

**HOTĂRÂREA CURȚII
DIN 29 IUNIE 1978¹**

**Statens Kontrol med ædle Metaller
împotriva Preben Larsen;
Flemming Kjerulff împotriva
Statens Kontrol med ædle Metaller**

**(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare,
formulată de Københavns Byret din Copenhaga)**

„Taxă pentru controlul obiectelor din metale prețioase”

Cauza 142/77

În cauza 142/77,

având ca obiect o cerere adresată Curții, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, de către Københavns Byret (judecătoria) din Copenhaga pentru pronunțarea, în litigiile aflate pe rolul acestei instanțe, între, pe de o parte

STATENS KONTROL MED ÆDLE METALLER (Serviciul național de control al metalelor prețioase), cu sediul la Copenhaga,

și

PREBEN LARSEN, bijutier, stabilit la Jyllinge,

și, pe de altă parte,

FLEMMING KJERULFF, bijutier, stabilit la Copenhaga,

și

STATENS KONTROL MED ÆDLE METALLER

o hotărâre preliminară privind interpretarea noțiunii de taxă cu efect echivalent unui drept vamal la export în sensul articolului 16 și a celei de impunere internă în sensul articolului 95 alineatul (1) din Tratatul CEE, cu privire la legislația daneză referitoare la controlul obiectelor din metale prețioase,

CURTEA,

compusă din domnii H. Kutscher, președinte, M. Sørensen și G. Bosco, președinți de cameră, A. M. Donner, J. Mertens de Wilmars, P. Pescatore, A. J. Mackenzie Stuart, A. O’Keeffe și A. Touffait, judecători,

avocat general: domnul F. Capotorti

¹ Limba de procedură: daneză.

grefier: domnul A. Van Houtte

pronunță prezenta

HOTĂRÂRE

1 Întrucât prin ordonanța din 2 noiembrie 1977, primită la Curte la 18 noiembrie anul următor, Københavns Byret (judecătoria din Copenhaga) a adresat, în temeiul articolului 177 din Tratatul CEE, patru întrebări preliminare referitoare la interpretarea noțiunilor de taxă cu efect echivalent unui drept vamal la export în sensul articolului 16 și de impunere internă în sensul articolului 95 alineatul (1) din Tratatul CEE, cu privire la legislația daneză referitoare la controlul obiectelor din metale prețioase;

2 aceste întrebări au fost ridicate în cadrul unui litigiu între Serviciul național de control al metalelor prețioase (Statens Kontrol med ædle Metaller) și doi bijutieri cu privire la plata taxei instituite în vederea acoperirii cheltuielilor legate de controlul întreprinderilor care produc, importă sau comercializează obiecte din metale prețioase;

3 rezultă din dosar că litigiul adus în fața instanței naționale este cauzat în esență de incertitudinile care au existat în cadrul legislației daneze cu privire la problema dacă metalele prețioase tratate în Danemarca și exportate sub formă de obiecte neprevăzute cu o marcă a manufacturierului danez trebuie sau nu să fie incluse în masa impozabilă pe baza căreia este evaluată contribuția întreprinderilor;

4 prin hotărârea de la 4 martie 1975, tribunalul a decis în favoarea bijutierilor implicați în aceste procese, recunoscând că nu este necesar să se țină seama, pentru stabilirea bazei de calcul a contribuției, de cantitatea de metal prețios utilizată în fabricarea mărfurilor exportate pe care nu este aplicată o marcă;

5 având în vedere că Serviciul național de control a introdus o acțiune împotriva acestei hotărâri, Østre Landsret (Curtea de Apel), prin hotărârea din 21 octombrie 1976, a respins argumentația prezentată de bijutieri și a stabilit că acele cantități de metal prețios exportate fără marcă aplicată trebuie să fie incluse în masa impozabilă a întreprinderii exportatoare;

6 având în vedere că bijutierii interesați au invocat, în subsidiar, argumentul conform căruia impunerea unei astfel de taxe ar fi contrară Tratatului CEE, Østre Landsret a retrimis cauza în fața Københavns Byret în vederea examinării acestei întrebări:

7 în urma acestei trimeri, Københavns Byret a adresat Curții patru întrebări preliminare formulate după cum urmează:

1. O redevență aplicată întreprinderilor care produc, importă sau comercializează obiecte din metale prețioase, instituită pentru a acoperi cheltuielile legate de controlul acestor întreprinderi și calculată pe baza cantității de metal prețios utilizate de acestea, are caracter de taxă cu efect echivalent unui drept vamal la export în sensul articolului 16 din Tratatul CEE, în cazul în care se aplică tuturor întreprinderilor care fac obiectul acestui control, astfel încât un produs nu poate fi taxat decât o singură dată în Danemarca, însă fără a se lua în considerare o eventuală taxă percepută în plus pentru același produs în afara țării?

2. În cazul în care producția se realizează în contul altcuiva fără ca marca de manufacturier a producătorului să fie aplicată pe produs, faptul că nu se ia în considerare această utilizare a metalului prețios în calculul valorii impozabile, în cazul în care producția este destinată

utilizării de către un titular de marcă de manufacturier în Danemarca, dat fiind că acesta din urmă include acest metal prețios în calculul propriei sale mase impozabile, astfel încât, pe de altă parte, trebuie să se țină seama de această utilizare atunci când producția se efectuează pentru o întreprindere străină care nu este taxată în această țară - având în vedere faptul că această utilizare, în alte condiții nu ar face obiectul nici unei impozitări în Danemarca – însă tot fără a se lua în considerare o eventuală taxă percepută în plus în afara țării, exercită o influență asupra soluției pentru prima întrebare?

3. Faptul că metalul prețios prelucrat în Danemarca este expediat producătorului danez de către clientul străin interesat către care produsul finit este reexpediat ulterior, are importanță în acest context?

4. Din moment ce o astfel de redevență nu este considerată ca având un efect echivalent unui drept vamal la export, trebuie, prin urmare, să fie considerată ca o impunere internă (pe baza cantității de aur importate), contrară articolului 95 alineatul (1) din Tratatul CEE?

Cu privire la prima, a doua și a treia întrebare (interpretarea articolului 16)

8 Întrucât rezultă din indicațiile furnizate de către Københavns Byret că Statens Kontrol med ædle Metaller exercită un control general pe teritoriul național în ceea ce privește producția de obiecte din metale prețioase, respectiv aur, argint și platină;

9 costurile aferente acestor controale sunt acoperite, printre altele, prin contribuții din partea întreprinderilor sub forma unei taxe calculate în funcție de cantitatea de metal prețios utilizată de fiecare întreprindere;

10 în ceea ce privește obiectele comercializate pe teritoriul național, baza de calcul a acestei taxe este constituită din metalele utilizate de către fiecare întreprindere și pe care este aplicată marca acesteia.

11 obiectele nemarcate de producător sunt scutite de taxă atunci când sunt transferate către un deținător de marcă, înțelegându-se că, în acest caz, cantitatea de metal în cauză este, în temeiul marcajului, inclusă în masa impozabilă a întreprinderii titulare de marcă;

12 în ceea ce privește cantitățile de metal exportate, care sunt exceptate prin lege de obligația de marcare, acestea trebuie să fie incluse în masa impozabilă a întreprinderii exportatoare, astfel cum rezultă din hotărârea Curții de apel menționată mai sus;

13 această taxare se explică prin faptul că aceste cantități de metal supuse controlului în aceleași condiții ca și metalul comercializat pe teritoriul național, ar fi, în alte condiții, exceptate de la orice contribuție, în lipsa aplicării unui marcaj danez;

14 se pare că obiectivul regimului contribuțiilor în litigiu este de a cuprinde în sfera de aplicare a taxei toate metalele prețioase utilizate de către întreprinderile daneze și că din acest motiv sunt incluse în masa impozabilă a acestora, după aceleași criterii, toate cantitățile de metal importate, comercializate pe teritoriul danez sau exportate, fără distincție de origine sau de destinație.

15 prin urmare, este vorba de un regim de impuneri interne în sensul în care această expresie este utilizată la articolele 95 și următoarele din tratat;

16 în cazul în care produse destinate exportului sunt incluse în masa impozabilă a exportatorului, redevențele colectate ca o consecință a acestui fapt nu ar putea fi calificate drept taxe cu efect echivalent unui drept vamal la export, caracteristica acestor drepturi fiind aceea că se aplică specific produsului exportat excluzând același produs comercializat pe teritoriul național, ceea ce nu se aplică în cazul de față;

17 rezultă din considerentele de mai sus că la prima întrebare trebuie să se răspundă negativ și că, prin urmare, a doua și a treia întrebare sunt lipsite de obiect;

18 fondul litigiului trebuie, deci, să fie examinat exclusiv din punctul de vedere al regimului care decurge din tratat în ceea ce privește aplicarea, în schimburile comerciale intracomunitare, a dispozițiilor referitoare la impunerile interne, la care se face trimitere prin a patra întrebare;

19 în acest cadru, este necesar, totuși, să se țină seama de ce a de-a treia întrebare referitoare la prelucrarea în temeiul unui contract efectuată pentru un client străin, precum și de un element din prima și a doua întrebare, cu privire la eventualele efecte ale dublei impuneri în cazul exportului de metale prețioase către alte state;

Cu privire la a patra întrebare (domeniul de aplicare al articolului 95)

20 Întrucât a patra întrebare solicită examinarea problemei dacă se aplică și norma de non-discriminare formulată la articolul 95 din tratat atunci când o taxă internă este colectată pentru un produs destinat exportului și, în cazul unui răspuns afirmativ, dacă un regim de impunere precum cel aplicat în Danemarca cu privire la controlul obiectelor din metale prețioase este compatibil cu această normă de non-discriminare;

21 întrucât articolul 95 nu vizează, în termenii săi, decât aplicarea discriminatorie a regimurilor de impuneri interne pentru produsele importate din alte state membre;

22 aplicarea aceluiași regimuri de impunere pentru exporturi este avută în vedere la articolele 96 – 98, din punctul de vedere al rambursării impunerilor excesive, care ar putea denatura condițiile comerciale în interiorul pieței comune;

23 rezultă dintr-o comparație între aceste dispoziții că tratatul vizează în această privință garantarea, în mod general, a neutralității regimurilor de impuneri interne în ceea ce privește schimburile intracomunitare de fiecare dată când o tranzacție economică care depășește frontierele unui stat membru constituie în același timp faptul generator al unei percepții fiscale în cadrul unui astfel de regim;

24 prin urmare, pare necesar să se interpreteze articolul 95 în sensul că norma de non-discriminare care constituie baza acestei dispoziții se aplică și în cazul în care exportul unui produs constituie, în cadrul unui sistem de impuneri interne, faptul generator al unei percepții fiscale;

25 ar fi, în fapt, incompatibil cu sistemul de dispoziții fiscale din tratat să se admită că statele membre, în lipsa unei interdicții speciale în tratat, ar avea libertatea să aplice în mod discriminatoriu un regim de impuneri interne cu privire la produsele destinate exportului către alte state membre;

26 cu toate că este adevărat că, în general, statele nu au interesul să își restrângă exporturile prin măsuri de acest gen, totuși, nu se poate exclude ipoteza unor astfel de discriminări în cazuri precum exportul de produse rare, deosebit de prețioase sau căutate în mod special;

27 prin urmare, este necesar să se rețină – astfel cum a indicat deja Curtea, în hotărârea sa din 23 ianuarie 1975 (Van der Hulst, 51/74, Recueil p. 79, considerentul 34) – că articolul 95, în conexiune cu celelalte dispoziții fiscale din tratat, trebuie interpretat ca interzicând în egală măsură orice discriminare fiscală cu privire la produsele destinate exportului către alte țări membre;

28 întrucât este necesar să se analizeze, având în vedere considerentele precedente, problema compatibilității cu cerințele din tratat a unui sistem de impuneri interioare precum cel vizat în litigiul adus în fața tribunalului de instanță;

29 ținând seama de indicațiile furnizate de instanța națională, nu ar putea fi considerat ca discriminatoriu un regim de redevențe constituit astfel încât toate întreprinderile care utilizează metale prețioase sunt obligate să depună partea lor de contribuție, astfel încât să fie cuprinse la același titlu tranzacțiile exclusiv naționale și cele legate de importul sau exportul acestor metale;

30 mai exact, dacă aplicarea mărcii constituie condiția punerii în vânzare a metalelor prețioase pe teritoriul național, astfel încât obligația fiscală este legată de aplicarea mărcii de către întreprinderea interesată, nu constituie discriminare includerea, în masa impozabilă a unei întreprinderi, a cantităților de metal exportate de către aceasta fără aplicarea mărcii;

31 același raționament este valabil în cazul, vizat la a treia întrebare, în care metalul prețios prelucrat pe teritoriul național a fost expedit către producător de către un client străin către care produsul final este retrimis, din moment ce o astfel de tranzacție îndeplinește condițiile cărora legislația națională le atașează o obligație fiscală în cazul unor operațiuni similare efectuate pe teritoriul național, chiar dacă, în lipsa marcajului la export, tehnica de percepere este diferită;

32 întrucât se poate deduce din primele două întrebări adresate că instanța națională se întreabă dacă o exceptare a cantităților de metal prețios exportate fără aplicarea mărcii ar fi justificată dacă produsele în cauză urmau să fie supuse unui nou control, cu perceperea taxelor aferente, în țara de destinație;

33 întrucât este necesar să se evidențieze în această privință că Tratatul CEE nu cuprinde nici o prevedere care să vizeze interzicerea efectelor de dublă impozitare de acest fel;

34 dacă eliminarea acestor efecte este, fără îndoială, de dorit pentru libera circulație a mărfurilor, aceasta, totuși, nu poate rezulta decât din armonizarea sistemelor naționale în temeiul articolului 99 sau, eventual, al articolului 100 din tratat;

35 în stadiul actual, dreptul comunitar nu conține, așadar, nici o normă care să împiedice un stat membru să includă și produsele destinate exportului în domeniul de aplicare a unui sistem de contribuție destinat finanțării controlului metalelor prețioase;

36 din același motiv, faptul că un sistem de contribuție este constituit în așa fel încât o cantitate de metal comercializată pe teritoriul național nu poate fi luată în calcul decât o singură dată pentru a stabili baza de calcul a redevenței destinate finanțării controlului metalelor prețioase, nu este de natură să facă să pară discriminatorie aplicarea aceleiași taxe în

cazul produselor exportate, astfel încât modalitățile de control și de impunere la import în alte state nu se află sub influența statului exportator;

37 Întrucât, prin urmare, este necesar să se răspundă la întrebările adresate de Københavns Byret în sensul considerentelor precedente.

Cu privire la cheltuielile de judecată

38 Întrucât cheltuielile efectuate de către guvernul Regatului Danemarcei și de către Comisia Comunităților Europene, care au prezentat observații Curții, nu pot face obiectul unei rambursări;

39 Întrucât procedura are, în raport cu părțile în acțiunea principală, un caracter incidental față de procedura în fața Københavns Byret, este de competența acestei instanțe să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată;

pentru aceste motive,

CURTEA,

pronunțându-se cu privire la întrebările care i-au fost adresate de către Byret de Copenhague, prin ordonanța din 2 noiembrie 1977, hotărăște:

(1) O redevență care se aplică întreprinderilor care produc, importă sau comercializează obiecte din metale prețioase, instituită pentru a acoperi cheltuielile legate de controlul acestor întreprinderi și calculată pe baza cantității de metal prețios utilizate de către acestea, nu are caracterul unui drept vamal la export din moment ce se aplică după aceleași criterii tuturor întreprinderilor supuse acestui control, oricare ar fi proveniența sau destinația produselor.

(2) Rezultă din articolul 95 din Tratatul CEE, luat în considerare în cadrul dispozițiilor fiscale din tratat, că un regim de impuneri interne, inclusiv un regim destinat finanțării controlului producției și comercializării de obiecte din metale prețioase, trebuie să fie aplicat în mod nediscriminatoriu, oricare ar fi originea sau destinația produselor.

(3) Nu se consideră discriminatoriu un regim de taxare constituit în așa fel încât să fie cuprinse în masa impozabilă a întreprinderilor, în aceleași condiții ca și cantitățile de metal comercializate pe teritoriul național, și supuse obligației de aplicare a mărcii, cantitățile de metal prețios exportate și scutite, pentru acest motiv, de aplicarea mărcii.

Faptul că metalul prețios prelucrat într-un stat membru este expedit producătorului de către un client străin, căruia produsul finit îi este apoi reexpediat, nu modifică această apreciere, atâta timp cât, din punct de vedere fiscal, această tranzacție face obiectul aceluiași taxe ca orice alte tranzacții similare care intră în sfera de aplicare a aceluiași prevederi legale, oricare ar fi tehnica de percepere.

(4) În stadiul actual al dreptului comunitar, faptul că un obiect dintr-un metal prețios produs într-un stat membru și exportat către un alt stat membru este supus, în statul de destinație, unui nou control și unei taxări aferente acestuia nu împiedică statul de origine să includă cantitățile de metal exportate în baza de calcul a redevenței care trebuie plătită pentru controlul efectuat de către acesta asupra calității metalului.

Kutscher Sørensen Bosco Donner Mertens de Wilmars
Pescatore Mackenzie Stuart O'Keefe Touffait

Pronunțată în ședință publică la Luxemburg, 29 iunie 1978.

Grefier
A. Van Houtte

Președinte
H. Kutscher