I sag 142/77

angående en anmodning, som i medfør af EØF-traktatens artikel 177 er indgivet til Domstolen af Københavns Byret for i de dér verserende sager mellem

STATENS KONTROL MED ÆDLE METALLER, København,

og

PREBEN LARSEN, guldsmed, Jyllinge,

samt mellem

FLEMMING KJERULFF, guldsmed, København,

og

STATENS KONTROL MED ÆDLE METALLER,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af begrebet afgift med tilsvarende virkning som udførselstold i den i EØF-traktatens artikel 16 forudsatte betydning og af begrebet intern afgift i den i artikel 95, stk. 1 forudsatte betydning med henblik på de danske retsforskrifter om kontrol med arbejder af ædle metaller,

afsiger

DOMSTOLEN

sammensat af: præsidenten H. Kutscher, afdelingsformændene M. Sørensen og G. Bosco, dommerne A. M. Donner, J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, A. J. Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe og A. Touffait,

generaladvokat: F. Capotorti,
justitssekretær: A. Van Houtte

følgende

DOM

Sagsfremstilling

Sagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb og de indlæg, der er indgivet i henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen, kan sammenfattes således:

I — De faktiske omstændigheder og skriftvekslingen

I Danmark er der ved lov nr. 499 af 29. november 1972 om kontrol med arbejder af ædle metaller (guld, sølv og platin) af en vis nærmere bestemt mindsteholdighed fastsat regler for erhvervsmæssig fremstilling, salg og udbydelse til salg af arbejder af ædle metaller.

Ifølge lovens § 4 og § 6 skal arbejder af ædle metaller, der er fremstillet i eller importeret til Danmark, og som sælges eller udbydes til salg, være forsynet med et registreret navnestempel. Fabrikanter og importører af arbejder af ædle metaller skal have et registreret navnestempel.

Ifølge lovens § 9 er enhver virksomhed, der fremstiller, importerer eller forhandler arbejder af ædle metaller, og som har et registreret navnestempel, undergivet statsguardeinens tilsyn med hensyn til holdigheden af virksomhedernes beholdning af ædle metaller og arbejder af sådanne.

Ifølge lovens § 11 dækkes udgifterne til statsguardeinens tilsyn blandt andet af bidrag, som pålignes indehaverne af registreret navnestempel.

I medfør af loven af 29. november 1972 har den danske handelsminister ved bekendtgørelse nr. 626 af 22. december 1972 om statsguardeinens virksomhed udstedt nærmere regler for fastsættelse og opkrævning af disse bidrag.

Efter bekendtgørelsens § 10 pålignes der en fast årlig afgift pr. navnestempelindehaver, der andrager 200 DKR. Herudover skal indehavere af registreret navnestempel betale et bidrag, som fastsættes af statsguardeinen efter virksomhedens størrelse, således som denne kan fastslås efter forbruget af ædle metaller.

Ifølge § 10, stk. 4 i bekendtgørelsen af 1972 skal virksomheder, der lader varer fremstille hos andre, eventuelt som lønarbejde, men med påførelse af eget navnestempel medregne dette forbrug af ædle metaller i den til statsguardeinen opgivne metalværdi. Derimod skal virksomheder, der forarbejder varer for andre, eventuelt som lønarbejde, uden påførelse af eget navnestempel, ikke medregne dette forbrug af ædle metaller i den til statsguardeinen opgivne metalværdi.

Statens Kontrol med ædler Metaller afkrævede den 21. maj 1973 guldsmed Preben Larsen, Jyllinge, den årlige navnestempelafgift samt det (¼ årlige) bidrag i henhold til den anslåede værdi af ædelmetalforbrug i 1972. Da Larsen afviste at betale sidstnævnte bidrag, har Statens Kontrol sagsøgt ham ved Københavns Byret.

En anden guldsmed, Flemming Kjerulff, København, har betalt det bidrag, som Statens Kontrol havde pålignet ham i henhold til den opgivne værdi af ædelmetalforbrug i 1973, men dernæst anlagt sag ved Københavns Byret med påstand om tilbagebetaling. Han mener ikke at være forpligtet til at betale bidrag for de guldvarer, som ikke var forsynet med hans eget navnestempel, men med modtagerens, og som blev eksporteret fra Danmark.

Københavns Byret, der behandlede de to sager samtidigt, statuerede ved dom af 4. marts 1975, at der ikke skulle betales bidrag for de mængder ædle metaller, som guldsmedene havde brugt til fremstilling af varer, som var blevet eksporteret uden påførelse af deres eget navnestempel.

Statens Kontrol ankede denne dom til Østre Landsret, der ved dom af 21. oktober 1976 ændrede Byrettens dom og fastslog, at virksomheder, der forarbejder varer for andre uden påførelse af eget navnestempel, skal medregne det hertil medgåede forbrug af ædle metaller i den til statsguardeinen opgivne metalværdi, når forarbejdningen sker som lønarbejde for en udenlandsk virksomhed, og arbejderne ikke påføres et i Danmark registreret navnestempel.

Da Preben Larsen og Flemming Kjerulff i Byretten havde gjort gældende, at der forelå en overtrædelse af fællesskabsretten, og da dette anbringende ikke havde været behandlet ved Byretten, henviste Landsretten sagen til fortsat behandling ved Byretten til afgørelse af dette spørgsmål.

Ved kendelse af 2. november 1977 har Københavns Byret, 13. afdeling, i medfør af EØF-traktatens artikel 177 udsat sagen og forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

1. Har en afgift, der er pålagt virksomheder, der fremstiller, importerer eller forhandler arbejder af ædle metaller, og som er pålagt for at få dækning for myndighedernes tilsyn med denne virksomhed, og som beregnes på grundlag af virksomhedens forbrug af ædelmetal, tilsvarende virkning som udførselstold i EØF-traktatens artikel 16's forstand, når den pålægges alle virksomheder, der er omfattet af tilsynet efter sådanne regler, at den samme vare kun bliver afgiftsbelagt én gang i Danmark, men uden hensyn til, om den tillige afgiftsbelægges i udlandet?
2. I de tilfælde, hvor fremstillingen sker for andre uden påførsel af eget navnestempel, gør det da nogen forskel for besvarelsen af det første spørgsmål, at dette forbrug af ædelmetal ikke medregnes ved opgørelsen af den afgiftspligtige værdi, når fremstillingen sker til brug for en indenlandsk indehaver af navnestempel, idet denne medregner dette ædelmetal ved opgørelse af sit afgiftspligtige forbrug, men at de derimod skal medregnes, når fremstillingen sker for en udenlandsk virksomhed, der ikke er afgiftspligtig her i landet, idet dette forbrug ellers ikke vil indgå i det danske afgiftsgrundlag, men stadig uden hensyn til, om det tillige afgiftsbelægges i udlandet?
3. Er det i den forbindelse af betydning, om det ædelmetal, der forarbejdes i Danmark, er tilsendt den danske fabrikant fra vedkommende udenlandske kunde, til hvem færdigvaren på ny eksporteres?
4. Såfremt en sådan afgift ikke betragtes som en afgift med tilsvarende virkning som udførselstold, må en sådan afgift da betragtes som en intern afgift (på den indførte guldmængde) i strid med EØF-traktatens artikel 95, stk. 1?

Københavns Byrets kendelse er registreret på Domstolens justitskontor den 18. november 1977.

I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen er der den 24. januar 1978 indgivet skriftlige indlæg af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, den 8. februar af Statens Kontrol med ædle Metaller, den 9. februar af Preben Larsen og Flemming Kjerulff, og på samme dato af regeringen for kongeriget Danmark.

Domstolen har på grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse.

II — Skriftlige indlæg for Domstolen

Statens Kontrol med ædle Metaller har først gennemgået de regler, der findes i flere europæiske lande for kontrol med arbejder af ædle metaller og redegjort for den i Danmark anvendte ordning, især med hensyn til anbringelsen af navnestemplet og finansieringsmåderne. Statens Kontrol har herved konkluderet, at det omtvistede bidrag er en intern afgift, som pålægges samtlige varer uden diskrimination.

a) Den indenlandske afsætning og eksporten behandles konsekvent efter samme kriterier. Det er den totale afsætning af varer af ædelmetal, der afgiftsbelægges, uden hensyn til hvilket marked varen er bestemt til at afsættes på.

Bidraget opkræves dernæst ikke i anledning af en grænseoverskridelse; den danske ordning sondrer ikke mellem eksportvarer og andre varer. Således som afgiftssystemet administreres er det derfor end ikke muligt at knytte afgiftens pålæggelse til en grænseoverskridelse.

Det omhandlede bidrag kan derfor ifølge Domstolens faste praksis ikke anses for at være en afgift med tilsvarende virkning som udførselstold.

Afgiften pålægges uden hensyn til, om varen efter eksport eventuelt afgiftspålægges på ny. Den danske ordning tager ikke hensyn til, hvad der i afgiftsmæssig henseende sker med varen, efter at den har forladt landet.

Dette er en umiddelbar følge af, at den indenlandske afsætning og eksporten behandles ens. I øvrigt er det et fælles træk for alle de kendte ordninger, at varerne afgiftsbelægges uden hensyn til, om de efter eksport afgiftsbelægges på ny. Endeligt er det heller ikke i strid med traktaten, at varen ved eksport måske bliver afgiftsbelagt to gange; dette er fastslået af Domstolen, bl.a. i dom af 22. oktober 1974 i sag 27/73 (Demag, Sml. 1974, s. 1037).

Ifølge Domstolens praksis kan en afgift, der indgår i et almindeligt, indenlandsk afgiftssystem, som konsekvent behandler de nationale og importerede produkter efter samme kriterier, ikke betragtes som en afgift med tilsvarende virkning som told, medmindre den udelukkende er beregnet på at finansiere aktiviteter, som særlig er til gunst for den indenlandske, beskattede vare, således at afgiften for disse helt eller delvis godtgøres. I den foreliggende sag anvendes indtægterne fra de omtvistede afgifter imidlertid udelukkende til at dække udgifterne ved administrationen af kontrolordningen, og ingen del af indtægterne bruges til erhvervsfremmende formål, hverken for det nationale marked eller eksporten.

Det første spørgsmål må derfor besvares således:

En afgift, der er pålagt virksomheder, der fremstiller og importerer eller forhandler arbejder af ædle metaller, og som er pålagt for at få dækning for myndighedernes tilsyn med denne virksomhed, og som beregnes på grundlag af virksomhedernes forbrug af ædelmetal, har ikke tilsvarende virkning som udførselstold i EØF-traktatens artikel 16's forstand.

Under alle omstændigheder kan forbudet mod afgifter med tilsvarende virkning som udførselstold ifølge artikel 37 i Akten vedrørende tiltrædelsesvilkårene for Danmarks vedkommende først få virkning for afgifter, der pålægges efter 1. januar 1974 og i givet fald alene omfatte eksporten til andre EF-lande og ikke tredjelande.

b) Hvor en fabrikant fremstiller varer uden påførsel af eget navnestempel, er det forhandleren, såfremt han påfører dansk navnestempel, der skal medtage værdien i opgørelsen af sine afgiftspligtige varer. Hvis varen derimod eksporteres uden påførsel af dansk navnestempel, følger det af Østre Landsrets dom, at fabrikanten selv skal medtage

værdien af varerne i sin opgørelse over afgiftspligtigt forbrug af ædelmetal. Fabrikanten bliver således behandlet forskelligt, alt efter om han eksporterer sine ustemplede varer, eller om han afsætter dem på hjemmemarkedet. Varen, derimod, behandles ikke forskelligt i afgiftsmæssig henseende, alt efter om den afsættes på hjemmemarkedet eller eksporteres. Alle eksportvarer bliver nemlig belagt med afgift, både stemplede og ustemplede, og den afgift er nøjagtig ens med den afgift, der pålægges varer afsat på hjemmemarkedet. At fabrikanten ved opgørelsen af sit afgiftsgrundlag for så vidt angår varer, han ikke påfører sit eget navnestempel, skal gøre forskel på eksportvarer og andre varer, er en afgiftsteknisk detalje, som er uden betydning for varens afgiftsmæssige stilling.

Hvis fabrikanten ikke skulle betale afgift af varer, der eksporteres uden navnestempel, ville disse varer få en urimelig konkurrencemæssig fordel i forhold til varer, der eksporteres med navnestempel, idet der jo ikke er nogen tvivl om, at disse skal belægges med afgift.

Der er således tale om en rent tilsyneladende forskelsbehandling.

I øvrigt er det i kontrolmæssig henseende ikke praktisk muligt at sondre mellem varer bestemt til eksport og indenlandske varer.

Det andet spørgsmål må derfor besvares således:

Det gør ingen forskel for besvarelsen af spørgsmål 1, at forbruget af ædelmetal ikke medregnes ved opgørelsen af den afgiftspligtige værdi, når fremstillingen sker til brug for en indenlandsk indehaver af navnestempel, men at det derimod skal medregnes, når fremstillingen sker for en udenlandsk virksomhed, der ikke er afgiftspligtig i Danmark.

c) Det kan ikke gøre nogen forskel i afgiftsmæssig henseende, at fabrikanten får sit ædelmetal fra den udenlandske kunde, som skal have færdigvaren.

Såfremt denne fabrikant blev fritaget for afgiften, ville han få en særlig konkurrencefordel. I øvrigt er han underkastet kontrol på linje med andre virksomheder og må derfor bidrage med afgiften på samme måde.

Det er endvidere uden betydning, om fabrikanten i det omhandlede tilfælde får en fortjeneste på selve råvaren, eller om den betaling, han modtager, er et rent arbejdsvederlag for forarbejdningen. Afgiften er således ikke en omsætningsafgift på ædelmetal; den er en afgift for tilsyn med den virksomhed, fabrikanten driver.

Hvad angår afgiftens størrelse må det understreges, at fabrikantens arbejdsvederlag kan afpasses herefter, og at et eventuelt misforhold ikke i sig selv kan medføre, af afgiften betragtes som udførselstold.

Det tredje spørgsmål må derfor besvares således:

Det er uden betydning, om det ædelmetal, der forarbejdes i Danmark, er tilsendt den danske fabrikant fra vedkommende udenlandske kunde, til hvem færdigvaren på ny eksporteres.

d) Den her omhandlede afgift påhviler alene forarbejdede produkter. De ædle metaller, som videresælges i uforarbejdet stand, pålægges en anden afgift.

Med hensyn til den omtvistede afgift er det afgørende, at den påhviler importerede varer og indenlandsk producerede varer med samme sats.

Det fjerde spørgsmål må derfor besvares således:

Den omhandlede afgift kan ikke betragtes som en intern afgift på den indførte guldmængde, der strider mod EØF-traktatens artikel 95, stk. 1.

Preben Larsen og Flemming Kjerulff har anført, at afgiften virker hæmmende på den internationale handelsomsætning.

a) Guldsmedene skal svare afgift af den mængde guld, som de modtager fra en udenlandsk kunde, selv om de alene oppebærer vederlag for selve det lønarbejde, der udføres, uden at de har mulighed for at oppebære sædvanlig avance på selve guldet, idet guldet stilles til rådighed af den udenlandske kunde, hvis navnestempel påføres færdigvarerne. Det samme er tilfældet, hvor guldet købes af den danske fabrikant på vegne den enkelte udenlandske kunde.

Hertil kommer, at der i flere af de lande, hvortil færdigvarerne eksporteres, svares afgift til den derværende guldkontrol, således at produktionen undergives en dobbelt afgift. En tilsvarende dobbel afgiftsbelægning sker ikke ved lønarbejde udført for danske virksomheder.

I Tyskland, som er et af de lande, hvormed konkurrencen føles stærkest, opkræves ingen afgift svarende til den danske. Som konkurrenceforholdene er, må den danske fabrikant eller eksportør derfor bære afgiften selv uden mulighed for overvæltning på priserne. Kunne afgiften overvæltes, ville systemet i stedet — i strid med EØF-traktatens formålsbestemmelser — medføre en højere pris for den endelige forbruger.

b) Domstolen har fastslået, at en intern afgift i visse tilfælde kan have tilsvarende virkning som en udførselstold. Det må herved understreges, at den afgift, som nærværende sag drejer sig om, ikke er pålagt som led i en fællesskabsordning, men er en ensidig national ordning. Selve kontrollen udføres ikke på samme grundlag i alle medlemsstater. Afgiften er ikke et rimeligt vederlag for en konkret modydelse, idet afgiften ikke står i forhold til omfanget af den faktiske kontrol hos den enkelte fabrikant. Der gælder ikke nødvendigvis samme kontrolkriterier for indenlandsk produktion som for produktion til eksport. Det er utvivlsomt, at afgiften belaster eller i hvert fald kan belaste salg til eksport mere end salg på det indenlandske marked, idet den fabrikant, som fremstiller guldvarer uden sit eget navnestempel og dermed uden den reklame, dette giver ham, belastes med en afgift ved eksport, men ikke ved salg til en dansk grossist eller detaillist.

c) Den omstridte ordning må formentlig kunne sidestilles med en kvantitativ udførselsrestriktion i strid med traktatens artikel 34.

d) Subsidiært kunne afgiften betragtes som en intern afgift på den indførte guldmængde, men i så fald er den i strid med traktatens artikel 95, stk. 1, idet den ikke opkræves, såfremt guldet forarbejdes til en dansk kunde og forsynes med dennes navnestempel.

e) De spørgsmål, som er forelagt Domstolen, bør derfor besvares således:

1. En afgift, som beskrevet, kan have samme virkning som udførselstold i EØF-traktatens artikel 16's forstand.
2. Under de i spørgsmål 2 nævnte omstændigheder betragtes en sådan afgift som en afgift af tilsvarende virkning som udførselstold i artikel 16's forstand.
3. Det er uden betydning, hvorvidt ædelmetallet tilsendes den danske fabrikant fra vedkommende udenlandske kunde eller ej, idet afgiftens virkning er den samme.
4. Såfremt disse 3 spørgsmål besvares som ovenfor anført, bortfalder spørgsmål 4, men subsidiært skal dette spørgsmål besvares således, at en sådan afgift må betragtes som en intern afgift i strid med traktatens artikel 95, stk. 1.

Den danske regering har først redegjort for baggrunden for de danske regler vedrørende kontrol med ædle metaller og har detaljeret gennemgået opbygningen af lov nr. 499 af 29. november 1972.

a) Efter de kriterier, som Domstolen har udviklet i sin praksis til bestemmelse af, om en afgift er en afgift med tilsvarende virkning som udførselstold eller en intern afgift, kan den afgift, som de ædle metaller pålægges i Danmark, kun betragtes som en intern afgift.

Afgiften opkræves ikke i forbindelse med en grænseovergang, men i forbindelse med forbrug af ædelmetal. Afgiften har hjemmel i en lov, der gælder både ved eksport og ved afsætning i Danmark som led i en generel kvalitetskontrol med varer af ædelmetal. Afgiften fastsættes efter ensartede kriterier proportionalt med forbruget, og eksportører stilles ikke ringere end fabrikanter, der afsætter deres varer på hjemmemarkedet. Det er uden betydning, om varerne også pålægges afgift i importlandet, i hvert fald så længe de nationale afgifts- og kontrolsystemer ikke er harmoniserede. Endelig er formålet med den danske ordning ikke at hæmme eksporten, men tværtimod at fremme den.

Som følge heraf bør første spørgsmål besvares benægtende.

b) Skulle Domstolen finde, at afgiftssystemet bør henføres under EØF-traktatens artikel 16, bør der sondres alt efter eksportens bestemmelsesland.

For så vidt angår tredjelande, med hvilke Fællesskabet ikke har indgået særlige aftaler, kan det ikke antages, at der gælder forbud mod at pålægge eksportvarer en toldlignende afgift.

Når der er tale om eksport til EFTA-landene, som EF har indgået frihandelsaftaler med, må disse aftaler være undergivet andre fortolkningsprincipper end EØF-traktaten; således kan de til EØF-traktatens artikel 16 svarende bestemmelser ikke anses for at være umidelbart anvendelige.

For så vidt angår eksport til EF-lande og tredjelande, med hvilke EF har en frihandelsaftale, skal der sondres mellem, om afgiften vedrører eksport, der er foretaget før eller efter den 1. januar 1974, jf. tiltrædelsesaktens artikel 37. Under alle omstændigheder finder EØF-traktatens artikel 16 kun anvendelse i relation til eksport til andre EF-lande.

c) Afgiften opkræves som hovedregel hos fabrikanten af arbejder af ædle metaller, hvad enten varerne sælges på hjemmemarkedet eller eksporteres. Denne hovedregel fraviges for så vidt angår fabrikanter, der forarbejder varer for andre uden påførelse af eget navnestempel, idet afgiften her skal opkræves hos den, der har beordret varen, og hvis navnestempel er påført varen. Er dette ikke tilfældet, fordi varen eksporteres uden dansk navnestempel, har statskontrollen ingen anden mulighed for at få afgiften betalt end at holde sig til den danske fabrikant. Dette medfører ingen diskriminering af virksomheder, der eksporterer sådanne varer. Tværtimod bliver disse virksomheder stillet på linje med eksportører af arbejder, der er forsynet med navnestempel, og som derfor er afgiftspligtige. Hvis man afskaffede afgiften ved eksport af ustemplede varer, ville denne særlige eksportform få en fortrinsstilling i forhold til eksporten af stemplede varer, hvilket ikke ville kunne begrundes i en forskel med hensyn til statskontrollens tilsyn.

Den diskriminering, der påberåbes, er således uden realitet.

En omlægning af afgiften, således at også den, der forarbejder varer til en indenlandsk aftager, skal svare afgift i stedet for som nu at lade aftageren være afgiftspligtig, ville fjerne den formelle forskelsbehandling, men ville ikke medføre en ændring i konkurrencesituationen ved eksport, idet der som hidtil kun opkræves afgift én gang.

Da den gældende danske ordning ikke medfører en reel økonomisk forskelsbehandling, idet afgifterne er af samme art og størrelse, uanset på hvilket produk-

tionstrin de opkræves, må spørgsmål 2 besvares benægtende.

d) Guld, der importeres som beskrevet i forelæggelseskendelsens tredje spørgsmål, er også omfattet af statskontrollens tilsyn, og der skal derfor betales bidrag.

Da guldsmedearbejdet består i at forarbejde en råvare, hvorved en eventuel individualisering går tabt, er det klart, at det ikke er muligt at holde varer, der angives at være forarbejdet af metal, der er sendt fra en udenlandsk kunde, uden for tilsynsordningen.

Herefter skal spørgsmål 3 besvares benægtende.

e) Afgiften er en intern afgift, der skal bedømmes efter EØF-traktatens artikel 95. Da der er tale om en generel afgift, der ikke diskriminerer på grundlag af, hvorfra guldet stammer, er afgiften i overensstemmelse med artikel 95.

Spørgsmål 4 skal således besvares benægtende.

Kommissionen for De europæiske Fællesskaber har først redegjort for den danske ordning vedrørende kontrol med arbejder af ædle metaller i henhold til lov nr. 499 of 29. november 1972 og bekendtgørelse nr. 626 af 22. december 1972. Den har dernæst anført, at spørgsmålene vedrørende fortolkningen af EØF-traktatens artikel 16 ikke forekommer helt relevante i henseende til afgørelsen af de verserende sager, idet eksporttold og afgifter med tilsvarende virkning først skulle afskaffes senest den 1. januar 1974 i henhold til tiltrædelsesaktens artikel 37.

a) Det første spørgsmål skal besvares benægtende.

EØF-traktatens forbud mod opkrævning af afgiften med tilsvarende virkning som told skal sikre, at varer som forhandles mellem medlemsstaterne, i sammenligning med varer som fremstilles og forhandles i en bestemt medlemsstat, ikke i denne medlemsstat behandles på en diskriminerende måde; eller mere konkret vedrørende eksportsituationen, vareudvekslingen med de øvrige medlemsstater må ikke pålægges økonomiske byrder i videre omfang end den interne handel med samme vare. Ved afgørelsen af, om en opkrævet afgift har en tilsvarende virkning som en eksporttold, er det dog uden betydning, om bestemmelsesstaten pålægger den samme vare en lignende afgift; man skal alene sammenligne afgiften på den eksporterede vare med afgiften på varen, der omsættes på det interne marked.

b) Produktionsvirksomhederne, der fremstiller arbejder af ædle metaller, er undergivet guardeinens tilsyn, uden hensyn til om de færdige produkter eksporteres eller forbliver i Danmark. Importen af færdigvarer er ligeledes undergivet tilsyn, og afgiften beregnes på basis af værdien af ædelmetalindholdet. I lighed hermed beregnes produktionsvirksomhedernes afgift på basis af værdien af det forbrugte ædelmetal. Afgiften betales kun én gang; den opkræves hos den virksomhed eller forhandler, hvis registrerede navnestempel er påført arbejdet, eller, i tilfælde af eksport af arbejdet uden påførelse af et i Danmark registreret navnestempel, hos den forarbejdende virksomhed. Afgiften er ikke større i tilfælde af eksport, og den pålægges, ikke fordi den fremstillede vare eksporteres, men den opkræves hos den fremstillende virksomhed, i det omfang der ikke påføres et i Danmark registreret navnestempel. Produktionsvirksomheden, der arbejder for en udenlandsk kunde, stilles ikke anderledes end den virksomhed, som arbejder for en indenlandsk kunde, hvis navnestempel påføres arbejdet. Beregningsgrundlaget for afgiften er det samme i de to tilfælde. Der er kun tale om en nødvendig forskel af teknisk art i henseende til betalingen.

Kun i det omfang en intern afgift påhviler eksporten i højere grad end den interne handel, har denne afgift tilsvarende virkning som eksporttold. Under hensyn til, at afgiften opkræves for at dække udgifterne ved guardeinens tilsyn, er der ikke grundlag for at antage, at afgiften benyttes til at finansiere aktiviteter, der gør den indenlandske afsætning mere indbringende end eksporten eller på anden måde begunstiger det produkt, der er beregnet til indenlandsk afsætning, til skade for det, som eksporteres.

Under hensyn hertil må også det andet spørgsmål besvares benægtende.

c) Når det andet spørgsmål besvares på denne måde, har en besvarelse af det tredje spørgsmål intet formål. Ved beregningen af en fremstillingsvirksomheds bidrag er det uden betydning, om ædelmetallet er indført for egen regning eller tilsendt fra en udenlandsk kunde. Det sidstnævnte tilfælde er et typisk eksempel på aktiv forædling, som i visse situationer medfører en toldmæssig særbehandling. I øvrigt skal det bemærkes, at alle ædle metaller må indføres, og at fabrikanten i tilfælde af aktiv forædling og direkte import sparer den fordyrende lille afgift, som er pålagt grossistimportørerne af uforarbejdede ædle metaler.

d) En afgift, som pålægges ved eller som følge af eksport, skal ikke bedømmes efter traktatens artikel 95, men derimod traktatens artikel 16.

Der findes en tilsyneladende forskelsbehandling af fremstillingsvirksomheder, der arbejder for kunder i Danmark, og de virksomheder, der arbejder for udenlandske kunder. De sidstnævnte betaler en afgift på grundlag af den indførte guldmængde, som den fremstillingsvirksomhed, der arbejder for hjemmemarkedet, ikke betaler. Men afgiften beregnes netop på grundlag af den indførte og anvendte guldmængde og efter sådanne regler, at den (bortset fra den særlige afgift, der pålægges grossistimportører af ædle metaller i uforarbejdet stand) kun betales én gang og med samme størrelse.

Det beskrevne afgiftssystem synes således ikke at være i strid med EØF-traktatens artikel 95, stk. 1.

e) De tre første spørgsmål kan besvares på følgende måde:

En afgift, der, for at få dækning for myndighedernes tilsyn, pålægges virksomheder, som fremstiller, importerer eller forhandler arbejder af ædle metaller, og som beregnes på grundlag af værdien af forbrugt ædelmetal og opkræves efter sådanne regler, at den samme vare kun afgiftsbelægges én gang, kan ikke karakteriseres som en afgift med tilsvarende virkning som en eksporttold i den i EØF-traktatens artikel 16 forudsatte betydning, hvis den samme afgift finder anvendelse såvel ved den indenlandske handel som ved eksport. Ved vurderingen af en afgift i henseende til traktatens artikel 16 er det uden betydning, om varen tillige afgiftsbelægges ved import i en anden medlemsstat.

III — Mundtlige forhandlinger

Statens Kontrol med ædle Metaller, repræsenteret af advokat Georg Lett, Preben Larsen og Flemming Kjerulff, repræsenteret af advokat Peter Dyhr, kongeriget Danmarks regering, repræsenteret af chef for udenrigsministeriets markedsafdelings sekretariat, fuldmægtig Per Lachman, og Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, repræsenteret af sin juridiske konsulent Bjarne Hoff-Nielsen, har afgivet mundtlige indlæg og besvaret et spørgsmål fra Domstolen i retsmødet den 26. april 1978.

Parterne i hovedsagen har henledt Domstolens opmærksomhed på, at Flemming Kjerulff ved Københavns Byret ikke alene har påstået det af ham

erlagte afgiftsbeløb tilbagebetalt, men også nedlagt påstand om, at det i en anerkendelsesdom statueres generelt, at han ikke er forpligtet til at svare afgift til Statens Kontrol for så vidt angår den del af hans produktion, der eksporteres til udlandet uden påførelse af hans eget navnestempel. Det er derfor uden betydning, om de til grund for hovedsagen liggende faktiske omstændigheder er fra før eller efter den 1. januar 1974, fra hvilken dato udførselstold og afgifter med tilsvarende virkning i henhold til tiltrædelsesaktens artikel 37 skulle ophæves mellem Fællesskabet i dets oprindelige udstrækning og de nye medlemsstater.

Generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 6. juni 1978.

Præmisser

1 Ved kendelse af 2. november 1977, indgået til Domstolen 18. november samme år, har Københavns Byret i medfør af EØF-traktatens artikel 177 stillet fire præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af begrebet afgift med tilsvarende virkning som udførselstold i den i EØF-traktatens artikel 16 forudsatte betydning og af begrebet intern afgift i den i EØF-traktatens artikel 95, stk. 1 forudsatte betydning, alle med henblik på de danske retsforskrifter om kontrol med arbejder af ædle metaller;

2 disse spørgsmål stilles i en mellem Statens Kontrol med ædle Metaller og to guldsmede verserende retssag angående betaling af en afgift, der opkræves til dækning af nævnte myndigheds udgifter i forbindelse med kontrol af virksomheder, der fremstiller, importerer eller forhandler arbejder af ædle metaller;

3 det fremgår af sagens akter, at den for den nationale ret verserende sag hovedsageligt skyldes, at det efter dansk ret hidtil har været usikkert, om danske virksomheder, der fremstiller og eksporterer arbejder af ædle metaller uden påførelse af eget navnestempel, skal medregne den hertil medgåede metalmængde i det forbrug, der danner grundlaget for afgiftens beregning;

4 ved dom af 4. marts 1975 gav Byretten guldsmedene medhold, idet den statuerede, at den mængde ædelmetal, som var blevet brugt til fremstilling af varer, som var blevet eksporteret uden påførelse af navnestempel, ikke skulle medregnes i det afgiftspligtige forbrug;

5 Statens Kontrol ankede denne dom til Østre Landsret, der ikke fulgte guldsmedene, men ved dom af 21. oktober 1976 statuerede, at virksomheder, der eksporterer varer af ædelmetal uden påførelse af navnestempel, skal medregne den hertil medgåede mængde i deres afgiftspligtige forbrug;

6 guldsmedene havde imidlertid subsidiært gjort gældende, at en sådan afgift var i strid med EØF-traktaten, hvorfor Landsretten henviste sagen til fortsat behandling ved Byretten til undersøgelse af dette spørgsmål;

7 herefter har Byretten stillet Domstolen fire sålydende præjudicielle spørgsmål:

1. Har en afgift, der er pålagt virksomheder, der fremstiller, importerer eller forhandler arbejder af ædle metaller, og som er pålagt for at få dækning for myndighedernes tilsyn med denne virksomhed, og som beregnes på grundlag af virksomhedens forbrug af ædelmetal, tilsvarende virkning som udførselstold i EØF-traktatens artikel 16's forstand, når den pålægges alle virksomheder, der er omfattet af tilsynet efter sådanne regler, at den samme vare kun bliver afgiftsbelagt én gang i Danmark, men uden hensyn til, om den tillige afgiftsbelægges i udlandet?

2. I de tilfælde, hvor fremstillingen sker for andre uden påførsel af eget navnestempel, gør det da nogen forskel for besvarelsen af det første spørgsmål, at dette forbrug af ædelmetal ikke medregnes ved opgørelsen af den afgiftspligtige værdi, når fremstillingen sker til brug for en indenlandsk indehaver af navnestempel, idet denne medregner dette ædelmetal ved opgørelse af sit afgiftspligtige forbrug, men at det derimod skal medregnes, når fremstillingen sker for en udenlandsk virksomhed, der ikke er afgiftspligtig her i landet, idet dette forbrug ellers ikke vil indgå i det danske afgiftsgrundlag, men stadig uden hensyn til, om det tillige afgiftsbelægges i udlandet?

3. Er det i den forbindelse af betydning, om det ædelmetal, der forarbejdes i Danmark, er tilsendt den danske fabrikant fra vedkommende udenlandske kunde, til hvem færdigvaren på ny eksporteres?

4. Såfremt en sådan afgift ikke betragtes som en afgift med tilsvarende virkning som udførselstold, må en sådan afgift da betragtes som en intern afgift (på den indførte guldmængde) i strid med EØF-traktatens artikel 95, stk. 1?

Vedrørende spørgsmålene 1, 2 og 3 (fortolkningen af artikel 16)

8 Det fremgår af de af Byretten anførte oplysninger, at Statens Kontrol med ædle Metaller på det nationale territorium fører et almindeligt tilsyn med fremstilling af arbejder af ædle metaller, det vil sige guld, sølv og platin;

9 udgifterne til dettè tilsyn dækkes blandt andet af bidrag, der ydes af virksomhederne i form af en afgift, der beregnes på grundlag af deres forbrug af ædle metaller;

10 hvad angår arbejder, der sælges i indlandet, beregnes afgiften på grundlag af den hertil medgåede metalmængde, når virksomhedens navnestempel er påført;

11 arbejder uden fabrikantens navnestempel er fritaget for afgift, såfremt de overdrages til en indehaver af navnestempel, idet denne da ved påførelse af sit stempel skal medregne den medgåede metalmængde i sit afgiftspligtige forbrug;

12 hvad angår de eksporterede varer af ædle metaller, der ikke er omfattet af kravet om påførelse af stempel, følger det af den nævnte Østre Landsrets dom, at den hertil medgåede metalmængde skal medregnes i den eksporterende virksomheds afgiftspligtige forbrug;

13 denne afgiftspligt beror på, at den til de eksporterede varer medgåede mængde af ædelmetal, der har været undergivet tilsynet på samme betingelser som metal, der afsættes på hjemmemarkedet, ellers ikke ville blive afgiftsbelagt, når et dansk stempel ikke påføres;

14 det fremgår således, at den omstridte afgiftsordning omfatter de danske virksomheders samlede forbrug af ædle metaller, og at disse virksomheders afgiftspligtige forbrug, der beregnes efter ens kriterier, omfatter den samlede mængde metal, som uanset oprindelse eller bestemmelsessted importeres eller omsættes i selve Danmark eller eksporteres;

15 der er således tale om en ordning vedrørende interne afgifter i den i traktatens artikel 95 ff. anførte forstand;

16 hvor det til eksport bestemte produkt medregnes i eksportørens afgiftspligtige forbrug, kan de herved pålignede bidrag ikke betegnes som afgifter med tilsvarende virkning som udførselstold, idet disse er kendetegnet ved, at de specielt pålægges en vare, der eksporteres, men ikke den samme vare, når denne afsættes på hjemmemarkedet, hvilket ikke er tilfældet i nærværende sag;

17 det fremgår af det anførte, at det første spørgsmål må besvares benægtende, og at det andet og det tredje spørgsmål herved for så vidt er blevet uden genstand;

18 tvisten vil herefter være at undersøge udelukkende ud fra de af traktaten flydende regler vedrørende anvendelsen af interne afgifter i samhandelen inden for Fællesskabet, hvortil der henvises i det fjerde spørgsmål;

19 i denne sammenhæng skal der imidlertid tages hensyn til det tredje spørgsmål omhandlende lønarbejde for en udenlandsk kunde såvel som til et led i det første og andet spørgsmål om betydningen af en dobbelt afgiftsbelæggelse ved eksport af ædelmetal til andre lande.

Vedrørende det fjerde spørgsmål (rækkevidden af artikel 95)

20 Det fjerde spørgsmål giver anledning til at undersøge, om forbudet mod forskelsbehandling i traktatens artikel 95 også finder anvendelse, når en intern afgift pålignes et produkt, der skal eksporteres, og hvis dette er tilfældet, om en afgiftsordning som den i Danmark anvendte for tilsyn med arbejder af ædle metaller er i overensstemmelse med denne regel om forbud mod forskelsbehandling.

21 Efter sin ordlyd omfatter artikel 95 kun det forhold, at der ved anvendelsen af interne afgiftsordninger sker forskelsbehandling af varer, der importeres fra andre medlemsstater;

22 de samme afgiftsordningers anvendelse på eksporten omhandles i artiklerne 96 til 98 under den synsvinkel, at interne afgifter ikke må godtgøres, i et sådant omfang, at vilkårene for samhandelen inden for fællesmarkedet fordrejes;

23 læst i sammenhæng fremgår det af disse artikler, at traktaten på dette område skal sikre, at de interne afgiftsordninger som helhed forbliver neutrale i den interne fællesskabshandel, når en økonomisk transaktion, der rækker ud over en medlemsstats grænser, udløser en fiskal byrde efter en sådan ordning;

24 som følge heraf må artikel 95 være at fortolke således, at det til grund for denne bestemmelse liggende forbud mod forskelsbehandling også finder anvendelse, hvor det i henhold til en ordning vedrørende interne afgifter er varens eksport, der udløser afgiften;

25 det ville nemlig være uforeneligt med indholdet af traktatens fiskale bestemmelser at indrømme medlemsstaterne frihed, som følge af det manglende udtrykkelige forbud i traktaten, til at anvende en intern afgiftsordning til forskelsbehandling af varer, bestemt til eksport til andre medlemsstater;

26 uanset det i almindelighed forholder sig således, at medlemsstaterne ingen interesse har i at bremse deres eksport ved hjælp af foranstaltninger af denne art, kan muligheden for en sådan forskelsbehandling imidlertid ikke udelukkes, hvor der er tale om eksport af sjældne, særligt værdifulde eller særligt efterspurgte varer;

27 det må således antages — som allerede udtalt af Domstolen i dom af 23. januar 1975 *(Van der Hulst,* 51/74, Sml. s. 79, præmis 34) — at artikel 95 læst i sammenhæng med traktatens øvrige fiskale bestemmelser skal fortolkes således, at den også indeholder et forbud mod enhver fiskal forskelsbehandling af produkter, der skal eksporteres til andre medlemsstater.

28 Det er i lyset af det hidtil anførte, at det må undersøges, om en sådan ordning vedrørende interne afgifter som omhandlet i den for Københavns Byret verserende sag kan forenes med traktatens krav;

29 når henses til de af Københavns Byret fremførte oplysninger kan en afgiftsordning ikke betragtes som diskriminerende, når samtlige virksomheder, som anvender ædelmetal, skal betale bidrag på samme grundlag af såvel rent nationale transaktioner som transaktioner vedrørende import eller eksport af dette metal;

30 i særdeleshed må det antages — når påførelse af navnestempel er en betingelse for at bringe arbejder af ædelmetal i omsætning på hjemmemarkedet således, at afgiftspligten er knyttet til påførelsen af vedkommende virksomheds stempel — at der ikke er tale om en forskelsbehandling, blot fordi en virksomhed skal medregne de af den eksporterede mængder ædelmetal uden påførelse af navnestempel i sit afgiftspligtige forbrug;

31 det samme gælder for det i spørgsmål nr. tre anførte tilfælde, at det ædelmetal, der forarbejdes i indlandet, er tilsendt fabrikanten af en udenlandsk kunde, til hvem færdigvaren på ny eksporteres, når de betingelser, hvorefter afgiftspligten i henhold til national ret indtræffer for en lignende operation gennemført inden for landet, herved opfyldes, uanset at opkrævningsteknikken er anderledes, når eksporten sker uden påførelse af navnestempel.

32 Det fremgår af de to første spørgsmål, at den nationale ret rejser det problem, om en vare af ædelmetal, der eksporteres uden påførelse af navnestempel bør fritages for afgift, hvis varen i bestemmelseslandet vil blive omfattet af et nyt tilsyn med dertil hørende afgifter.

33 Det må hertil bemærkes, at EØF-traktaten ikke indeholder nogen regel, hvorefter en sådan dobbelt afgiftsbelæggelse er forbudt;

34 selv om et sådan forbud utvivlsomt er ønskeligt af hensyn til de frie varebevægelser, kan det imidlertid kun gennemføres ved en harmonisering af de nationale ordninger i henhold til traktatens artikel 99, eventuelt artikel 100;

35 fællesskabsretten indeholder på sit nuværende trin ingen regel, der forbyder en medlemsstat at lade eksportvarer være omfattet af en bidragsordning til finansiering af et tilsyn med ædle metaller;

36 af samme grund kan en bidragsordning, hvorefter en givet mængde metal, der omsættes på hjemmemarkedet, kun må medregnes én gang ved beregningen af det afgiftspligtige forbrug, der lægges til grund ved finansieringen af tilsynet med ædle metaller, ikke antages at indebære forskelsbehandling derved, at den samme afgiftsmetode anvendes på eksportvarer, når de nærmere regler for tilsyn og importafgifter i andre stater ligger uden for eksportstatens herredømme.

37 De fire spørgsmål fra Københavns Byret vil derfor være at besvare i overensstemmelse med de anførte synspunkter.

Vedrørende sagsomkostningerne

38 De udgifter, der er afholdt af kongeriget Danmarks regering og af Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, som har indgivet indlæg til Domstolen, kan ikke godtgøres;

39 da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for Københavns Byret, tilkommer det denne ret at træffe afgørelse om sagsomkostningerne.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt den af Københavns Byret ved kendelse af 2. november 1977, for ret:

1. **En afgift, som pålægges virksomheder, der fremstiller, importerer eller forhandler arbejder af ædle metaller, og som tjener til dækning af udgifterne ved tilsynet med disse virksomheder og beregnes på grundlag af deres forbrug af ædelmetal, er ikke at anse som en afgift med tilsvarende virkning som udførselstold, når den pålægges alle af**

tilsynet omfattede virksomheder efter ens kriterier uden hensyn til varernes oprindelse eller bestemmelsessted.

2. Det fremgår af EØF-traktatens artikel 95 i sammenhæng med traktatens øvrige fiskale bestemmelser, at en intern afgiftsordning, herunder en ordning til finansiering af et tilsyn med fremstilling og salg af arbejder af ædle metaller, skal anvendes uden forskelsbehandling uden hensyn til varernes oprindelse eller bestemmelsessted.

3. En afgiftsordning indebærer ikke forskelsbehandling ved at foreskrive, at de af den omfattede virksomheder — på samme betingelser som gælder for de mængder ædelmetal, der sælges på hjemmemarkedet og derfor er omfattet af pligten til navnestempling — skal medregne de mængder ædelmetal, der eksporteres og derfor ikke skal navnestemples, ved opgørelsen af deres afgiftspligtige forbrug.

   Det er i den forbindelse uden betydning, om det ædelmetal, der forarbejdes i Danmark, er tilsendt den danske fabrikant fra vedkommende udenlandske kunde, til hvem færdigvaren på ny eksporteres, når denne transaktion i afgiftsmæssig henseende er pålagt samme byrder som enhver anden lignende transaktion, der omfattes af de samme retsforskrifter, uanset opkrævningsteknik.

4. På fællesskabsrettens nuværende trin er den omstændighed, at et arbejde af ædelmetal, der er fremstillet i én medlemsstat og eksporteret til en anden medlemsstat, og som i bestemmelsesstaten pålægges et nyt tilsyn og en afgift i forbindelse hermed, ikke til hinder for, at den eksporterende stat medregner den eksporterede mængde ædelmetal ved opgørelsen af beregningsgrundlaget for den afgift, der skal erlægges for denne stats tilsyn med metallets kvalitet.

Kutscher Sørensen Bosco Donner Mertens de Wilmars

Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe Touffait

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 29. juni 1978.

A. Van Houtte
Justitssekretær

H. Kutscher
Præsident