Arrêt de la Cour du 4 avril 1968 [1]

Sommaire

1. *Politique de la C.E.E. — Règles communes — Dispositions fiscales — Taxe cumulative à cascade — Taux moyens par produit ou groupe de produits importés au sens de l'article 97, alinéa 1 — Absence de droits des particuliers*

2. *Politique de la C.E.E. — Règles communes — Dispositions fiscales — Taxe cumulative à cascade — Taux moyens par produit ou groupe de produits importés — Fixation par un État membre — Validité*
   (Traité C.E.E., art. 97)

3. *Droits de douane et impositions intérieures — Application conjointe des dispositions y relatives à la même espèce — Inadmissibilité*
   (Traité C.E.E., art. 12, 13, 95)

4. *Politique de la C.E.E. — Règles communes — Dispositions fiscales — Imposition destinée à placer dans une situation fiscale comparable les produits nationaux et les produits importés — Caractère d'impositions intérieures*
   (Traité C.E.E., art. 95)

1. Cf. Sommaire nº 4, arrêt affaire 28-67.

2. Cf. Sommaire nº 5, arrêt affaire 28-67.

3. Cf. Sommaire nº 4, arrêt affaire 57-65, Recueil, XII-1966, p. 295.

4. Une taxe prélevée dans le cadre d'une législation relative à la taxe sur le chiffre d'affaires et destinée à placer dans une situation fiscale comparable toutes les catégories de produits, tant internes qu'importés, constitue une « imposition intérieure » au sens de l'article 95.

Dans l'affaire 25-67 [2]

ayant pour objet la demande adressée à la Cour, en application de l'article 177 du traité instituant la Communauté économique

1 — Langue de procédure : l'allemand.

2 — Dans cette affaire, la Cour a rendu le 16 mai 1968 une ordonnance analogue à celle rendue dans l'affaire 13-67 (voir p. 289).

européenne, par le Finanzgericht (tribunal compétent en matière d'impositions) du Land de Sarre et tendant à obtenir, dans le litige pendant devant ladite juridiction

entre

FIRMA MILCH-, FETT- UND EIERKONTOR GMBH, Hambourg,

et

HAUPTZOLLAMT SAARBRÜCKEN (Bureau principal des douanes),

une décision à titre préjudiciel sur l'interprétation des articles 95 et 97 du traité C.E.E.,

LA COUR

composée de

M. R. Lecourt, président,
MM. A. M. Donner et W. Strauß (rapporteur), présidents de chambre,
MM. A. Trabucchi, R. Monaco, J. Mertens de Wilmars et P. Pescatore, juges,
avocat général : M. J. Gand,
greffier : M. A. Van Houtte,

rend le présent

ARRÊT

POINTS DE FAIT ET DE DROIT

I — Les faits

1. *Exposé*

Attendu qu'au mois de mars 1967 l'entreprise Milch-, Fett- und Eierkontor GmbH (appelée ci-après entreprise Milchkontor) a dédouané de la volaille abattue en provenance des Pays-Bas; que le bureau des douanes compétent a prélevé sur cette importation une taxe compensatoire de la taxe sur le chiffre d'affaires (appelée ci-après taxe compensatoire), conformément au droit allemand; que l'entreprise Milchkontor a intenté une action devant le Finanzgericht du Land de Sarre, faisant notamment valoir que

les produits nationaux similaires ou bien ne sont pas imposés au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires ou bien ne le sont que pour un montant insignifiant.

2. *Contenu de l'ordonnance de renvoi; argumentation du Finanzgericht*

A — Attendu que, le 19 juin 1967, le Finanzgericht du Land de Sarre a décidé de demander à la Cour de justice de statuer à titre préjudiciel sur les questions suivantes :

« 1) Que faut-il entendre par taux moyen au sens de l'article 97 du traité C.E.E.?

2) Un taux général d'imposition qui a été introduit en 1951 et qui est demeuré inchangé depuis lors peut-il être un taux moyen au sens de l'article 97 du traité C.E.E.?

3) L'article 97 du traité C.E.E. est-il une norme indépendante ou bien un cas particulier de l'article 95, se bornant à modifier, pour la Commission, la procédure en vue d'assurer l'observation du traité?

4) Dans la mesure où l'article 97 est un cas particulier de l'article 95 : le juge national peut-il et doit-il examiner si la taxe compensatoire de la taxe sur le chiffre d'affaires est compatible avec l'article 95 du traité C.E.E., lorsque le taux d'imposition litigieux est un taux moyen au sens de l'article 97?

5) Dans la mesure où l'article 97 du traité C.E.E. est une norme indépendante, l'article 97, alinéa 1, produit-il des effets directs et cette norme engendre-t-elle des droits individuels que les juridictions nationales sont tenues de respecter, ou bien
l'article 97 donne-t-il seulement à la Commission le droit d'adresser à l'État intéressé les directives ou décisions appropriées, conformément à son alinéa 2?

6) Dans la mesure où l'article 97, seul ou conjointement avec l'article 95 du traité C.E.E., engendre des droits individuels, n'y-a t-il pas taux moyen licite, notamment

a) Lorsque la charge cumulée de la taxe sur le chiffre d'affaires sur les produits nationaux de même nature n'a pas été calculée sur la base de statistiques sûres, mais a fait l'objet d'une évaluation;

b) Lorsque des calculs ont bien été effectués sur la base de statistiques, mais pour des périodes antérieures au 31 décembre 1961;

c) Lorsque des produits nationaux dont le système de production et de distribution diffère ou pour lesquels la charge cumulée de la taxe sur le chiffre d'affaires varie de plus de 0,5 % ou qui ne sont pas similaires ont été réunis en un seul groupe de produits?

7) A qui incombe la charge de l'exposé des prétentions et de la preuve, lorsque le litige porte sur la question de savoir si un taux d'imposition constitue un taux moyen au sens de l'article 97 du traité C.E.E.?

8) Faut-il classer parmi les taxes comparables visées par l'article 95 du traité C.E.E., qui frappent indirectement les produits nationaux similaires :

a) Les seules charges de la taxe sur le chiffre d'affaires grevant les produits similaires à un ou plusieurs échelons antérieurs de la distribution, ou

b) Également les charges de la taxe sur le chiffre d'affaires grevant les matières premières ou les produits demi-finis qui ont servi à la fabrication des produits nationaux similaires, ou bien

c) Également les charges de la taxe sur le chiffre d'affaires grevant les produits accessoires, par exemple le matériel d'emballage ou les matières auxiliaires, c'est-à-dire ceux qui sont détruits lors de la fabrication du produit ou absorbés par celui-ci, sans être eux-mêmes l'objet de la fabrication,

d) Les charges de la taxe sur le chiffre d'affaires grevant les moyens de production, les frais de transports et les frais de vente?

9) *a*) L'expression « qui frappent directement » figurant à l'article 95, alinéa 1, du traité C.E.E. signifie-t-elle que l'on ne doit prendre en considération que le premier des échelons antérieurs par lequel passe le produit national similaire, ou bien, éventuellement,

b) Remonter à plusieurs échelons de la distribution (si oui, combien), ou

c) Remonter à plusieurs échelons de la production (si oui, combien)?

10) *a*) Au cas où les questions 8, *d*, et 9, *c*, recevraient une réponse affirmative, est-il licite de considérer l'incidence indirecte de la taxe en remontant jusqu'au produit primaire seulement, ou bien

b) Faut-il également prendre en considération la taxe sur le chiffre d'affaires frappant les avant-produits des produits primaires (par exemple les œufs à couver pour la volaille, les semences pour les plantes) ou bien

c) Faut-il également prendre en considération la taxe sur le chiffre d'affaires grevant les moyens de production utilisés pour obtenir les produits primaires, par exemple, les incubateurs ou les poules couveuses?

11) Dans la mesure où l'article 97, seul ou en corrélation avec l'article 95, n'engendre aucun droit individuel direct,

la taxe compensatoire de la taxe sur le chiffre d'affaires est-elle, en tout ou en partie, une taxe d'effet équivalant à un droit de douane au sens de l'article 11 [du règlement n° 22 du Conseil de la C.E.E. portant établissement graduel d'une organisation commune des marchés dans le secteur de la viande de volaille (J.O. du 20 avril 1962, p. 959/62 et s.; appelé ci-après « règlement 22 »)?]. »

12) Si oui, l'article 11 du règlement précité engendre-t-il des droits individuels directs, que les juridictions nationales sont tenues de respecter? »

B — Attendu qu'au sujet des motifs de l'ordonnance de renvoi et des différentes questions qu'elle contient, le Finanzgericht déclare notamment ce qui suit :

Sur la deuxième question

Le taux litigieux a été introduit en 1951, c'est-à-dire longtemps après l'entrée en vigueur du traité. Pour cette raison, le Finanzgericht hésite à le considérer comme un taux moyen. En outre, les facteurs déterminants pour le calcul de la charge comparable au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires ont pu varier considérablement depuis lors.

Sur les troisième et cinquième questions

Le fait que l'article 97 est un cas particulier de l'article 95 peut être déduit de l'arrêt de la Cour de justice dans l'affaire 57-65 (Recueil, XII-1964, p. 303), selon lequel « cette situation particulière à l'article 97 ne saurait en tout cas interférer sur l'inter-

prétation de l'article 95 ». Mais, même si on considère que l'article 97 n'est pas un cas particulier de l'article 95, de solides raisons, fondées sur le principe de l'état de droit, militent en faveur de l'idée que la première de ces dispositions doit être considérée comme « self-executing ».

Sur la sixième question

Il ressort des principes et des objectifs du traité, notamment du fait que l'article 97 renvoie expressément aux principes énoncés à l'article 95, qu'un taux moyen licite « ne peut être obtenu qu'au moyen d'une comparaison concrète des charges pour des périodes rapprochées ». Il n'est pas possible de voir dans ce renvoi une simple indication de « l'orientation générale » dont le législateur national devrait s'inspirer dans ses considérations.

On ignore encore comment a été calculé le taux litigieux, et surtout, « sur la base de quelles hypothèses et de quels éléments » il a été évalué. On peut donc supposer que la charge comparable grevant les produits nationaux et, par conséquent, également le taux suivant lequel elle a été calculée, n'ont pas été établis pour l'essentiel à l'aide de calculs pouvant être vérifiés.

Le seul fait que le taux litigieux vaut pour un grand nombre de produits différents suscite des doutes quant à son caractère de taux moyen. Quoi qu'il en soit, on devrait songer que, s'il est vrai que le législateur décide quels sont les produits qui entreront dans la constitution d'un groupe, il est cependant tenu de calculer un taux moyen uniforme pour des produits différemment imposés au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires, de telle façon que ce taux corresponde à la charge frappant le produit national le plus faiblement imposé.

Le fait que cette théorie exigerait de vastes et longues enquêtes et estimations ne saurait dispenser l'administration de respecter les obligations que le traité lui impose.

Sur la septième question

Sans doute, selon les règles de procédure applicables en Allemagne, le tribunal qui ordonne le renvoi doit examiner les faits d'office, de sorte qu'il n'est pas possible de parler d'une charge de la preuve à proprement parler, mais seulement d'une charge de l'exposé des prétentions. Toutefois, la question de savoir si un taux est justifié « ne relève pas de l'examen des faits »; il s'agit plutôt de « contrôler un acte du législateur, dont la compétence est limitée par les articles 95 et 97 et qui précisément à cet égard et, à cet égard seulement, est soumis au contrôle exercé par le juge national ». L'essentiel de la charge de l'exposé des prétentions ne peut incomber ici qu'à l'administration qui doit indiquer notamment sur quelles bases et de quelle manière a été établi un taux moyen.

Sur les huitième et dixième questions

L'article 95 doit seulement empêcher que des mesures fiscales n'affectent la concurrence entre les États membres sur le marché de l'un d'entre eux. Or, en l'espèce, le produit litigieux est un « produit primaire », « de sorte qu'on doit établir clairement si la charge comparable se limite aux taxes qui grèvent le produit lui-même ou s'il faut y inclure également toutes les charges au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires, qui entrent en ligne de compte dans le calcul des coûts, lorsqu'il s'agit d'établir le prix du produit primaire ». Le Finanzgericht incline vers la seconde opinion.

Pour les volailles, il est en outre indispensable « d'inclure dans les coûts d'élevage, outre la taxe sur le chiffre d'affaires, également les taxes sur le cheptel, l'abattage, le stockage et la commercialisation qui entrent dans le calcul des coûts lorsqu'il s'agit de fixer le prix de vente »; sinon, il en résulterait une distorsion de la concurrence au détriment de la production nationale.

Sur la onzième question

Par leur fonction, les prélèvements visés au règlement 22 représentent une forme particulière de droits de douane. En revanche, la taxe compensatoire vise à garantir l'égalité fiscale; elle n'est donc pas une taxe d'effet équivalent. C'est également la conclusion qui peut être tirée de l'arrêt rendu par la Cour dans l'affaire 57-65.

Sur la douzième question

Sur la base des raisons alléguées ci-dessus au sujet des troisième et cinquième questions et sur la base de l'article 189 du traité, la réponse à cette question doit être affirmative.

II — Procédure

Attendu que l'ordonnance de renvoi est parvenue au greffe de la Cour de justice le 8 juillet 1967,

que, conformément à l'article 20 du statut de la Cour de justice, le gouvernement de la république fédérale d'Allemagne, la Commission des Communautés européennes et l'entreprise Milchkontor ont déposé des observations écrites et ont été entendus aux audiences des 5 et 7 décembre 1967,

que l'avocat général a présenté ses conclusions orales et motivées à l'audience du 25 janvier 1968,

que l'entreprise Milchkontor est représentée par Mes Dres, Wendt et Dräger, de Hambourg; le gouvernement de la république fédérale d'Allemagne, par MM. Everling, Ministerialrat, Hahnfeld,

Ministerialrat, et Bülow, Oberlandesgerichtsrat; la Commission des Communautés européennes par M. Thiesing, conseiller juridique.

III — Résumé des observations présentées par les intéressés

1. *Sur les première, deuxième et sixième questions*

Attendu que les observations de l'*entreprise Milchkontor* peuvent être résumées comme suit :

Un taux d'imposition ne constitue pas un taux moyen pour la seule raison que le législateur le qualifie ainsi.

La notion de « moyenne » implique le calcul d'une valeur médiane pondérée. Un véritable taux moyen doit découler d'une comparaison concrète des impositions effectuée à l'aide de données statistiques sûres et actuelles. Il faut, en outre, exiger que le même taux soit appliqué aux importations et aux exportations (art. 96). Enfin, par son texte même, l'article 97 vise seulement les taux d'imposition qui ont été introduits après le 1er janvier 1958, sur la base de nouveaux calculs.

Sur la sixième question

Les termes utilisés par le Finanzgericht, selon lesquels il appartiendrait au législateur de décider quels sont les produits qu'il désire voir entrer dans la constitution d'un groupe déterminé, sont équivoques, car l'ordonnance de renvoi constate ensuite — à juste titre — que le taux moyen doit être calculé en fonction du produit national le moins lourdement imposé.

Il est plus exact de dire que seuls les produits soumis au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires à des charges identiques en substance peuvent être réunis dans un groupe déterminé. Les taux applicables en Allemagne pour cette taxe, à l'époque contestée, oscillaient entre 1 % et 8 %; étant donné ce régime, seuls les produits pour lesquels les charges respectives de la taxe sur le chiffre d'affaires ne diffèrent pas de plus de 0,5 % peuvent être considérés comme soumis à des charges identiques en substance.

Attendu que le *gouvernement fédéral* fait observer ce qui suit : la notion de « taux moyens » est intimement liée aux difficultés que le calcul de la charge grevant au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires les produits nationaux suscite au sein d'un système de taxe cumulative à cascade.

— La première difficulté réside dans le fait qu'il est bien difficile de déterminer avec quels produits similaires il faut comparer le produit importé. Les produits nationaux sont souvent fabriqués suivant des processus de production très différents; le montant de la charge au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires

varie en fonction du nombre de mouvements commerciaux dont le produit est amené à faire l'objet.

— D'autres difficultés surgissent au moment de déterminer quelle est la charge indirecte. La comparaison doit se référer à la charge globale et elle ne peut être effectuée avec précision, même au prix de longs calculs. Au surplus, les éléments de base des calculs (prix, composants des coûts, structure des entreprises) subissent constamment des modifications.

— Étant donné, enfin, la multitude des produits à confronter (plus de 50 000), il en résulte qu'il est « impossible d'exiger de l'administration » des calculs d'une précision absolue, « compte tenu du temps que cela prendrait, du personnel dont elle dispose et de raisons inhérentes au problème lui-même ». Le travail exigé à cet effet serait d'ailleurs hors de proportion avec le résultat, car, encore une fois, aussi loin qu'on pousse l'examen, il ne pourrait mener qu'à des chiffres approximatifs.

— Le seul remède à ces difficultés consiste dès lors dans le recours à des estimations et à des forfaits; telle est précisément l'idée dont les États signataires du traité sont partis en reprenant la notion de « taux moyens » dans l'article 97. Dans ces conditions, loin d'équivaloir à la « moyenne » de taux calculés avec exactitude, ces taux ne pourraient représenter qu'une valeur médiane exacte pour un nombre total de cas.

— Ces raisons expliquent que, dans les États intéressés, tous les taux de taxe compensatoire sont forcément des « taux moyens », sauf dans le cas où il n'existe sur le territoire national, pour faire pendant au produit importé, ni produit similaire ni produit pouvant lui être substitué. Il importe peu que le taux considéré ait été établi avant ou après l'entrée en vigueur du traité. Loin d'instituer une nouvelle habilitation, l'article 97 entérine l'existence éventuelle de réglementations antérieures à l'entrée en vigueur du traité.

— Peu importe également que le taux de la taxe n'ait pas été modifié depuis des années ou qu'il ait été calculé sur la base de données statistiques relatives à une période antérieure. Si, pour tous les produits passibles de la taxe compensatoire, on se livrait à de continuelles études des éléments du calcul pour pouvoir tenir compte de légers écarts éventuels, l'effort serait hors de proportion avec le résultat, car, au total, les modifications des charges, tantôt vers le haut, tantôt vers le bas, finiraient par se compenser. Il appartient en principe au législateur de décider quels sont les groupes de produits à constituer pour la fixation des taux moyens. Il y a taux moyen, même dans le cas où un taux de taxe identique est appliqué à des produits correspondant à des stades différents d'élaboration.

— Il n'est pas exact que le taux moyen (« Durchschnittssatz ») doive être déterminé par la charge fiscale grevant le produit

le plus faiblement imposé; « moyenne » (« Durchschnitt ») signifie valeur médiane.

Attendu que la *Commission* fait observer ce qui suit :

a) Seuls les taux qui ont été fixés sur la base d'une comparaison faite in concreto avec la charge grevant au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires les produits nationaux constituent d'authentiques taux moyens. Il en résulte que cette expression ne couvre pas, par exemple, les taux qu'un État membre a établis avant l'entrée en vigueur du traité en les alignant exactement sur le niveau des taux frappant les produits nationaux au stade correspondant à celui de l'importation. Dans les cas de ce genre, l'application de l'article 97 n'entre pas en ligne de compte. Toujours est-il qu'en pratique les taux ainsi fixés ne représenteront en général qu'une imposition minimale et qu'ils seront dès lors conformes à l'article 95. L'exactitude de cette thèse résulte des considérations suivantes.

La charge en amont grevant les produits nationaux comparables constitue le plafond qu'il est permis aux taux moyens d'atteindre. Sans doute, en vue de déterminer quelle est cette charge, est-on en droit de recourir à des valeurs estimées et à des valeurs moyennes, et est-on forcé de le faire; mais cela ne change rien au fait qu'il faille calculer d'authentiques moyennes et établir quelles sont in concreto les charges grevant chacune des catégories de produits. Il n'est permis de « procéder forfaitairement » (« pauschalieren ») que lorsqu'il s'agit, dans le cadre spécifique de l'article 97, d'établir l'imposition qui peut être admise pour les produits importés.

b) Un taux calculé de façon estimative ne peut être un taux moyen que si l'estimation se limite à une charge moyenne minimale susceptible d'être justifiée par des raisons valables.

S'il est vrai que les calculs de la charge grevant au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires les produits nationaux similaires doivent s'effectuer sur la base des éléments statistiques les plus récents possible, la question de la période de référence ne présente toutefois d'importance qu'au cas où la situation se serait « notablement modifiée ».

Sur la sixième question, la Commission partage les doutes du Finanzgericht. La réunion en un « groupe de produits » de produits grevés de charges très différentes permettrait des manipulations à l'aide desquelles il serait facile de tourner les articles 95 et 97. Un « groupe de produits » ne peut être constitué que lorsque les produits qui le composent supportent des charges approximativement identiques. Néanmoins, cette interprétation elle aussi laisse encore subsister de nombreux facteurs d'incertitude et, partant, une marge d'appréciation considérable pour les États membres.

2. *Sur les troisième, quatrième et cinquième questions*

Attendu que les observations de l'*entreprise Milchkontor* peuvent être résumées comme suit :

L'applicabilité directe de l'article 97 ressort déjà de l'arrêt 57-65.

L'article 97 ne constitue qu'un cas particulier de l'article 95; les juridictions nationales ont donc l'autorisation et l'obligation de contrôler si les taux d'imposition que l'État intéressé affirme être des taux moyens sont conformes à l'article 95.

Ce n'est pas parce que le calcul de la charge frappant les produits nationaux peut présenter des difficultés qu'il faut exclure l'applicabilité directe. Du reste, les principales difficultés apparaissent lorsqu'il s'agit de calculer les impositions intérieures « qui frappent indirectement les produits nationaux similaires » (art. 95); or, cela s'applique tout autant pour les cas dans lesquels l'article 95 est seul applicable.

Le résultat est le même lorsqu'on examine l'article 97 isolément. Cette disposition ne donne une marge d'appréciation aux États membres que dans la mesure où elle les laisse libres de décider s'ils veulent fixer des taux moyens et constituer des groupes de produits. Par contre, il n'existe aucune marge d'appréciation pour déterminer l'imposition au titre de la taxe sur le chiffre d'affaires, calculer les taux moyens et décider quels sont les produits qui peuvent être réunis en groupes.

L'article 97, alinéa 2, n'infirme pas cette opinion, mais il la corrobore au contraire. Il entend renforcer la position de la Commission vis-à-vis des États membres : en effet, la Commission peut prendre des mesures immédiatement obligatoires et n'a pas besoin de commencer par émettre un avis qui ne lie pas, conformément à l'article 169. La raison en est que « lorsqu'il s'agit d'appliquer l'article 97, le risque de voir les États membres se livrer à des manipulations contraires au traité est particulièrement grand ». Cela prouve une fois de plus que la protection des objectifs du traité qu'assure la Commission doit être complétée de façon tout à fait spéciale en l'espèce par le contrôle juridique que le juge national est tenu d'exercer.

Attendu que les observations du gouvernement fédéral peuvent être résumées comme suit :

Même si la Cour de justice confirmait sa jurisprudence relative à l'article 95, il ne serait pas possible d'en tirer une conséquence quelconque au sujet de l'applicabilité immédiate de l'article 97.

a) Cette disposition ne peut pas avoir un tel effet, parce qu'elle n'énonce pas une « obligation claire et inconditionnelle », comme le prévoit l'arrêt 57-65 :

— elle se borne à renvoyer aux « principes » de l'article 95;

— la notion de « moyenne » suppose l'existence éventuelle d'écarts dans l'un ou l'autre sens, et indique une évaluation, pour laquelle il existe une certaine marge d'appréciation;
— étant donné les difficultés exposées ci-dessus (1), l'article 97 doit être interprété en ce sens qu'il autorise les estimations et calculs forfaitaires d'usage et inévitables.

b) Le fait que l'article 97 règle de façon spéciale et qui déroge à l'article 169 la procédure que la Commission doit ouvrir en cas de violation du traité par les États membres, prouve l'exactitude de ces considérations. La raison est que les évaluations et estimations nécessaires pour appliquer l'article 97 exigent un contrôle communautaire; les auteurs du traité ont voulu éviter que l'usage du pouvoir d'appréciation ne soit directement mis en cause devant la Cour de justice.

Si les juridictions nationales pouvaient contrôler directement les taux moyens, la compétence qu'a la Commission d'émettre des directives deviendrait sans objet.

c) Il n'est pas possible d'objecter à l'encontre de cette conception le fait qu'elle aboutit à des résultats différents dans chaque État membre. Comme les dispositions juridiques des différents États sont divergentes, il n'est pas possible d'éviter que certaines dispositions du traité ne soient appliquées que dans certains d'entre eux. Puisque tous les États membres introduiront la taxe sur la valeur ajoutée d'ici au 1er janvier 1970, les problèmes soulevés par l'article 97 n'ont qu'un caractère transitoire.

d) Le droit communautaire renferme une série de dispositions qui s'adressent seulement aux États, lesquels ont l'obligation de les transformer en dispositions visant directement les particuliers. Il s'agit ici principalement de matières qui empiètent sur l'ordre juridique national. Ces ordres juridiques constituent des systèmes; fermés à l'intérieur desquels toutes les normes sont interdépendantes jusqu'à un certain degré; c'est pourquoi la liberté a été laissée aux États membres d'insérer, de manière harmonieuse, les normes communautaires dans leur ordre juridique propre.

Le cas de la taxe compensatoire montre précisément l'importance de ces considérations. Si on admettait l'idée de l'applicabilité directe, les juridictions devraient se livrer à des enquêtes approfondies pour savoir si un taux d'imposition est trop élevé. Il en résulterait pour tous les intéressés des désavantages excessifs.

e) L'article 97 est une disposition indépendante, destinée aux États membres qui perçoivent la taxe sur le chiffre d'affaires selon le système de la taxe cumulative à cascade et, partant, réglemente les cas dans lesquels il n'est pas possible de procéder à une comparaison concrète des charges. S'il renvoie à l'article 95, c'est seulement pour éviter des répétitions. Le fait qu'une dispo-

sition renvoie à une autre n'entraîne pas ipso facto un rapport de subordination. Au demeurant, ce renvoi vise seulement les « principes » énoncés à l'article 95.

De même, la procédure spéciale que prévoit l'article 97, alinéa 2, empêche de considérer celui-ci comme un « cas particulier » de l'article 95, en ce sens que toutes les règles applicables à cet article seraient également applicables au premier. On peut tout au plus le considérer comme une « lex specialis », bien que cette théorie ne tienne pas compte du fait que le système de la taxe cumulative à cascade est appliqué dans cinq États membres.

Attendu que la *Commission* partage en somme l'opinion du gouvernement fédéral;

qu'elle fait en effet observer ce qui suit :

L'article 97 laisse aux États membres une marge d'appréciation considérable, en les autorisant à fixer des « taux moyens » pour des « produits *ou* des groupes de produits ». Le traité devait prévoir cette possibilité, puisque, dans un système de taxe cumulative à cascade, il est techniquement impossible de calculer avec précision le montant des charges fiscales en amont, et, partant, d'éviter que les taux moyens éventuels ne s'écartent, en plus ou en moins, de la charge effective grevant les différents produits.

Ces difficultés sont encore accrues du fait que les différents États membres appliquent des méthodes de calcul différentes pour déterminer la charge moyenne grevant un produit.

De plus, les États membres disposent d'une marge d'appréciation étendue pour constituer des groupes de produits, et cela, bien que la réunion de façon plus ou moins arbitraire de produits en groupes importants ne soit pas autorisée.

De même, les règles spéciales de procédure, prévues par l'article 97, alinéa 2, militent en faveur du fait que seule la Commission est appelée à veiller au respect des dispositions de cet article.

Dès lors, l'article 97 ne remplit pas les conditions requises pour pouvoir produire des effets directs.

Cependant, les juridictions nationales sont habilitées à examiner si on se trouve effectivement en présence d'un cas d'application de l'article 97, c'est-à-dire s'il s'agit d'une taxe compensatoire destinée à remplacer la taxe sur le chiffre d'affaires perçue selon le système de la taxe cumulative à cascade ou s'il s'agit d'un taux moyen applicable à un produit ou à un groupe de produits.

3. *Au sujet de la septième question*

Attendu que l'*entreprise Milchkontor* fait observer que les règlements nationaux de procédure ne renferment aucune réglementation détaillée quant à la charge de la preuve; que ce pro-

blème est réglé de façon expresse ou tacite par les dispositions de fond; que la question doit donc être appréciée sur la base de l'article 97;

qu'ici, comme ailleurs, le principe est que celui qui invoque une norme doit prouver que les conditions de son applicabilité sont remplies; qu'en conséquence, l'administration doit apporter la preuve qu'il existe un véritable taux moyen et que les calculs nécessaires ont été effectivement et correctement effectués; que le contribuable ne pourra presque jamais réussir à faire la preuve contraire puisqu'il lui est défendu de prendre connaissance de l'activité des autorités;

attendu que le *gouvernement fédéral* fait observer que la question n'est pas recevable, étant donné qu'elle ne pourrait être résolue qu'en vertu des règles de procédure internes;

qu'indépendamment de cela, dans le cadre de la taxe cumulative à cascade, n'importe quel taux de taxe compensatoire est un « taux moyen », de sorte que la question — au demeurant, purement juridique — de savoir si un taux d'imposition entre dans cette définition ne peut pas être contestée;

attendu que la *Commission* a également des doutes quant à la recevabilité de cette question; que, sur le fond, elle déclare partager l'opinion du Finanzgericht.

4. *Au sujet des huitième, neuvième et dixième questions*

Attendu que l'*entreprise Milchkontor* fait observer que par charge indirecte sur les produits nationaux, il faut entendre la charge fiscale directe sur les avant-produits (matières premières, produits demi-finis et produits finis ajoutés); qu'en revanche, il n'y a pas lieu de prendre en considération la charge sur les matières accessoires, les matières auxiliaires, les moyens de production, les frais de transport et les frais de vente;

que la réponse à donner à la neuvième question est qu'on peut remonter *un* seul échelon et la réponse à la dixième question qu'on ne peut pas faire remonter l'imposition au delà du produit primaire;

attendu que le *gouvernement fédéral* allègue qu'en principe le but de la taxe compensatoire, reconnu par le traité, est de compenser la charge de la taxe sur le chiffre d'affaires sur les produits nationaux comparables; que ce but ne peut être atteint qu'en prenant pour point de départ la charge globale frappant les produits nationaux; qu'il convient donc d'apporter aux questions 8, *b-d*, 9, *b* et *c*, 10, *b* et *c*, une réponse affirmative la plus large possible; que, toutefois, il existe a priori des « barrières naturelles », attendu que l'incidence de la taxe sur le chiffre d'affaires sur le prix du produit final est d'autant plus faible que le nombre des

échelons pris en considération pour l'imposition, au stade des avant-produits, est plus grand; que, pour cette raison, les États membres ont fixé un forfait pour l'imposition au stade des avant-produits et des matières auxiliaires;

attendu que la *Commission* expose que, si on considère leur économie et leur objet, les articles 95 et suivants ne concernent que « les taxes afférentes à des produits », lesquelles, dans presque tous les systèmes fiscaux modernes, sont régies par le principe du pays de destination; que, d'autre part, le terme « indirectement » doit être interprété dans un sens large, étant donné que l'application logique de ce principe exige une compensation intégrale de la charge sur les produits nationaux; que rien ne permet de croire que les auteurs du traité ont eu l'intention de restreindre cette application; qu'il « faut donc entendre par imposition intérieure grevant indirectement un produit, non seulement les impositions qui ont été réalisées au moyen des taxes afférentes aux produits et qui ont frappé, à tous les stades de la fabrication, les matières premières, les produits demi-finis et éventuellement les produits finis encore présents dans le produit final, mais aussi les impositions perçues par voie de taxes afférentes aux produits, auxquelles les matières auxiliaires, les moyens de production et les services (afférents à la production, tels par exemple, le transport de marchandises) utilisés à tous les stades antérieurs ont été soumis, lors de la production des matières premières, des produits demi-finis et des produits finis ».

5. *Sur les onzième et douzième questions*

Attendu que les observations de l'*entreprise Milchkontor* peuvent être résumées comme suit :

La notion de taxe d'effet équivalent doit être interprétée différemment dans le règlement 22 et dans le traité C.E.E. A la différence de ce dernier, le règlement interdit également la perception de ces taxes sur les importations en provenance de pays tiers. L'article 95 du traité ne vise pas ces importations et c'est la raison pour laquelle il ne peut pas remplir, envers les articles 9 et suivants du traité, la fonction d'une lex specialis qui serait la sienne dans le cadre des échanges intracommunautaires.

Lorsqu'elle a tenté de définir la notion de taxe d'effet équivalant à des droits de douane, la Cour a toujours considéré *l'effet* de cette taxe comme un critère décisif. Il s'ensuit que la taxe compensatoire perçue en Allemagne est toujours une taxe d'effet équivalant à un droit de douane et n'est autorisée qu'à titre exceptionnel, sur la base de l'article 95. Dans la mesure où cet article n'est pas applicable, la taxe compensatoire tombe donc, elle aussi, sous le coup de l'interdiction des taxes d'effet équivalant à des droits de douane.

Il ne s'agit pas, dans le cadre du règlement 22, d'éviter une discrimination des pays tiers ou d'éliminer certains effets protectionnistes; il s'agit au contraire de donner l'assurance que de telles mesures seront appliquées exclusivement par la Communauté. Cet argument est également valable pour les « impositions intérieures ». Lorsqu'elles remplissent la même fonction que les taxes communautaires, il y a double « compensation ». — C'est ce qui se passe en cas de perception d'un prélèvement et d'une taxe compensatoire.

Il s'ensuit que, dans le domaine des organisations du marché de la Communauté économique européenne, la taxe compensatoire relève entièrement de l'interdiction visant les taxes d'effet équivalent chaque fois et pour autant qu'elle ferait renchérir le produit au delà de ce que ferait le prélèvement.

Quant à la deuxième question, la réponse est donnée par l'article 189, alinéa 2, du traité.

Attendu que le *gouvernement fédéral* expose que la Cour a affirmé clairement à plusieurs reprises que la taxe compensatoire n'est pas une taxe d'effet équivalant à un droit de douane;

attendu que la *Commission* fait observer au sujet de la onzième question que des taxes telles que la taxe compensatoire qui est perçue en Allemagne doivent, en règle générale, être considérées comme des impositions intérieures; que l'application de l'interdiction des taxes d'effet équivalent doit toutefois être réservée aux cas où une marchandise, qui n'est pas produite dans un État membre et qui n'est pas non plus en concurrence avec un autre produit national, se trouve frappée d'une taxe à effet prohibitif; qu'au demeurant la taxe compensatoire constitue une unité juridique; que, dans la mesure où, dans un cas déterminé, elle dépasse la charge supportée par des produits nationaux similaires, la partie de cette taxe excédant la charge en question ne peut, dès lors, être considérée comme une taxe d'effet équivalant à un droit de douane;

qu'en ce qui concerne la douzième question, les principes découlant de la jurisprudence de la Cour permettent de penser qu'un particulier peut invoquer, devant les juridictions nationales, une violation de l'article 11 du règlement 22.

MOTIFS

Attendu que, par ordonnance du 19 juin 1967, parvenue à la Cour le 8 juillet suivant, le Finanzgericht du Land de Sarre a posé, en vertu de l'article 177 du traité instituant la C.E.E., plusieurs questions préjudicielles concernant l'interprétation des articles 95 et 97 dudit traité ainsi que de l'article 11 du règlement

n° 22 du Conseil portant établissement graduel d'une organisation commune des marchés dans le secteur de la viande de volaille;

que les troisième, quatrième et cinquième questions ont pour objet le problème de savoir si, et le cas échéant dans quelles conditions, l'article 97 produit des effets immédiats et engendre pour les justiciables des droits individuels que les juridictions internes devraient sauvegarder;

qu'il apparaît indiqué de traiter d'abord ces questions et de n'aborder qu'ensuite les autres;

I — Sur les effets de l'article 97 (troisième à cinquième questions)

Attendu que, par sa troisième question, le Finanzgericht du Land de Sarre demande à la Cour de dire si l'article 97 « est une norme indépendante ou un cas particulier de l'article 95, se bornant à modifier pour la Commission la procédure par laquelle celle-ci doit assurer l'observation du traité »;

que la quatrième question tend à savoir si, « dans la mesure où l'article 97 est un cas particulier de l'article 95, le juge national peut et doit examiner si la taxe compensatoire de la taxe sur le chiffre d'affaires, perçue sur des produits importés de pays membres de la C.E.E., est compatible avec l'article 95 du traité C.E.E., lorsque le taux d'imposition litigieux est un taux moyen au sens de l'article 97 »;

que la cinquième question du Finanzgericht tend à faire préciser si, « dans la mesure où l'article 97 du traité C.E.E. est une norme indépendante, son alinéa 1 produit des effets directs et engendre des droits individuels que les juridictions nationales sont tenues de respecter », ou bien si « l'article 97 du traité se limite à habiliter la Commission à adresser à l'État intéressé les directives ou décisions appropriées, conformément à son alinéa 2 »;

attendu qu'il a été allégué que, par son arrêt rendu le 16 juin 1966 dans l'affaire 57-65, la Cour se serait déjà prononcée implicitement en faveur de l'effet direct de l'article 97;

attendu, cependant, que la Cour n'ayant alors été interrogée ni sur l'article 97 ni sur les rapports entre celui-ci et l'article 95, s'est bornée à constater que la situation particulière à l'article 97 ne saurait en tout cas interférer sur l'interprétation de l'article 95;

attendu que, par son arrêt du 3 avril 1968 rendu dans l'affaire 28-67 sur renvoi du Bundesfinanzhof, la Cour a dit pour droit que l'article 97 ne produit pas d'effets immédiats et n'engendre pas de droits individuels que les juridictions internes doivent sauvegarder;

que, pour autant, il y a lieu de renvoyer à cette interprétation;

II — Sur la notion de « taux moyens » et sur les impositions visées à l'article 95 (première, deuxième, sixième à dixième questions)

1) Attendu que, par sa première question, la juridiction de renvoi demande à la Cour de dire, d'une manière générale, « ce qu'il faut entendre par « taux moyen » au sens de l'article 97 du traité C.E.E. »;

que les deuxième, sixième et septième questions soulevées par ladite juridiction concernent des problèmes relatifs à l'application, par les tribunaux nationaux, de l'article 97 et, plus particulièrement, de la notion de « taux moyen », précitée;

qu'aux fins d'un éventuel contrôle judiciaire de la conformité desdits taux moyens avec les principes de l'article 95, alinéa 1, le Finanzgericht du Land de Sarre demande, par ses huitième, neuvième et dixième questions, si l'imposition de certaines opérations qu'il énumère est couverte par l'expression « impositions intérieures qui frappent indirectement les produits nationaux similaires », figurant audit alinéa 1;

2) Attendu, quant aux première et deuxième questions, qu'en vertu de l'article 97, alinéa 1, il appartient aux États membres de fixer des taux moyens, la Commission seule ayant le pouvoir d'intervenir, conformément aux dispositions de l'article 97, alinéa 2, et, éventuellement, de l'article 169, contre la méconnaissance des principes énoncés à l'article 95, sans préjudice des droits reconnus aux autres États membres par l'article 170;

que si, dans ces conditions, il n'appartient pas aux juridictions nationales d'apprécier la conformité de la fixation de taux moyens avec les principes de l'article 95, il n'en résulte pas pour autant que ces juridictions ne puissent, en aucun cas, être dans la nécessité de reconnaître si elles se trouvent ou non devant un taux moyen relevant de l'article 97 ou d'une imposition relevant de l'article 95;

attendu qu'aux termes de l'article 97, son application est subordonnée à la double condition, d'une part que l'État membre perçoive la taxe sur le chiffre d'affaires d'après le système de la taxe cumulative à cascade, et d'autre part qu'il ait effectivement exercé la faculté ouverte par ledit texte et procédé à la fixation de taux moyens;

que, dès lors, en l'état des textes communautaires actuellement en vigueur, dans les États qui ont fait usage de la faculté offerte par l'article 97, est réputé « taux moyen » tout taux institué comme tel par les États dont s'agit, même s'il a été institué antérieurement à l'entrée en vigueur du traité et sans préjudice de l'application du deuxième alinéa de cet article;

qu'il convient donc de répondre en ce sens aux première et deuxième questions du Finanzgericht;

3) Attendu qu'il résulte des indications fournies par la juridiction de renvoi et de l'économie de ses questions que les huitième, neuvième et dixième questions ne demandent l'interprétation de l'article 95 qu'à travers celle de l'article 97;

que, dès lors, ces questions sont devenues sans intérêt, de sorte que la Cour doit s'abstenir d'y répondre;

4) Attendu que la sixième question tend à savoir si, dans certaines hypothèses énumérées par le Finanzgericht, il n'y a pas « taux moyen licite »;

que, par la septième question, il est demandé à la Cour de dire « à qui incombent l'exposé des prétentions et la charge de la preuve lorsque le litige porte sur la question de savoir si un taux d'imposition constitue un taux moyen au sens de l'article 97 du traité C.E.E. »;

que ces deux questions n'ont été soulevées que pour le cas où la Cour dirait pour droit que l'article 97 engendre des droits individuels;

que cette éventualité ne s'étant pas réalisée, il n'y a pas lieu de répondre à ces questions;

III — Sur l'interprétation de l'article 11 du règlement n° 22 du Conseil (onzième et douzième questions)

Attendu que la onzième question du Finanzgericht, soulevée pour le cas — effectivement réalisé — où la Cour ne reconnaîtrait pas d'effet direct à l'article 97, tend à savoir si « la taxe compensatoire de la taxe sur le chiffre d'affaires est, en tout ou en partie, une taxe d'effet équivalant à celui d'un droit de douane, au sens de l'article 11 » du règlement n° 22 du Conseil portant établissement graduel d'une organisation commune des marchés dans le secteur de la viande de volaille;

que, pour autant que la Cour admettrait que tel est le cas, la juridiction de renvoi désire savoir, par sa douzième question, si ledit article 11 confère aux particuliers des droits directs que les juridictions nationales sont tenues de sauvegarder;

attendu que, incompétente dans le cadre de l'article 177 pour se prononcer sur la qualification de la taxe litigieuse eu égard aux notions du droit communautaire, la Cour peut, en revanche, interpréter la notion de « taxes d'effet équivalent » au sens dudit article 11, au regard des caractéristiques essentielles d'une telle taxe;

attendu qu'aux termes de l'article 11, paragraphe 1, du règle-

ment nº 22, dans les échanges entre les États membres, tant à l'importation qu'à l'exportation, est incompatible avec l'application du régime des prélèvements intracommunautaires « la perception de tout droit de douane ou taxe d'effet équivalent »;

qu'il s'agit, en l'espèce, d'échanges intracommunautaires;

qu'en conséquence, la question posée par la juridiction de renvoi doit être examinée dans le cadre des dispositions du traité relatives aux échanges entre États membres;

que la notion de « taxe d'effet équivalent », tributaire de celle de « droit de douane », a été reprise des articles 9, 12 et 13 du traité;

que rien dans le règlement nº 22 ne permet de penser que ce texte vise à conférer à cette notion une portée différente de celle qu'elle revêt dans le cadre du traité lui-même;

attendu que les articles 12 et 13, d'une part, et 95, d'autre part, ne sauraient être appliqués conjointement à une même espèce;

qu'en conséquence, dans le système du traité, il est difficilement admissible qu'une même taxe puisse constituer à la fois une « taxe d'effet équivalent » visée par les articles 9, 12 et 13 et une « imposition intérieure » couverte par les articles 95 et 97;

attendu qu'une taxe compensatoire telle que celle qui fait l'objet du litige au principal, prélevée dans le cadre d'une législation relative à la taxe sur le chiffre d'affaires et destinée à placer dans une situation fiscale comparable toutes les catégories de produits, tant internes qu'importés, constitue une imposition intérieure au sens de l'article 95;

que si, en ce qui concerne un produit importé déterminé, elle devait dépasser le total des impositions frappant directement ou indirectement le produit national similaire, elle tomberait alors sous les interdictions énoncées aux articles 95 et 97, sans revêtir pour autant le caractère de « taxe d'effet équivalent »;

attendu qu'il résulte de toutes ces considérations que la réponse à la onzième question du Finanzgericht est négative;

que, dans ces conditions, la douzième question, soulevée seulement pour le cas où la Cour aurait répondu affirmativement à la question précédente, est devenue sans objet;

IV — Sur les dépens

Attendu que les frais exposés par le gouvernement de la république fédérale d'Allemagne et par la Commission des Communautés européennes, qui ont soumis leurs observations à la Cour, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement;

que la procédure revêt, à l'égard des parties en cause, le

caractère d'un incident soulevé au cours d'un litige pendant devant le Finanzgericht du Land de Sarre et que la décision sur les dépens appartient, dès lors, à cette juridiction;

par ces motifs,

vu les actes de procédure;

le juge rapporteur entendu en son rapport;

le gouvernement de la république fédérale d'Allemagne, la Commission des Communautés européennes et la requérante au principal entendus en leurs observations orales;

l'avocat général entendu en ses conclusions;

vu le traité instituant la C.E.E., et notamment ses articles 9, 12, 13, 95, 97, 169, 170 et 177;

vu le règlement n° 22 du Conseil de la C.E.E. portant établissement graduel d'une organisation commune des marchés dans le secteur de la viande de volaille (J.O. du 20 avril 1962, p. 959 et s.) et notamment son article 11;

vu le protocole sur le statut de la Cour de justice de la C.E.E., et notamment son article 20;

vu le règlement de procédure de la Cour de justice des Communautés européennes;

vu l'arrêt rendu par la Cour le 3 avril 1968 dans l'affaire 28-67,

LA COUR

statuant sur les questions à elle soumises par le Finanzgericht du Land de Sarre, conformément à l'ordonnance de cette Cour du 19 juin 1967,

dit pour droit :

1° L'article 97, alinéa 1, applicable lorsque les États membres qui perçoivent la taxe sur le chiffre d'affaires d'après le système de la taxe cumulative à cascade, ont effectivement exercé la faculté y reconnue, n'engendre pas dans le chef des justiciables des droits individuels que les juridictions internes devraient sauvegarder;

2° Dans les États qui ont fait usage de la faculté offerte par l'article 97, est réputé « taux moyen » tout taux institué comme tel par l'État dont s'agit, sans préjudice de l'application du deuxième alinéa de cet article;

3° Une taxe prélevée dans le cadre d'une législation relative à la taxe sur le chiffre d'affaires et destinée à placer dans une situation fiscale comparable toutes les catégories de produits, tant internes qu'importés, constitue une « imposition intérieure » au sens de l'article 95;

et décide :

Il appartient à la juridiction de renvoi de statuer sur les dépens de la présente instance.

Ainsi jugé à Luxembourg le 4 avril 1968.

Lecourt Donner Strauß
Trabucchi Monaco Mertens de Wilmars Pescatore

Lu en séance publique à Luxembourg le 4 avril 1968.

Le greffier
A. Van Houtte

Le président
R. Lecourt

Conclusions de l'avocat général M. Joseph Gand

(Voir affaire 28-67)