FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GIUSEPPE TESAURO

fremsat den 24. april 1997 *

1. I denne sag anmodes Domstolen på ny om at træffe afgørelse vedrørende fortolkningen af Rådets forordning (EØF) nr. 2473/86 af 24. juli 1986 om proceduren for passiv forædling og om fremgangsmåden med standardombytning [1]. I sagen anmoder Bundesfinanzhof Domstolen om at afklare fortolkningen af forordningens artikel 13, stk. 2, andet afsnit, og navnlig hvorledes begrebet forædlingsomkostninger skal forstås med henblik på fastsættelsen af den endelige told.

Retsforskrifter

2. Efter reglerne om passiv forædling, som disse fremgår af artikel 1, stk. 2, i forordning nr. 2473/86, kan fællesskabsvarer midlertidigt udføres fra Fællesskabets toldområde med henblik på at lade dem undergå en række processer for forarbejdning, bearbejdning eller reparation og lade de produkter, som fremkommer ved disse processer (»forædlingsprodukter«) overgå til fri omsætning på Fællesskabets toldområde med fuldstændig eller delvis fritagelse for importafgifter.

Som bekendt er formålet med denne procedure at undgå toldopkrævning af varer, som udføres fra Fællesskabet med henblik på forædling. I dette øjemed indeholder forordningens artikel 13, stk. 1, navnlig følgende bestemmelse:

»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 de importafgifter, der skal betales af forædlingsprodukterne, ved i de toldafgifter, som teoretisk set skulle have været opkrævet for varerne ved indførslen til Fællesskabet, at fradrage de toldafgifter, som

* Originalsprog: italiensk.

1 — EFT L 212, s. 1. Det samme spørgsmål er omhandlet i dommen af 17.12.1992 i sag C-16/91, Wacker Werke (Sml. I, s. 6821), som vedrører den samme tvist som den præjudicielle forelæggelse i denne sag.

teoretisk set skulle have været opkrævet ved den midlertidige udførsel af varerne.

3. Værdien af midlertidigt udførte varer skal beregnes på grundlag af artikel 13, stk. 2, andet afsnit, og bestemmes heri som »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 (EØF) 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«.

Bestemmelsen foreskriver altså to forskellige fremgangsmåder for, hvorledes beregningen af værdien af de midlertidigt udførte varer skal foretages. Den første fremgangsmåde vedrører det tilfælde — som formentlig er det hyppigste — hvor forædlingsprodukternes toldværdi fastsættes i overensstemmelse med artikel 8 i Rådets forordning nr. 1224/80 af 28. maj 1980 om varers toldværdi [2] og skal anvendes, når de midlertidigt udførte varer leveres af køberen uden beregning eller til nedsat pris (i det følgende benævnt »det første alternativ«) [3].

Den anden fremgangsmåde, som er foreskrevet i bestemmelsen, vedrører derimod det tilfælde — som her i sagen — hvor det produkt, der er indeholdt i de indførte varer, er leveret mod vederlag, således at betingelserne for at anvende artikel 8 i forordning nr. 1224/80 ikke er opfyldt — hvilken bestemmelse som nævnt ovenfor vedrører varer, som køberen leverer uden beregning eller til nedsat pris (denne situation benævnes i det følgende »det andet alternativ«). Det fremgår af selve bestemmelsens ordlyd, at værdien af de midlertidigt udførte varer i denne situation skal beregnes ved at fradrage forædlingsomkostningerne, fastsat efter rimelige fremgangsmåder, i forædlingsprodukternes toldværdi.

2 — EFT L 134, s. 1.

3 — Artikel 8, stk. 1, litra b), nr. i), i forordning nr. 1224/80 bestemmer, at ved fastsættelsen af forædlingsprodukters værdi (i henhold til denne forordnings artikel 3) lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer, den forholdsmæssigt udregnede værdi af »materialer, komponenter, dele og lignende elementer, som indgår i de indførte varer«, når de leveres direkte eller indirekte af køberen uden beregning eller til nedsat pris til brug ved fremstilling og salg til eksport af de indførte varer, for så vidt denne værdi ikke er indbefattet i den pris, der faktisk er betalt eller skal betales. Det er imidlertid ikke denne situation, der foreligger i nærværende sag, da det er ubestridt, at varerne er overdraget mod vederlag.

Sagens omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

4. De faktiske omstændigheder, der ligger til grund for tvisten i hovedsagen, kan sammenfattes på følgende måde.

Virksomheden Wacker Werke udfører benzin- og dieselmotorer til De Forenede Stater efter reglerne om passiv forædling og indfører apparater, som er fremstillet af virksomheden Wacker Corporation (som Wacker Werke er finansielt forbundet med), og hvori disse motorer er indbygget. Navnlig fakturerer Wacker Werke de benzinmotorer, virksomheden selv har fremstillet, på basis af fremstillingsomkostningerne med et tillæg på 25% til dækning af generalomkostninger og avance, mens den fakturerer dieselmotorerne, som den indkøber hos andre producenter, på basis af indkøbsprisen med et tillæg på 5%. De indførte apparater faktureres derimod til sælgerens listepriser med et fradrag på 45%.

Som den forelæggende ret selv har fastslået, er der ikke noget, som tyder på, at de priser, der er faktureret for de midlertidigt udførte varer og forædlingsprodukterne, er påvirket af den økonomiske forbindelse mellem de to selskaber.

5. Hauptzollamt München fastsatte oprindeligt toldværdien af forædlingsprodukterne og de midlertidigt udførte varer på grundlag af de priser, som de to virksomheder gensidigt fakturerede hinanden, men fandt dog senere, at forædlingsprodukternes værdi vel skulle fastsættes på grundlag af de fakturerede salgspriser, men at værdien af de midlertidigt udførte varer burde fastsættes på grundlag af produktionsomkostningerne (for benzinmotorerne) og indkøbsprisen (for dieselmotorerne), dvs. uden de tillæg på 25% og 5%, som Wacker Werke havde opkrævet. Hauptzollamt foretog som følge heraf en efteropkrævning i toldafgifter på 36 057,20 DM.

Da Wacker Werke fandt, at den oprindelige beregningsmetode var den korrekte, indgav selskabet klage og anlagde efterfølgende sag ved Finanzgericht München. Under sagen gjorde Wacker Werke i det væsentlige gældende, at motorerne var leveret mod vederlag, hvorfor Hauptzollamt ikke kunne anvende artikel 8, stk. 1, litra b), nr. i), i forordning nr. 1224/80 — hvorefter beregningen af varernes værdi inden forædlingen skal foretages på grundlag af de »materialer, komponenter, dele og lignende elementer, som indgår i de indførte varer« — da denne bestemmelse, som det klart fremgår af dens ordlyd, kun vedrører tilfælde, hvor de pågældende materialer og komponenter er leveret »uden beregning eller til nedsat pris«.

6. Finanzgericht München besluttede at udsætte sagen og at forelægge Domstolen tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af de gældende bestemmelser for beregning af forædlingsprodukters og midlertidigt udførte varers værdi efter de nævnte forordninger.

Ved dom af 17. december 1992 [4] kendte Domstolen for ret: »Rådets forordning (EØF) nr. 2473/86 af 24. juli 1986 om proceduren for passiv forædling og om fremgangsmåden med standardombytning skal fortolkes således, at beregningen af importafgifter af forædlingsprodukter, med henblik på beregningen af den her hjemlede fuldstændige eller delvise fritagelse for importafgifter, principielt skal ske på grundlag af transaktionsværdien af disse produkter, hvorimod beregningen af værdien af de midlertidigt udførte varer skal ske på grundlag af en af de to måder, der nævnes i forordningens artikel 13, stk. 2, andet afsnit. Såfremt værdien af forædlingsprodukterne er blevet fastsat uden justering i medfør af artikel 8, stk. 1, litra b), nr. i), i Rådets forordning (EØF) nr. 1224/80 af 28. maj 1980 om varers toldværdi, svarer værdien af de midlertidigt udførte varer til forskellen mellem toldværdien af forædlingsprodukterne og forædlingsudgifterne, fastsat efter rimelige fremgangsmåder. En sådan fremgangsmåde kan bestå i, at transaktionsværdien af de pågældende varer lægges til grund«.

4 — Den ovenfor i fodnote 1 nævnte dom i Wacker Werke-sagen.

7. Efter afsigelsen af denne dom gav Finanzgericht Wacker Werke medhold i sagen, idet retten fastslog, at beregningen af fradragsbeløbet ganske vist skulle foretages i henhold til artikel 13, stk. 2, andet afsnit, andet alternativ, i forordning nr. 2473/86 [da der ikke var foretaget nogen justeringer i henhold til artikel 8, stk. 1, litra b), nr. i), i forordning nr. 1224/80], men at forædlingsomkostningerne skulle svare til forædlingsprodukternes transaktionsværdi, dvs. indkøbsprisen med tillæg, fradraget forædlingsomkostningerne. Finanzgericht fandt, at denne bestemmelse måtte finde anvendelse, selv om den kunne medføre uberettigede toldbegunstigelser på grund af visse bestemmelser i toldtariffen (hvorefter navnlig toldsatserne for midlertidigt udførte varer er højere end for forædlingsprodukter).

8. Hauptzollamt besluttede herefter at indgive revisionsanke til prøvelse af Finanzgericht's dom.

Ved Bundesfinanzhof gjorde Hauptzollamt gældende, at de forædlingsomkostninger, som er omhandlet i artikel 13, stk. 2, andet afsnit, andet alternativ, i forordning nr. 2473/86 ikke fremgår med tilstrækkelig sikkerhed ved blot at fradrage salgsprisen på de midlertidigt udførte varer i forædlingsprodukternes indkøbspris. Til støtte for denne opfattelse henviste Hauptzollamt

til formålet med proceduren for passiv forædling, som er, at der skal opkræves told af den faktiske værditilvækst, som fællesskabsvarerne har opnået efter behandlingen i et tredjeland. Efter Hauptzollamt's opfattelse tilgodeses dette formål alene, når værdien af de midlertidigt udførte varer i det mindste ligger meget tæt på indkøbsprisen eller fremstillingsomkostningerne (således som det stort set vil være tilfældet ved anvendelsen af det første alternativ i forordningens artikel 13, stk. 2, andet afsnit); hvis tillæggene derimod er høje (som i det foreliggende tilfælde, hvor de udgør 25%), vil medregningen af tillæggene ved beregningen af forædlingsværdien medføre, at det er udelukket at opkræve den påbudte told af forædlingsomkostningerne, hvorved den erhvervsdrivende vil opnå en uberettiget toldbegunstigelse.

9. Da Bundesfinanzhof var af den opfattelse, at dommen i Wacker Werke-sagen ikke havde bortvejret al tvivl vedrørende fortolkningen af de pågældende bestemmelser, navnlig hvad angår beregningen af forædlingsværdien, fandt retten at den var forpligtet til (som sidste retsinstans) at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 13, stk. 2, andet afsnit, andet alternativ, i Rådets forordning (EØF) nr. 2473/86 af 24. juli 1986 om proceduren for passiv forædling ... (EFT L 212, s. 1) fortolkes således, at en fremgangsmåde til beregning af forædlingsomkostninger kun kan anses for rimelig, når værdien af de midlertidigt udførte varer, som fremkommer herved, omtrent svarer enten til den indkøbspris, som er erlagt af indehaveren af forædlingsbevillingen, eller til fremstillingsomkostningerne?

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, kan beregningen af forædlingsomkostningerne foretages på grundlag af den indkøbspris, som forædleren har erlagt til indehaveren af forædlingsbevillingen for de leverede varer, inklusive tillæg, og gælder dette også i tilfælde af, at de gældende toldsatser er unormale i den forstand, at satsen for den uforædlede vare er højere end satsen for forædlingsproduktet?«

10. Efter min opfattelse udgør dommen i Wacker Werke-sagen — hvori Domstolen som tidligere anført udtrykkeligt udtalte, at »en [rimelig] fremgangsmåde [for beregningen af forædlingsomkostningerne] kan bestå i, at transaktionsværdien af de pågældende varer lægges til grund« — en tilstrækkelig klar besvarelse af disse spørgsmål.

Jeg tillader mig i den forbindelse også at henvise til de bemærkninger, jeg allerede har fremsat i mit tidligere forslag til afgørelse i

samme sag [5]. I dette forslag til afgørelse fremhævede jeg, at man, i hvert fald teoretisk set, kan antage, at de omkostninger, forædlingsvirksomheden har afholdt ved fremstillingen af forædlingsprodukterne, i deres helhed udgør forædlingsomkostningerne. Denne fremgangsmåde ville imidlertid føre til, at forædlingsprodukternes toldværdi ville være den samme som forædlingsomkostningerne med den følge, at værdien af de midlertidigt udførte varer ville være lig nul, hvilket ikke kan have været lovgivers hensigt.

11. I samme forslag til afgørelse anførte jeg videre, at det derimod kan være en rigtig og rimelig metode til beregning af forædlingsomkostningerne — når der, som i det foreliggende tilfælde, ikke er tvivl om den midlertidigt udførte vares transaktionsværdi — i de udgifter, som forædlingsvirksomheden har afholdt, og som indgår i salgsprisen — og dermed i forædlingsprodukternes toldværdi — at fradrage omkostningerne ved købet af de midlertidigt udførte varer, da det er disse varer, som er genstand for forædlingen.

Jeg foreslog derfor, at man i denne sag beregnede forædlingsomkostningerne for de forædlingsprodukter, der var leveret af Wacker Corporation, ved i den salgspris, der lægges til grund for beregningen af produkternes toldværdi, at fradrage de beløb, som Wacker Corporation havde betalt ved købet af motorerne, herunder de tillæg, som var foretaget af Wacker Werke [6]. Som det fremgår af det foregående, fandt Domstolen at kunne tiltræde denne opfattelse.

12. I betragtning af, at Domstolen udtrykkeligt har udtalt, at det kan være en rimelig fremgangsmåde for beregningen af forædlingsomkostningerne at lægge de pågældende varers transaktionsværdi til grund, kan de af Bundesfinanzhof forelagte spørgsmål efter min opfattelse kun forstås på den måde, at det reelt ønskes oplyst, om en sådan løsning også kan anses for gyldig, selv om der kan tænkes at blive anvendt unormale toldsatser, som medfører, at den pågældende erhvervsdrivende opnår en uberettiget toldbegunstigelse.

Ifølge det synspunkt, som Hauptzollamt har gjort gældende, og som også antages i teorien, bør man i et sådant tilfælde ikke lægge forarbejdningsvirksomhedens produktionsomkostninger ukritisk til grund, men bør, hvis disse omkostninger fremgår at være umådeholdent store, nedsætte dem til det niveau, de vil ligge på, hvis den første beregningsmetode efter artikel 13, stk. 2, andet afsnit, anvendes, således at værdien af de

5 — Forslag til afgørelse af 13.5.1992 (Sml. I, s. 6831).

6 — Se forslagets punkt 7.

midlertidigt udførte varer i det mindste kommer til at ligge tæt på indkøbsprisen.

13. Jeg finder dog ikke at kunne tilslutte mig denne opfattelse, først og fremmest da jeg mener, at en systematisk fortolkning af bestemmelsen er til hinder herfor. Artikel 13, stk. 2, andet afsnit, foreskriver nemlig, som tidligere anført, to forskellige fremgangsmåder for beregningen af midlertidigt udførte varers værdi. Når betingelserne for at anvende den første fremgangsmåde ikke er opfyldt, således som det er tilfældet her i sagen, skal beregningen foretages efter de retningslinjer, som er angivet i bestemmelsens andet alternativ, hvorefter der netop tages hensyn til forædlings*omkostningerne*. De to fremgangsmåder udgør derfor klart et alternativ, hvilket indicerer, at de ikke nødvendigvis bør føre til samme resultat.

14. De bemærkninger, der er fremført vedrørende formålet med den passive forædlingsprocedure — hvilket formål efter Hauptzollamt's opfattelse vil blive tilsidesat, hvis der indrømmes de erhvervsdrivende uberettigede toldbegunstigelser — virker heller ikke overbevisende på mig.

Som jeg anførte allerede i mit første forslag til afgørelse, er forordningens hovedformål nemlig ikke at undgå uberettigede toldbegunstigelser, men at undgå toldopkrævning af varer, som udføres fra Fællesskabet med henblik på forædling [7]. Man må derfor, i hvert fald principielt, tolerere de uberettigede toldbegunstigelser, som muligvis kan opstå med den nuværende formulering af bestemmelsen [8].

15. Resultatet ville derimod være et andet, hvis der i forbindelse med den forædling, der foretages af en sælger og en med denne forbundet køber, forelå omstændigheder — såsom de pågældende erhvervsdrivendes forretnings- og prispolitik — som gav grundlag for at antage, at de forfulgte andre formål end selve forædlingen, såsom en omgåelse af toldreglerne eller en uberettiget berigelse [9].

Det er dog åbenbart ikke en sådan situation, der foreligger i denne sag, da der, som den forelæggende ret udtrykkeligt har anført, »ikke er nogen holdepunkter for at antage, at de af den ene eller den anden virksomhed fastsatte priser er påvirket af selskabernes indbyrdes forbindelse«.

7 — Forslagets punkt 8.

8 — Jeg skal i den forbindelse fremhæve, at Bundesfinanzhof selv efter at have givet udtryk for den tvivl, som har foranlediget den til at forelægge sagen for Domstolen, i slutningen af kendelsen erklærer, at den hælder til denne fortolkning af forordningen (hvilken opfattelse i øvrigt deles af Kommissionen og naturligvis også af Wacker Werke).

9 — Det påhviler under alle forhold den nationale ret at foretage den nødvendige efterprøvelse heraf.

16. På grundlag af de anførte betragtninger skal jeg følgelig foreslå Domstolen at besvare de af Bundesfinanzhof forelagte spørgsmål på følgende måde:

»1) Artikel 13, stk. 2, andet afsnit, andet alternativ, i Rådets forordning (EØF) nr. 2473/86 af 24. juli 1986 om proceduren for passiv forædling og om fremgangsmåden med standardombytning skal fortolkes således, at en metode for beregningen af forædlingsomkostningerne ikke uden videre kan anses for hensigtsmæssig, blot fordi værdien af de midlertidigt udførte varer, der fremkommer ved denne beregning, svarer til den indkøbspris, som er erlagt af indehaveren af bevillingen til passiv forædling, eller til fremstillingsomkostningerne.

2) Samme bestemmelse skal fortolkes således, at man ved beregningen af forædlingsomkostningerne kan beregne den indkøbspris, som forarbejdningsvirksomheden har betalt for de midlertidigt udførte varer til indehaveren af bevillingen til passiv forædling, kan medregne eventuelle tillæg; det gælder også, selv om der foreligger en tarifanomali, som medfører, at toldsatsen for uforædlede produkter er større end toldsatsen for forædlede.«