FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GIUSEPPE TESAURO

fremsat den 13. maj 1992 *

Hr. afdelingsformand,
De herrer dommere,

1. I denne sag anmodes Domstolen om at konkretisere de bestemmelser, der anvendes ved fastsættelsen af værdien af forædlingsprodukterne og de midlertidigt udførte varer inden for proceduren for passiv forædling.

Denne procedure, der er omhandlet i artikel 1, stk. 2, i Rådets forordning (EØF) nr. 2473/86 af 24. juli 1986 om proceduren for passiv forædling og om fremgangsmåden med standardombytning [1], gør det muligt midlertidigt at udføre varer fra Fællesskabet over dettes toldgrænser med henblik på at lade dem undergå forædlingsprocesser, bearbejdning eller reparation og derefter lade disse produkter (»forædlingsprodukterne«) overgå til fri omsætning på Fællesskabets toldområde under fuldstændig eller delvis fritagelse for importafgifter.

Som bekendt har reglerne til formål at undgå, at varer, der udføres fra Fællesskabet med henblik på forædling, bliver toldpligtige. Med henblik herpå hedder det særlig i artikel 13, stk. 1, i ovennævnte forordning:

»Den i artikel 1, stk. 2, omhandlede fuldstændige eller delvise fritagelse for importafgifter består i, at beløbet for de importafgifter, der påhviler forædlingsprodukter, som overgår til fri omsætning, fradrages beløbet for de importafgifter, der ville gælde for de midlertidigt udførte varer, hvis disse varer var blevet indført til Fællesskabets toldområde, fra det land, hvor de har været genstand for forædlingsprocessen eller den sidste forædlingsproces.«

I praksis beregnes den importafgift, der skal betales af forædlingsprodukterne, ved, at man fra det teoretiske beløb for de afgifter, der skulle være betalt ved indførslen til Fællesskabet af disse produkter, trækker det fiktive beløb for de afgifter, der skulle være betalt af de midlertidigt udførte varer.

2. De faktiske omstændigheder, der ligger til grund for hovedsagen, er forholdsvis enkle.

Virksomheden Wacker Werke udfører til USA efter proceduren for passiv forædling benzin- og dieselmotorer og indfører redskaber, der er fremstillet af Wacker Corporation (en virksomhed, til hvilken den har økonomisk tilknytning), hvori disse motorer er indbygget.

* Originalsprog: italiensk.
1 — EFT L 212, s. 1.

I enkeltheder fakturerer Wacker Werke de benzinmotorer, virksomheden selv har fremstillet, på basis af fremstillingsomkostningerne med tillæg af 25% til dækning af generalomkostninger og avance, mens den fakturerer dieselmotorerne, som den indkøber hos andre producenter, på basis af indkøbsprisen med tillæg af 5%. De indførte redskaber faktureres derimod til den sælgende virksomheds listepriser med fradrag af 45%.

Der er ifølge den forelæggende ret ikke grund til at antage, at de priser, der faktureres for de midlertidigt udførte varer og forædlingsprodukterne, er påvirket af de økonomiske forbindelser mellem de to selskaber.

3. Hauptzollamt München-West fastsatte oprindelig toldværdien af forædlingsprodukterne og de midlertidigt udføre varer på grundlag af de priser, som de to virksomheder gensidigt fakturerede hinanden, men fandt dog senere, at selv om værdien af forædlingsprodukterne skulle fastsættes på grundlag af de fakturerede salgspriser, skulle værdien af de midlertidigt udførte varer fastsættes på grundlag af produktionsomkostningerne (benzinmotorerne) og indkøbsprisen (dieselmotorerne) dvs. uden de tillæg på 25% og 5%, der opkrævedes af Wacker Werke, og efteropkrævede følgelig 36 057,20 DM i afgift.

Da ovennævnte selskab fandt, at den rigtige måde var den, der oprindelig var benyttet, indgav det klage og forelagde derefter sagen for Finanzgericht München. Wacker Werke gjorde herunder i det væsentlige gældende, at motorerne var blevet leveret mod vederlag, og at sagsøgte som følge heraf ikke kunne anvende artikel 8, stk. 1, litra b), nr. i), i Rådets forordning (EØF) nr. 1224/80 af 28. maj 1980 om varers toldværdi [2], hvorefter værdien skal beregnes af de »materialer, komponenter, dele og lignende elementer, som indgår i de indførte varer«, ved fastsættelsen af de varer, der skal forædles, idet denne bestemmelse, således som det klart fremgår af dens ordlyd, alene vedrører det tilfælde, hvori disse materialer og komponenter er leveret »uden beregning eller til nedsat pris«.

4. Ved kendelse af 20. december 1990 har Finanzgericht München besluttet at udsætte sagen med henblik på forelæggelse for Domstolen af tre præjudicielle spørgsmål.

Ved sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 2473/86 skal fortolkes således, at det principielt er transaktionsværdien, der skal lægges til grund som toldværdi for forædlingsprodukter og midlertidigt udførte varer ved fastsættelsen af importafgifterne på grundlag af artikel 3, stk. 1, i forordning nr. 1224/80.

Dette spørgsmål, hvorved det i det væsentlige skal afklares, hvorledes importafgifterne ved indførslen af forædlingsprodukterne skal beregnes, rejser to forskellige underspørgsmål, hvoraf det første angår beregningen af det teoretiske beløb af de afgifter, der skulle

2 — EFT L 134, s. 1.

opkræves af forædlingsprodukterne, mens det andet vedrører beregningen af det fiktive afgiftsbeløb af de midlertidigt udførte varer.

5. Jeg skal begynde med det første af de nævnte problemer.

Herved skal jeg først bemærke, at artikel 13 i forordning nr. 2473/86 ikke umiddelbart oplyser, hvorledes toldværdien af forædlingsprodukterne skal beregnes. Dog hedder det stk. 2, andet afsnit, i forordningen, at værdien af de midlertidigt udførte varer er den værdi, der for disse varer lægges til grund ved fastsættelsen af forædlingsprodukternes toldværdi i overensstemmelse med artikel 8, stk. 1, litra b), nr. i), i forordning nr. 1224/80. Af denne formulering og særligt af henvisningen til artikel 8 i forordning nr. 1224/80 følger det efter min opfattelse tilstrækkelig klart, at den værdi, der skal lægges til grund ved beregningen af det teoretiske afgiftsbeløb, som skulle have være opkrævet af forædlingsprodukterne, er transaktionsværdien, således som denne er fastsat i artikel 3, stk. 1, i forordning nr. 1224/80, hvorefter »toldværdien af de indførte varer ... er 'transaktionsværdien', dvs. den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne ved eksport til Fællesskabets toldområde og justeret i henhold til artikel 8«.

For denne forståelse taler desuden formuleringen af artikel 13 i forordning nr. 2473/86, som i stk. 1 taler om de importafgifter, der påhviler forædlingsprodukter, som overgår til fri omsætning, og således synes at forudsætte, at man for så vidt angår forædlingsprodukterne skal anvende de tilsvarende forskrifter i Fællesskabets regler om beregningen af varers toldværdi.

6. Anderledes forholder det sig med beregningen af værdien af de midlertidigt udførte varer. Herom har fællesskabslovgiver nemlig udtrykkeligt i artikel 13, stk. 2, andet afsnit, fastsat, hvorledes den skal beregnes og således bestemt, at »værdien af midlertidigt udførte varer er den værdi, der for disse varer lægges til grund ved fastsættelsen af forædlingsprodukternes toldværdi i overensstemmelse med artikel 8, stk. 1, litra b), nr. i), i forordning nr. 1224/80, senest ændret ved forordning (EØF) nr. 1055/85, eller, hvis værdien ikke kan fastsættes på denne måde, forskellen mellem forædlingsprodukternes toldværdi og forædlingsomkostningerne, fastsat efter rimelige fremgangsmåder«.

Jeg skal her indskyde, at den anførte artikel 8, stk. 1, litra b), nr. i), bestemmer, at man ved beregningen af toldværdien efter artikel 3 i forordning nr. 1224/80 skal tillægge den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for varer, den forholdsmæssigt udregnede værdi af de i de indførte varer indeholdte materialer, komponenter, dele og lignende elementer, når disse varer leveres køberen uden beregning eller til nedsat pris til brug ved fremstilling og salg til import af de indførte varer,

for så vidt denne værdi ikke er indbefattet i den pris, der faktisk er betalt eller skal betales.

Faktisk er der fastsat to forskellige metoder til beregning af værdien af de midlertidigt udførte varer. Den første angår det sandsynligvis hyppigste tilfælde, hvori toldværdien af forædlingsprodukterne fastsættes efter artikel 3 i forordning nr. 1224/80, og forædlingsprodukterne leveres af køberen uden beregning eller til nedsat pris.

I dette tilfælde skal man for at beregne toldværdien af forædlingsprodukterne foretage de justeringer, der er omhandlet i artikel 8 i forordning nr. 1224/80, og man kan derfor benytte den således fastsatte værdi også med henblik på fastsættelsen af de midlertidigt udførte varer.

Det andet tilfælde, som er omhandlet i bestemmelsen, vedrører derimod situationer, hvori det produkt, der indgår i de indførte varer, leveres mod vederlag, som det netop er sket i det foreliggende tilfælde, således at forudsætningerne for at anvende artikel 8 i forordning nr. 1224/80, der omhandler varer, som leveres af køberen uden beregning eller til nedsat pris, ikke er opfyldt. I dette tilfælde skal værdien af de midlertidigt udførte varer efter denne bestemmelse følgelig fastsættes under fradrag i toldværdien af de midlertidigt udførte varer af forædlingsomkostningerne, beregnet på rimelig måde.

7. Det problem, der beskæftiger os i denne sag, består som følge heraf i at fastslå, hvorledes forædlingsomkostningerne skal beregnes, og nærmere, hvorvidt de generalomkostninger og den avance, som sagsøgeren i hovedsagen har lagt til de motorer, der er leveret til Wacker Corporation, skal betragtes som forædlingsomkostninger, der er båret af forædlingsvirksomheden.

Abstrakt udtrykt kan man være af den opfattelse, at de omkostninger, der er afholdt af forædlingsvirksomheden til fremstilling af forædlingsprodukterne, i deres helhed udgør forædlingsomkostningerne. En sådan betragtning ville dog føre til, at toldværdien for forædlingsprodukterne ville blive den samme som forædlingsudgifterne med den følge, at værdien af de midlertidigt udførte varer ville blive nul.

Det er imidlertid klart, at en sådan følge ikke har været ønsket af fællesskabslovgiver, og at den ville være i åbenbar modstrid med proceduren for passiv forædling.

En rigtig og rimelig metode til beregning af forædlingsomkostningerne kan derimod — når der som i det foreliggende tilfælde ikke er tvivl om transaktionsværdien af det midlertidigt udførte produkt — bestå i, at man fra de udgifter, der er afholdt af den forædlende virksomhed, og som indgår i salgsprisen og følgelig i toldværdien af forædlingsprodukterne, fradrager omkostningerne ved købet af de midlertidigt udførte varer, da det er disse, der er genstand for forædlingen.

I praksis svarer forædlingsomkostningerne ved de forædlingsprodukter, som leveres af Wacker Corporation, til den salgspris, der lægges til grund for beregningen af toldværdien af disse varer, med fradrag af de beløb, som er betalt af Wacker Corporation ved købet af motorerne, herunder de tillæg, der er foretaget af sagsøgeren i hovedsagen.

8. Denne fremgangsmåde fører nemlig til samme resultat, som den forelæggende ret har forestillet sig, men retten synes dog at være af den opfattelse, at når transaktionsværdien for såvel forædlingsproduktet som den midlertidigt udførte vare kan fastsættes efter artikel 3, stk. 1, i forordning nr. 1224/80, må disse værdier nødvendigvis lægges til grund for beregningen af den afgift, der faktisk skal pålægges forædlingsprodukterne, og at dette følger af artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 2473/86.

Denne fremgangsmåde forekommer mig dog urigtig fra et formelt synspunkt, for det første fordi forordning nr. 2473/86 udtrykkeligt i artikel 13, stk. 2, fastlægger fremgangsmåden for beregningen af de midlertidigt udførte varer, og for det andet fordi man, dersom man anerkender det synspunkt, at værdien af de midlertidigt udførte varer svarer til deres toldværdi beregnet i overensstemmelse med forordning nr. 1224/80, ikke forstår, hvorfor dette kun skal gælde under forudsætning af, at nævnte værdi er beregnet på grundlag af artikel 3 i den pågældende forordning.

Faktisk finder jeg, at fællesskabslovgiver ved forordning nr. 2473/86 har haft til hensigt at overlade de nationale myndigheder en vis skønsmæssig margen i valget af metoder til beregning af værdien af de midlertidigt udførte varer, under forudsætning af, at opnåelsen af det mål, som forordningen forfølger, klart sikres, dvs. at man undgår beskatning af varer, der udføres fra Fællesskabet med henblik på forædling.

Efter min opfattelse skal artikel 13, stk. 1, i forordning nr. 2473/86 følgelig fortolkes således, at man, med henblik på fastsættelsen af importafgifterne, som toldværdien af forædlingsprodukterne skal betragte deres transaktionsværdi fastsat efter de relevante bestemmelser i forordning nr. 1224/80, mens værdien af de midlertidigt udførte varer skal fastsættes på grundlag af bestemmelserne i artikel 13, stk. 2, andet afsnit, i forordning nr. 2473/86.

9. Af ovenstående betragtninger fremgår ligeledes svaret på det andet spørgsmål, hvorved den forelæggende ret ønsker oplyst, om artikel 13, stk. 2, andet afsnit, første punktum, i forordning nr. 2473/86 skal fortolkes således, at toldværdien af forædlingsprodukterne også skal fastsættes efter denne bestemmelse, når indehaveren af forædlingsbevillingen midlertidigt har udført varerne, hverken uden beregning eller til nedsat pris i medfør af artikel 8, stk. 1, litra b), nr. i), i forordning nr. 1224/80.

Under forudsætning af, at artikel 13, stk. 2, i forordning nr. 2473/86 som anført ikke angår toldværdien af forædlingsprodukterne, men derimod værdien af de midlertidigt udførte varer, finder jeg det nødvendigt at anføre, at det andet alternativ, der er omhandlet i artikel 13, stk. 2, andet afsnit, i forordning nr. 2473/86, alene kan finde anvendelse på disse varer, når de i artikel 8 i forordning nr. 1224/80 omhandlede forudsætninger er opfyldt, dvs. når den midlertidigt udførte vare er leveret uden beregning eller til nedsat pris.

Da det andet spørgsmål må besvares benægtende, har jeg i øvrigt ikke grund til at besvare den forelæggende rets tredje spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 8 i forordning nr. 1224/80.

10. På baggrund af det ovenfor anførte foreslår jeg derfor Domstolen at besvare de af Finanzgericht München forelagte spørgsmål som følger:

»1) Artikel 13, stk. 1, i forordning (EØF) nr. 2473/86 skal fortolkes således, at toldværdien af forædlingsprodukterne med henblik på fastsættelsen af importafgifterne skal beregnes på grundlag af den transaktionsværdi, der er omhandlet i artikel 3, stk. 1, og de øvrige bestemmelser, som finder anvendelse i medfør af forordning (EØF) nr. 1224/80.

2) Værdien af de midlertidigt udførte varer skal fastsættes efter bestemmelserne i artikel 13, stk. 2, andet afsnit, i forordning (EØF) nr. 2473/86.

3) Det første alternativ i artikel 13, stk. 2, andet afsnit, i forordning (EØF) nr. 2473/86 skal fortolkes således, at toldværdien af de midlertidigt udførte varer alene skal fastsættes i medfør af denne bestemmelse, når indehaveren af forædlingsbevillingen midlertidigt har udført varerne uden beregning eller til nedsat pris som omhandlet i artikel 8, stk. 1, litra b), nr. i), i forordning (EØF) nr. 1224/80.«