

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT GIUSEPPE TESAURO

föredraget den 24 april 1997 *

1. I förevarande mål har domstolen ånyo att uttala sig om tolkningen av rådets förordning (EEG) nr 2473/86 av den 24 juli 1986 om passiv förädling och standardutbytessystemet. ¹ Bundesfinanzhof har i förevarande fall begärt klagöranden angående tolkningen av artikel 13.2 andra stycket i den förordningen, närmare bestämt i fråga om begreppet förädlingskostnader som är tillämpligt med avseende på fastställande av definitiva tullar.

pens tullområde med fullständig eller partiell befrielse från importtullar.

Som bekant syftar det förfarandet till att undvika att varor som exporteras från gemenskapen i syfte att förädlas påförs tullar. Närmare bestämt föreskrivs i det avseddet följande i artikel 13.1 i ovannämnda förordning:

Tillämpliga bestämmelser

2. Såsom framgår av artikel 1.2 i förordning nr 2473/86 medger systemet för passiv förädling att gemenskapsvaror temporärt exporteras från gemenskapens tullområde för att genomgå bearbetning, behandling eller reparation och att de varor som härrör från dessa processer ("förädlings"produkter) sedan övergår till fri omsättning inom gemenska-

"Fullständig eller partiell befrielse från importtullar enligt artikel 1.2 skall genomföras genom att från det importtullbelopp som är tillämpligt på de förädlingsprodukter som övergått till fri omsättning avräkna det importtullbelopp som skulle ha varit tillämpligt samma dag på de temporärt exporterade varorna, om de hade importerats till gemenskapens tullområde från det land i vilket de genomgick förädlingsprocessen eller den sista förädlingsprocessen."

I praktiken utförs beräkningen av de importtullbelopp som faktiskt skall tas ut på förädlingsprodukterna genom att det fiktiva beloppet av de tullar som tillämpas på temporärt exporterade varor dras av från det

* Originalspråk: italienska.

1 — EGT L 212, s. 1 [fransk version; vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå]. Se i fråga om samma ämne domstolens dom av den 17 december 1992 i mål C-16/91, Wacker Werke (Rec. 1992, s. I-6821), som domstolen meddelade inom ramen för samma tvist som ligger till grund för förhållande hänskjutande.

teoretiska beloppet av de tullar som tillämpas på sådana varor.

utan kostnad eller till nedsatt pris (nedan kallat första alternativet)³.

3. Värdet av de temporärt exporterade varorna fastställs i enlighet med artikel 13.2 andra stycket, enligt vilket sagda värde utgörs av det värde "som beräknades för dessa varor då tullvärdet av förädlingsprodukterna fastställdes enligt artikel 8.1 b i i förordning (EEG) nr 1224/80, senast ändrad genom förordning (EEG) nr 1055/85, eller om värdet inte kan fastställas på detta sätt, skillnaden mellan förädlingsprodukternas tullvärde och förädlingskostnaderna, fastställda på ett rimligt sätt".

I praktiken föreskrivs två olika alternativ för beräkningen av värdet av de temporärt exporterade varorna. Det första hänför sig till det fall, som förmodligen är det vanligast förekommande, då förädlingsprodukternas värde fastställs i enlighet med artikel 3 i förordning nr 1224/80 om värdering av varor för tulländamål² och tillämpas när köparen levererar de temporärt exporterade varorna

Det andra alternativet som föreskrivs i bestämmelsen avser däremot fall då den produkt som ingår i de importerade varorna har levererats mot ersättning, vilket just är fallet i förevarande mål, och då således villkoren för tillämpning av artikel 8 i förordning nr 1224/80 — vilken som antytts talar om produkter som köparen har levererat utan kostnad eller till nedsatt pris — inte är uppfyllda (nedan kallat andra alternativet). I sådana fall skall enligt bestämmelsens ordalydelse värdet av de temporärt exporterade varorna således fastställas genom att förädlingskostnaderna, fastställda på ett rimligt sätt, dras av från förädlingsprodukternas tullvärde.

3 — I ovannämnda artikel 8.1 b i i förordning nr 1224/80 föreskrivs att vid fastställandet av värdet av de varor som skall förädlas (enligt artikel 3 i samma förordning) skall till det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas för de importerade varorna läggas värdet av "material, komponenter, delar och liknande artiklar som ingår i de importerade varorna", fördelat på vederbörligt sätt, om de tillhandahållits direkt eller indirekt av köparen utan kostnad eller till nedsatt pris för användning i samband med framställning och försäljning för export av de importerade varorna, i den utsträckning detta värde inte ingår i det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas. Det är emellertid inte fallet i förevarande mål, där det är ostridigt att transporterarna har skett mot ersättning.

2 — EGT L 134, s. 1.

Bakgrund och tolkningsfrågor

4. Bakgrunden till tvisten kan sammanfattas på följande sätt:

Företaget Wacker Werke exporterar enligt förfarandet för passiv förädling bensin- och dieselmotorer till Förenta staterna och importerar maskiner som tillverkas av företaget Wacker Corporation (som det är ekonomiskt knutet till), i vilka sagda motorer har byggts in. Närmare bestämt fakturerar Wacker Werke de bensinmotorer som det självt tillverkar på grundval av tillverkningskostnaderna, med ett tillägg på 25 procent för allmänna omkostnader och vinst, medan dieselmotorerna, som införskaffas från andra företag, faktureras på grundval av inköpspriset med ett tillägg på 5 procent. De importerade produkterna faktureras däremot till de priser som nämns i det säljande företagens prislistor, med ett avdrag på 45 procent.

Som den hänskjutande domstolen själv har medgivit finns det ingenting som tyder på att de priser som faktureras för de temporärt exporterade varorna och för förädlingsprodukterna skulle ha påverkats av banden mellan de båda företagen.

5. Hauptzollamt München fastställde inledningsvis förädlingsprodukternas och de temporärt exporterade varornas tullvärde på grundval av de priser som de båda företagen hade fakturerat varandra. Därefter hävdade Hauptzollamt att även om förädlingsprodukternas värde faktiskt skulle fastställas på grundval av det fakturerade försäljningspriset, skulle däremot de temporärt exporterade varornas värde fastställas på grundval av tillverkningskostnaderna (bensinmotorerna) och inköpspriset (dieselmotorerna), det vill säga utan beaktande av det påslag om 25 procent eller 5 procent som Wacker Werke hade gjort. Hauptzollamt krävde därför i efterhand betalning av tull till ett belopp av 36 057,20 DM.

Wacker Werke, som ansåg att den ursprungliga beräkningsmetoden var att anse som korrekt metod, anförde först besvär och väckte sedan talan vid Finanzgericht München. Det hävdade huvudsakligen att motorerna hade levererats mot betalning och att artikel 8.1 b i i förordning nr 1224/80 — enligt vilken, som anförts, värdet av "material, komponenter, delar och liknande artiklar som ingår i de importerade varorna" skall beaktas för att fastställa värdet av de produkter som skall förädlas — inte var tillämplig, eftersom den bestämmelsen endast avser det fall då materialet och komponenterna har levererats "utan kostnad eller till nedsatt pris", vilket framgår tydligt av dess ordalydelse.

6. Finanzgericht München beslöt att vilandeförklara förfarandet och att hänskjuta tre tolkningsfrågor till domstolen i syfte att erhålla en tolkning av de bestämmelser som var tillämpliga för att fastställa värdet av förädlingsprodukterna och de temporärt importerade varorna i enlighet med de ovan nämnda förordningarna.

7. Finanzgericht München biföll till följd av den domen Wacker Werkes talan och fastslog att om beräkningen av avdragsbeloppet i det fallet reglerades av artikel 13.2 andra stycket andra alternativet i förordning nr 2473/86 (eftersom anpassningarna enligt artikel 8.1 b i i förordning nr 1224/80 inte hade genomförts), skulle förädlingsvärdet motsvara förädlingsprodukternas transaktionsvärde, det vill säga inköpspriset inberäknat påslag, och med avdrag för förädlingskostnader. Finanzgericht klargjorde att den ansåg den lagstiftningen vara tillämplig, även om den skulle leda till oberättigade tullfördelar på grund av vissa omständigheter avseende tulltaxorna (närmare bestämt då en högre tullsats påförs de temporärt exporterade varorna än den som påförs förädlingsprodukterna).

I sin dom av den 17 december 1992⁴ fastslog domstolen följande: "Rådets förordning (EEG) nr 2473/86 av den 24 juli 1986 om passiv förädling och standardutbytessystemet skall tolkas så, att med avseende på beräkningen av den föreskrivna fullständiga eller partiella befrielsen från importtullar skall beräkningen av importtullarna på förädlingsprodukter i princip baseras på sagda produkters transaktionsvärde, medan de temporärt exporterade varornas värde skall beräknas enligt ett av de två sätt som föreskrivs i artikel 13.2 andra stycket i sagda förordning. För det fall att förädlingsprodukternas värde skulle ha fastställts utan någon justering i den mening som avses i artikel 8.1 b i i rådets förordning (EEG) nr 1224/80 av den 28 maj 1980 om värdering av varor för tulländamål, skall de temporärt exporterade varornas värde motsvara skillnaden mellan förädlingsprodukternas tullvärde och förädlingskostnaderna, fastställda på ett rimligt sätt. Beaktandet av de berörda varornas transaktionsvärde kan utgöra ett rimligt sätt."

8. Hauptzollamt beslutade att överklaga Finanzgerichts dom.

Hauptzollamt vidhöll vid Bundesfinanzhof att förädlingskostnaderna enligt artikel 13.2 andra stycket andra alternativet i förordning nr 2473/86 inte skulle kunna beräknas med tillräcklig säkerhet genom att de temporärt exporterade varornas försäljningspris helt enkelt drogs av från förädlingsprodukternas inköpspris. Till stöd för sin ståndpunkt åberopar den syftet med systemet för passiv förädling, vilket skulle bestå i att en tull

⁴ — Domen i målet Wacker Werke (ovan fotnot 1).

påförs gemenskapsvarornas faktiska värdeökning efter bearbetning i tredje land. Detta syfte skulle enligt Hauptzollamt iakttas endast i det fall då värdet av de temporärt exporterade varorna är åtminstone mycket nära inköpspriset eller tillverkningskostnaderna (vilket i grund och botten är fallet då det första alternativet enligt artikel 13.2 andra stycket i förordningen tillämpas). Om det förekommer betydande påslag (i förevarande fall 25 procent), skulle däremot beaktandet av dessa påslag i syfte att beräkna förädlingsvärdet göra det uteslutet att de föreskrivna tullarna påfördes förädlingskostnaderna och således medföra oberättigade tullfördelar för näringsidkaren.

9. Eftersom Bundesfinanzhof ansåg att domen i målet Wacker Werke inte hade klargjort alla tvivel avseende tolkningen av de relevanta bestämmelserna, särskilt med avseende på fastställandet av förädlingsvärdet, fann den sig tvungen (eftersom den var den domstol som skulle döma i sista instans) att vilandeförklara förfarandet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1. Skall artikel 13.2 andra meningen andra alternativet i rådets förordning (EEG) nr 2473/86 av den 24 juli 1986 om passiv förädling ... (EGT L 212, s. 1) tolkas så, att ett sätt för att fastställa förädlingskostnader

endast kan anses vara rimligt om det ger ett värde av de temporärt exporterade varorna som ungefär motsvarar det inköpspris som har betalats av innehavaren av tillståndet för passiv förädling eller varornas tillverkningskostnad?

2. Vid nekande svar på fråga 1: Kan det inköpspris som den som företar förädlingen har betalat till innehavaren av tillståndet för passiv förädling för de varor som skall förädlas, inberäknat påslag, användas vid fastställandet av förädlingskostnaderna och gäller detta även om det skulle föreligga en tulltaxeanomali genom att den tull som är tillämplig på oförädlade varor är högre än den som är tillämplig på förädlingsprodukter?"

10. Enligt min uppfattning finns svaret på ovanstående frågor redan angivet i domen i målet Wacker Werke, dessutom med tillräcklig tydlighet, i vilken domstolen som nämnts ovan uttryckligen fastslog att "[b]eaktandet av de berörda varornas transaktionsvärde kan utgöra ett rimligt sätt" för att fastställa förädlingskostnaderna.

Tillåt mig att i det avseendet erinra om de påpekanden jag redan gjorde i mitt förslag

till avgörande i samma mål.⁵ I det förslaget påpekade jag för det första att även om de kostnader som bearbetningsföretaget har för att tillverka förädlingsprodukterna på ett abstrakt plan i sin helhet kan sägas utgöra förädlingskostnader, skulle ett sådant förfaringssätt emellertid få till följd att förädlingsprodukternas tullvärde motsvarade beloppet av förädlingskostnaderna. Detta skulle leda till att de temporärt exporterade varornas värde skulle bli lika med noll, vilket inte förefaller motsvara gemenskapslagstiftarens vilja.

11. I samma förslag till avgörande klargjorde jag därefter att ett korrekt och rimligt sätt att beräkna förädlingskostnaderna — när det som i förevarande mål inte finns något tvivel angående den temporärt exporterade produktens transaktionsvärde — enligt min åsikt kan bestå i att kostnaderna för inköp av de temporärt exporterade varorna dras av från bearbetningsföretagets kostnader, som vältras över på försäljningspriset och således på förädlingsprodukternas tullvärde, eftersom det är de förstnämnda varorna som är föremål för förädlingsprocessen.

Vad beträffar förevarande mål, har jag föreslagit att förädlingskostnaderna för de

förädlingsprodukter som Wacker Corporation har levererat skall beräknas genom att den köpeskilling som Wacker Corporation har betalat för motorerna, inberäknat Wacker Werkes påslag, dras av från det försäljningspris som beaktas för att beräkna dessa varors tullvärde.⁶ Som antytts har domstolen ansett sig kunna godkänna detta förfaringssätt.

12. Med beaktande av det uttryckliga konstaterandet att varornas transaktionsvärde kan utgöra ett rimligt sätt att fastställa förädlingskostnaderna, förefaller det mig således som om den hänskjutande domstolen med sina frågor i huvudsak endast kan vilja få det bekräftat att den lösningen är giltig även när det förekommer tulltaxeanomalier som skulle kunna medföra oberättigade tullfördelar för näringsidkaren.

Enligt den ståndpunkt som Hauptzollamt har intagit i det avseendet, vilken även finner stöd i doktrinen, borde nämligen i ett sådant fall bearbetarens tillverkningskostnader inte beaktas okritiskt utan snarare, om de förefaller överdrivna, reduceras till det belopp som följer av tillämpningen av artikel 13.2 andra stycket första alternativet, på grundval av

5 — Förslag till avgörande av den 13 maj 1992 (Rec. 1992, s. I-6831).

6 — Ovannämnda förslag till avgörande, punkt 7.

vilket de temporärt exporterade varornas värde åtminstone kommer att komma nära inköpspriset.

med förordningen i fråga i att undvika ooberättigade tullfördelar utan snarare i att undvika att varor som exporteras från gemenskapen för förädling påförs tullar.⁷ De ooberättigade tullfördelar som skulle kunna uppkomma skall således, med hänsyn till hur bestämmelsen för närvarande är avfattad, tolereras åtminstone i princip.⁸

13. Jag anser mig emellertid inte kunna dela denna uppfattning. För det första finns ett hinder av systematisk natur. I artikel 13.2 andra stycket föreskrivs, som vi har sett, två olika alternativa beräkningssätt för att fastställa värdet av de temporärt exporterade varorna. När villkoren för att tillämpa det första alternativet inte är uppfyllda, som i förevarande fall, måste beräkningen göras på grundval av kriterierna i det andra alternativet, vilka beaktar just "kostnaderna" för förädlingen. De båda beräkningssätten är således uppenbart alternativa, vilket medför att de inte nödvändigtvis måste leda till samma resultat.

15. Det skulle kunna förhålla sig annorlunda om ett förädlingsförfarande som utförs av en säljare och en köpare som är knutna till varandra, i fråga om vissa aspekter — såsom de principer som ligger till grund för de berörda näringsidkarnas affärsverksamhet eller prisättning — är av sådan art att det finns skäl att tro att deras verksamhet i själva verket har andra syften än själva förädlingen, exempelvis att kringgå tullagstiftningen eller just att erhålla en ooberättigad vinst.⁹

14. De påpekanden som har gjorts i fråga om syftet med systemet för passiv förädling, vilket enligt Hauptzollamt inte skulle iakttas om det godtogs att näringsidkaren kunde åtnjuta en ooberättigad tullfördel, anser jag heller inte vara övertygande.

Detta är emellertid med all säkerhet inte fallet i förevarande mål, eftersom det "inte finns något som tyder på att de priser som de båda företagen har begärt av varandra skulle ha varit påverkade av deras affärsförbindelser", vilket den hänskjutande domstolen själv uttryckligen har klargjort.

Som jag redan har hävdat i mitt tidigare förslag till avgörande, består inte huvudsyftet

7 — Ovannämnda förslag till avgörande, punkt 8.

8 — Det skall i det avseendet påpekas att Bundesfinanzhof själv, efter att ha förklarat de oklarheter som lett till att den hänskjutit förevarande ärende till domstolen, i slutet av beslutet har förklarat att den lutar åt denna tolkning (som för övrigt stöds av kommissionen och, självfallet, av Wacker Werke).

9 — Det är i vilket fall som helst den nationella domstolens uppgift att utföra nödvändiga kontroller.

16. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen skall besvara de frågor som Bundesfinanzhof har ställt på följande sätt:

- 1) Artikel 13.2 andra stycket andra alternativet i rådets förordning (EEG) nr 2473/86 av den 24 juli 1986 om passiv förädling och standardutbytessystemet skall inte tolkas så, att ett sätt för att fastställa förädlingskostnader endast kan anses vara rimligt om det ger ett värde av de temporärt exporterade varorna som motsvarar det inköpspris som har betalats av den som innehar tillstånd att använda förfarandet för passiv förädling eller som avser tillverkningskostnaderna.

- 2) Samma artikel skall tolkas så, att den köpeskillning, inberäknat eventuella påslag, som bearbetaren har betalat till den som innehar tillstånd att använda förfarandet för passiv förädling av de temporärt exporterade varorna kan användas vid fastställandet av förädlingskostnaderna, även om det föreligger en tulltaxeanomali som medför att den tull som påförs oförädlade varor blir högre än den som påförs förädlingsprodukter.