ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 29ης Ιουνίου 1978 *

Στην υπόθεση 142/77,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Byret far København (της Κοπεγχάγης) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία το παραπέμπον δικαστήριο ζητεί, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιόν του μεταξύ, αφενός,

Statens Kontrol med ædle Metaller (Εθνική Υπηρεσία Ελέγχου Πολύτιμων Μετάλλων), με έδρα την Κοπεγχάγη,

και

Preben Larsen, χρυσοχόου, εγκατεστημένου στο Jyllinge,

και, αφετέρου,

Flemming Kjerulff, χρυσοχόου, εγκατεστημένου στην Κοπεγχάγη,

και

Statens Kontrol med ædle Metaller,

την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία της εννοίας της επιβαρύνσεως ισοδυνάμου αποτελέσματος προς εξαγωγικό δασμό, σύμφωνα με το άρθρο 16, και της εννοίας του εσωτερικού φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 95, παράγραφος 1 της Συνθήκης ΕΟΚ, ενόψει της δανικής νομοθεσίας περί ελέγχου τεχνουργημάτων από πολύτιμα μέταλλα,

* Γλώσσα διαδικασίας: η δανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους H. Kutscher, πρόεδρο, M. Sørensen και G. Bosco, προέδρους τμήματος, A. M. Donner, J. Mertens De Wilmars, P. Pescatore, A. J. Mackenzie Stuart, A. O'Keeffe και A. Touffait, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: F. Capotorti
γραμματέας: A. Van Houtte

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

(το μέρος που περιέχει τα περιστατικά παραλείπεται)

Σκεπτικό

1 Με Διάταξη της 2ας Νοεμβρίου 1977, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 του ιδίου μηνός, το BYRET της Κοπεγχάγης υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, τέσσερα προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των εννοιών της επιβαρύνσεως ισοδυνάμου αποτελέσματος προς εξαγωγικό δασμό, κατά το άρθρο 16, και του εσωτερικού φόρου, κατά το άρθρο 95, παράγραφος 1 της Συνθήκης ΕΟΚ, ενόψει της δανικής νομοθεσίας περί ελέγχου των τεχνουργημάτων από πολύτιμα μέταλλα.

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της STATENS KONTROL MED ÆDLE METALLER (Εθνικής Υπηρεσίας Ελέγχου Πολύτιμων Μετάλλων) και δύο χρυσοχόων σχετικά με την καταβολή της επιβάρυνσης που θεσπίστηκε προς κάλυψη των δαπανών για τον έλεγχο των επιχειρήσεων που παράγουν, εισάγουν ή εμπορεύονται τεχνουργήματα από πολύτιμα μέταλλα.

3 Από τη δικογραφία προκύπτει ότι η διαφορά που υποβλήθηκε στο εθνικό δικαστήριο οφείλεται, κυρίως, στις αβεβαιότητες που υπήρχαν, στο πλαίσιο της δανικής νομοθεσίας, ως προς το αν τα πολύτιμα μέταλλα που υφίστανται κατεργασία στη Δανία και εξάγονται υπό μορφή τεχνουργημάτων χωρίς να φέρουν τη σφραγίδα δανού κατασκευαστή πρέπει ή όχι να συμπεριλαμβάνονται στη φορολογητέα ύλη βάσει της οποίας καθορίζεται η φορολογική βάση των επιχειρήσεων.

4 Με απόφαση της 4ης Μαρτίου 1975, το εθνικό δικαστήριο τάχθηκε υπέρ της απόψεως των χρυσοχόων, διαδίκων στην κύρια δίκη, δεχθέν ότι για τον καθορισμό της φορολογικής βάσης δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η ποσότητα του πολύτιμου μετάλλου που χρησιμοποιήθηκε για την κατασκευή των εμπορευμάτων που εξάγονται ασφράγιστα.

5 Το STATENS KONTROL MED ÆDLE METALLER άσκησε έφεση κατά της παραπάνω αποφάσεως και το ØSTRE LANDSRET απέρριψε, με απόφαση της 21ης Οκτωβρίου 1976, την επιχειρηματολογία των χρυσοχόων, δεχθέν ότι οι ποσότητες πολυτίμου μετάλλου που εξάγονται ασφράγιστες πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στη φορολογητέα ύλη της εξάγουσας επιχείρησης.

6 Επειδή οι ενδιαφερόμενοι χρυσοχόοι προέβαλαν επικουρικώς το επιχείρημα ότι η επιβολή παρόμοιου φόρου είναι αντίθετη προς τη Συνθήκη ΕΟΚ, το ØSTRE LANDSRET ανέπεμψε την υπόθεση στο BYRET της Κοπεγχάγης προκειμένου να εξεταστεί το εν λόγω ζήτημα.

7 Μετά από αυτή την αναπομπή, το BYRET υπέβαλε στο Δικαστήριο τέσσερα προδικαστικά ερωτήματα τα οποία έχουν ως εξής:

1) Έχει μια επιβάρυνση, που επιβάλλεται σε επιχειρήσεις οι οποίες παράγουν, εισάγουν ή εμπορεύονται τεχνουργήματα από πολύτιμα μέταλλα και που θεσπίστηκε προς κάλυψη των δαπανών ελέγχου των εν λόγω επιχειρήσεων και υπολογίζεται βάσει της ποσότητας του πολύτιμου μέταλλου που χρησιμοποιήθηκε από αυτές, το χαρακτήρα επιβαρύνσεως ισοδύναμου αποτελέσματος προς εξαγωγικό δασμό, υπό την έννοια του άρθρου 16 της Συνθήκης ΕΟΚ, όταν εφαρμόζεται επί όλων των επιχειρήσεων που υπόκεινται στον εν λόγω έλεγχο κατά τρόπο ώστε το ίδιο προϊόν να μην είναι δυνατόν να φορολογηθεί παρά μια μόνο φορά στη Δανία, αλλά χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ενδεχόμενη φορολόγηση που επιβάλλεται επιπλέον, στο εξωτερικό για το εν λόγω προϊόν;

2) Σε περίπτωση που η κατασκευή πραγματοποιείται για λογαριασμό τρίτου, χωρίς να σφραγιστεί το προϊόν από τον κατασκευαστή, ασκεί οποιαδήποτε επίδραση επί της λύσεως που πρέπει να δοθεί στο πρώτο ερώτημα το γεγονός ότι κατά τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας δεν ελήφθη υπόψη η χρήση του πολύτιμου μετάλλου, όταν η κατασκευή προορίζεται να γίνει από πρόσωπο δικαιούμενο στη Δανία να επιθέτει τη σφραγίδα του, δεδομένου ότι αυτός ο τελευταίος περιλαμβάνει το εν λόγω πολύτιμο μέταλλο στον υπολογισμό της φορολογητέας του ύλης, ενώ, αντιθέτως, η χρήση αυτή πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όταν η κατασκευή πραγματοποιείται για λογαριασμό αλλοδαπής επιχείρησης, η οποία δεν υπόκειται σε φορολόγηση στην ίδια χώρα — δεδομένου ότι, διαφορετικά, η εν λόγω χρήση, δεν θα φορολογούνταν

καθόλου στη Δανία — αλλά πάντα χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ενδεχόμενη φορολόγηση που επιβλήθηκε, επιπλέον, στο εξωτερικό;

3) Στην αλληλουχία αυτή, έχει σημασία το γεγονός ότι το πολύτιμο μέταλλο, το οποίο υφίσταται κατεργασία στη Δανία, αποστέλλεται στο δανό κατασκευαστή από τον ενδιαφερόμενο αλλοδαπό πελάτη, στον οποίο, εν συνεχεία, επαναποστέλλεται το τελικό προϊόν;

4) Σε περίπτωση που η επιβάρυνση αυτή δεν θεωρηθεί ως ισοδύναμη προς εξαγωγικό δασμό, πρέπει τότε να θεωρηθεί ως εσωτερικός φόρος (επί της εισαγομένης ποσότητας χρυσού) αντίθετος προς το άρθρο 95, παράγραφος 1 της Συνθήκης ΕΟΚ;

Επί του πρώτου, δευτέρου και τρίτου ερωτήματος (ερμηνεία του άρθρου 16)

8 Σύμφωνα με τα στοιχεία που παρέσχε το BYRET Κοπεγχάγης προκύπτει ότι το STATENS KONTROL MED ÆDLE METALLER ασκεί γενικό έλεγχο, στο εθνικό έδαφος, όσον αφορά την παραγωγή τεχνουργημάτων από πολύτιμα μέταλλα, δηλαδή χρυσό, άργυρο και πλατίνα.

9 Οι σχετικές με τον παραπάνω έλεγχο δαπάνες καλύπτονται, μεταξύ άλλων, από εισφορές που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις υπό μορφή επιβαρύνσεως που υπολογίζεται σε συνάρτηση με την ποσότητα πολύτιμων μετάλλων που χρησιμοποιεί κάθε επιχείρηση.

10 Όσον αφορά τα τεχνουργήματα που διατίθενται στο εμπόριο επί του εθνικού εδάφους, η βάση της εν λόγω επιβαρύνσεως αποτελείται από τα μέταλλα που χρησιμοποιεί κάθε επιχείρηση και επί των οποίων επιθέτει τη σφραγίδα της.

11 Τα τεχνουργήματα που δεν έχουν σφραγιστεί από τον κατασκευαστή απαλλάσσονται από την επιβάρυνση, όταν μεταβιβάζονται στο κάτοχο σφραγίδας, εξυπακουομένου ότι στην περίπτωση αυτή η ποσότητα του συγκεκριμένου μετάλλου συμπεριλαμβάνεται λόγω της σφραγίσεως στη φορολογητέα ύλη της επιχείρησης που διαθέτει τη σφραγίδα.

12 Όσον αφορά τις εξαγόμενες ποσότητες μετάλλου, οι οποίες από το νόμο απαλλάσσονται από την υποχρέωση σφραγίσεως, οι ποσότητες αυτές περιλαμβάνονται, όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα απόφαση του ØSTRE LANDSRET, στη φορολογητέα ύλη της εξάγουσας επιχείρησης.

13 Αυτή η επιβολή επιβαρύνσεως εξηγείται από το γεγονός ότι, διαφορετικά, οι εν λόγω ποσότητες μετάλλου, οι οποίες υπόκεινται στον έλεγχο υπό τους ίδιους όρους που υπόκειται και το μέταλλο το οποίο διατίθεται στο εμπόριο εντός του εθνικού εδάφους, θα διέφευγαν από κάθε φορολογία, λόγω μη επιθέσεως της σφραγίδας.

14 Κατ' αυτό τον τρόπο φαίνεται ότι το επίδικο σύστημα φορολογίας αποσκοπεί στο να συλλάβει όλα τα πολύτιμα μέταλλα που χρησιμοποιούν οι δανικές επιχειρήσεις και έτσι στη φορολογητέα ύλη αυτών των επιχειρήσεων περιλαμβάνονται, σύμφωνα με τα ίδια κριτήρια, όλες οι ποσότητες μετάλλου που εισάγονται, αποτελούν αντικείμενο εμπορίας σ' αυτό το ίδιο το έδαφος της Δανίας ή εξάγονται, ασχέτως καταγωγής ή προορισμού.

15 Επομένως, πρόκειται για σύστημα εσωτερικών φόρων υπό την έννοια που χρησιμοποιείται η έκφραση αυτή στο άρθρο 95 της Συνθήκης.

16 Στην περίπτωση κατά την οποία προϊόντα, τα οποία προορίζονται για εξαγωγή, περιλαμβάνονται στη φορολογητέα ύλη του εξαγωγέα, οι επιβαλλόμενες σχετικά επιβαρύνσεις δεν μπορούν να χαρακτηρισθούν ως επιβαρύνσεις ισοδυνάμου αποτελέσματος προς εξαγωγικό δασμό, δεδομένου ότι χαρακτηριστικό των εν λόγω επιβαρύνσεων είναι ότι πλήττουν ειδικώς το προϊόν που εξάγεται, ενώ το ίδιο προϊόν απαλλάσσεται όταν διατίθεται στο εμπόριο επί του εθνικού εδάφους, πράγμα το οποίο δεν συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση.

17 Από τις προηγηθείσες σκέψεις συνάγεται ότι στο πρώτο ερώτημα προσήκει αρνητική απάντηση και ότι, γι' αυτό το λόγο, το δεύτερο και τρίτο ερώτημα δεν έχουν αντικείμενο.

18 Επομένως, το αντικείμενο της διαφοράς πρέπει να εξετασθεί αποκλειστικά υπό το πρίσμα του απορρέοντος από τη Συνθήκη συστήματος σχετικά με την εφαρμογή, στο ενδοκοινοτικό εμπόριο, των διατάξεων περί εσωτερικών φόρων, στις οποίες αναφέρεται το τέταρτο ερώτημα.

19 Όμως, στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να ληφθεί υπόψη το τρίτο ερώτημα, το οποίο αφορά εργασία «φασόν», που εκτελείται για αλλοδαπό πελάτη, καθώς και ένα στοιχείο του πρώτου και δεύτερου ερωτήματος, σχετικά με τις ενδεχόμενες συνέπειες της διπλής φορολογίας σε περίπτωση εξαγωγής πολύτιμων μετάλλων προς άλλα κράτη.

Επί του τέταρτου ερωτήματος (έκταση εφαρμογής του άρθρου 95)

20 Το τέταρτο ερώτημα αφορά την εξέταση του προβλήματος αν ο κανόνας της απαγορεύσεως των διακρίσεων που θέτει το άρθρο 95 της Συνθήκης εφαρμόζεται επίσης όταν επιβάλλεται εσωτερικός φόρος επί προϊόντος το οποίο προορίζεται για εξαγωγή και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν ένα σύστημα φορολογίας, όπως αυτό που ισχύει στη Δανία σχετικά με τον έλεγχο των τεχνουργημάτων από πολύτιμα μέταλλα, συμβιβάζεται με τον εν λόγω κανόνα της απαγορεύσεως των διακρίσεων.

21 Το άρθρο 95 αναφέρεται, σύμφωνα με το γράμμα του, μόνο στην εφαρμογή, κατά τρόπο που συνεπάγεται διακρίσεις, των συστημάτων εσωτερικών επιβαρύνσεων σε εισαγόμενα από άλλα κράτη μέλη προϊόντα.

22 Η εφαρμογή των ίδιων συστημάτων επιβαρύνσεων στις εξαγωγές αντιμετωπίζεται από τα άρθρα 96 έως 98, υπό τη μορφή υπέρμετρων επιστροφών επιβαρύνσεων, οι οποίες είναι δυνατό να νοθεύσουν τους όρους του εμπορίου στο εσωτερικό της Κοινής Αγοράς.

23 Από τη σύγκριση των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι η Συνθήκη επιδιώκει εν προκειμένω να διασφαλίσει, κατά γενικό τρόπο, την ουδετερότητα των συστημάτων εσωτερικών επιβαρύνσεων, όσον αφορά το ενδοκοινοτικό εμπόριο, κάθε φορά που μια συναλλαγή που εκτείνεται πέρα από τα σύνορα ενός κράτους μέλους αποτελεί ταυτόχρονα γενεσιουργό λόγο επιβολής φόρου στο πλαίσιο ενός τέτοιου συστήματος.

24 Κατά συνέπεια, γίνεται φανερό ότι είναι αναγκαίο να ερμηνευτεί το άρθρο 95 υπό την έννοια ότι ο κανόνας της απαγορεύσεως των διακρίσεων, ο οποίος αποτελεί το υπόβαθρο της εν λόγω διατάξεως, ισχύει επίσης στην περίπτωση κατά την οποία η εξαγωγή ακριβώς ενός προϊόντος αποτελεί, στο πλαίσιο ενός συστήματος εσωτερικών επιβαρύνσεων, γενεσιουργό λόγο επιβολής φόρου.

25 Πράγματι, θα ήταν ασυμβίβαστο προς το σύστημα των φορολογικών διατάξεων της Συνθήκης να γίνει δεκτό ότι τα κράτη μέλη, ελλείψει ρητής απαγορεύσεως στη Συνθήκη, είναι ελεύθερα να εφαρμόζουν, κατά τρόπο που συνεπάγεται διακρίσεις, συστήματα εσωτερικών επιβαρύνσεων επί προϊόντων που προορίζονται για εξαγωγή προς άλλα κράτη μέλη.

26 Μολονότι είναι αληθές ότι, κατά γενικό κανόνα, τα κράτη μέλη δεν έχουν συμφέρον να συγκρατούν τις εξαγωγές τους με μέτρα αυτού του είδους, δεν είναι εντούτοις δυνατό να αποκλειστεί η περίπτωση της ύπαρξης τέτοιων διακρίσεων

σε περιπτώσεις όπως η εξαγωγή σπάνιων, εξαιρετικά πολύτιμων ή ιδιαίτερα περιζήτητων προϊόντων.

27 Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό, όπως ήδη το Δικαστήριο τόνισε στην απόφασή του της 23ης Ιανουαρίου 1975 (VAN DER HULST, 51/75, Sml. σ. 79, 34η σκέψη) ότι το άρθρο 95, εξεταζόμενο σε συνδυασμό με τις άλλες φορολογικές διατάξεις της Συνθήκης, πρέπει να ερμηνευτεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει κάθε φορολογική διάκριση σε βάρος προϊόντων που προορίζονται για εξαγωγή προς άλλα κράτη μέλη.

28 Υπό το φως των προεκτεθέντων, πρέπει να εξετασθεί και το ζήτημα αν συμβιβάζεται με τις απαιτήσεις της Συνθήκης σύστημα εσωτερικών επιβαρύνσεων, παρόμοιο με το υπό κρίση στο πλαίσιο της διαφοράς ενώπιον του BYRET της Κοπεγχάγης.

29 Λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων που παρέσχε το εθνικό δικαστήριο, μπορεί να θεωρηθεί ότι συνεπάγεται διακρίσεις ένα σύστημα επιβαρύνσεων, το οποίο έχει κατά τέτοιο τρόπο διαμορφωθεί ώστε όλες οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν πολύτιμα μέταλλα να είναι υποχρεωμένες να καταβάλλουν τον αναλογούντα σ' αυτές φόρο και έτσι να συλλαμβάνονται ομοίως τόσο οι αποκλειστικά εσωτερικές συναλλαγές όσο και οι συναλλαγές που αφορούν την εισαγωγή ή εξαγωγή των εν λόγω μετάλλων.

30 Ειδικότερα, αν και η σφράγιση αποτελεί προϋπόθεση της πώλησης των πολύτιμων μετάλλων επί του εθνικού εδάφους, κατά τέτοιο τρόπο ώστε η φορολογική υποχρέωση να συνδέεται με την επίθεση της σφραγίδας από την ενδιαφερόμενη επιχείρηση, δεν υφίσταται διάκριση, όταν στη φορολογητέα ύλη μιας επιχειρήσεως περιλαμβάνονται οι ποσότητες μετάλλου που εξάγει ασφράγιστες.

31 Το ίδιο ισχύει για την περίπτωση, στην οποία αναφέρεται το τρίτο ερώτημα και κατά την οποία το πολύτιμο μέταλλο που υπέστη κατεργασία επί του εθνικού εδάφους αποστάλθηκε στον κατασκευαστή από αλλοδαπό πελάτη, προς τον οποίο επαναποστάλθηκε το τελικό προϊόν, εφόσον μια τέτοια συναλλαγή συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις, οι οποίες κατά την εθνική νομοθεσία συνεπάγονται φορολογική επιβάρυνση στην περίπτωση παρόμοιων πράξεων που διενεργούνται στο εθνικό έδαφος, έστω και αν, λόγω της μη σφραγίσεως κατά την εξαγωγή, η τεχνική της επιβολής φόρου είναι διαφορετική.

32 Από τα δύο πρώτα ερωτήματα που υποβλήθηκαν προκύπτει ότι το εθνικό δικαστήριο αναρωτιέται αν η απαλλαγή από την επιβάρυνση των ποσοτήτων πολύτιμου μέταλλου που εξάγονται ασφράγιστες είναι δικαιολογημένη, εφόσον τα

εν λόγω προϊόντα πρόκειται να υποβληθούν σε νέο έλεγχο με επιβολή αντίστοιχων επιβαρύνσεων στη χώρα προορισμού.

33 Πρέπει σχετικά να σημειωθεί ότι η Συνθήκη ΕΟΚ δεν περιέχει καμία διάταξη που να αφορά την απαγόρευση των αποτελεσμάτων της διπλής φορολογίας αυτού του είδους.

34 Μολονότι η εξάλειψη παρόμοιων αποτελεσμάτων είναι αναμφιβόλως επιθυμητή χάριν της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, δεν μπορεί εντούτοις να επιτευχθεί παρά μόνο με την εναρμόνιση των εθνικών συστημάτων δυνάμει του άρθρου 99 ή, ενδεχομένως, του άρθρου 100 της Συνθήκης.

35 Επομένως, το κοινοτικό δίκαιο κατά το παρόν στάδιο εξελίξεώς του δεν περιέχει κανένα κανόνα που να εμποδίζει ένα κράτος μέλος να συμπεριλάβει επίσης, κατά την εφαρμογή φορολογικού συστήματος για την κάλυψη του κόστους του ελέγχου των πολύτιμων μετάλλων, τα προϊόντα που προορίζονται για εξαγωγή.

36 Για τον ίδιο λόγο, το γεγονός ότι ένα φορολογικό σύστημα είναι διαμορφωμένο κάτα τέτοιο τρόπο, ώστε η ίδια ποσότητα μετάλλου που διατίθεται στο εμπόριο εντός του εθνικού εδάφους να μπορεί να ληφθεί υπόψη μία μόνο φορά προκειμένου να προσδιοριστεί η βάση επιβολής της επιβαρύνσεως που προορίζεται για την κάλυψη των εξόδων του ελέγχου των πολύτιμων μετάλλων, δεν μπορεί να προσδώσει στη φορολογία των εξαγόμενων προϊόντων το χαρακτήρα μέτρου το οποίο συνεπάγεται διακρίσεις, όταν ο τρόπος ελέγχου και φορολογίας κατά την εισαγωγή σ' αλλα κράτη διαφεύγει από την εξουσία του κράτους εξαγωγής.

37 Επομένως, στα ερωτήματα που υπέβαλε το BYRET της Κοπεγχάγης πρέπει να δοθεί απάντηση σύμφωνα με τις σκέψεις που αναπτύχθηκαν προηγουμένως.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε το BYRET far Cøbenhavn με Διάταξη της 2ας Νοεμβρίου 1977, αποφαίνεται:

1) Επιβάρυνση που επιβάλλεται σε επιχειρήσεις που παράγουν, εισάγουν ή εμπορεύονται τεχνουργήματα από πολύτιμα μέταλλα και που θεσπίστηκε προς κάλυψη των δαπανών ελέγχου των εν λόγω επιχειρήσεων και υπολογίζεται βάσει της ποσότητας πολύτιμου μέταλλου, που χρησιμοποιήθηκε από αυτές, δεν έχει το χαρακτήρα εξαγωγικού δασμού, εφόσον εφαρμόζεται σύμφω-

να με τα ίδια κριτήρια σε όλες τις επιχειρήσεις που υπόκεινται στον εν λόγω έλεγχο, ανεξαρτήτως καταγωγής ή προορισμού των προϊόντων.

2) Από το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΟΚ, εξεταζόμενο στο πλαίσιο των φορολογικών διατάξεων της Συνθήκης, συνάγεται ότι ένα σύστημα εσωτερικών επιβαρύνσεων, συμπεριλαμβανομένου και ενός συστήματος που προορίζεται για την κάλυψη των εξόδων του ελέγχου της παραγωγής και της διαθέσεως στο εμπόριο αντικειμένων από πολύτιμα μέταλλα, πρέπει να εφαρμόζεται κατά τρόπο που να μη συνεπάγεται διακρίσεις, ανεξαρτήτως καταγωγής ή προορισμού των προϊόντων.

3) Δεν πρέπει να θεωρηθεί ότι συνεπάγεται διακρίσεις σύστημα φορολογίας που έχει διαμορφωθεί κατά τέτοιο τρόπο ώστε στη φορολογητέα ύλη των επιχειρήσεων να περιλαμβάνονται, υπό τους ίδιους όρους, όπως οι ποσότητες μετάλλου που διατίθενται στο εμπόριο εντός του εθνικού εδάφους και υπόκεινται για το λόγο αυτό στην υποχρέωση σφραγίσεως, οι ποσότητες πολύτιμου μετάλλου που εξάγονται και, για το λόγο αυτό, εξαιρούνται από την υποχρέωση σφραγίσεως.

Το γεγονός ότι το πολύτιμο μέταλλο που υπέστη κατεργασία σε ένα κράτος μέλος αποστέλλεται στον κατασκευαστή από αλλοδαπό πελάτη, προς τον οποίο επαναποστέλλεται το τελικό προϊόν, δεν μεταβάλλει την παραπάνω κρίση, εφόσον, από φορολογική άποψη, η συναλλαγή αυτή υπόκειται στις ίδιες επιβαρύνσεις στις οποίες υπόκεινται και όλες οι άλλες ομοειδείς συναλλαγές που, ανεξάρτητα από τη διαδικασία εισπράξεως του φόρου, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των ίδιων νομικών διατάξεων.

4) Στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, το γεγονός ότι ένα αντικείμενο από πολύτιμο μέταλλο που κατασκευάστηκε σε κράτος μέλος και εξήχθη προς άλλο κράτος μέλος υπόκειται, στο κράτος προορισμού, σε νέο έλεγχο και στην αντίστοιχη φορολογία, δεν εμποδίζει το κράτος καταγωγής να περιλάβει τις ποσότητες μετάλλου που εξάγονται στη βάση υπολογισμού της επιβαρύνσεως που επιβάλλεται για τον ασκούμενο από το κράτος αυτό έλεγχο επί της ποιότητας του μετάλλου.

Kutscher Sørensen Bosco Donner

Mertens de Wilmars Pescatore Mackenzie Stuart

O'Keeffe Touffait

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 29 Ιουνίου 1978.

Ο γραμματέας
A. Van Houtte

Ο Πρόεδρος
H. Kutscher