lang van het vrije goederenverkeer, doch kan slechts worden bereikt door harmonisatie van de nationale stelsels ingevolge artikel 99 of eventueel artikel 100 van het Verdrag.

In de zaak 142/77,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Byret te Kopenhagen, in de aldaar aanhangige gedingen tussen

STATENS KONTROL MED ÆDLE METALLER, te Kopenhagen,

en

PREBEN LARSEN, goudsmid, te Jyllinge,

en tussen

FLEMMING KJERULFF, goudsmid, te Kopenhagen,

en

STATENS KONTROL MED ÆDLE METALLER, te Kopenhagen,

om een prejudiciële beslissing inzake de uitlegging van de termen „heffing van gelijke werking als een uitvoerrecht" in de zin van artikel 16 en „binnenlandse belasting" in de zin van artikel 95, lid 1, EEG-Verdrag in verband met de Deense wettelijke regeling betreffende het toezicht op werken van edele metalen,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: H. Kutscher, president, M. Sørensen en G. Bosco, kamerpresidenten, A. M. Donner, J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, A. J. Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe en A. Touffait, rechters,

advocaat-generaal: F. Capotorti
griffier: A. Van Houtte

het navolgende

ARREST

Ten aanzien van de feiten

Overwegende dat de feiten van de zaak, het procesverloop en de krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut (EEG) ingediende schriftelijke opmerkingen kunnen worden samengevat als volgt:

I — De feiten en het procesverloop

In Denemarken zijn bij wet nr. 499 van 29 november 1972 betreffende het toezicht op werken van edele metalen regels gesteld voor het bedrijfsmatig vervaardigen, verkopen en ten verkoop aanbieden van werken van edele metalen (goud, zilver en platina) met een bepaald minimumgehalte.

Ingevolge de artikelen 4 en 6 van deze wet moeten in Denemarken vervaardigde of geïmporteerde werken van edele metalen, die verkocht worden of ten verkoop worden aangeboden, zijn voorzien van een gedeponeerd naamstempel („meesterteken"); elke fabrikant of importeur moet zo'n naamstempel bezitten.

Krachtens artikel 9 is elke onderneming die werken van edele metalen vervaardigt, importeert of verhandelt en een gedeponeerd naamstempel bezit, onderworpen aan het toezicht van de Statsguardein (staatskeurmeester) die aan het hoofd staat van Statens Kontrol med ædle Metaller (controledienst voor edele metalen); deze controleert het gehalte van de edele metalen die in het bezit zijn van de onderneming, en van de door deze vervaardigde werken.

Volgens artikel 11 worden de kosten van het toezicht onder meer gedekt door bijdragen geheven van de houders van een gedeponeerd naamstempel.

Krachtens vorenbedoelde wet van 29 november 1972 heeft de Deense minister van handel bij besluit nr. 626 van 22 december 1972 de werkzaamheden van de Statsguardein geregeld en de wijze van vaststelling en inning van de bijdragen bepaald.

Volgens artikel 10 van dat besluit is elke naamstempelhouder een vaste jaarlijkse bijdrage van DKR 200 verschuldigd; daarnaast dient hij een bedrag te betalen dat door de Statsguardein wordt vastgesteld op basis van de grootte van de onderneming, te bepalen volgens de waarde van de door de onderneming gebruikte hoeveelheid edele metalen.

Ingevolge artikel 10, lid 4, van het ministerieel besluit dienen ondernemingen die waren door derden laten vervaardigen, eventueel in loonarbeid, maar met aanbrenging van het eigen naamstempel, dit verbruik van edele metalen mee te tellen bij de aan de Statsguardein op te geven metaalwaarde; daarentegen moeten ondernemingen die waren voor derden vervaardigen, eventueel in loonarbeid, maar zonder aanbrenging van het eigen naamstempel, dit verbruik van edele metalen niet meetellen bij hun aangifte.

Op 21 mei 1973 vorderde Statens Kontrol med ædle Metaller van Preben Larsen, goudsmid te Jyllinge, betaling van de jaarlijkse bijdrage voor het gebruik van het naamstempel alsmede van de (driemaandelijkse) bijdrage op basis van de geschatte waarde van de in 1972 verbruikte edele metalen. Toen Larsen weigerde deze laatste bijdrage te voldoen, werd hij door Statens Kontrol gedagvaard voor het Byret („stadsgerecht"; rechtbank van Eerste Aanleg) te Kopenhagen.

Een andere goudsmid, Flemming Kjerulff te Kopenhagen, had wel de bijdrage voldaan die Statens Kontrol van hem vorderde op basis van de aangegeven waarde van het in 1973 door hem verbruikte edelmetaal, maar vervolgens voor het Byret te Kopenhagen daarvan terugbetaling gevorderd; hij meende niet te zijn gehouden tot betaling van de bijdrage over goudsmeedwerk dat niet was voorzien van zijn eigen naamstempel, maar van dat van de opdrachtgever en dat uit Denemarken was uitgevoerd.

Na de twee zaken te hebben gevoegd, besliste het Byret bij vonnis van 4 maart 1975 dat de bijdragen niet waren verschuldigd over de hoeveelheden edele metalen die de goudsmeden hadden gebruikt voor het vervaardigen van werken die zonder hun naamstempel waren geëxporteerd.

In hoger beroep van Statens Kontrol vernietigde het Østre Landsret bij arrest van 21 oktober 1976 het vonnis in eerste aanleg en besliste dat ondernemingen die werken voor rekening van derden vervaardigen zonder daarop hun eigen naamstempel aan te brengen, verplicht zijn dit verbruik van edele metalen mee te tellen bij de aan de Statsguardein op te geven metaalwaarde, indien die vervaardiging plaatsvindt in loonarbeid voor een buitenlandse onderneming en op de werken niet het naamstempel van een Deense onderneming wordt aangebracht.

Aangezien Larsen en Kjerulff in eerste instantie echter tevens een inbreuk op het gemeenschapsrecht hadden gesteld en dit middel niet was onderzocht, verwees het Østre Landsret de zaak terug naar het Byret te Kopenhagen voor een beslissing op dit punt.

Bij beschikking van 2 november 1977 heeft het Byret, 13e Kamer, krachtens artikel 177 EEG-Verdrag besloten de behandeling van de zaak te schorsen totdat het Hof van Justitie uitspraak zou hebben gedaan over de navolgende prejudiciële vragen:

1. Is een heffing welke wordt opgelegd aan ondernemingen die werken van edele metalen vervaardigen, importeren of verhandelen, welke dient ter dekking van de kosten van het overheidstoezicht op die ondernemingen en wordt berekend op basis van het verbruik van edele metalen van de onderneming, een heffing van gelijke werking als een uitvoerrecht in de zin van artikel 16 EEG-Verdrag, wanneer zij wordt opgelegd aan alle ondernemingen die onder dat toezicht vallen, volgens zodanige regels dat dezelfde produkten in Denemarken slechts eenmaal kunnen worden belast, maar zonder rekening ermee te houden of zij bovendien in het buitenland worden belast?
2. Zo de vervaardiging voor derden zonder aanbrenging van het eigen naamstempel geschiedt, maakt het dan voor de beantwoording van de eerste vraag verschil dat het edelmetaalverbruik niet wordt gerekend tot de waarde waarover de bijdrage is verschuldigd, indien die vervaardiging geschiedt voor een binnenlandse naamstempelhouder — daar deze immers dat edelmetaal bij zijn eigen belastbaar verbruik moet aanmelden —, maar dat het daarentegen wel daartoe moet worden gerekend indien de vervaardiging geschiedt voor een buitenlandse, hier te lande niet heffingplichtige onderneming — daar dit verbruik anders buiten de Deense heffing zou vallen —, een en ander nog steeds zonder rekening ermee te houden of in het buitenland belasting wordt geheven?
3. Is in dit verband van belang of het in Denemarken bewerkte edelmetaal aan de Deense fabrikant wordt gezonden door de betrokken buitenlandse klant, naar wie het gerede produkt opnieuw wordt geëxporteerd?
4. Wanneer bedoelde heffing niet is een heffing van gelijke werking als een uitvoerrecht, is zij dan te beschou-

wen als een binnenlandse belasting (op de ingevoerde hoeveelheid goud), welke onverenigbaar is met artikel 95, eerste alinea, EEG-Verdrag?

De verwijzingsbeschikking is op 18 november 1977 ingeschreven ter griffie van het Hof.

Krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut (EEG) zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door de Commissie van de Europese Gemeenschappen op 24 januari, door Statens Kontrol med ædle Metaller op 8 februari, en door Larsen en Kjerulff alsmede door de regering van het Koninkrijk Denemarken op 9 februari 1978.

Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en de advocaat-generaal gehoord, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

II — Bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen

Statens Kontrol med ædle Metaller geeft een overzicht van de in verscheidene Europese landen bestaande regeling terzake van het toezicht op werken van edele metalen. Zij zet het Deense stelsel uiteen, met name wat betreft het gebruik van het naamstempel en de financiering van de kosten, en verklaart dat de litigieuze heffing is te beshouwen als een binnenlandse belasting die zonder onderscheid op alle waren wordt gelegd.

a) De binnenlandse handel en de export worden stelselmatig volgens dezelfde criteria behandeld; alle verkopen van werken van edele metalen worden aan de heffing onderworpen, ongeacht voor welke markt het werk is bestemd.

Bovendien wordt de heffing niet bij de grensoverschrijding toegepast; de Deense regeling maakt geen enkel onderscheid tussen voor uitvoer bestemde werken en andere. Gezien de wijze waarop de heffingregeling wordt geadministreerd, is het ook niet mogelijk enig verband te leggen met het feit van grensoverschrijding.

Volgens 's Hofs vaste rechtspraak kan de betrokken heffing dus niet als een heffing van gelijke werking als een douanerecht worden beschouwd.

De heffing wordt inderdaad toegepast zonder rekening ermee te houden of de waar na export eventueel nogmaals wordt belast; de Deense regering is neutraal ten opzichte van het fiscale of parafiscale stelsel waaronder de waar komt te vallen nadat zij het land heeft verlaten.

Dit is de rechtstreekse consequentie van het feit dat alle produkten gelijk worden behandeld, of zij nu voor de binnenlandse markt zijn bestemd dan wel voor de export. Geen van de bekende belastingstelsels houdt trouwens rekening met een eventuele tweede belasting in het buitenland na de export. Ten slotte is de mogelijkheid dat een geëxporteerd produkt twee maal wordt belast, niet onverenigbaar met het Verdrag; aldus heeft ook het Hof beslist in het arrest van 22 oktober 1974 (zaak 27/74, Demag, Jurispr. 1974, blz. 1037).

Volgens 's Hofs rechtspraak is een geldelijke last welke als onderdeel van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen stelselmatig en volgens dezelfde criteria op nationale en ingevoerde produkten wordt gelegd, niet te beschouwen als een heffing van gelijke werking als een douanerecht, tenzij zij uitsluitend is bestemd ter financiering van activiteiten die inzonderheid aan de belaste nationale produkten ten goede komen, zodat de financiële belasting van deze laatste daardoor geheel of gedeeltelijk wordt gecompenseerd. In casu echter dient de gehele opbrengst van de litigieuze heffing ter dekking van de kosten van het toezicht; niet het geringste deel ervan wordt aangewend voor reclame ten behoeve van de betrokken bedrijfstak, hetzij op de binnenlandse hetzij op de buitenlandse markt.

Het antwoord op de eerste vraag zou dus moeten luiden als volgt:

Een heffing die wordt gevorderd van ondernemingen welke werken van edele metalen vervaardigen, importeren of verhandelen, die is ingesteld om de kosten van het toezicht op die ondernemingen te dekken en wordt berekend aan de hand van de door hen verbruikte hoeveelheden edele metalen, is geen heffing van gelijke werking als een uitvoerrecht in de zin van artikel 16 EEG-Verdrag.

In elk geval kon ten aanzien van in Denemarken toegepaste heffingen het verbod van heffingen van gelijke werking als een uitvoerrecht ingevolge artikel 37 Toetredingsakte eerst per 1 januari 1974 werking verkrijgen en het kon dan eventueel slechts gelden voor uitvoer naar andere Lid-Staten van de EEG, doch niet voor uitvoer naar derde landen.

b) Wanneer de fabrikant zijn naamstempel niet op een door hem vervaardigd werk aanbrengt, moet de handelaar die het van een Deens naamstempel voorziet, de metaalwaarde meetellen bij de aangifte van zijn belastbaar verbruik. Als daarentegen het produkt zonder Deens naamstempel wordt geëxporteerd, dient volgens het arrest van het Østre Landsret van 21 oktober 1976 de fabrikant zelf de waarde van het produkt in de aangifte van zijn belastbaar verbruik op te nemen. De behandeling van de fabrikant is dus verschillend, naar gelang deze zijn produkten zonder zijn eigen naamstempel exporteert dan wel op de Deense markt afzet. De fiscale positie van het produkt is echter dezelfde, of het nu in Denemarken wordt verkocht of uitgevoerd. Alle geëxporteerde produkten, of zij van een naamstempel zijn voorzien of niet, worden immers aan de heffing onderworpen, en deze is strikt gelijk aan die welke op in het binnenland verkochte produkten wordt toegepast. Als de fabrikant bij de aangifte van zijn metaalverbruik onderscheid zou maken tussen zijn ongestempelde voor de export bestemde produkten en zijn ongestempelde produkten die niet worden geëxporteerd, dan maakt dat slechts een technisch verschil uit bij de betaling van de heffing, maar het is van geen enkele betekenis voor de fiscale positie van het produkt zelf.

Als de fabrikant de heffing niet over de zonder stempel geëxporteerde werken was verschuldigd, zouden deze een ongerechtvaardigd concurrentievoordeel genieten ten opzichte van werken die met naamstempel worden uitgevoerd; deze laatste worden immers in elk geval belast.

Er is dus slechts schijnbaar een verschil in behandeling.

De wijze waarop het toezicht wordt uitgeoefend, maakt het in de praktijk trouwens moeilijk onderscheid te maken tussen produkten bestemd voor export en produkten voor de binnenlandse markt.

De tweede vraag kan derhalve worden beantwoord als volgt:

Voor het antwoord op de eerste vraag maakt het geen verschil dat het verbruik van edele metalen niet wordt meegeteld bij de berekening van de belastbare waarde wanneer de vervaardiging geschiedt voor een binnenlands naamstempelhouder, terwijl het wel wordt meegeteld wanneer de vervaardiging plaatsvindt voor rekening van een buitenlandse onderneming die in Denemarken niet heffingplichtig is.

c) Voor de heffing is het van geen belang of de fabrikant het edelmetaal van zijn buitenlandse afnemer geleverd krijgt voor wie het produkt uiteindelijk bestemd is. Als de fabrikant in dit geval van de heffing was vrijgesteld, zou hij vanuit concurrentieoogpunt worden bevoordeeld. Overigens is hij op gelijke voet aan het toezicht onderworpen als de andere ondernemingen, zodat het billijk is dat hij dezelfde heffing betaalt.

Evenmin komt het erop aan of de fabrikant in het bedoelde geval ook winst maakt op de grondstof zelf dan wel uitsluitend een beloning krijgt voor de ver-

richte arbeid. De heffing is geen belasting op de omzet van edelmetaal, maar enkel en vergoeding voor het toezicht op de onderneming van de fabrikant.

Voorts moet worden opgemerkt dat de beloning die de fabrikant ontvangt, kan worden aangepast aan de omvang van de financiële belasting welke de heffing voor hem betekent, en dat een eventuele onevenredigheid tussen deze twee elementen in elk geval geen argument kan zijn om de heffing als een uitvoerrecht te bestempelen.

De derde vraag kan mitsdien worden beantwoord als volgt:

Het is zonder belang of het in Denemarken bewerkte edelmetaal aan de Deense fabrikant wordt geleverd door de betrokken buitenlandse klant, aan wie het eindprodukt vervolgens weer wordt toegezonden.

d) De litigieuze heffing wordt enkel toegepast op bewerkte produkten; onbewerkte edele metalen zijn bij doorverkoop aan een andere belasting onderworpen.

Waarop het bij de litigieuze heffing aankomt, is dat ingevoerde en binnenlandse waren op dezelfde voet worden belast.

Het antwoord op de vierde vraag dient derhalve te luiden als volgt:

De onderhavige heffing is niet te beschouwen als een binnenlandse belasting die in strijd is met artikel 95, eerste alinea, EEG-Verdrag.

Larsen en *Kjerulff* menen dat de litigieuze heffing een belemmering vormt voor het internationale handelsverkeer.

a) Goudsmeden moeten een heffing betalen over de hoeveelheid goud die zij van een buitenlandse afnemer ontvangen, zelfs indien zij als tegenprestatie enkel een beloning voor de verrichte arbeid krijgen zonder de mogelijkheid ook de gebruikelijke winst te behalen op de grondstof zelf (het goud) wanneer dit wordt geleverd door de buitenlandse afnemer wiens naamstempel op het eindprodukt wordt aangebracht. Hetzelfde geldt wanneer de Deense fabrikant het goud voor rekening van een buitenlandse afnemer koopt.

In sommige landen waarheen de eindprodukten worden uitgevoerd, wordt bovendien een heffing toegepast wegens de aldaar verrichte controle van het goud; het produkt wordt in dat geval dus dubbel belast. Deze dubbele belasting drukt echter niet op werken die in loonarbeid voor Deense ondernemingen zijn vervaardigd.

In Duitsland, een van de landen waarmee de concurrentie bijzonder hevig is, wordt geen enkele met de Deense heffing vergelijkbare belasting geheven. Om concurrerend te blijven is de Deense fabrikant of exporteur genoodzaakt zelf de last van de heffing te dragen zonder deze in de prijzen te kunnen doorberekenen. Was dit laatste wel mogelijk, dan zou het stelsel tot een prijsverhoging leiden die, in strijd met de doelstellingen van het EEG-Verdrag, uiteindelijk ten laste van de eindverbruiker zou komen.

b) Het Hof heeft erkend dat een binnenlandse belasting onder bepaalde omstandigheden dezelfde werking kan hebben als een uitvoerrecht. Ten deze zij erop gewezen dat de litigieuze heffing eenzijdig door een Lid-Staat is ingesteld en niet in het kader van een gemeenschapsregeling. De grondslagen voor het in de verschillende Lid-Staten uitgeoefende toezicht zijn niet overal dezelfde. De heffing is niet een redelijke tegenprestatie voor een verleende dienst: het bedrag ervan staat niet in verhouding tot de omvang van de bij een bepaalde fabrikant werkelijk verrichte controles. De controlemaatregelen zijn vastgesteld volgens criteria die niet per se samenvallen met die welke gelden voor in het binnenland verkochte produkten. De heffing drukt zwaarder of kan althans zwaarder drukken op geëxporteerde produkten dan op die welke

voor de binnenlandse markt zijn eigen naamstempel voorziet en dus niet het voordeel heeft van de reclame die nu eenmaal aan het gebruik van het naamstempel is verbonden, moet bij uitvoer een belasting betalen, wat niet het geval zou zijn als hij aan een Deense grossier of detaillist zou verkopen.

c) De bestreden regeling kan bovendien worden beschouwd als een kwantitatieve uitvoerbeperking, in strijd met artikel 34 EEG-Verdrag.

d) Subsidiair is de heffing nog te beschouwen als een binnenlandse belasting op de ingevoerde hoeveelheid goud, in strijd met artikel 95, eerste alinea, EEG-Verdrag; zij wordt immers niet toegepast wanneer de bewerking voor rekening van een Deense afnemer plaatsvindt en het produkt van diens naamstempel wordt voorzien.

e) De gestelde vragen kunnen worden beantwoord als volgt:

1. Een heffing zoals die welke voorwerp is van de hoofdgedingen, kan gelijke werking hebben als een uitvoerrecht in de zin van artikel 16 EEG- Verdrag.
2. Onder de in de tweede vraag bedoelde omstandigheden is een dergelijke heffing te beschouwen als een heffing van gelijke werking als een uitvoerrecht in de zin van artikel 16.
3. Het maakt geen verschil of het edelmetaal door de betrokken buitenlandse afnemer aan de Deense fabrikant wordt gezonden of niet, aangezien het effect van de heffing hetzelfde is.
4. Wanneer de eerste drie vragen in de bovenbedoelde zin worden beantwoord, geraakt de vierde vraag zonder voorwerp. Subsidiair moet zij worden beantwoord als volgt:

   Een dergelijke heffing is te beschouwen als een binnenlandse belasting die in strijd is met artikel 95, eerste alinea, EEG-Verdrag.

De *regering van het Koninkrijk Denemarken* schetst de ontstaansgeschiedenis van de Deense wettelijke regeling ter zake van het toezicht op edele metalen en geeft een gedetailleerde uiteenzetting van de structuur van wet nr. 499 van 29 november 1972.

a) Gezien de criteria welke het Hof in zijn rechtspraak heeft ontwikkeld ter onderscheiding van heffingen van gelijke werking en binnenlandse belastingen, kan de Deense heffing op edele metalen enkel als een binnenlandse belasting worden gekwalificeerd.

Toepassingscriterium is niet grensoverschrijding, maar de gebruikte hoeveelheid edele metalen. De rechtsgrondslag van de heffing is een wet die zowel bij export als bij verkoop binnenslands wordt toegepast in het kader van een algemene controle op de kwaliteit van werken van edele metalen. Het bedrag wordt bepaald volgens uniforme maatstaven, in verhouding tot de verwerkte hoeveelheid edele metalen; de exporteurs worden niet minder gunstig behandeld dan de fabrikanten die hun produktie op de binnenlandse markt verkopen. Het feit dat de betrokken produkten ook in het buitenland worden belast, is zonder betekenis, zolang ten minste de nationale belasting- en controlestelsels niet zijn geharmoniseerd. Ten slotte heeft de Deense regeling geenszins tot doel de export te belemmeren, maar juist om ze te bevorderen.

Om al deze redenen dient de eerste vraag ontkennend te worden beantwoord.

b) Zou men menen dat de litigieuze heffingregeling onder artikel 16 EEG-Verdrag valt, dan dient men bij de export te onderscheiden naar gelang het land van bestemming.

Ten aanzien van export naar derde landen waarmee de Gemeenschap geen bijzondere overeenkomsten heeft gesloten, bestaat er geen algemeen verbod tot toepassing van heffingen van gelijke werking als douanerechten.

Met betrekking tot uivoer naar EVA-landen waarmee de Gemeenschap bijzondere handelsakkoorden heeft, moet worden opgemerkt dat voor deze akkoorden andere interpretatieregels gelden dan voor het EEG-Verdrag; inzonderheid zijn de met artikel 16 EEG-Verdrag corresponderende bepalingen niet rechtstreeks toepasselijk.

Bij uitvoer naar Lid-Staten van de Gemeenschap en naar derde landen waarmee vrijhandelsovereenkomsten bestaan, moet ingevolge artikel 37 Toetredingsakte worden onderscheiden tussen exporten die vóór dan wel na 1 januari 1974 hebben plaatsgevonden. In elk geval geldt artikel 16 EEG-Verdrag enkel voor uitvoer naar andere landen van de Gemeenschap.

c) De heffing is in beginsel verschuldigd door de fabrikant van werken van edele metalen, onverschillig of deze op de binnenlandse markt worden verkocht dan wel geëxporteerd. Deze regel kent één uitzondering, namelijk als de fabrikant die een produkt voor eens anders rekening vervaardigt, daarop niet zijn eigen naamstempel aanbrengt; in dit geval wordt de heffing toegepast bij de opdrachtgever, van wiens naamstempel het voorwerp is voorzien. Wanneer echter het voorwerp zonder Deens naamstempel wordt geëxporterd, blijft Statens Kontrol geen andere mogelijkheid dan de heffing bij de Deense fabrikant te innen. De exporterende onderneming wordt hierdoor geenszins gediscrimineerd of benadeeld. Zij wordt integendeel op precies dezelfde wijze behandeld als exporteurs van artikelen die van een Deens naamstempel zijn voorzien, die uit dien hoofde de heffing zijn verschuldigd. Afschaffing van de heffing bij export van ongestempelde produkten zou neerkomen op bevoordeling van deze export ten opzichte van de export van gestempelde artikelen, zonder dat dit voordeel een rechtvaardiging zou vinden in een verschil in het op die twee categorieën produkten uitgeoefende toezicht.

De bewering dat er sprake is van discriminatie, is dus volkomen ongegrond.

Een wijziging van het stelsel, in die zin dat ook de fabrikant die voor rekening van een Deense klant werken vervaardigt, en niet deze laatste, aan de heffing zou worden onderworpen, zou stellig tot gevolg hebben dat het verschil in behandeling formeel zou worden opgeheven, maar zou wat de export betreft, de situatie vanuit concurrentieoogpunt gezien ongewijzigd laten, aangezien de heffing ook dan maar eenmaal zou zijn verschuldigd.

Economisch gezien veroorzaakt de bestaande Deense regeling geen werkelijk verschil in behandeling, daar de heffingen van gelijke aard en gelijke hoogte zijn, ongeacht de produktiefase waarin zij worden toegepast. De tweede vraag moet dus ontkennend worden beantwoord.

d) Het goud dat onder de in de derde vraag bedoelde omstandigheden wordt ingevoerd, is eveneens onderworpen aan het toezicht van Statens Kontrol en mitsdien aan de heffing.

Omdat het werk van een goudsmid bestaat in het verwerken van grondstoffen, is het niet mogelijk de geïndividualiseerde produkten die daarbij ontstaan, buiten de controleregeling te houden op grond dat zij zijn vervaardigd van metaal dat door de buitenlandse klant is geleverd.

De derde vraag moet derhalve ontkennend worden beantwoord.

e) De litigieuze heffing is een binnenlandse belasting en moet aan artikel 95 EEG-Verdrag worden getoetst. Zij is niet met deze bepaling in strijd, aangezien zij algemeen toepasselijk is en geen onderscheid maakt naar gelang de herkomst van het goud.

Ook de vierde vraag moet dus ontkennend worden beantwoord.

De *Commissie van de Europese Gemenschappen* geeft een uiteenzetting van de

Deense regeling inzake het toezicht op werken van edele metalen overeenkomstig wet nr. 499 van 29 november 1972 en het ministerieel besluit nr. 626 van 22 december 1972. Zij merkt op dat de vragen inzake de uitlegging van artikel 16 EEG-Verdrag niet erg relevant lijken voor de beslissing van de hoofdgedingen, omdat uitvoerrechten en heffingen van gelijke werking volgens artikel 37 Toetredingsakte eerst per 1 januari 1974 moesten worden afgeschaft.

a) De eerste vraag moet ontkennend worden beantwoord.

Het in het EEG-Verdrag vervatte verbod van heffingen van gelijke werking als douanerechten dient om te verzekeren dat waren die tussen de Lid-Staten circuleren, in een bepaalde Lid-Staat niet ongunstiger worden behandeld dan produkten die in die staat zijn vervaardigd en er zich in het verkeer bevinden; wat inzonderheid de export betreft, mag het handelsverkeer met de andere Lid-Staten niet zwaarder worden belast dan de binnenlandse handel in dezelfde produkten. Voor de vraag of een belasting of heffing gelijke werking heeft als een uitvoerrecht, is het niet van belang of de Lid-Staat van bestemming een gelijksoortige belasting op het produkt legt; men dient enkel de belasting of heffing op het geëxporteerde produkt te vergelijken met die op het overeenkomstige produkt dat binnenslands wordt verkocht.

b) Fabrikanten van werken van edele metalen vallen in Denemarken onder het toezicht van de Statsguardein, onverschillig of hun produkten worden geëxporteerd dan wel in het binnenland verkocht. Ook de invoer van eindprodukten valt onder dat toezicht en de heffing wordt berekend over de waarde van het gehalte aan edelmetaal. Evenzo wordt de door de fabrikanten verschuldigde heffing berekend over de waarde van het verwerkte edelmetaal. De heffing wordt slechts eenmaal toegepast; zij is verschuldigd door de onderneming of de handelaar wiens naamstempel op het werk is aangebracht, of bij uitvoer van een werk dat niet van een Deens naamstempel is voorzien, door de onderneming die het artikel heeft vervaardigd. De heffing is bij uitvoer ook niet hoger en zij wordt niet toegepast uit hoofde van de uitvoer; de onderneming die het artikel heeft vervaardigd, is de heffing enkel verschuldigd ingeval het werk niet van een Deens naamstempel is voorzien. Fabrikanten die voor een buitenlandse afnemer werken, zijn er niet slechter aan toe dan fabrikanten die voor een binnenlandse klant werken en diens naamstempel op het werk aanbrengen. De grondslag van de heffing is in beide gevallen dezelfde; alleen ten aanzien van de betaling doet zich een onvermijdelijk verschil van technische aard voor.

Een binnenlandse belasting kan slechts dan gelijke werking als een uitvoerrecht hebben indien de uitvoer zwaarder wordt belast dan de binnenlandse handel. De litigieuze heffing wordt evenwel enkel toegepast om de kosten van het toezicht op edele metalen te kunnen dekken; zij dient niet ter financiering van activiteiten om de binnenlandse handel winstgevender te maken dan de export of om voor het binnenlandse verbruik produkten te bevoordelen op kosten van de geëxporteerde produkten.

Ook de tweede vraag moet dus ontkennend worden beantwoord.

c) Bij een ontkennend antwoord op de tweede vraag kan de derde onbeantwoord blijven: voor de berekening van de door een fabrikant verschuldigde heffing doet het er niet toe of die fabrikant het edelmetaal voor eigen rekening heeft geïmporteerd of dat het hem door zijn buitenlandse klant ter beschikking is gesteld. Het tweede geval is een typisch voorbeeld van actieve veredeling, waarvoor in bepaalde gevallen een bijzondere douaneregeling van toepassing kan zijn. Overigens zij opgemerkt dat alle edele metalen geïmporteerd moeten worden en dat de fabrikant bij actieve

veredeling of rechtstreekse invoer zich het bedrag van de lage heffing bespaart die door de importeurs-grossiers in onbewerkte edele metalen verschuldigd is en die in de prijs van de produkten wordt doorberekend.

d) Een belasting die bij of na export wordt geheven, dient niet aan artikel 95, doch aan artikel 16 EEG-Verdrag te worden getoetst.

Er bestaat een schijnbare discriminatie tussen ondernemingen die voor Deense afnemers werken, en die welke voor buitenlandse klanten werken: laatstbedoelden zijn inderdaad een heffing veschuldigd op basis van de waarde van de ingevoerde hoeveelheid goud: dit is niet het geval met ondernemingen die voor de binnenlandse markt produceren. Maar de heffing wordt juist berekend op basis van de geïmporteerde en gebruikte hoeveelheid goud en volgens zodanige regels dat zij slechts eënmaal wordt betaald en volgens hetzelfde tarief wordt voldaan (uitgezonderd de bijzondere heffing die door de importeurs-grossiers van onbewerkte edele metalen wordt betaald).

Dit belastingstelsel lijkt niet in strijd met artikel 95, eerste alinea, EEG-Verdrag.

e) Het antwoord op de eerste drie vragen dient te luiden als volgt:

Een heffing bestemd ter dekking van de kosten van het overheidstoezicht op ondernemingen die werken van edele metalen vervaardigen, invoeren of verhandelen, welke wordt berekend op basis van de waarde van de verwerkte edele metalen en zodanig toegepast dat zij slechts éénmaal over een zelfde produkt wordt geheven, kan niet worden beschouwd als een heffing van gelijke werking als een uitvoerrecht in de zin van artikel 16 EEG-Verdrag wanneer die heffing gelijkelijk voor de binnenlandse handel en de export geldt. Bij de toetsing van een heffing aan artikel 16 is niet van belang dat het daardoor getroffen produkt bovendien in een andere Lid-Staat met een invoerrecht wordt belast.

III — Mondelinge behandeling

Ter terechtzitting van 26 april 1978 zijn mondelinge opmerkingen gemaakt en is antwoord gegeven op een vraag van het Hof door Statens Kontrol med ædle Metaller, ten deze vertegenwoordigd door G. Lett, advocaat; P. Larsen en F. Kjerulff, ten deze vertegenwoordigd door P. Dyhr, advocaat; de regering van het Koninkrijk Denemarken, ten deze vertegenwoordigd door P. Lachman, hoofd van het juridisch secretariaat van de afdeling gemeenschappelijke markt van het Ministerie van Buitenlandse Zaken; en de Commissie van de Europese Gemeenschappen, ten deze vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur B. Hoff-Nielsen.

Partijen in de hoofdgedingen hebben de aandacht van het Hof erop gevestigd dat Kjerulff voor het Byret te Kopenhagen niet slechts terugbetaling van de betaalde heffingen heeft gevorderd, maar ook heeft gevraagd om een declaratoir vonnis houdende dat Statens Kontrol niet gerechtigd is de heffing toe te passen op dat gedeelte van zijn produktie dat zonder zijn eigen naamstempel wordt geëxporteerd. Het is dus niet van belang dat de feiten die aan het hoofdgeding ten grondslag liggen, zich hebben voorgedaan vóór dan wel na 1 januari 1974, met ingang van welk tijdstip uitvoerrechten en heffingen van gelijke werking tussen de oorspronkelijke Gemeenschap en de nieuwe Lid-Staten ingevolge artikel 37 Toetredingsakte moesten zijn afgeschaft.

Overwegende dat de advocaat-generaal ter terechtzitting van 6 juni 1978 conclusie heeft genomen;

Ten aanzien van het recht

1 Overwegende dat het Byret te Kopenhagen bij beschikking van 2 november 1977, ingekomen ten Hove op 18 november daaropvolgende, krachtens artikel 177 EEG-Verdrag vier prejudiciële vragen heeft gesteld betreffende de uitlegging van de begrippen heffing van gelijke werking als een uitvoerrecht in de zin van artikel 16, en binnenlandse belasting in de zin van artikel 95, eerste alinea, EEG-Verdrag in verband met de Deense wettelijke regeling inzake het toezicht op werken van edele metalen;

2 dat deze vragen zijn gesteld in het kader van een geschil tussen Statens Kontrol med ædle Metaller en twee goudsmeden over de betaling van een heffing welke is ingesteld om de kosten te dekken van het door genoemde instantie uitgeoefende toezicht op ondernemingen die werken van edele metalen vervaardigen, invoeren of verhandelen;

3 dat blijkens het procesdossier het aan de nationale rechter voorgelegde geschil voornamelijk te wijten is aan de in het Deense recht bestaande onzekerheid omtrent de vraag of Deense ondernemingen die werken van edele metalen vervaardigen en exporteren zonder deze van hun eigen naamstempel te voorzien, de daarin verwerkte hoeveelheid edelmetaal moeten meetellen bij het verbruik op basis waarvan de heffing wordt berekend;

4 dat het Byret bij vonnis van 4 maart 1975 de goudsmeden in het gelijk heeft gesteld en heeft beslist dat de hoeveelheid edelmetaal die wordt gebruikt ter vervaardiging van werken welke zonder naamstempel worden geëxporteerd, niet tot het belastbare verbruik moet worden gerekend;

5 dat in hoger beroep van Statens Kontrol med ædle Metaller het Østre Landsret bij arrest van 21 oktober 1976 de opvatting van de goudsmeden heeft verworpen en heeft vastgesteld dat ondernemingen die werken van edele metalen zonder naamstempel exporteren, de daarin verwerkte hoeveelheid edelmetaal bij hun belastbaar verbruik moeten meetellen;

6 dat evenwel, waar de goudsmeden subsidiair hadden gesteld dat de toepassing van de heffing in strijd was met het EEG-Verdrag, het Østre Landsret de zaak ter nader onderzoek van dit punt naar het Byret heeft terugverwezen,

7 dat het Byret vervolgens de vier navolgende prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie heeft voorgelegd:

1. Is een heffing welke wordt opgelegd aan ondernemingen die werken van edele metalen vervaardigen, importeren of verhandelen, welke dient ter dekking van de kosten van het overheidstoezicht op die ondernemingen en wordt berekend op basis van het verbruik van edele metalen van de onderneming, een heffing van gelijke werking als een uitvoerrecht in de zin van artikel 16 EEG-Verdrag, wanneer zij wordt opgelegd aan alle ondernemingen die onder dat toezicht vallen, volgens zodanige regels dat dezelfde produkten in Denemarken slechts eenmaal kunnen worden belast, maar zonder rekening ermee te houden of zij bovendien in het buitenland worden belast?

2. Zo de vervaardiging voor derden zonder aanbrenging van het eigen naamstempel geschiedt, maakt het dan voor de beantwoording van de eerste vraag verschil dat het edelmetaalverbruik niet wordt gerekend tot de waarde waarover de bijdrage is verschuldigd, indien die vervaardiging geschiedt voor een binnenlandse naamstempelhouder — daar deze immers dat edelmetaal bij zijn eigen belastbaar verbruik moet aanmelden —, maar dat het daarentegen wel daartoe moet worden gerekend indien de vervaardiging geschiedt voor een buitenlandse, hier te lande niet heffingplichtige onderneming — daar dit verbruik anders buiten de Deense heffing zou vallen —, een en ander nog steeds zonder rekening ermee te houden of in het buitenland belasting wordt geheven?

3. Is in dit verband van belang of het in Denemarken bewerkte edelmetaal aan de Deense fabrikant wordt gezonden door de betrokken buitenlandse klant, naar wie het gerede produkt opnieuw wordt geëxporteerd?

4. Wanneer bedoelde heffing niet is een heffing van gelijke werking als een uitvoerrecht, is zij dan te beschouwen als een binnenlandse belasting (op de ingevoerde hoeveelheid goud), welke onverenigbaar is met artikel 95, eerste alinea, EEG-Verdrag?

De eerste drie vragen (uitlegging van artikel 16)

8 Overwegende dat blijkens de door het Byret verschafte gegevens Statens Kontrol med ædle Metaller in Denemarken een algemeen toezicht uitoefent op de vervaardiging van werken van edele metalen, dat wil zegen goud, zilver en platina;

9 dat de kosten van dit toezicht onder meer worden gedekt door bijdragen van de ondernemingen, in de vorm van een heffing welke wordt berekend op basis van de door elk hunner verbruikte hoeveelheid edele metalen;

10 dat wat de werken betreft die in het binnenland worden verkocht, deze heffing is gebaseerd op de door elke onderneming verbruikte hoeveelheid metaal, wanneer die werken van haar naamstempel zijn voorzien;

11 dat werken die niet door de fabrikant zijn gestempeld, van de heffing zijn vrijgesteld wanneer zij aan een naamstempelhouder worden overgedragen, aangezien deze ze dan van zijn naamstempel voorziet en de erin verwerkte metalen moet meetellen bij zijn belastbaar verbruik;

12 dat met betrekking tot de geëxporteerde werken van edele metalen, waarvoor de wettelijke stempelplicht niet geldt, uit het arrest van het Østre Landsret volgt dat de erin verwerkte hoeveelheid edelmetaal moet worden gerekend tot het belastbare verbruik van de exporterende onderneming;

13 dat de reden hiervoor is gelegen in de omstandigheid dat anders over deze hoeveelheden metaal, die op dezelfde voet aan het toezicht zijn onderworpen als werken die in het binnenland worden verkocht, geen heffing verschuldigd zou zijn omdat een Deens naamstempel erop ontbreekt;

14 dat hieruit blijkt dat de litigieuze heffingregeling geldt voor het gehele edelmetaalverbruik van de Deense ondernemingen en dat het belastbare verbruik van deze ondernemingen, dat volgens eenvormige criteria wordt berekend, de totale hoeveelheid edele metalen omvat, welke ongeacht herkomst of bestemming worden geïmporteerd en in Denemarken zelf worden verhandeld dan wel geëxporteerd;

15 dat het mitsdien gaat om een stelsel van binnenlandse belastingen in de zin van artikel 95 en volgende EEG-Verdrag;

16 dat waar de voor uitvoer bestemde produkten tot het belastbare verbruik van de exporteur worden gerekend, de hierop toegepaste heffing niet als een heffing van gelijke werking als een uitvoerrecht kan worden aangemerkt, aangezien een dergelijk recht zich hierdoor onderscheidt dat het specifiek op het uitgevoerde produkt wordt gelegd, doch niet op hetzelfde pro-

dukt indien dit in het binnenland wordt verhandeld, hetgeen in casu niet het geval is;

17 dat uit het voorgaande volgt dat de eerste vraag ontkennend moet worden beantwoord en de tweede en derde vraag daardoor in zoverre zonder voorwerp zijn;

18 dat mitsdien het geschil uitsluitend dient te worden beoordeeld naar de uit het Verdrag voortvloeiende regeling inzake de toepassing van binnenlandse belastingen in het intracommunautaire handelsverkeer, waarop de vierde vraag betrekking heeft;

19 dat evenwel in dit verband tevens rekening moet worden gehouden met de derde vraag — betreffende loonarbeid voor een buitenlandse afnemer — en met een element van de eerste en de tweede vraag — betreffende de eventuele gevolgen van dubbele belasting bij export van edele metalen naar andere landen;

De vierde vraag (de draagwijdte van artikel 95)

20 Overwegende dat de vierde vraag ertoe noopt te onderzoeken of het discriminatieverbod van artikel 95 EEG-Verdrag ook toepassing vindt wanneer op een voor uitvoer bestemd produkt een binnenlandse belasting wordt geheven, en zo ja, of een belastingregeling zoals in Denemarken ter zake van het toezicht op werken van edele metalen geldt, met dit discriminatieverbod verenigbaar is;

21 Overwegende dat artikel 95 naar de letter genomen enkel betrekking heeft op het geval dat produkten uit andere Lid-Staten in het land van invoer fiscaal worden gediscrimineerd;

22 dat de toepassing van binnenlandse belastingstelsels op de uitvoer voorwerp is van de artikelen 96 tot en met 98, onder het gezichtspunt van een zodanig ruime teruggave van belastingen, dat de handelsvoorwaarden binnen de gemeenschappelijke markt daardoor kunnen worden vervalst;

23 dat uit deze bepalingen, in hun onderling verband gelezen, volgt dat het Verdrag op dit gebied wil waarborgen dat binnenlandse belastingregelingen

in hun geheel neutraal zijn ten opzichte van de intracommunautaire handel, wanneer een grensoverschrijdende economische transactie ingevolge zo een regeling tevens een belastbaar feit oplevert;

24 dat mitsdien artikel 95 aldus moet worden uitgelegd, dat het discriminatieverbod dat aan deze bepaling ten grondslag ligt, ook geldt wanneer in het kader van een stelsel van binnenlandse belastingen de uitvoer van een produkt het belastbare feit oplevert;

25 dat het immers onverenigbaar zou zijn met de fiscale bepalingen van het Verdrag indien bij ontbreken van een uitdrukkelijk verbod het de Lid-Staten vrij zou staan een binnenlandse belastingregeling op discriminerende wijze toe te passen op produkten die naar andere Lid-Staten worden uitgevoerd;

26 dat de Lid-Staten weliswaar er in het algemeen geen belang bij hebben hun export door dergelijke maatregelen af te remmen, doch de mogelijkheid van zulke discriminaties niet uitgesloten is te achten wanneer het gaat om de uitvoer van zeldzame, bijzonder kostbare of zeer gezochte produkten;

27 dat derhalve moet worden aangenomen dat — zoals het Hof reeds te kennen gaf in zijn arrest van 23 januari 1975 (zaak 51/74, Van der Hulst, Jurispr. 1975, blz. 79, r.o. 34) — artikel 95, gelezen in samenhang met de andere verdragsbepalingen betreffende belastingen, aldus moet worden verstaan, dat het ook elke fiscale discriminatie van produkten die naar andere Lid-Staten worden uitgevoerd, verbiedt;

28 Overwegende dat in het licht van het voorgaande moet worden onderzocht of een stelsel van binnenlandse belastingen zoals dat waarop het geding voor het Byret te Kopenhagen betrekking heeft, verenigbaar is met de eisen van het Verdrag;

29 dat, gelet op de door de nationale rechter verstrekte gegevens, niet als discriminerend kan worden beschouwd een heffingenstelsel dat dusdanig is ingericht, dat alle ondernemingen die edele metalen verbruiken, verplicht zijn een bijdrage te betalen, in dier voege dat zowel zuiver binnenlandse transacties als die welke op import of export van die metalen betrekking hebben, op gelijke voet worden belast;

30 dat meer in het bijzonder valt aan te nemen dat, indien stempeling voorwaarde is voor het binnenslands verhandelen van werken van edele metalen, zodanig dat de verplichting tot het betalen van de heffing ontstaat door het aanbrengen van het naamstempel door de betrokken onderneming, er geen sprake is van discriminatie wanneer de ongestempeld uitgevoerde hoeveelheden edelmetaal in het belastbare verbruik van de onderneming worden begrepen;

31 dat hetzelfde geldt voor het in de derde vraag bedoelde geval, waarin het in het binnenland bewerkte edelmetaal aan de fabrikant is toegezonden door een buitenlandse afnemer, aan wie het eindprodukt wordt teruggezonden, wanneer deze transactie voldoet aan de voorwaarden waaronder volgens de nationale wettelijke regeling een belastingplicht ontstaat ten gevolge van overeenkomstige binnenlandse transacties, zelfs indien bij ongestempelde export de inningstechniek verschilt;

32 Overwegende dat de nationale rechter in de eerste twee vragen ook het probleem aan de orde stelt of heffingvrijdom moet worden verleend voor ongestempeld geëxporteerde werken van edelmetaal, wanneer deze in het land van bestemming opnieuw moeten worden gecontroleerd tegen betaling van de deswege verschuldigde rechten;

33 Overwegende dat ten deze erop moet worden gewezen dat het EEG-Verdrag geen bepaling bevat die een dergelijke dubbele belasting verbiedt;

34 dat weliswaar de afschaffing van dubbele belasting in het belang van het vrije goederenverkeer wenselijk is, doch slechts het resultaat kan zijn van de harmonisatie van de nationale stelsels ingevolge artikel 99 of eventueel artikel 100 van het Verdrag;

35 dat dus het gemeenschapsrecht in zijn huidige stand geen enkele regel bevat in gevolge welke het een Lid-Staat zou zijn verboden een bijdragenstelsel ter financiering van het toezicht op edele metalen ook toe te passen op voor de export bestemde produkten;

36 dat om dezelfde reden een bijdragenstelsel dat dusdanig is ingericht, dat binnenslands in de handel gebrachte werken van edelmetaal slechts éénmaal in aanmerking kunnen worden genomen bij de berekening van de grondslag van de voor de financiering van het toezicht op edele metalen bestemde hef-

fing, niet geacht kan worden discriminerend te zijn wanneer het ook op uitgevoerde produkten wordt toegepast, aangezien de uitvoerende Lid-Staat geen invloed kan uitoefenen op de regels inzake controle en invoerbelasting in andere staten;

37 Overwegende dat dus in de zin van het voorgaande op de vragen van het Byret te Kopenhagen moet worden geantwoord;

Ten aanzien van de kosten

38 Overwegende dat de kosten door de regering van het Koninkrijk Denemarken en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner opmerkingen bij het Hof gemaakt, niet voor vergoeding in aanmerking kunnen komen;

39 dat de procedure ten aanzien van partijen in het hoofdgeding als een aldaar gerezen incident is te beschouwen, zodat het Byret te Kopenhagen over de kosten heeft te beslissen;

HET HOF VAN JUSTITIE,

Uitspraak doende op de door het Byret te Kopenhagen bij zijn beschikking van 2 november 1977 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1. **Een heffing welke wordt opgelegd aan ondernemingen die werken van edele metalen vervaardigen, importeren of verhandelen, welke dient ter dekking van de kosten van het toezicht op die ondernemingen en wordt berekend op basis van de door hen verbruikte hoeveelheid edele metalen, heeft niet het karakter van een uitvoerrecht wanneer zij volgens dezelfde criteria van toepassing is op alle aan dat toezicht onderworpen ondernemingen, ongeacht de herkomst of de bestemming der produkten.**

2. **Uit artikel 95 EEG-Verdrag, gelezen in samenhang met de andere verdragsbepalingen betreffende belastingen, volgt dat een stelsel van binnenlandse belastingen, met inbegrip van een regeling ter financiering van het toezicht op de vervaardiging en verhandeling van voorwerpen van edele metalen, op niet-discriminerende wijze moet worden toegepast, ongeacht de herkomst of de bestemming der produkten.**

3. Niet als discriminerend is te beschouwen een heffingregeling die dusdanig is ingericht, dat in het belastbare verbruik van de ondernemingen, op dezelfde voorwaarden als de hoeveelheden metaal die in het binnenland worden verhandeld en als zodanig aan de verplichte stempeling zijn onderworpen, mede zijn begrepen de hoeveelheden edelmetaal die worden uitgevoerd en deswege zijn vrijgesteld van stempeling.

   Hierbij is van geen belang of het in een Lid-Staat bewerkte edelmetaal aan de fabrikant is verzonden door een buitenlandse klant aan wie het eindprodukt vervolgens wordt teruggezonden, wanneer deze transactie aan dezelfde fiscale lasten wordt onderworpen als alle andere soortgelijke transacties die onder de toepassing van dezelfde wettelijke voorschriften vallen, ongeacht de daarbij toegepaste inningstechniek.

4. Bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht vormt de omstandigheid dat een in een Lid-Staat vervaardigd en naar een andere Lid-Staat uitgevoerd voorwerp van edelmetaal in de Lid-Staat van bestemming opnieuw aan een controle en een desbetreffende heffing wordt onderworpen, geen beletsel voor de Lid-Staat van oorsprong om ook de uitgevoerde hoeveelheden edelmetaal te brengen onder de grondslag van de heffing die is verschuldigd voor de door hem verrichte controle op de kwaliteit van het metaal.

Kutscher Sørensen Bosco Donner Mertens de Wilmars

Pescatore Mackenzie Stuart O'Keeffe Touffait

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op negenentwintig juni negentienhonderdachtenzeventig.

De griffier

A. Van Houtte

De president

H. Kutscher