ZAAK 13-67

# Arrest van het Hof van 4 april 1968 [1]

Samenvatting

1. *Beleid van de E.E.G. — Gemeenschappelijke regelen — Bepalingen van fiscale aard — Belasting volgens het cumulatieve cascadestelsel — Gemiddelde percentages voor ingevoerde produkten of groepen van produkten in de zin van artikel 97, lid 1 — Geen rechten van particulieren*

2. *Beleid van de E.E.G. — Gemeenschappelijke regelen — Bepalingen van fiscale aard — Binnenlandse belastingen, door een Lid-Staat geheven op produkten uit andere Lid-Staten — Begrip*
*(E.E.G.-Verdrag, art. 95)*

1. Vergelijk Samenvatting no. 4, arrest 28-67.
2. Vergelijk Samenvatting no. 3, arrest 28-67.

---

In de zaak 13-67 :

betreffende het verzoek, door het Finanzgericht te München in de zaak

FIRMA KURT A. BECHER,

te München,

tegen

HAUPTZOLLAMT MÜNCHEN-LANDSBERGSTRASSE,

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,

1 — Procestaal : Duits.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt :

R. Lecourt, President,
A. M. Donner en W. Strauß (Rapporteur), Kamerpresidenten,
A. Trabucchi en J. Mertens de Wilmars, 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 Becher liet op 7 december 1962 twee zendingen Italiaanse maïs inklaren. Het bevoegde douanekantoor verlangde van haar te dier zake betaling van een compenserende omzetheffing (Umsatzausgleichsteuer, hierna te noemen „UASt") van 1,5 %, zulks ingevolge de Duitse rechtsvoorschriften.

De firma Becher kwam hiertegen langs administratieve weg in beroep; zij betoogde, dat de werking van de UASt in casu met die van douanerechten overeenkwam en daarom met artikel 18, lid 1, van 's Raads Verordening no. 19 houdende de geleidelijke totstandbrenging van een gemeenschappelijke ordening der markten in de sector granen (Publikatieblad van de Europese Gemeenschappen van 20 april 1962, blz. 933) in strijd was.

Nadat haar administratief beroep niet tot het gewenste gevolg had geleid, wendde zij zich tot het Finanzgericht München, nader stellende dat de door gedaagde (de douane) toegepaste Duitse belastingvoorschriften met artikel 95 van het E.E.G.-Verdrag in strijd zijn, aangezien

— ter zake van de levering van binnenlandse maïs door producenten en handelaren in Duitsland geen omzetbelasting behoeft te worden betaald, zodat van een *rechtstreekse* belasting als bedoeld in artikel 95 van het E.E.G.-Verdrag geen sprake is;

— leveranties als bedoeld evenmin aan niet-rechtstreeks geheven belasting in de zin van dit voorschrift onderworpen zijn, aangezien bij vergelijking de fiscale last op bij de vervaardiging van soortgelijke binnenlandse produkten gebezigde hulpstoffen en produktiemiddelen buiten beschouwing moet worden gelaten — hij is overigens praktisch te verwaarlozen —.

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

A — Het Finanzgericht München besloot op 26 april 1967 het Hof van Justitie om een prejudiciële beslissing te verzoeken nopens de vragen :

„ I — of artikel 97, lid 1, van het E.E.G.-Verdrag rechtstreeks bindend is en voor particulieren rechten doet ontstaan, welke door de nationale rechterlijke instanties moeten worden geëerbiedigd dan wel of, wanneer een gemiddeld percentage niet in overeenstemming is met de beginselen van artikel 95 van dat Verdrag, alleen de Commissie het recht heeft om, overeenkomstig artikel 97, lid 2, passende richtlijnen of beschikkingen tot de desbetreffende Staat te richten;

II — hoe de term „gemiddelde percentages" in artikel 97 van het E.E.G.-Verdrag moet worden uitgelegd, met name

*a)* of bij heffing van omzetbelasting volgens het cumulatief cascadestelsel de percentages van een compenserende heffing in het algemeen als gemiddelde percentages in de zin van artikel 97 zijn te beschouwen, dan wel;

*b)* of in ieder geval moet worden onderzocht, of een percentage niet hoger of lager is dan het gemiddelde der al dan niet rechtstreeks op gelijksoortige nationale produkten geheven omzetbelasting, bij voorbeeld wanneer dat percentage slechts correspondeert met de heffing toegepast ten aanzien van één fase van de omzet van een gelijksoortig nationaal produkt;

*c)* of van een gemiddeld percentage kan worden gesproken, wanneer een zelfde percentage van toepassing is op produkten in verschillende fasen van het voortbrengingsproces, bij voorbeeld granen en daaruit vervaardigde bakkerswaren;

III — wat is te verstaan onder binnenlandse belastingen, niet-rechtstreeks geheven op gelijksoortige nationale produkten; behoort daartoe ook de omzetbelasting dan wel de vervoerbelasting, welke op bij de vervaardiging en levering van gelijksoortige waren gebezigde hulpstoffen, verpakkingsmaterialen, bedrijfs- of produktiemiddelen en op door derden verzorgde transporten wordt geheven?"

B — Het Finanzgericht heeft ten deze met name het navolgende betoogd :

De eerste vraag

In zijn in de zaak 57-65 (Jurisprudentie, Deel XII, blz. 346) gewezen arrest heeft het Hof van Justitie beslist, dat particulieren zich rechtstreeks op artikel 95, lid 1, mogen beroepen. Dit beginsel moet ook gelden, wanneer een gemiddel percentage volgens de belastingplichtige met artikel 95 in strijd is. Dat indiening van een klacht dan mogelijkerwijs tot omvangrijke onderzoekingen en bijzondere wijzen van berekening moet leiden, kan hier

de doorslag niet geven. Artikel 97 dwingt de Lid-Staten niet over te gaan tot vaststelling van gemiddelde percentages, hoewel zij in een cumulatief cascadestelsel in de regel niet kunnen worden vermeden. Wanneer een Lid-Staat daartoe besluit, zal hij echter reeds tevoren — en niet eerst nadat een staatsburger in beroep is gekomen — de nodige berekeningen hebben verricht. Hij was in ieder geval op grond van artikel 95, lid 3, verplicht de bestaande belastingpercentages uiterlijk per 1 januari 1962 opnieuw te bezien.

De tweede vraag

In een gemiddeld percentage kan zowel de gemiddelde fiscale last van verschillende produkten (dat wil zeggen van een groep produkten) als die, welke *één en hetzelfde* produkt, dat op verschillende wijzen wordt vervaardigd en verhandeld, te dragen heeft, tot uitdrukking komen. In een cumulatief cascadestelsel zijn deze beide soorten gemiddelde percentages mogelijk en dikwijls onvermijdelijk.

In ieder geval moet bij vaststelling van een gemiddeld percentage de *totale* belasting van gelijksoortige binnenlandse produkten worden vastgesteld (hetgeen bevestigende beantwoording van de derde vraag impliceert). Van een gemiddeld percentage kan echter eigenlijk slechts worden gesproken, wanneer de in een groep ondergebrachte produkten ten naaste bij gelijk belast zijn, bij voorbeeld omdat zij in evenveel etappes worden verhandeld, terwijl zich ook ten aanzien van de in eerdere fasen op hulpstoffen en dergelijke geheven belastingen niet te grote verschillen voordoen. Het Finanzgericht vraagt zich af, of voor grondstoffen (welke bovendien in de regel belastingvrij zijn) en de daaruit vervaardigde waren, welke een langere produktiecyclus doorliepen en waarop in eerdere produktiefasen meer belasting werd geheven, bij voorbeeld granen en bakkerswaren, *één* gemiddeld percentage mag worden vastgesteld.

## II — De procesvoering

De renvooibeschikking is op 3 mei 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 Becher 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.

Verzoekster in het bodemgeschil 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 Oberlandsegerichtsrat Dr. Bülow, de Commissie van de Europese Gemeenschappen door haar juridisch adviseur Thiesing.

*Samenvatting der ten processe gebezigde argumenten*

De eerste vraag

De *firma Becher* 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 resultaat. 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 groepsgewijze 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 rechtsreeks bindend is.

*a)* Zodanige verklaring kan aan het voorschrift niet zijn verbonden, omdat daarin geen „duidelijke en onvoorwaardelijke verplichting" in de zin van het aarest 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 is derhalve tot op zekere hoogte in haar beoordeling vrij;

— in verband met de onder (3) 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 gebruikgemaakt 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 rechtsvoorschriften 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 omstandigheid, 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 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, lid 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 tweede vraag

De *firma Becher* 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 èn 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.

Dat de tweede vraag, sub b), bevestigend moet worden beantwoord, volgt uit de in artikel 97 voorkomende verwijzing naar de beginselen van artikel 95 en uit 's Hofs arrest in de zaak 57-65.

De tweede vraag, sub c), moet op de door het Finanzgericht uiteengezette gronden in ontkennende zin worden beantwoord.

De *Bondsregering* betoogt dat de term „gemiddelde percentages" ten nauwste verband houdt met de moeilijkheden, welke zich in het kader van een cumulatief cascadesysteem 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 berekeningen 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 be-

laste 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 méér, 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 in werking treden van het Verdrag ingevoerde 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 mogelijke statistische gegevens worden gewerkt. De vraag op welk referentietijdvak die gegevens betrekking hebben, wordt evenwel eerst van belang wanneer de verhoudingen „aanmerkelijk gewijzigd" zijn.

Ten aanzien van de tweede 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 onderge-

brachte 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 vraag

De *firma Becher* 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, produktiemiddelen, transport- en verkoopkosten moet echter buiten beschouwing blijven. Bij het onderzoek naar de fiscale last op nationale waren dient men niet verder terug te gaan dan het oerprodukt.

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. Hieraan 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.

Op grond van een en ander moet de vraag in die zin worden beantwoord, dat iedere in de loop van het proces van voortbrenging en verdeling op een produkt geheven omzetbelasting in aanmerking moet worden genomen, voor zoveel zij op enigerlei wijze dat produkt betreft en aldus mede bepalend is voor de prijs van het eindprodukt. Dit is met alle door het Finanzgericht genoemde belastingen het geval.

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 geldend 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-rechtsreeks 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 de te dier zake verleende diensten (bij voorbeeld goederenvervoer) werd geheven".

## TEN AANZIEN VAN HET RECHT

Overwegende dat het Finanzgericht te München in zijn op 3 mei 1967 bij het Hof ingekomen beschikking van 26 april 1967 ingevolge artikel 177 van het Verdrag tot oprichting van de E.E.G. om een prejudiciële beslissing heeft verzocht nopens een aantal vragen, met de uitlegging van de artikelen 95 en 97 van het E.E.G.-Verdrag verband houdende;

Overwegende dat de verwijzende rechter in zijn eerste vraag het Hof van Justitie verzoekt uit te spreken

> „of artikel 97, lid 1, van het E.E.G.-Verdrag rechtstreeks bindend is en voor particulieren rechten doet ontstaan welke door de nationale rechterlijke instanties moeten worden gewaarborgd dan wel of, wanneer een gemiddeld percentage niet in overeenstemming is met de beginselen van artikel 95 van het Verdrag, alleen de Commissie het recht heeft om, overeenkomstig artikel 97, tweede lid, passende richtlijnen of beschikkingen tot de desbetreffende Staat te richten";

dat het Finanzgericht in de tweede plaats vraagt hoe de term „gemiddelde percentages" in artikel 97 van het E.E.G.-Verdrag moeten worden uitgelegd, met name in bepaalde nader omschreven gevallen;

dat het Finanzgericht door middel van de derde vraag het probleem aan de orde stelt „wat is te verstaan onder binnenlandse belastingen, niet-rechtstreeks geheven op gelijksoortige nationale produkten" en met name of daartoe ook „behoort" de omzetbelasting dan wel de vervoerbelasting, welke op bij de vervaardiging en levering van gelijksoortige waren gebezigde hulpstoffen, verpakkingsmaterialen, bedrijfs- en produktiemiddelen en op door derden verzorgde transporten wordt geheven";

Overwegende, dat het Hof in het arrest, op 3 april 1968 ten verzoeke van het Bundesfinanzhof in de zaak 28-67 gewezen, over vragen van dezelfde strekking heeft beslist;

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

### Ten aanzien van de kosten

Overwegende dat ter zake van de kosten, door de Regering van de Bondsrepubliek Duitsland en door de Europese Commissie wegens indiening hunner opmerkingen aan het Hof gemaakt, 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 te München gerezen incident moet worden beschouwd, zodat laatstgenoemde instantie over de kosten 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 95, 97 en 177;

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 te München van 26 april 1967 rechtdoende op de door deze rechterlijke instantie gestelde vragen; verklaart — onder verwijzing naar de uitlegging, gegeven bij het in de zaak 28-67 gewezen arrest — :

1. In antwoord op de eerste vraag :

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 gebruik gemaakt, doet voor particulieren geen door de nationale rechter te waarborgen rechten ontstaan;

2. In antwoord op de tweede vraag :

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. In antwoord op de derde vraag :

Onder „binnenlandse belastingen ... welke, al dan niet rechtstreeks, op gelijksoortige nationale produkten worden geheven" in de zin van artikel 95, eerste lid, zijn te verstaan alle belastingen welke — in alle stadia van voortbrenging en verhandeling, welke aan de invoer van het produkt uit andere Lid-Staten voorafgaan of daarmede samenvallen — het nationale produkt daadwerkelijk en bepaaldelijk treffen;

en voorts :

Verstaat dat de verwijzende rechter over de kosten van dit geding uitspraak zal hebben te doen.

Aldus gewezen te Luxemburg op vier april negentienhonderdachtenzestig.

Lecourt Donner Strauß
Trabucchi Mertens de Wilmars

Uitgesproken ter openbare zitting 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)

## Beschikking van het Hof van 16 mei 1968[1]

In de zaak 13-67 :

betreffende het verzoek om een prejudiciële beslissing, door het Finanzgericht München in de voor deze rechterlijke instantie aanhangige zaak

FIRMA KURT. A. BECHER,

te München,

tegen

HAUPTZOLLAMT MÜNCHEN-LANDSBERGERSTRASSE,

1 — Procestaal : Duits.