmatig wordt toegepast op alle goederen die over het Duitse wegennet worden vervoerd.

De onderhavige belasting is dus stellig een binnenlandse belasting in de zin van artikel 95 en valt derhalve niet onder de bepalingen betreffende heffingen van gelijke werking als douanerechten.

3. Zo de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, vraagt de Duitse rechter het Hof vervolgens of „de belasting van internationaal vervoer binnen de zogenaamde buurtverkeerszone (Nahzone) — dat wil zeggen alle gemeenten waarvan het centrum binnen een straal van 50 km rond het centrum van de standplaatsgemeente van de transportonderneming ligt — een niet-rechtstreekse heffing is van hogere binnenlandse belastingen in de zin van artikel 95 EEG-Verdrag, wanneer weliswaar op binnenlands vervoer binnen genoemde zone geen belasting wordt geheven, doch alleen buitenlandse produkten die in een zone, op ongeveer 50 tot ongeveer 100 km van de grens gelegen en parallel hieraan verlopend, worden geleverd, aldus worden belast".

Opgemerkt zij dat het hier niet gaat om de voor- of nadelen van de belastingregeling voor de vervoersondernemingen. In dit opzicht is het duidelijk dat de Duitse vervoersondernemingen die in de Duitse grenszone zijn gevestigd, in wezen op gelijke wijze worden behandeld als buitenlandse ondernemingen wier voertuigen de Duitse grens passeren.

De tweede vraag betreft integendeel de behandeling van uit het buitenland afkomstige produkten in vergelijking met de produkten die uitsluitend in het binnenland worden vervoerd. Gelet op de vragen van de nationale rechter en het voorwerp van de uit te leggen verdragsbepaling, heeft het gestelde probleem betrekking op de fiscale en parafiscale lasten die indirect worden gelegd op de vervoerde goederen van buitenlandse herkomst en uiteindelijk de kostprijs daarvan verhogen.

Volgens 's Hofs arrest van 4 april 1968 (zaak 31/67, August Stier, Jurispr. 1968, blz. 335) dient artikel 95 „om te voorkomen dat als gevolg van de toepassing van binnenlandse belastingen in de Lid-Staten produkten afkomstig uit andere Lid-Staten zwaarder worden belast dan vergelijkbare nationale produkten".

Zoals gezegd geldt de litigieuze Duitse belasting voor het wegvervoer van alle produkten. Gezien dit algemene karakter en de criteria voor vrijstelling, moet het antwoord op de vraag betreffende de eventuele discriminerende werking van deze belasting niet worden gezocht door de behandeling van nationale produkten te vergelijken met die van buitenlandse produkten, maar door de belastingregeling voor produkten die, ongeacht hun aard en herkomst, tussen twee in het binnenland gelegen punten worden vervoerd, te vergelijken met de regeling voor produkten waarvan hetzij de laadplaats, hetzij de losplaats in het buitenland is gelegen. Maar als de belasting inderdaad een discriminerende werking heeft ten aanzien van buitenlandse produkten die per vrachtauto in Duitsland worden ingevoerd, dan is anderzijds de omstandigheid dat zij niet is opgezet als instrument tot benadeling van buitenlandse produkten en er dus geen protectionistische motieven aan ten grondslag liggen, niet voldoende om haar aan de werking van artikel 95 te doen ontsnappen.

Van zo een discriminerende werking is mijns inziens inderdaad sprake. Dit blijkt hieruit dat het buitenlandse produkt in geen enkel geval belastingvrij kan worden vervoerd naar een punt in Duitsland op meer dan 50 km van de plaats van grensoverschrijding, terwijl een nationaal produkt dat zich in dezelfde grensplaats, maar aan de Duitse kant van de grens bevindt, belastingvrij kan worden vervoerd naar plaatsen tot op 100 km van het punt van vertrek. Natuurlijk moet men dan wel een transportonderneming kunnen kiezen die een vestiging heeft halverwege het punt van vertrek en het punt van bestemming. Maar het enkele feit dat deze mogelijkheid zonder meer is uitgesloten voor produkten die de grens moeten passeren, volstaat om de belasting als potentieel discriminerend te beschouwen.

Het Hof heeft er reeds op gewezen dat artikel 95, eerste alinea, „het verbod inhoudt om produkten van de overige Lid-Staten in een ongunstiger positie te brengen dan waren uit het land van invoer welke aldaar ook worden verhandeld" (arrest van 4 april 1968, zaak 34/67, Gebrüder Lück, Jurispr. 1968, blz. 347). Maar dan is ook een belasting die — zij het slechts in bepaalde gevallen — produkten uit andere Lid-Staten zwaarder belast dan vergelijkbare produkten die in het binnenland worden vervoerd (en dit zullen hoofdzakelijk nationale produkten zijn), onverenigbaar met genoemde bepaling. Om deze reden moet dus ook de tweede vraag van de Duitse rechter bevestigend worden beantwoord.

4. De derde vraag van het Finanzgericht luidt als volgt: „Is er geen discriminatie in de zin van artikel 95 EEG-Verdrag wanneer de belasting niet slechts wordt toegepast op het inkomende vervoer van buitenlandse produkten, doch ook op het vervoer van binnenlandse produkten naar het buitenland?"

In het zoëven aangehaalde arrest in zaak 34/67 (Gebrüder Lück) heeft het Hof overwogen „dat de vergelijking" (d.w.z. de vergelijking tussen produkten uit de overige Lid-Staten en de binnenslands verhandelde produkten van het invoerende land) „zich niet mag uitstrekken tot nationale waren welke worden uitgevoerd en binnenslands geen voorwerp van mededinging vormen".

Artikel 95, eerste alinea, moet immers voorkomen dat handelaren door het belastingstelsel van de Staat waarin zij hun produkt invoeren en willen afzetten, in een minder gunstige positie komen te verkeren dan hun concurrenten die binnenlandse produkten verkopen. De verboden discriminatie treedt slechts aan de dag bij vergelijking van de fiscale behandeling van enerzijds nationale produkten die in de betrokken Staat worden verkocht, en anderzijds waren uit andere Staten die in die zelfde Staat in het verkeer worden gebracht. De omstandigheid dat uitgevoerde nationale produkten (vergeleken met de binnenslands in het verkeer gebrachte nationale produkten) fiscaal op dezelfde wijze worden gediscrimineerd als ingevoerde waren, weegt in het vlak van de globale betrekkingen tussen nationale economieën wellicht op tegen de schade die aan de export van andere Staten wordt toegebracht, maar kan geenszins worden beschouwd als een factor die de discriminatie tussen de concurrerende individuele ondernemingen opheft.

In het arrest van 2 april 1968 (zaak 28/67, Molkerei-Zentrale, Jurispr. 1968, blz. 206), heeft het Hof overwogen dat het discriminatieverbod van artikel 95, eerste alinea, „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 afhankelijk is gesteld; dat bedoeld verbod derhalve volledig en juridisch perfect is, zodat het voor de rechtsbetrekkingen tussen de Lid-Staten en hun justitiabelen tot rechtstreekse gevolgen kan leiden".

Het is duidelijk dat men bij een dergelijk voorschrift de discriminatie die buiten-

landse waren als gevolg van een fiscale maatregel op de markt van de betrokken Staat ondervinden, niet eenvoudig kan vergoelijken met de overweging dat uitgevoerde nationale produkten op dezelfde wijze worden gediscrimineerd; juist omdat zij geëxporteerd worden, staan die produkten immers niet in concurrentie met de buitenlandse waren die op de Duitse markt blootstaan aan een discriminerende fiscale regeling.

De derde prejudiciële vraag moet derhalve ontkennend worden beantwoord.

5. Ten slotte wenst de Duitse rechter te weten of er geen discriminatie is in de zin van artikel 95 EEG-Verdrag, „wanneer de belasting een — overigens niet met het gemeenschapsrecht strijdig — vervoerbeleid van groot nationaal belang dient, terwijl het discriminatoire neveneffect van geringe betekenis is, zich slechts met aanzienlijke administratieve meerkosten laat vermijden en zich bovendien slechts in de jaren 1969-1971 deed gevoelen".

In het meergenoemde arrest van 3 april 1968 (Molkerei-Zentrale) heeft het Hof erop gewezen „dat wanneer zich in een Lid-Staat 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." In het arrest van 17 februari 1976 (zaak 45/75, Rewe, Jurispr. 1976, blz. 195) heeft het Hof vervolgens met betrekking tot een verbruiksbelasting overwogen dat wanneer het niet doenlijk zou zijn voor nationale en ingevoerde produkten gelijkelijk degressieve of progressieve belastingen vast te stellen, het in ieder geval mogelijk is op beide soorten produkten een zelfde vaste of forfaitaire belasting te heffen en aldus het discriminatieverbod van artikel 95 te sauveren. Waarop het bij artikel 95 dus aankomt, is dat het buitenlandse produkt zijdelings noch rechtstreeks zwaarder wordt belast dan het binnenlandse, zelfs niet wanneer het maar om enkele gevallen gaat.

Wanneer het in casu dus te bezwaarlijk of te kostbaar zou zijn om de litigieuze belastingregeling aan te passen aan de eisen van het gemeenschapsrecht, dan is het toch moeilijk denkbaar dat het gehele stelsel niet door een ander had kunnen worden vervangen, waarmee men langs andere weg hetzelfde doel had kunnen bereiken.

Stellig is het niet de taak van het Hof een oordeel uit te spreken over de vraag of een bepaald belastingstelsel geschikt is om de doelstellingen van een nationale vervoerspolitiek te helpen verwezenlijken, of andere wegen te wijzen ter bereiking van die doelstellingen, die wel in overeenstemming zijn met het EEG-Verdrag. Ik wil er evenwel op wijzen dat het EEG-Verdrag een speciale titel over het vervoer bevat, en dat problemen op dit gebied, waarmee de afzonderlijke Lid-Staten worstelen, met name indien geen oplossing mogelijk is zonder tevens in het internationale vervoer in te grijpen, wellicht beter kunnen worden aangevat indien men erin zou slagen een meer omvattende gemeenschappelijke vervoerspolitiek te definiëren.

Het is echter wel de taak van het Hof duidelijk te stellen dat de eisen van een nationale vervoerspolitiek de uitlegging van artikel 95 EEG-Verdrag niet kunnen beïnvloeden. Gezien het algemene en absolute verbodskarakter van artikel 95, eerste alinea, zijn rechtstreekse toepasselijkheid en de noodzaak de daaruit voortvloeiende rechten der burgers te beschermen, kan een meer of minder strikte toepassing van het verbod niet afhankelijk worden gemaakt van op volstrekt discretionaire beoordelingen gebaseerde opportuniteitsoverwegingen. Dat zou immers het geval zijn wanneer men rekening wilde houden met het grotere of kleinere belang van het doel dat, in het kader van een bepaalde nationale politiek, met een bepaald belastingstelsel

wordt nagestreefd, en met de – algemeen economisch gezien – geringe importantie van de discriminerende werking van de regeling. Mitsdien dient ook de vierde vraag van de Duitse rechter ontkennend te worden beantwoord.

6. Op grond van het vorenoverwogene concluderen wij dat het Hof de prejudiciële vragen van het Finanzgericht Baden-Württemberg beantwoorde als volgt:

1. Een belasting op al het goederenvervoer over de weg, ongeacht de oorsprong, de herkomst en de bestemming van de waar, waarvan het bedrag wordt vastgesteld op de grondslag niet slechts van het binnenslands afgelegde traject, doch ook van het gewicht van de waar, is een niet-rechtstreekse binnenlandse belasting op de vervoerde produkten in de zin van artikel 95 EEG-Verdrag.

2. Wanneer een binnenlandse belasting op goederenvervoer zodanig is geconstrueerd, dat vervoer dat geheel binnen de belastingheffende Staat plaatsvindt, over een – veel dan wel weinig – grotere afstand belastingvrij kan worden verricht dan goederenvervoer vanuit plaatsen in het buitenland, is zij onverenigbaar met artikel 95, eerste alinea, EEG-Verdrag.

3. Een belasting als boven bedoeld is ook discriminerend in de zin van artikel 95 EEG-Verdrag, wanneer vervoer van nationale produkten naar de andere Lid-Staten op gelijke wijze erdoor wordt getroffen als vervoer van buitenlandse produkten naar de belastingheffende Staat.

4. Het belang van het met bedoelde belasting nagestreefde doel, de eventueel geringe invloed van de belasting, de praktische bezwaren van een stelsel waarmee de discriminatie had kunnen worden vermeden, en de omstandigheid dat het betrokken stelsel slechts enkele jaren van toepassing is geweest, leveren geen grond op om het verbod van artikel 95 EEG-Verdrag niet toepasselijk te achten.