In de zaak 25-67 : [1]

betreffende het verzoek, door het Finanzgericht van Saarland ingevolge artikel 177 van het E.E.G.-Verdrag in de zaak

FIRMA MILCH-, FETT- UND EIERKONTOR GmbH,
te Hamburg,

tegen

HAUPTZOLLAMT SAARBRÜCKEN,

tot het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen gericht, strekkende tot het bekomen van een prejudiciële beslissing inzake de uitlegging van de artikelen 95 en 97 van het E.E.G.-Verdrag,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt :

R. Lecourt, President,
A. M. Donner en W. Strauß (Rapporteur), Kamerpresidenten,
A. Trabucchi, R. Monaco, J. Mertens de Wilmars en P. Pescatore, Rechters,
Advocaat-Generaal : J. Gand,
Griffier : A. Van Houtte,

het volgende

ARREST

TEN AANZIEN VAN DE FEITEN EN HET RECHT

I — Ten aanzien van de feiten

1. *De voorgeschiedenis*

De firma Milch-, Fett- und Eeierkontor GmbH (hierna te noemen „firma Milchkontor") liet in maart 1967 uit Nederland afkomstig geslacht

1 — In deze zaak heeft het Hof op 16 mei 1968 een gelijke beschikking gegeven als in de zaak 13-67 (zie blz. 278).

pluimvee inklaren. Het bevoegde douanekantoor verlangde van haar te dier zake betaling van een compenserende omzetheffing (Umsatzausgleichsteuer, hierna te noemen „UASt"), zulks ingevolge de Duitse rechtsbepalingen. De firma Milchkontor kwam hiertegen in beroep bij het Finanzgericht van Saarland, met name betogende, dat op gelijksoortige binnenlandse produkten geen of vrijwel geen omzetbelasting wordt geheven.

2. *Inhoud van de renvooibeschikking; de overwegingen van de verwijzende rechter*

A — Het Finanzgericht van Saarland besloot op 19 juni 1967 het Hof van Justitie om een prejudiciële beslissing te verzoeken nopens de navolgende vragen :

„1. Wat moet worden verstaan onder een gemiddeld percentage in de zin van artikel 97 van het E.E.G.-Verdrag?

2. Kan een algemeen percentage, dat in 1951 werd vastgesteld en sindsdien ongewijzigd bleef, een gemiddeld percentage in de zin van artikel 97 van het E.E.G.-Verdrag zijn?

3. Is artikel 97 van het E.E.G.-Verdrag als een zelfstandige norm te verstaan dan wel als een bepaling ter nadere uitwerking van de voorschriften van artikel 95, waarin alleen aan de Commissie een andere procedure ter waarborging van de nakoming van het Verdrag wordt voorgeschreven?

4. Indien vraag 3 in laatstbedoelde zin moet worden beantwoord, kan en moet de nationale rechter dan nagaan, of de compenserende omzetbelasting, op uit de andere Lid-Staten ingevoerde produkten geheven, met artikel 95 van het E.E.G.-Verdrag verenigbaar is, wanneer het litigieuze percentage een gemiddeld percentage in de zin van artikel 97 van het E.E.G.-Verdrag is?

5. Voor zoveel artikel 97 als een zelfstandige norm is te beschouwen, is lid 1 dan rechtstreeks bindend en doet het voor particulieren rechten ontstaan, welke door de nationale rechter moeten worden geëerbiedigd, dan wel : geeft artikel 97 de Commissie alleen het recht om, overeenkomstig lid 2, passende richtlijnen of beschikkingen tot bedoelde Staat te richten?

6. Voor zoveel artikel 97 van het E.E.G.-Verdrag alleen of in samenhang met artikel 95 van dat Verdrag voor particulieren rechten doet ontstaan, is dan een geoorloofd gemiddelde met name niet aanwezig wanneer :

   a) de gecumuleerde omzetbelasting, op soortgelijke binnenlandse waren geheven, niet aan de hand van betrouwbare statistische gegevens werd berekend, doch is geschat,

   b) weliswaar op grondslag van statistische gegevens berekeningen zijn gemaakt, doch deze op uiterlijk per 31 december 1966 afgesloten tijdvakken betrekking hebben,

   c) binnenlandse produkten, welke langs verschillende weg in produktie zijn genomen en verhandeld of waarop een gecumuleerde omzetbelasting wordt geheven, welke van geval tot geval procentueel meer dan 0,5 % verschilt dan wel ongelijksoortige binnenlandse produkten in één groep zijn ondergebracht?

7. Op wie rust de stelplicht en de bewijslast, wanneer partijen verdeeld worden gehouden over de vraag, of een belastingpercentage een gemiddeld percentage in de zin van artikel 97 van het E.E.G.-Verdrag is?

8. Behoort tot de vergelijkbare belastingen in de zin van artikel 95 van het E.E.G.-Verdrag, welke op gelijksoortige nationale produkten niet-rechtstreeks worden geheven :
   a) alleen de omzetbelasting, in één of meer eerdere handelsfasen geheven op dezelfde produkten, dan wel
   b) ook de omzetbelasting, geheven op grondstoffen of halffabrikaten, waaruit de gelijksoortige binnenlandse produkten zijn ontstaan, of
   c) ook de omzetbelasting, geheven op nevenstoffen, bij voorbeeld verpakkingsmateriaal of hulpstoffen, dat wil zeggen stoffen welke bij de vervaardiging der produkten tenietgaan of daarin opgaan zonder dat van vervaardiging dezer stoffen kan worden gesproken,
   d) de omzetbelasting op produktiemiddelen en op de kosten van vervoer en verkoop?
9. *a)* Moet, wanneer in artikel 95, lid 1, van het E.E.G.-Verdrag sprake is van „niet-rechtstreeks ... worden geheven", alleen worden gedacht aan de fase, welke met betrekking tot de gelijksoortige nationale produkten de onmiddellijke voorafgaande is, dan wel
   b) moeten meerdere handelsfasen in aanmerking worden genomen en, zo ja, hoever moet dan worden teruggegaan,
   c) moeten meerdere produktiefasen in aanmerking worden genomen en, zo ja, hoever moet dan worden teruggegaan?
10. *a)* Bijaldien de onder 8 d) en 9 c) gestelde vragen bevestigend moeten worden beantwoord, mag dan, voor wat de niet-rechtstreeks geheven belasting betreft, slechts tot het oerprodukt worden teruggegaan of
    b) moet ook de omzetbelasting, geheven op voorprodukten van het oerprodukt (bij voorbeeld broedeieren voor de produktie van pluimvee en zaaigoed voor het kweken van planten) in aanmerking worden genomen of
    c) komt ook in aanmerking de omzetbelasting, geheven op produktiemiddelen ter winning van oerprodukten, bij voorbeeld op broedmachines of broedkippen?
11. Voor zoveel uit artikel 97 juncto artikel 95 dar. wel uit artikel 97 van het E.E.G.-Verdrag alleen voor particulieren rechtstreeks geen rechten ontstaan, is dan de compenserende omzetbelasting geheel of ten dele een heffing van gelijke werking als douanerechten, in de zin van artikel 11 van 's Raads Verordening no. 22/62, houdende de geleidelijke totstandbrenging van een gemeenschappelijke ordening der markten in de sector slachtpluimvee (Publikatieblad van de Europese Gemeenschappen van 20 april 1962, blz. 959 en volgende, hierna te noemen : „Verordening no. 22")?
12. Zo ja, doet artikel 11 van Verordening no. 22/62 voor particulieren rechtstreeks door de nationale rechter te eerbiedigen rechten ontstaan?"

B — Aan het besluit tot verwijzing en de verschillende vragen legde het Finanzgericht met name de navolgende overwegingen ten grondslag :

De tweede vraag

Het litigieuze percentage is in 1951, dat wil zeggen lang voor het inwerkingtreden van het Verdrag, ingevoerd. Reeds daarom kan hier bezwaarlijk van een gemiddeld percentage worden gesproken. Bovendien kunnen de bij berekening der vergelijkbare omzetbelasting in aanmerking te nemen factoren inmiddels in belangrijke mate zijn gewijzigd.

De derde en vijfde vraag

Dat artikel 97 is te beschouwen als een bijzonder geval waarin artikel 95 toepassing moet vinden, kan worden afgeleid uit het door het Hof in de zaak 57-65 (Jurisprudentie, Deel XII, blz. 346 en volgende) gewezen arrest, volgens hetwelk „de met artikel 97 samenhangende bijzondere omstandigheid in geen geval op de uitlegging van artikel 95 van invloed" kan zijn. Ook wanneer men zodanige uitlegging afwijst, pleiten gewichtige, aan het beginsel van de rechtsstaat te ontlenen gronden voor de opvatting, dat eerstgenoemde bepaling als „self-executing" is te beschouwen.

De zesde vraag

De beginselen en doelstellingen van het Verdrag, vooral de in artikel 97 voorkomende verwijzing naar de beginselen van artikel 95, leiden tot de conclusie, dat een gemiddeld percentage „slechts langs de weg van concrete belastingvergelijking op grondslag van recente gegevens" behoorlijk kan „worden vastgesteld". Bedoelde verwijzing moet niet eng worden opgevat, zodat zij alleen betrekking zou hebben op de „grote lijn" van de overwegingen van de nationale wetgever.

Hoe het litigieuze belastingpercentage wordt berekend, met name welke feitelijke constellaties aan de schattingen ten grondslag lagen en op welke plaatsen zij betrekking hebben, is tot nu toe niet bekend. Het vermoeden ligt daarom voor de hand, dat de vergelijkbare fiscale last op binnenlandse produkten en derhalve ook bedoeld percentage in hoofdzaak niet langs de weg van controleerbare berekeningen werden verkregen.

Reeds het enkele feit, dat het litigieuze percentage voor een groot aantal verschillende produkten geldt, maakt twijfelachtig of wel van een gemiddeld percentage kan worden gesproken. Men bedenke in ieder geval, dat de wetgever weliswaar vrijelijk mag beslissen, welke produkten hij in een groep zal onderbrengen, doch er bij vaststelling van één gemiddeld percentage, voor een aantal niet in dezelfde mate belaste produkten, tevens voor heeft zorg te dragen dat het in overeenstemming is met de fiscale last op de minstbelaste binnenlandse produkten.

Dat deze opvatting omvangrijke en tijdrovende onderzoekingen en schattingen noodzakelijk maakt, kan de administratie niet van haar verplichting tot nakoming der uit het Verdrag voortvloeiende verplichtingen ontslaan.

De zevende vraag

Weliswaar moet de verwijzende rechter op grond van het Duitse procesrecht ambtshalve een onderzoek naar de feiten instellen, zodat eigenlijk niet van bewijslast, doch slechts van stelplicht kan worden gesproken. Geschillen betreffende de juistheid van een belastingpercentage betreffen echter niet het onderzoek der feiten; er is in zoverre veeleer sprake van „controle op een handeling van de wetgever, wiens competentie door de

artikelen 95 en 97 beperkt is en die juist alleen in dit opzicht aan controle van de nationale rechter is onderworpen". De stelplicht moet daarom in hoofdzaak rusten op de administratie, die met name heeft uiteen te zetten, welke gezichtspunten door haar bij het vaststellen van een gemiddeld percentage in aanmerking werden genomen en op welke wijze zij daarbij is te werk gegaan.

De achtste, negende en tiende vraag

Artikel 95 strekt er alleen toe te verhinderen, dat de overige Staten als gevolg van belastingmaatregelen op de markt van een bepaalde Lid-Staat een nadeliger positie innemen. In casu is evenwel een „oerprodukt" in het geding, hetgeen noopt tot een duidelijke beslissing, of „alleen op de waren zelve toegepaste heffingen vergelijkbaar zijn dan wel alle omzetbelaasting, welke voor de prijsvorming van het oerprodukt als kostenfactor is te beschouwen". De verwijzende rechter neigt tot de tweede opvatting.

Bij slachtpluimvee is het bovendien dienstig om „behalve wegens teelt geheven omzetbelasting ook die welke de pluimveehouderij betreft in aanmerking te nemen alsmede die welke ter zake van slachten, opslag en verhandeling wordt geheven en mede in de verkoopprijs tot uitdrukking kwam"; anders zouden de mededingingsverhoudingen ten nadele van de binnenlandse produktie worden scheefgetrokken.

De elfde vraag

Men moet, gezien de aard der in Verordening no 22 bedoelde heffingen, concluderen dat zij als een bijzonder soort douanerechten zijn te beschouwen. De UASt dient daarentegen ter verzekering van een gelijke fiscale behandeling; zij is derhalve niet een heffing van gelijke werking als douanerechten, zoals ook uit 's Hofs arrest in de zaak 57-65 volgt.

De twaalfde vraag

Deze vraag moet zowel op de hiervoor ten aanzien van vraag 3 en 5 voorgedragen gronden als ook in verband met artikel 189 van het E.E.G.-Verdrag bevestigend worden beantwoord.

II — De procesvoering

Het besluit tot verwijzing is op 8 juli 1967 ter griffie van het Hof van Justitie ingekomen.

Door de Regering van de Bondsrepubliek Duitsland, de Commissie van de Europese Gemeenschappen en de firma Milchkontor zijn overeenkomstig artikel 20 van het Protocol betreffende het Statuut van het Hof van Justitie van de E.E.G. schriftelijke — en ter terechtzitting van 5 tot en met 7 december 1967 ook mondelinge — opmerkingen ingediend.

De Advocaat-Generaal heeft ter terechtzitting van 25 januari 1968 mondeling zijn met redenen omklede conclusie genomen.

De firma Milchkontor werd ten deze vertegenwoordigd door Dr. Wendt en Dr. Dräger, advocaten te Hamburg, De Regering van de Bondsrepubliek Duitsland werd vertegenwoordigd door Ministerialrat Dr. Everling, Ministerialrat Hahnfeld en Oberlandesgerichtsrat Dr. Bülow, de Commissie van de Europese Gemeenschappen door haar juridisch adviseur Thiesing.

III — Samenvatting van het ten processe betoogde

De eerste, tweede en zesde vraag

De *firma Milchkontor* betoogt, dat een belastingpercentage niet reeds een gemiddeld percentage wordt wanneer de nationale wet het als zodanig aanmerkt.

De term „gemiddeld" (percentage) impliceert dat een gewogen gemiddelde moet worden berekend. Ter vaststelling van een gemiddeld percentage moet een concreet vergelijkend onderzoek worden verricht en daarbij dient met recent en betrouwbaar statistisch materiaal te worden gewerkt. Bovendien mag worden verlangd, dat hetzelfde percentage voor de invoer én voor de uitvoer (artikel 96) geldt. Ten slotte kunnen reeds op grond van de bewoordingen van artikel 97 daaronder alleen belastingpercentages worden gebracht, welke na 1 januari 1958 op grond van nieuwe berekeningen zijn ingevoerd.

Met betrekking tot vraag 6 merkt de firma Milchkontor op, dat de verwijzende rechter zich door te overwegen, dat de wetgever vrijelijk mag beslissen welke produkten hij in één groep zal onderbrengen, van een misleidende formulering heeft bediend, hebbende hij vervolgens terecht vastgesteld dat een gemiddeld percentage zich heeft te richten naar de binnenlandse produkten welke het minst zijn belast.

Het ware juister te zeggen, dat men alleen waren welke vrijwel in dezelfde mate zijn belast in één groep mag onderbrengen. De destijds geldende Duitse omzetbelastingpercentages lagen tussen 1 en 8 %; men kan dan slechts van vrijwel gelijk belaste produkten spreken wanneer de fiscale last van geval tot geval niet meer dan 0,5 % verschilt.

De *Bondsregering* betoogt dat de term „gemiddelde percentages" ten nauwste verband houdt met de moeilijkheden, welke zich in het kader van een cumulatief cascadestelsel voordoen wanneer de omzetbelasting op binnenlandse produkten moet worden berekend.

In de eerste plaats kan maar moeilijk worden vastgesteld, met welke gelijksoortige waren het ingevoerde produkt moet worden vergeleken. De produktiecyclus welke tot de vervaardiging van binnenlandse produkten leidt, is van geval tot geval verschillend; met de frequentie der omzetten varieert ook het niveau der omzetbelasting.

Verdere moeilijkheden doen zich voor bij de vaststelling der niet-rechtstreeks geheven belasting. Ook langs de weg van uitvoerige bereke-

ningen is de hier nodige totale belastingvergelijking niet te realiseren. Bovendien zijn de aan de berekeningen ten grondslag te leggen factoren (prijzen, kostenfactoren, de structuur der onderneming) voortdurend aan veranderingen onderhevig.

Wanneer men dan ten slotte het grote aantal vergelijkbare produkten — ten naaste bij 50 000 — in aanmerking neemt, dan blijkt wel, dat uiterst nauwkeurige berekeningen — welke zeer tijdrovend zouden zijn, te zware eisen aan het administratief personeel zouden stellen en gepaard zouden gaan met ernstige moeilijkheden van zakelijke aard — van de administratie niet mogen worden gevergd. De kosten zouden ook niet in een redelijke verhouding staan tot het resultaat; immers ook het meest grondige onderzoek zou slechts tot een benaderende vaststelling der verschillende kostenfactoren kunnen leiden.

Aan deze moeilijkheden kan derhalve slechts langs de weg van schattingen en forfaitaire vaststellingen worden tegemoetgekomen; vandaar dan ook dat de verdragsluitende partijen in artikel 97 de term „gemiddelde percentages" introduceerden. Uit het voorgaande blijkt, dat daaronder niet het „gemiddelde" van nauwkeurig berekende percentages doch alleen de gemiddelde fiscale last voor een aantal gevallen is te verstaan.

Om genoemde redenen moeten in de betrokken Staten alle UASt-percentages noodzakelijkerwijze als „gemiddelde percentages" worden beschouwd, tenzij in het binnenland tegenover de ingevoerde produkten geen gelijksoortige of vervangbare waren staan. Of een percentage vóór of na inwerkingtreding van het Verdrag is ingevoerd, doet niet ter zake. In artikel 97 wordt aan de Lid-Staten geen nieuwe machtiging verleend, het houdt alleen de erkenning in van bij de inwerkingtreding van het Verdrag reeds bestaande regelingen.

Evenmin is van belang, of een belastingpercentage sinds jaren ongewijzigd bleef en berekend werd op grond van statistieken welke een reeds afgesloten tijdvak betreffen. Zou men met betrekking tot alle met UASt belaste produkten steeds weer de ten deze relevante factoren hebben te onderzoeken — ten einde met mogelijke kleine verschuivingen rekening te kunnen houden — dan zouden de kosten in geen verhouding tot het resultaat komen te staan, immers wijzigingen welke deels tot minder belastingheffing leiden, houden elkander in evenwicht. Hoe de produkten voor de vaststelling van gemiddelde percentages groepsgewijze dienen te worden gerangschikt, staat in principe ter beoordeling van de wetgever. Van een gemiddeld percentage is ook sprake wanneer voor in verschillende stadia van het voortbrengingsproces vervaardigde waren hetzelfde percentage geldt.

Het is niet juist, dat men bij de vaststelling van een gemiddeld percentage van de fiscale last op de minst belaste produkten heeft uit te gaan; men houde zich aan de term „gemiddelde".

De *Commissie* heeft betoogd:

a) Echte gemiddelde percentages zijn slechts die welke op grond van concrete vergelijking met op binnenlandse waren geheven omzetbelasting zijn vastgesteld. De term heeft bij voorbeeld geen betrekking op door een

Lid-Staat vóór het inwerkingtreden van het Verdrag inngevoerde percentages welke precies even hoog zijn als die der op binnenlandse produkten in de met de invoer gelijk te stellen handelsfase geheven belasting. In zulke gevallen is artikel 97 helemaal niet van toepassing Het is uiteraard mogelijk dat bedoelde percentages in de praktijk slechts een minimumbelasting vormen en derhalve met artikel 95 in overeenstemming zijn. De juistheid van deze opvatting blijkt uit het volgende.

De „voorbelasting" van vergelijkbare binnenlandse produkten vormt het plafond der geoorloofde gemiddelde percentages Bij haar vaststelling kan — en moet — met geschatte factoren en met gemiddelden worden gewerkt; dit neemt echter niet weg, dat echte gemiddelden moeten worden berekend en dat voor iedere soort produkten de concrete belasting moet worden vastgesteld. Tot „forfaitaire vaststelling" mag eerst worden overgegaan, wanneer in het bijzondere kader van artikel 97 de voor ingevoerde produkten toelaatbare belasting moet worden vastgesteld.

b) Een geschat percentage kan alleen een gemiddeld percentage zijn wanneer de schatting een op goede gronden te verdedigen minimale gemiddelde belasting betreft.

Bij de berekening der omzetbelasting op gelijksoortige binnenlandse produkten moet weliswaar met zo recent mogelijk statistische gegevens worden gewerkt. De vraag op welk referentietijdvak die gegevens betrekking hebben, wordt evenwel eerst van belang wanneer de verhouding „aanmerkelijk gewijzigd" zijn.

Ten aanzien van de zesde vraag sub c) deelt de Commissie de bezwaren van het Finanzgericht. Zou men in geheel verschillende mate belaste produkten in één groep mogen onderbrengen, dan zou zulks manipulaties mogelijk maken, door middel waarvan men aan de artikelen 95 en 97 gemakkelijk zou kunnen ontkomen. Tot samenstelling van een „groep van produkten" mag slechts worden overgegaan wanneer de daarin ondergebrachte waren ongeveer even zwaar zijn belast. Ook in deze uitlegging blijven er tal van ongewisse factoren bestaan en worden de Lid-Staten in belangrijke mate vrijgelaten in hun beoordeling.

De derde, vierde en vijfde vraag

De *firma Milchkontor* is van mening, dat reeds uit het arrest 57-65 volgt, dat ook artikel 97 rechtstreeks bindend is.

Artikel 97 betreft de toepassing van artikel 95 in een bijzonder geval; de nationale rechter is derhalve bevoegd en verplicht ook belastingpercentages welke volgens de desbetreffende Staat gemiddelde percentages zijn, aan artikel 95 te toetsen.

Dat de berekening van de fiscale last op nationale produkten met moeilijkheden gepaard kan gaan, wil niet zeggen dat de bepaling niet rechtstreeks bindend is. De voornaamste moeilijkheden doen zich trouwens voor bij de berekening van binnenlandse belastingen, welke „niet-rechtstreeks op gelijksoortige nationale produkten worden geheven" (artikel 95); dit geldt evenzeer in gevallen, waarin artikel 95 alleen van toepassing is.

Beziet men artikel 97 op zichzelf, dan komt men tot geen ander resul-

taat. Dit voorschrift laat alleen ruimte voor appreciatie voor zoveel het aan de Lid-Staten de keuze laat om al dan niet gemiddelde percentages vast te stellen en verschillende produkten groepsgewijs in te delen; gaat het evenwel om de vraag hoe de geheven omzetbelasting moet worden vastgesteld, hoe gemiddelde percentages moeten worden berekend en welke produkten in een groep mogen worden ondergebracht, dan is voor zodanige appreciatie geen plaats.

De tweede alinea van artikel 97 spreekt niet tegen, doch vóór deze opvatting. Men heeft door middel van deze bepaling de positie van de Commissie tegenover de Lid-Staten willen versterken; de Commissie mag terstond bindende maatregelen treffen en behoeft niet, zoals in het geval van artikel 169, met een de Lid-Staat niet-bindend advies te beginnen; zulks omdat „bij toepassing van artikel 97 het gevaar dat de Lid-Staten tot met het Verdrag strijdige manipulaties zullen overgaan, bijzonder groot is", hetgeen weer bewijst, dat de eerbiediging van de doelstellingen van het Verdrag behalve van de werkzaamheid der Commissie ook in zeer belangrijke mate van de daarnevens door de nationale rechter uit te oefenen rechtscontrole afhankelijk is.

De *Bondsregering* betoogt, dat zelfs handhaving van 's Hofs jurisprudentie betreffende artikel 95 geenszins impliceert, dat ook artikel 97 rechtstreeks bindend is.

a) Zodanige werking kan aan het voorschrift niet zijn verbonden, omdat daarin geen „duidelijke en onvoorwaardelijke verplichting" in de zin van het arrest 57-65 is neergelegd :

— er wordt alleen naar de „beginselen" van artikel 95 verwezen;
— de term „gemiddeld" (percentage) houdt in, dat afwijkingen naar boven of naar beneden mogelijk zijn; de administratie derhalve is tot op zekere hoogte in haar beoordeling vrij;
— in verband met de onder (1) geschetste moeilijkheden is artikel 97 aldus te verstaan, dat het de gebruikelijke — en onvermijdelijke — schattingen en forfaitaire vaststellingen geoorloofd verklaart.

b) De juistheid dezer overwegingen blijkt ook uit het feit, dat de door de Commissie bij schending van het Verdrag door de Lid-Staten ingevolge artikel 97 te volgen procedure van artikel 169 afwijkt. De voor de toepassing van artikel 97 noodzakelijke beoordelingen en schattingen moeten door de Gemeenschap kunnen worden gecontroleerd en de auteurs van het Verdrag hebben willen vermijden, dat men zich in geval van geschil omtrent de wijze waarop van de hierbedoelde discretionaire bevoegdheden gebruik gemaakt is, rechtstreeks tot het Hof van Justitie zou wenden.

Zouden gemiddelde percentages rechtstreeks door de nationale rechter kunnen worden onderzocht, dan zou de aan de Commissie verleende bevoegdheid richtlijnen vast te stellen geen zin meer hebben.

c) Tegen de hier verdedigde opvatting kan ook niet worden aangevoerd, dat zij in de verschillende Lid-Staten tot ongelijke resultaten zou leiden. Nu de rechtsvoorschriften van de verschillende Staten onderling afwijken, is het onvermijdelijk dat sommige bepalingen van het Verdrag

slechts in een deel dezer Staten toepassing vinden. Aangezien alle Lid-Staten uiterlijk per 1 januari 1970 de belasting op de toegevoegde waarde zullen invoeren, draagt de problematiek rondom artikel 97 slechts een tijdelijk karakter.

d) Een reeks communautaire rechtsvoorwaarden is alleen tot de Staten gericht in die zin, dat de Staten dezelve in rechtstreeks op particulieren toepasselijke bepalingen hebben om te zetten. Het gaat hier vooral om onderwerpen, welke de nationale rechtsorde raken, om ordeningen, welke een gesloten systeem vormen binnen hetwelk de ene bepaling in zekere zin met de andere „staat of valt"; het is derhalve aan de Lid-Staten overgelaten de voorschriften van het gemeenschapsrecht harmonisch in de eigen rechtsorde in te passen.

Juist in het geval van de Duitse UASt blijkt het gewicht dezer overwegingen. Zou men het voorschrift rechtstreeks bindend achten, dan zou de rechter, ten einde te kunnen beslissen of de in feite geheven belasting hoger is dan het vastgestelde percentage telkens tot een uitgebreid onderzoek moeten overgaan, hetgeen voor alle betrokkenen tot onevenredig grote moeilijkheden zou leiden.

e) Artikel 97 is een zelfstandig voorschrift; het richt zich tot de Lid-Staten welke omzetbelasting heffen volgens het cumulatieve cascadestelsel en regelt derhalve gevallen waarin concrete belastingcompensatie niet mogelijk is. Alleen om herhaling te vermijden wordt naar artikel 95 verwezen. Wanneer het ene voorschrift naar het andere verwijst, wil dat niet altijd zeggen dat het als aan dit laatste gesubordineerd is te beschouwen. De verwijzing betreft trouwens ook slechts de „beginselen" van artikel 95.

Ook de omstandigheden, dat in artikel 97, lid 2, een bijzondere procedure is voorzien, brengt mede dat hier bezwaarlijk kan worden gesproken van een „bijzonder geval", waarin artikel 95 toepassing moet vinden — en wel aldus dat alle regels welke voor artikel 95 gelden ook ten aanzien van artikel 97 moeten worden toegepast. Hoogstens zou men van een lex specialis kunnen spreken, hoewel zulks ternauwernood te rijmen valt met het feit, dat het cumulatieve cascadestelsel in vijf Lid-Staten geldt.

De *Commissie* komt tot een zelfde resultaat als de Bondsregering:

Artikel 97 laat de Lid-Staten in hun beoordeling in belangrijke mate vrij, door hun toe te staan „gemiddelde percentages" voor „produkten *of* groepen van produkten" vast te stellen. Het Verdrag moest deze mogelijkheid voorzien, omdat het in een cumulatief cascadestelsel technisch niet mogelijk is de in eerdere produktiefasen geheven belasting nauwkeurig te berekenen — en aldus te vermijden, dat gemiddelde percentages naar boven of naar beneden afwijken van de in werkelijkheid op de afzonderlijke produkten geheven belasting —.

Deze moeilijkheden worden vergroot doordat de verschillende Lid-Staten ter vaststelling der gemiddelde belasting van een produkt niet een zelfde wijze van berekening toepassen.

Ook de vaststelling van de grenzen der verschillende groepen van produkten staat in belangrijke mate ter beoordeling van de Lid-Staten,

daargelaten dat het als ongeoorloofd moet worden beschouwd de afzonderlijke produkten min of meer willekeurig in grote groepen onder te brengen.

Voorts kan aan de bijzondere procedurevoorschriften van artikel 97, alinea 2, een argument worden ontleend voor de stelling, dat alleen de Commissie geroepen is voor naleving van de bepalingen van dit artikel te zorgen.

Op grond van een en ander zijn met betrekking tot artikel 97 niet de voorwaarden vervuld om van een rechtstreeks bindend voorschrift te kunnen spreken.

Wel is de nationale rechter bevoegd na te gaan, of zich werkelijk een geval voordoet, waarin artikel 97 moet worden toegepast, dat wil zeggen of sprake is van een heffing ter compensatie van volgens het cumulatieve cascadestelsel geheven omzetbelasting en van een gemiddeld percentage voor produkten of groepen produkten.

De zevende vraag

De *firma Milchkontor* betoogt, dat in de nationale regelingen op het stuk van de burgerlijke rechtsvordering de bewijslast niet zeer grondig wordt geregeld; de daarmede samenhangende vragen worden veeleer uitdrukkelijk of stilzwijgend in de materiële rechtsvoorschriften behandeld. Bij de beantwoording der hierbedoelde vraag zal derhalve van artikel 97 moeten worden uitgegaan.

Ook hier geldt, dat degene die zich op een norm beroept moet bewijzen, dat de voorwaarden waaronder zij kan worden toegepast, zijn vervuld. De administratie zal dan ook hebben aan te tonen, dat in casu van een echt gemiddeld percentage sprake is en dat de nodige berekeningen werkelijk — en op de juiste wijze — hebben plaatsgehad. De belastingplichtige zal vrijwel nimmer kunnen slagen in het bewijs van het tegendel, aangezien hem in de gestie der administratie geen inzicht gegund is.

De *Bondsregering* meent, dat de vraag in dit geding niet mag worden behandeld omdat zij alleen naar nationaal procesrecht kan worden beantwoord.

Afgezien hiervan is in het kader van een cumulatief cascadesysteem ieder UASt-percentage een „gemiddeld percentage", zodat in rechte geen meningsverschil kan bestaan over de vraag, of een belastingpercentage onder dit begrip valt; zulks is trouwens een zuivere rechtsvraag.

Ook de *Commissie* twijfelt, of de verwijzende rechter in deze vraag mag worden ontvangen; voor wat de materiële zijde der vraag betreft deelt zij de opvatting van de verwijzende rechter.

De achtste, negende en tiende vraag

De *firma Milchkontor* meent, dat onder niet-rechtstreeks op binnenlandse produkten geheven belasting is te verstaan de op de voorprodukten (grondstoffen, halffabrikaten en toegevoegde eindprodukten) rechtstreeks geheven belasting. De belasting op hulpstoffen en hulpmaterialen, produk-

tiemiddelen, transportkosten en verkoopkosten moet echter buiten beschouwing blijven.

De negende vraag ware derhalve aldus te beantwoorden, dat slechts één eerdere fase in aanmerking mag worden genomen en de tiende vraag in die zin, dat slechts tot het oerprodukt mag worden teruggegaan.

De *Bondsregering* betoogt:

De UASt heeft in de regel het — door het Verdrag erkende — doel de omzetbelasting op vergelijkbare binnenlandse produkten te compenseren. Dit is evenwel slechts mogelijk, wanneer van de totale belasting der binnenlandse produkten wordt uitgegaan. Bij de beantwoording van de vragen acht, sub b) tot d), negen, sub b) en c), tien, sub b) en c) dient derhalve het ruimst mogelijke standpunt te worden ingenomen. Hierbij zijn echter a priori „natuurlijke grenzen" gesteld, aangezien het effect van de omzetbelasting op de prijs van het eindprodukt te geringer wordt naarmate het vroegere fasen van het proces van voortbrenging betreft. De Lid-Staten zijn derhalve voor wat de belasting van „voorprodukten" en hulpstoffen betreft tot een forfaitaire vaststelling overgegaan.

De *Commissie* betoogt:

De artikelen 95 en volgende hebben naar zin en strekking uitsluitend op „het produkt betreffende belastingen" — waarbij men zich krachtens het in bijna alle moderne belastingstelsels geldende beginsel naar het land van bestemming moet richten — betrekking. Anderzijds moet evenwel het begrip „niet-rechtstreeks" ruim worden opgevat, aangezien consequente toepassing van genoemd beginsel noodzakelijkerwijze volledige compensatie der op binnenlandse produkten geheven belasting impliceert. Uit niets valt af te leiden, dat de auteurs van het Verdrag aan deze toepassing beperkingen hebben willen stellen. „Onder binnenlandse belasting welke op een produkt niet-rechtstreeks wordt geheven, is derhalve niet slechts te verstaan de het produkt betreffende belasting op de in het eindprodukt nog aanwezige grondstoffen, halffabrikaten en, eventueel, andere eindprodukten in alle stadia van het voortbrengingsproces, doch eveneens de het produkt betreffende belasting, welke op de voor vervaardiging van grondstoffen, halffabrikaten en eindprodukten in alle voorstadia gebezigde hulpstoffen en produktiemiddelen en op de te dier zake verleende diensten (bij voorbeeld goederenvervoer) werd geheven".

De elfde en twaalfde vraag

De *firma Milchkontor* meent dat de term „heffingen van gelijke werking (als douanerechten)" in Verordening no. 22 anders moet worden uitgelegd dan in het E.E.G.-Verdrag. Anders dan het Verdrag verbiedt de Verordening zulke heffingen namelijk ook voor de invoer uit derde landen. Artikel 95, dat niet op zodanige invoer betrekking heeft, kan hier, anders dan op het terrein van de intracommunautaire handel, niet als een lex specialis — gezien in verband met de artikelen 9 en volgende — worden beschouwd.

Het Hof van Justitie heeft bij de nadere uitwerking van het begrip „heffingen van gelijke werking" steeds het *effect* der heffing voor ogen

gehouden. De Duitse UASt blijkt dan altijd een heffing van gelijke werking als douanerechten te zijn en slechts in uitzonderingsgevallen naar de maatstaf van artikel 95, een geoorloofd karakter te dragen. Voor zoveel dit voorschrift niet van toepassing is, geldt het verbod van heffingen van gelijke werking derhalve ook voor de UASt.

Het gaat er in Verordening no. 22 niet om discriminatie jegens derde landen te vermijden of feitelijke protectie uit te schakelen; veeleer beoogt zij te verzekeren „dat maatregelen welke daartoe leiden uitsluitend door de Gemeenschap worden getroffen. Vanuit deze gezichtshoek moeten ook „binnenlandse belastingen" worden bezien. Fungeren zij op dezelfde wijze als communautaire heffingen, dan is van tweëerlei compensatie sprake. Zulks is het geval wanneer men de intra-communautaire heffingen en de UASt in onderling verband beziet.

De UASt valt derhalve in het bestek der E.E.G.-marktverordeningen ten volle onder het verbod van heffingen van gelijke werking als douanerechten, indien en voor zover een produkt meer in prijs stijgt dan op grond van de intra-communautaire heffing alleen het geval ware.

Het antwoord op de twaalfde vraag vloeit zonder meer uit artikel 189, lid 2, voort.

De *Bondsregering* betoogt, dat het Hof van Justitie meermalen duidelijk heeft uitgesproken, dat heffingen als de UASt niet een zelfde werking als douanerechten hebben.

De *Commissie* merkt ten aanzien van de elfde vraag op, dat heffingen als de Duitse UASt in de regel als binnenlandse belastingen zijn te beschouwen. Is echter sprake van een prohibitieve heffing op produkten welke in een Lid-Staat niet worden vervaardigd en evenmin met andere binnenlandse produkten concurreren, dan dient de mogelijkheid open te blijven het verbod van heffingen van gelijke werking als douanerechten toe te passen. De UASt moet overigens juridisch als een eenheid worden aangemerkt; mocht zij in bepaalde gevallen de fiscale last op gelijksoortige binnenlandse produkten te boven gaan, dan kan zij ook in zoverre niet als een heffing van gelijke werking als douanerechten worden beschouwd.

Wat de twaalfde vraag betreft: op grond van de in 's Hofs jurisprudentie ontwikkelde beginselen moet het ervoor worden gehouden, dat aan particulieren in geval van schending van artikel 11 van Verordening no. 22 een beroep op de nationale rechter openstaat.

TEN AANZIEN VAN HET RECHT

Overwegende dat het Finanzgericht van Saarland bij op 8 juli 1967 ingekomen beschikking van 19 juni 1967 ingevolge artikel 177 van het Verdrag tot oprichting van de E.E.G. het Hof van Justitie verschillende prejudiciële vragen heeft gesteld betreffende de uitlegging van de artikelen 95 en 97 van genoemd Verdrag en artikel 11 van 's Raads Verordening no. 22 houdende de geleidelijke totstandbrenging van een gemeenschappelijke ordening der markten in de sector slachtpluimvee;

dat het blijkens de derde, vierde en vijfde vraag wenst te zien beslist of, en zo ja onder welke voorwaarden, artikel 97 rechtstreeks bindend is en voor justitiabelen rechten doet ontstaan, welke de nationale rechterlijke instanties moeten waarborgen;

dat het gewenst voorkomt de behandeling dezer vragen aan die der andere te doen voorafgaan;

I — De werking van artikel 97

De derde, vierde en vijfde vraag

Overwegende dat het Finanzgericht in de derde vraag het Hof verzocht te beslissen, of artikel 97 „als een zelfstandige norm te verstaan (is) dan wel als een bepaling ter nadere uitwerking van de voorschriften van artikel 95, waarin alleen aan de Commissie een andere procedure ter verzekering van de nakoming van het Verdrag wordt voorgeschreven";

dat het in de vierde vraag het Hof verzocht uit te spreken of, voor zoveel vraag drie in laatstbedoelde zin moet worden beantwoord, ... de nationale rechter (kan en moet) ... nagaan, of de compenserende omzetbelasting, op uit de andere Lid-Staten ingevoerde produkten geheven, met artikel 95 van het E.E.G.-Verdrag verenigbaar is, wanneer het litigieuze percentage een gemiddeld percentage is in de zin van artikel 97 van het E.E.G.-Verdrag";

dat het Finanzgericht door middel van de vijfde vraag nader wenst te zien beslist, of „voor zoveel artikel 97 als een zelfstandige norm is te beschouwen ... lid 1 ... rechtstreeks bindend (is) en ... voor particulieren rechten (doet) ontstaan, welke door de nationale rechter moeten worden geëerbiedigd" dan wel of „artikel 97 de Commissie alleen het recht (geeft) om, overeenkomstig lid 2, passende richtlijnen of beschikkingen tot bedoelde Staat te richten";

Overwegende dat is betoogd, dat het Hof zich reeds in het op 16 juni 1966 in de zaak 57-65 gewezen arrest stilzwijgend in die zin zou hebben uitgesproken, dat artikel 97 in voege als voormeld rechtstreeks bindend is;

Overwegende dat in die zaak evenwel tot het Hof geen vragen betreffende artikel 97 dan wel nopens de verhouding tussen de artikelen 97 en 95 gesteld zijn, zodat het Hof er zich toe beperkt heeft vast te stellen, dat de bijzondere situatie, welke zich in het in artikel 97 omschreven geval voordoet, bij de uitlegging van artikel 95 in geen geval een rol mag spelen;

Overwegende dat het Hof in de bij beschikking van het Bundesfinanzhof aanhangig gemaakte zaak 28-67 bij arrest van 3 april 1968 voor recht heeft verklaard, dat artikel 97 niet rechtstreeks bindend is en voor particulieren geen rechten doet ontstaan, welke de nationale rechten moet waarborgen;

dat ten deze derhalve naar de in dat arrest gegeven uitlegging mag worden verwezen;

II — „Gemiddelde percentages" en de in artikel 95 bedoelde belastingen

De eerste, tweede en zesde tot en met tiende vraag

1. Overwegende dat het Finanzgericht in de eerste vraag het Hof verzocht in het algemeen uit te spreken „wat moet worden verstaan onder een gemiddeld percentage in de zin van artikel 97 van het E.E.G.-Verdrag";

dat de tweede, zesde en zevende vraag verband houden met moeilijkheden, waartoe de toepassing van artikel 97 door de nationale rechter — met name de uitlegging van voormelde term „gemiddeld percentage" — aanleiding geeft;

dat het Finanzgericht met het oog op mogelijke rechterlijke toetsing van genoemde gemiddelde percentages aan de beginselen van artikel 95, lid 1, in de achtste, negende en tiende vraag het Hof verzocht uit te spreken, of bepaalde in de vragen opgesomde heffingen mede zijn te beschouwen als „binnenlandse belastingen ... welke ... niet-rechtstreeks op gelijksoortige nationale produkten worden geheven", bedoeld in genoemd lid 1;

2. Overwegende ten aanzien van de eerste en de tweede vraag, dat het ingevolge artikel 97, lid 1, tot de bevoegdheid der Lid-Staten behoort gemiddelde percentages vast te stellen, terwijl alleen de Commissie bevoegd is om, krachtens artikel 97, lid 2, c.q. artikel 169, bij niet-eerbiediging van de in artikel 95 opgesomde beginselen op te treden, onverminderd de in artikel 170 aan andere Lid-Staten toegekende rechten;

dat wanneer de nationale rechter derhalve vastgestelde gemiddelde percentages niet aan de beginselen van artikel 95 heeft te toetsen, zulks niet betekent dat hij in geen enkel geval zou hebben uit te maken, of van een gemiddeld percentage als bedoeld in artikel 97 dan wel van een belasting als bedoeld in artikel 95 sprake is;

Overwegende dat de toepassing van artikel 97 van twee voorwaarden afhankelijk is gesteld, namelijk dat de betrokken Lid-Staat omzetbelasting heft volgens het cumulatieve cascadestelsel en voorts ook van de hem in genoemd voorschrift verleende bevoegdheid gebruik heeft gemaakt en tot vaststelling van gemiddelde percentages is overgegaan;

dat derhalve in Lid-Staten welke van de in artikel 97 geboden mogelijkheid gebruik hebben gemaakt volgens de thans geldende communautaire voorschriften als „gemiddeld percentage" is te beschouwen elk als zodanig door de betrokken Lid-Staten vastgesteld percentage, ook al vond die vaststelling voor het inwerking treden van het Verdrag plaats en voorts onverminderd de toepassing van de tweede alinea van dit artikel;

dat de eerste en tweede vraag van het Finanzgericht derhalve in die zin moeten worden beantwoord;

3. Overwegende dat uit de door het Finanzgericht van Saarland verstrekte gegevens alsmede uit de wijze, waarop het zijn vragen heeft ingericht, blijkt dat in de achtste, negende en tiende vraag slechts langs de weg van artikel 97 om uitlegging van artikel 95 wordt verzocht;

dat zij derhalve niet meer relevant zijn, zodat het Hof zich van beantwoording van dezelve mag onthouden;

4. Overwegende dat het Finanzgericht in de zesde vraag het Hof verzocht uit te spreken of in een aantal met name genoemde gevallen niet van een „geoorloofd gemiddeld percentage" kan worden gesproken;

Overwegende dat het blijkens de zevende vraag wenst te zien beslist „op wie ... de stelplicht en de bewijslast (rust), wanneer partijen verdeeld worden gehouden over de vraag, of een belastingpercentage een gemiddeld percentage in de zin van artikel 97 van het E.E.G.-Verdrag is";

dat deze beide vragen slechts werden gesteld voor het geval, dat het Hof voor recht mocht verklaren, dat artikel 97 voor particulieren rechten doet ontstaan en, nu dit laatste niet het geval is, geen beantwoording behoeven;

III — De uitlegging van artikel 11 van 's Raads Verordening no. 22

De elfde en twaalfde vraag

Overwegende dat het Finanzgericht voor het zich hier voordoende geval, dat artikel 97 niet als rechtstreeks bindend is te beschouwen, in de elfde plaats de vraag heeft gesteld, of „de compenserende omzetbelasting (dan) geheel of ten dele een heffing van gelijke werking (is) als douanerechten in de zin van artikel 11 van Verordening no. 22-62 houdende de geleidelijke totstandbrenging van een gemeenschappelijke ordening der markten in de sector slachtpluimvee";

dat het ten slotte voor het geval van bevestigende beantwoording van vraag 11 in de twaalfde vraag het Hof verzoekt uit te spreken of artikel 11 van Verordening no. 22-62 „voor particulieren rechtstreeks door de nationale rechter te waarborgen rechten doet ontstaan";

Overwegende dat het Hof, hoezeer ook in het kader van artikel 177 onbevoegd zich uit te spreken nopens de kwalificatie welke in de voorschriften van het gemeenschapsrecht aan de litigieuze belasting toekomt, daarentegen wel tot uitlegging van de in bedoeld artikel 11 voorkomende term „heffing van gelijke werking" mag overgaan, in aanmerking nemende de wezenlijke kenmerken van zulk een belasting;

Overwegende dat naar luid van artikel 11, lid 2, van Verordening no. 22 in het handelsverkeer tussen de Lid-Staten zowel bij invoer als bij uitvoer met de toepassing van het stelsel van intra-communautaire heffingen onverenigbaar is „de toepassing van enig douanerecht of enige heffing van gelijke werking";

dat in casu van handelsverkeer tussen de Lid-Staten sprake is;

dat daarom bij het onderzoek der door de verwijzende rechter gestelde vraag met de verdragsvoorschriften betreffende het goederenverkeer tussen de Lid-Staten moet worden te rade gegaan;

dat de term „heffing van gelijke werking", welke naar de term „douanerechten" verwijst, ook in de artikelen 9, 12 en 13 van het Verdrag voorkomt;

dat in Verordening no. 22 iedere aanwijzing ontbreekt, dat aldaar aan bedoelde term een andere betekenis toekomt dan daaraan in het Verdrag zelve is toegekend;

Overwegende dat de artikelen 12 en 13 enerzijds en 95 anderzijds niet in één en hetzelfde geval toepassing kunnen vinden;

dat daarom bezwaarlijk kan worden aangenomen dat dezelfde belasting in het stelsel van het Verdrag tegelijkertijd een „heffing van gelijke werking" als bedoeld in de artikelen 9, 12 en 13 en een „binnenlandse belasting" — als bedoeld in de artikelen 95 en 97 — zou kunnen zijn;

Overwegende dat een compenserende heffing als welke partijen in het bodemgeschil verdeeld houdt — in het kader van een wettelijke regeling op het stuk van de omzetbelasting geheven en bestemd om alle soorten, binnenlandse en ingevoerde, produkten belastingrechtelijk een zelfde positie te doen innemen — een binnenlandse belasting in de zin van artikel 95 is;

dat zulk een belasting wanneer zij met betrekking tot een bepaald ingevoerd produkt de totale, al dan niet rechtstreeks op gelijksoortige nationale produkten geheven, belasting te boven mocht gaan, onder de in de artikelen 95 en 97 omschreven verboden zal komen te vallen, zonder evenwel als „heffing van gelijke werking" te kunnen worden aangemerkt;

Overwegende dat de elfde vraag op grond van vorenstaande overwegingen in ontkennende zin moet worden beantwoord;

dat derhalve de twaalfde vraag, welke slechts werd gesteld voor het geval, dat de vorige vraag bevestigend ware te beantwoorden, zonder voorwerp is geraakt;

IV — Ten aanzien van de kosten

Overwegende dat ter zake van de door de Regering van de Bondsrepubliek Duitsland en door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner opmerkingen aan het Hof gemaakte kosten geen last tot terugbetaling kan worden gegeven;

dat de procedure voor zoveel partijen betreft als een in de loop van het geding voor het Finanzgericht van Saarland gerezen incident moet worden beschouwd, zodat laatstgenoemde instantie over de kosten van dit geding heeft te beslissen;

Gezien de stukken;

Gehoord het rapport van de Rechter-Rapporteur;

Gehoord de mondelinge opmerkingen van de Regering van de Bondsrepubliek Duitsland, de Commissie van de Europese Gemeenschappen en verzoekster in het bodemgeschil;

Gehoord de conclusie van de Advocaat-Generaal;

Gezien het Verdrag tot oprichting van de E.E.G., met name de artikelen 9, 12, 13, 95, 97, 169, 170 en 177;

Gezien 's Raads Verordening no. 22 houdende de geleidelijke totstandbrenging van een gemeenschappelijke ordening der markten in de sector slachtpluimvee (Publikatieblad van de Europese Gemeenschappen van 20 april 1962, blz. 959 en volgende), met name artikel 11;

Gezien het Protocol betreffende het Statuut van het Hof van Justitie van de E.E.G., met name artikel 20;

Gezien het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen;

Gezien het door het Hof op 3 april 1968 in de zaak 28-67 gewezen arrest;

HET HOF VAN JUSTITIE,

ingevolge beschikking van het Finanzgericht van Saarland van 19 juni 1967 uitspraak doende op de door deze rechterlijke instantie gestelde vragen, verklaart voor recht:

1. Artikel 97, lid 1, van het E.E.G.-Verdrag, dat toepasselijk is wanneer Lid-Staten welke omzetbelasting heffen volgens het cumulatieve cascadestelsel van de in die alinea verleende bevoegdheid hebben gebruikgemaakt, doet voor particulieren geen door de nationale rechter te waarborgen rechten ontstaan;

2. In Staten welke van de in artikel 97 verleende bevoegdheid hebben gebruik gemaakt, is als „gemiddeld percentage" te beschouwen ieder percentage, dat als zodanig door de betrokken Staat is vastgesteld, onverminderd de toepassing van de tweede alinea van genoemd artikel;

3. Een in het kader ener wettelijke regeling op het stuk der omzetbelasting geheven belasting, welke bestemd is om alle soorten — binnenlandse en ingevoerde — produkten belastingrechtelijk een zelfde positie te doen innemen, is een „binnenlandse belasting" in de zin van artikel 95;

en voorts:

Verstaat, dat het Finanzgericht over de kosten van dit geding zal hebben te beslissen.

Aldus gewezen te Luxemburg op vier april negentienhonderdachtenzestig.

Lecourt Donner Strauß
Trabucchi Monaco Mertens de Wilmars Pescatore

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op vier april negentienhonderdachtenzestig.

De Griffier,
A. Van Houtte

De President,
R. Lecourt

Conclusie van de Advocaat-Generaal J. Gand

(zie zaak 28-67)