YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)
17 päivänä heinäkuuta 1997 *

Asiassa C-142/96,

jonka Bundesfinanzhof on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Hauptzollamt München

vastaan

Wacker Werke GmbH & Co. KG,

ennakkoratkaisun ulkoisesta jalostusmenettelystä ja vakiovaihtojärjestelmästä 24 päivänä heinäkuuta 1986 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2473/86 (EYVL L 212, s. 1) 13 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja L. Sevón sekä tuomarit D. A. O. Edward (esittelevä tuomari) ja P. Jann,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: G. Tesauro,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Wacker Werke GmbH & Co. KG, edustajinaan tilintarkastajat ja verotusasiantuntijat Hans Maerz ja Hans Werdich, München,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellisen yksikön virkamies Fernando Castillo de la Torre ja asianajaja Hans-Jürgen Rabe, Hampuri,

ottaen huomioon esittelevän tuomarin kertomuksen,

kuultuaan julkisasiamiehen 24.4.1997 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 7.3.1996 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 29.4.1996, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä ulkoisesta jalostusmenettelystä ja vakiovaihtojärjestelmästä 24 päivänä heinäkuuta 1986 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2473/86 (EYVL L 212, s. 1, jäljempänä ulkoista jalostusmenettelyä koskeva asetus) 13 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Hauptzollamt München ja Wacker Werke GmbH & Co. KG -yhtiö (jäljempänä Wacker Werke), kotipaikka Saksa, ja joka koskee tullien kantamista jälkikäteen tämän yhtiön ulkoisen jalostusmenettelyn mukaisesti tuomista tavaroista.

3 Ulkoista jalostusmenettelyä koskevan asetuksen 1 artiklan 2 kohdan mukaan yhteisötavaroita (jäljempänä väliaikaisesti viedyt tavarat) voidaan viedä väliaikaisesti Euroopan yhteisön tullialueelta valmistus-, käsittely- ja korjaustoimintoja varten sekä luovuttaa näissä toiminnoissa saatavia tuotteita (jäljempänä jalostetut tuotteet) vapaaseen liikkeeseen kokonaan tai osittain tuontitullitta. Tämä vapautus toteutetaan saman asetuksen 13 artiklan 1 kohdan mukaan siten, että vapaaseen liikkeeseen luovutetuista jalostetuista tuotteista kannettavien tuontitullien määrästä vähennetään niiden tuontitullien määrä, joka kannettaisiin samana päivänä väliaikaisesti viedyistä tavaroista, jos ne olisi tuotu yhteisön tullialueelle maasta, jossa niihin on kohdistettu jalostustoiminto tai viimeisin jalostustoiminto.

4 Ulkoista jalostusmenettelyä koskevan asetuksen 13 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Määrä, joka on vähennettävä 1 kohdan mukaisesti, on laskettava sen paljouden ja lajin mukaan, joka kyseisillä tavaroilla on sinä päivänä, jona niiden asettamista ulkoiseen jalostusmenettelyyn koskeva ilmoitus vastaanotetaan, sekä muilla määräytymisperusteilla, joita tavaroihin sovelletaan sinä päivänä, jona jalostettujen tuotteiden vapaaseen liikkeeseen luovutusta koskeva ilmoitus vastaanotetaan.

Väliaikaisesti vietyjen tavaroiden arvona pidetään sitä arvoa, joka niille vahvistetaan määritettäessä jalostettujen tuotteiden tullausarvoa asetuksen (ETY) N:o 1224/80, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna asetuksella (ETY) N:o 1055/85, 8 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisesti, tai jos arvoa ei voida määrittää tällä tavalla, jalostettujen tuotteiden tullausarvon ja kohtuullisin keinoin määritettävien jalostuskustannusten välistä erotusta."

5 Tavaroiden tullausarvon määrityksestä 28 päivänä toukokuuta 1980 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1224/80 (EYVL L 134, s. 1) 8 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaan tullausarvoa määriteltäessä maahan tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan on lisättävä maahan tuotuihin tavaroihin sisältyvien materiaalien, rakenneosien, osien ja vastaavien ainesten arvo aiheellisella tavalla jaoteltuna, jos ostaja toimittaa ne suoraan tai välillisesti, joko veloituksetta tai alennettuun hintaan käytettäväksi maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa ja niiden myynnissä vietäväksi, jos tämä arvo ei sisälly tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan.

6 Wacker Werke vie ulkoisen jalostusmenettelyn mukaisesti Yhdysvaltoihin bensiinimoottoreita, joita koskee 5,8 prosentin tuontitulli, sekä dieselmoottoreita, joita koskee 6,9 prosentin tuontitulli, sekä tuo sieltä tärylevyjen, täryttimien ja hydraulisten pumppujen kaltaisia laitteita, joihin sisältyvät edellä mainitut moottorit ja jotka Wacker Werkeen taloudellisessa sidossuhteessa oleva Wacker Corporation on valmistanut. Näitä jalostettuja tuotteita koskee 4 prosentin ja 4,1 prosentin tuontitullit.

7 Wacker Werken Wacker Corporationille myymien väliaikaisesti vietyjen tavaroiden myyntihinnat lasketaan Wacker Werken valmistamien bensiinimoottoreiden osalta siten, että valmistuskustannuksiin lisätään yleiskuluina ja voittona 25 prosenttia, ja

Wacker Werken toiselta saksalaiselta yritykseltä ostamien dieselmoottoreiden osalta siten, että ostohintaan lisätään 5 prosenttia. Jalostetut tuotteet ostetaan Wacker Corporationilta tämän yrityksen hinnastoissa mainittuun hintaan, josta vähennetään 45 prosenttia.

8 Helmikuun 1986 ja joulukuun 1988 välisenä aikana tapahtuneeseen jalostettujen tuotteiden tuontiin liittyvissä tullimuodollisuuksissa Hauptzollamt München nojautui jalostettujen tuotteiden ja väliaikaisesti vietyjen tavaroiden tullausarvoa määrittäessään aluksi yritysten toisiltaan laskuttamiin hintoihin (kauppa-arvo). Tämän jälkeen Hauptzollamt katsoi, että vaikka jalostetut tuotteet olisi todella arvioitava niiden kauppa-arvon mukaisesti, väliaikaisesti viedyt tavarat on sitä vastoin arvioitava asetuksen N:o 1224/80 8 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisesti niiden valmistuskustannusten tai Wacker Werken moottoreista maksaman hinnan perusteella ottamatta huomioon Wacker Werken tekemiä 25 prosentin ja 5 prosentin korotuksia. Hauptzollamt kantoi siten jälkikäteen 36 057,20 Saksan markan (DEM) suuruisen tullin helmikuun 1986 ja joulukuun 1988 välisenä aikana maahan tuoduista tuotteista.

9 Wacker Werke riitautti tämän päätöksen Finanzgericht Münchenissä, joka esitti yhteisöjen tuomioistuimelle 20.12.1990 kolme ennakkoratkaisukysymystä ulkoista jalostusmenettelyä koskevan asetuksen ja asetuksen N:o 1224/80 tulkinnasta.

10 Asiassa C-16/91, Wacker Werke I, 17.12.1992 antamassaan tuomiossa (Kok. 1992, s. I-6821) yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että ulkoista jalostusmenettelyä koskevaa asetusta on tulkittava siten, että laskettaessa täydellistä tai osittaista vapautusta tuontitulleista jalostettujen tuotteiden tuontitullit on periaatteessa laskettava

kyseisten tuotteiden kauppa-arvon perusteella, kun taas väliaikaisesti vietyjen tavaroiden arvo on laskettava jompaakumpaa kyseisen asetuksen 13 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädettyä menetelmää käyttäen. Siinä tapauksessa, että jalostettujen tuotteiden arvo on määritetty tekemättä mitään asetuksen N:o 1224/80 8 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaista tarkistusta, väliaikaisesti vietyjen tavaroiden arvo on jalostettujen tuotteiden tullausarvon ja kohtuullisin keinoin määritettävien jalostuskustannusten välinen erotus. Kyseessä olevien tavaroiden kauppa-arvon huomioon ottaminen voi olla tällainen keino.

11 Finanzgericht München hyväksyi Wacker Werken vaatimuksen sillä perusteella, että kohtuullinen keino jalostuskustannusten määrittämiseksi oli tässä asiassa vähentää jalostettujen tuotteiden kauppa-arvosta väliaikaisesti vietyjen tavaroiden ostohinta korotuksineen, vaikka väliaikaisesti vietyihin tavaroihin sovellettiin korkeampaa tullia kuin jalostettuihin tuotteisiin, mistä taloudelliset toimijat saivat perusteetonta etua.

12 Hauptzollamt München valitti Finanzgerichtin päätöksestä Bundesfinanzhofiin (Revision) ja väitti, että ainoa kohtuullinen keino laskea väliaikaisesti vietyjen tavaroiden arvo oli arvioida se mahdollisimman lähelle ostohintaa tai valmistuskustannuksia.

13 Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessään Bundesfinanzhof korostaa, että ulkoista jalostusmenettelyä koskevan asetuksen 13 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa mainittua ensimmäistä menetelmää ei sovelleta kansallisessa

tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa pääasiassa, koska tavaroita, jotka on viety jalostettaviksi, ei ole luovutettu ilmaiseksi tai alennettuun hintaan ja koska vastaavaa arvoa ei ole vahvistettu.

14 Bundesfinanzhof toteaa 13 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa mainitun toisen menetelmän osalta, että kun jalostustoiminto tapahtuu kahden sidossuhteessa olevan yrityksen kesken, kun kyse on poikkeuksellisesta tariffitilanteesta ja kun käytettyihin hintoihin sisältyy seikkoja (yleiskuluja, voittoa, alennuksia), joiden perusteella voidaan epäillä, että kyseessä olevat yritykset jalostavat tavaroita muun syyn kuin jalostamisen vuoksi, todelliset jalostuskustannukset kolmansissa maissa eivät oikeuskirjallisuuden mukaan käy ilmi pelkästä jalostettujen tuotteiden ostohinnan ja väliaikaisesti vietyjen tavaroiden ostohinnan välisestä erotuksesta. Bundesfinanzhof katsoo kuitenkin, ettei kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa pääasiassa mistään ilmene, että Wacker Werken ja Wacker Corporationin keskinäiset liikesuhteet olisivat vaikuttaneet niiden toisiltaan pyytämiin hintoihin.

15 Bundesfinanzhof lykkäsi asian käsittelyä, koska se epäili toisen menetelmän asianmukaisuutta ja erityisesti jalostuskustannusten määrittämistä kohtuullisin keinoin ja koska asiassa Wacker Werke I annettuun tuomioon ei tältä osin sisältynyt sen mielestä riittävää selvitystä, se esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko ulkoisesta jalostusmenettelystä — — 24 päivänä heinäkuuta 1986 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2473/86 (EYVL L 212, s. 1) 13 artiklan 2 kohdan toisen lauseen toista vaihtoehtoa tulkittava siten, että jalostuskustannusten määrittämiseksi käytetty keino on kohtuullinen ainoastaan silloin, jos sen perusteella saatava väliaikaisesti vietyjen tavaroiden arvo vastaa suunnilleen joko sitä kauppahintaa, jonka luvan ulkoiseen jalostusmenettelyyn saanut on tavaroista maksanut, tai valmistuskustannuksia?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi: voidaanko jalostuskustannukset määrittää sen korotukset sisältävän kauppahinnan perusteella, jonka jalostaja on maksanut jalostukseen tarkoitetuista tavaroista luvan ulkoiseen jalostusmenettelyyn saaneelle, ja päteekö tämä myös siinä poikkeuksellisessa tariffitilanteessa, jossa jalostamattoman tavaran tulli on korkeampi kuin jalostettujen tuotteiden tulli?"

16 On riidatonta, että kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa pääasiassa jalostettujen tuotteiden arvo on määritetty ilman asetuksen N:o 1224/80 8 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaista tarkistusta. Esitetyt ennakkoratkaisukysymykset koskevat siten ainoastaan ulkoista jalostusmenettelyä koskevan asetuksen 13 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa mainittua menetelmää eli jalostuskustannusten määrittämistä kohtuullisin keinoin. Tässä artiklassa mainittua kahta menetelmää ei nimittäin voida soveltaa samanaikaisesti, ja niistä jälkimmäistä sovelletaan vain, jos väliaikaisesti vietyjen tavaroiden arvoa ei voida määrittää ensiksi mainitulla menetelmällä.

17 Toista menetelmää sovellettaessa vahvistetaan väliaikaisesti vietyjen tavaroiden arvo tavanomaisen arviointiperusteen eli kauppa-arvon perusteella. Jalostuskustannukset taas on kyseisen säännöksen mukaan määritettävä "kohtuullisin keinoin" eli kussakin yksittäistapauksessa olosuhteisiin sopivan keinon perusteella.

18 Yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Wacker Werke I antamassaan tuomiossa, että jalostettujen tuotteiden tullausarvosta vähennettävien väliaikaisesti vietyjen tavaroiden kauppa-arvon huomioon ottaminen voi olla kohtuullinen keino jalostuskustannusten määrittämiseksi.

19 Tältä osin on täsmennettävä, että väliaikaisesti vietyjen tavaroiden tullausarvo on määritettävä aivan kuin tavarat olisi tuotu Euroopan yhteisöön. Kyse on fiktiivisestä tuonnista, kuten komissio on perustellusti huomauttanut.

20 Lisäksi on syytä korostaa, että jos asetuksen 13 artiklan 1 kohdan mukaan on tasoitettava kahta tuontitullia, koska toinen tuonti on todellinen ja toinen fiktiivinen, nämä tullit voidaan laskea vasta asianomaisten tullausarvojen määrittämisen jälkeen. Tästä seuraa, että laskelma olisi virheellinen, jos nämä tullausarvot olisi vahvistettava sittemmin kannettavien tullien mukaisesti.

21 Mahdollinen poikkeuksellinen tariffitilanne, josta kyseessä oleva taloudellinen toimija hyötyy, on ulkoista jalostusmenettelyä koskevan asetuksen mukaiseen järjestelmään liittyvä riski; asetuksen ensisijaisena tavoitteena on välttää se, että Euroopan yhteisöjen alueen ulkopuolelle jalostustarkoituksessa viedyistä tavaroista kannetaan tullia, ja sen 1 artiklan mukaan täydellinen tai osittainen vapautus tuontitulleista voidaan tarvittaessa myöntää. Sekä niitä tulleihin liittyviä etuja että haittoja, joita voi yksittäistapauksissa aiheutua, on siedettävä silloin, kun mistään ei käy ilmi, että taloudellisten toimijoiden keskinäiset liikesuhteet olisivat vaikuttaneet niiden toisiltaan pyytämiin hintoihin.

22 Bundesfinanzhofin esittämiin kysymyksiin on siten vastattava, että ulkoista jalostusmenettelyä koskevan asetuksen 13 artiklan 2 kohdan toista alakohtaa ei ole tulkittava siten, että jalostuskustannusten määrittämiseksi käytetty keino on ainoastaan silloin kohtuullinen, jos sen perusteella saatava väliaikaisesti vietyjen tavaroiden arvo vastaa suunnilleen joko sitä kauppahintaa, jonka ulkoista jalostusmenettelyä käyttävä toimija on tavaroista maksanut, tai tavaran valmistuskustannuksia. Väliaikaisesti vietyjen tavaroiden kauppa-arvon käyttäminen on tässä

säännöksessä tarkoitettu kohtuullinen keino. Väliaikaisesti vietyjen tavaroiden ostohintaa korotuksineen voidaan myös käyttää jalostuskustannuksia määritettäessä, vaikka tämän seurauksena jalostamattoman tavaran tulli on korkeampi kuin jalostettujen tuotteiden tulli.

Oikeudenkäyntikulut

23 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneelle Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto)

on ratkaissut Bundesfinanzhofin 7.3.1996 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Ulkoisesta jalostusmenettelystä ja vakiovaihtojärjestelmästä 24 päivänä heinäkuuta 1986 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2473/86 13 artiklan 2 kohdan toista alakohtaa ei ole tulkittava siten, että jalostuskustannusten määrit-

tämiseksi käytetty keino on ainoastaan silloin kohtuullinen, jos sen perusteella saatava väliaikaisesti vietyjen tavaroiden arvo vastaa suunnilleen joko sitä kauppahintaa, jonka ulkoista jalostusmenettelyä käyttävä toimija on tavaroista maksanut, tai tavaroiden valmistuskustannuksia. Väliaikaisesti vietyjen tavaroiden kauppa-arvon käyttäminen on tässä säännöksessä tarkoitettu kohtuullinen keino. Väliaikaisesti vietyjen tavaroiden ostohintaa korotuksineen voidaan myös käyttää jalostuskustannuksia määritettäessä, vaikka tämän seurauksena jalostamattoman tavaran tulli on korkeampi kuin jalostettujen tuotteiden tulli.

Sevón Edward Jann

Julistettiin Luxemburgissa 17 päivänä heinäkuuta 1997.

R. Grass L. Sevón

kirjaaja ensimmäisen jaoston puheenjohtaja