JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GIUSEPPE TESAURO
24 päivänä huhtikuuta 1997 *

1. Yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään nyt esillä olevassa asiassa tulkitsemaan uudelleen ulkoisesta jalostusmenettelystä ja vakiovaihtojärjestelmästä 24 päivänä heinäkuuta 1986 annettua neuvoston asetusta (ETY) N:o 2473/86 [1]. Bundesfinanzhof pyytää tässä asiassa yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan edellä mainitun asetuksen 13 artiklan 2 kohdan toista alakohtaa ja erityisesti käsitettä jalostuskustannukset, jota sovelletaan määritettäessä lopullisia tulleja.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

2. Yhteisötavaroita voidaan ulkoisessa jalostusmenettelyssä, sellaisena kuin siitä on säädetty asetuksen N:o 2473/86 1 artiklan 2 kohdassa, viedä väliaikaisesti Euroopan yhteisön tullialueelta valmistus-, käsittely- ja korjaustoimintoja varten sekä luovuttaa näissä toiminnoissa saatavia tuotteita (jalostetut tuotteet) vapaaseen liikenteeseen yhteisön tullialueella kokonaan tai osittain tuontitulleitta.

Tällä järjestelyllä pyritään välttämään sitä, että yhteisöstä jalostusta varten viedyistä tavaroista kannetaan tulleja. Edellä mainitun asetuksen 13 artiklan 1 kohdassa säädetään tämän vuoksi erityisesti seuraavaa:

"Täydellinen tai osittainen vapautus tuontitulleista 1 artiklan 2 kohdan mukaisesti on toteutettava siten, että vapaaseen liikkeeseen luovutetuista jalostetuista tuotteista kannettavien tuontitullien määrästä vähennetään niiden tuontitullien määrä, jotka kannettaisiin samana päivänä väliaikaisesti viedyistä tavaroista, jos ne olisi tuotu yhteisön tullialueelle maasta, jossa niihin on kohdistettu jalostustoiminto tai viimeisin jalostustoiminto."

Jalostetuista tuotteista kannettavat tuontitullit lasketaan käytännössä siten, että näihin tuotteisiin niitä yhteisöön tuotaessa sovellettavista teoreettisista tulleista vähennetään

* Alkuperäinen kieli: italia.

1 — EYVL L 212, s. 1. Ks. samasta kysymyksestä asiassa C-16/91, Wacker Werke, 17.12.1992 annettu tuomio (Kok. 1992, s. I-6821), jonka yhteisöjen tuomioistuin antoi samassa riita-asiassa, jota nyt esillä oleva ennakkoratkaisukysymys koskee.

fiktiivinen tulli, joka kannettaisiin väliaikaisesti viedyistä tavaroista.

3. Väliaikaisesti vietyjen tavaroiden arvo määritetään 13 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaisesti, jossa säädetään, että tänä 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".

Väliaikaisesti vietyjen tavaroiden arvon laskemista varten on käytännössä säädetty kahdesta vaihtoehdosta. Ensimmäinen vaihtoehto koskee todennäköisesti tavallisinta tapausta, jossa jalostettujen tuotteiden tullausarvo määritetään tavaroiden tullausarvon määrityksestä 28 päivänä toukokuuta 1980 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 1224/80 [2] 3 artiklan mukaisesti, ja sitä sovelletaan, jos ostaja toimittaa väliaikaisesti viedyt tavarat veloituksetta tai alennettuun hintaan (jäljempänä ensimmäinen vaihtoehto) [3].

Kyseisessä artiklassa säädetty toinen vaihtoehto koskee sitä vastoin tilanteita, joissa, kuten tässä asiassa, tuotuihin tavaroihin sisältyvä tuote on toimitettu korvausta vastaan siten, että asetuksen N:o 1224/80 8 artiklan soveltamisen edellytykset eivät täyty (jäljempänä toinen vaihtoehto); tässä artiklassa on kyse tuotteista, jotka ostaja toimittaa veloituksetta tai alennettuun hintaan, kuten edellä korostettiin. Kyseessä olevan artiklan sanamuodosta ilmenee, että väliaikaisesti vietyjen tavaroiden arvo on vastaavassa tilanteessa määritettävä vähentämällä jalostettujen tuotteiden tullausarvosta kohtuullisin keinoin määritettävät jalostuskustannukset.

2 — EYVL L 134, s. 1.

3 — Asetuksen N:o 1224/80 8 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdassa säädetään, että jalostettaviksi tarkoitettujen tavaroiden tullausarvoa määritettäessä maahan tuoduista tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan on lisättävä "maahan tuotuihin tavaroihin sisältyvien materiaalien, rakenneosien, osien ja vastaavien ainesten" arvo, jos ostaja toimittaa ne suoraan tai välillisesti, joko veloituksetta tai alennettuun hintaan käytettäväksi maahan tuotujen tavaroiden tuottamisessa ja niiden myynnissä vietäviksi, jos tämä arvo ei sisälly tavaroista tosiasiallisesti maksettuun tai maksettavaan hintaan. Tämä vaihtoehto ei kuitenkaan sovellu nyt esillä olevaan asiaan, jossa on riidatonta, että tavarat on luovutettu maksua vastaan.

Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

4. Pääasian perustana olevat tosiseikat voidaan esittää lyhyesti seuraavasti:

Wacker Werke -yhtiö vie ulkoisen jalostusmenettelyn mukaisesti Yhdysvaltoihin bensiinimoottoreita ja dieselmoottoreita sekä tuo sieltä Wacker Corporation -yhtiön (joka on siihen taloudellisessa sidossuhteessa) valmistamia kojeita, joihin nämä moottorit sisältyvät. Wacker Werke laskuttaa itse valmistamistaan bensiinimoottoreista siten, että valmistuskustannuksiin lisätään yleiskuluina ja voittoina 25 prosenttia, ja toisilta valmistajilta hankkimistaan dieselmoottoreista siten, että ostohintaan lisätään 5 prosenttia. Maahan tuoduista kojeista sitä vastoin laskutetaan myyjän hinnastoissa mainittu hinta, josta vähennetään 45 prosenttia.

Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut, mistään ei ilmene, että näiden kahden yrityksen väliset suhteet vaikuttaisivat väliaikaisesti viedyistä tavaroista ja jalostetuista tuotteista laskutettuihin hintoihin.

5. Hauptzollamt München määritti alun perin jalostettujen tuotteiden ja väliaikaisesti vietyjen tavaroiden tullausarvon yritysten toisiltaan laskuttamien hintojen perusteella; tämän jälkeen se kuitenkin katsoi, että vaikka jalostettujen tuotteiden arvo olisi vahvistettava laskutettujen myyntihintojen perusteella, väliaikaisesti vietyjen tavaroiden arvo oli määritettävä valmistuskustannusten (bensiinimoottorit) tai ostohinnan (dieselmoottorit) perusteella eli ottamatta huomioon Wacker Werken tekemiä 25 prosentin tai 5 prosentin korotuksia; tämän vuoksi Hauptzollamt kantoi 36 057,20 Saksan markan (DEM) suuruisen tullin.

Wacker Werke, joka katsoi alun perin käytetyn laskentatavan olleen oikea, teki ensin oikaisuvaatimuksen ja nosti sen jälkeen kanteen Finanzgericht Münchenissä. Wacker Werke väitti kanteensa tueksi, että moottorit oli toimitettu maksua vastaan ja että vastaaja ei siten voinut soveltaa asetuksen N:o 1224/80 8 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohtaa, jonka mukaan tavaroiden arvoa ennen niiden jalostamista määritettäessä huomioon on otettava "maahan tuotuihin tavaroihin sisältyvien materiaalien, rakenneosien, osien ja vastaavien ainesten arvo", koska, kuten säännöksen sanamuodosta selvästi ilmenee, tämä säännös koskee ainoastaan tilannetta, jossa mainitut materiaalit ja rakenneosat on toimitettu "veloituksetta tai alennettuun hintaan".

6. Finanzgericht München päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle kolme ennakkoratkaisukysymystä, jotka koskevat niiden säännösten tulkintaa, joita sovelletaan määritettäessä jalostettujen tuotteiden ja väliaikaisesti vietyjen tavaroiden arvoa edellä mainituissa asetuksissa tarkoitetulla tavalla.

Asiassa Wacker Werke antamassaan tuomiossa [4] yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa: "Ulkoisesta jalostusmenettelystä ja vakiovaihtojärjestelmästä 24 päivänä heinäkuuta 1986 annettua neuvoston asetusta (ETY) N:o 2473/86 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 tavaroiden tullausarvon määrityksestä 28 päivänä toukokuuta 1980 annetun 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."

7. Finanzgericht hyväksyi tämän tuomion perusteella Wacker Werken nostaman kanteen ja katsoi, että koska asetuksen N:o 2473/86 13 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan toisessa vaihtoehdossa säädetään tässä asiassa vähennettävästä määrästä (koska asetuksen N:o 1224/80 8 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisia tarkistuksia ei ole tehty), jalostusarvon on vastattava jalostettujen tuotteiden kauppa-arvoa eli niiden ostohintaa korotuksineen jalostuskustannuksilla vähennettynä. Finanzgericht täsmensi katsovansa, että tätä säännöstä oli sovellettava myös tapauksissa, joissa tullitariffin tiettyjen ehtojen vuoksi (erityisesti kun väliaikaisesti vietyihin tavaroihin sovellettava tulli on korkeampi kuin jalostettuihin tuotteisiin sovellettava tulli) soveltamisesta aiheutuu perusteetonta etua.

8. Hauptzollamt päätti valittaa (Revision) Finanzgerichtin päätöksestä.

Hauptzollamt väitti Bundesfinanzhofissa, että asetuksen N:o 2473/86 13 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan toisessa vaihtoehdossa tarkoitetut jalostuskustannukset eivät käy ilmi riittävän selvästi pelkän laskutoimituksen perusteella, jossa jalostettujen tuotteiden ostohinnasta vähennetään väliaikaisesti vietyjen tavaroiden myyntihinta. Hauptzollamt vetosi tämän väitteensä tueksi ulkoisen jalostusmenettelyn tarkoitukseen, joka sen mukaan on tullin kantaminen yhteisötavaroiden arvonnoususta sen jälkeen, kun niitä on

4 — Edellä alaviitteessä 1 mainittu asia C-16/91, Wacker Werke.

käsitelty kolmannessa maassa. Hauptzollamtin mukaan tämä tarkoitus otetaan huomioon vain, jos väliaikaisesti vietyjen tavaroiden arvo on hyvin lähellä ostohintaa tai valmistuskustannuksia (mikä tilanne todellisuudessa on sovellettaessa edellä mainitun asetuksen 13 artiklan 2 kohdan toista alakohtaa); toisin sanoen, kun kyse on suurista korotuksista (tässä asiassa 25 prosentin korotuksesta), näiden korotusten huomioon ottaminen jalostusarvoa laskettaessa johtaisi siihen, että jalostuskustannuksista ei kannettaisi pakollisia tulleja ja että taloudelliset toimijat saisivat tästä siten perusteetonta etua.

9. Bundesfinanzhof katsoi, että asiassa Wacker Werke annetussa tuomiossa ei ollut poistettu kaikkia kyseessä olevan säännöksen tulkintaa ja erityisesti jalostuskustannusten määrittämistä koskevia epäselvyyksiä ja että sen oli (asiaa viimeisenä oikeusasteena käsittelevänä tuomioistuimena) lykättävä asian käsittelyä ja esitettävä yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko 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 virkkeen 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 ulkoiseen jalostusmenettelyyn luvan 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 ulkoiseen jalostusmenettelyyn luvan saaneelle, ja päteekö tämä myös siinä poikkeuksellisessa tariffitilanteessa, jossa jalostamattoman tavaran tulli on korkeampi kuin jalostettujen tuotteiden tulli?"

10. Katson, että asiassa Wacker Werke annetussa tuomiossa on jo vastattu riittävän selvästi edellä esitettyihin kysymyksiin, koska yhteisöjen tuomioistuin, kuten edellä todettiin, totesi siinä nimenomaisesti, että "kyseessä olevien tavaroiden kauppa-arvon huomioon ottaminen voi olla kohtuullinen keino" jalostuskustannusten määrittämiseksi. Viittaan tältä osin tässä samassa asiassa antamassani ratkaisuehdotuksessa jo esitettyihin huomioihin. [5] Tässä ratkaisuehdotuksessa

5 — Ratkaisuehdotus 13.5.1992 (Kok. 1992, s. I-6831).

todettiin, että voidaan arvioida, joskin abstraktisesti, että jalostavalle yritykselle jalostettujen tuotteiden valmistamisesta aiheutuneet kustannukset muodostavat kokonaisuudessaan jalostuskustannukset. Tällainen lähestymistapa johtaisi kuitenkin siihen, että jalostettujen tuotteiden tullausarvo vastaisi jalostuskustannusten määrää siten, että väliaikaisesti vietyjen tavaroiden arvo olisi nolla, mikä mielestäni ei vastaa yhteisön lainsäätäjän tarkoitusta.

11. Täsmensin tässä samassa ratkaisuehdotuksessa katsovani, että oikea ja kohtuullinen tapa laskea jalostuskustannukset voi sitä vastoin olla — jos, kuten tässä asiassa, väliaikaisesti vietyjen tavaroiden arvosta ei ole epäilystä — se, että valmistajalle aiheutuneista kustannuksista, jotka vyörytetään myyntihintaan ja siten jalostettujen tuotteiden tullausarvoon, vähennetään väliaikaisesti vietyjen tavaroiden ostamisesta aiheutuvat kustannukset, koska juuri näitä tavaroita jalostetaan.

Tämän vuoksi ehdotin edellä mainitussa asiassa, että Wacker Corporationin toimittamien jalostettujen tuotteiden jalostuskustannukset laskettaisiin siten, että siitä myyntihinnasta, joka otetaan huomioon näiden tavaroiden tullausarvoa laskettaessa, vähennetään Wacker Corporationin näistä moottoreista maksamat määrät Wacker Werken tekemät korotukset mukaan lukien. [6] Kuten edellä mainitsin, yhteisöjen tuomioistuin yhtyi tähän kantaan.

12. Ottaen huomioon se nimenomainen toteamus, että tavaroiden kauppa-arvo voi olla kohtuullinen keino määritellä jalostuskustannukset, vaikuttaa siltä, että kansallisen tuomioistuimen esittämät kysymykset voidaan ymmärtää vain siten, että niillä tiedustellaan, päteekö tällainen ratkaisu myös siinä poikkeuksellisessa tariffitilanteessa, jossa kyseessä oleva taloudellinen toimija saa perusteetonta etua.

Hauptzollamtin tältä osin esittämän ja myös oikeuskirjallisuuteen sisältyvän kannan mukaan valmistajan valmistuskustannuksia ei pitäisi vastaavassa tilanteessa ottaa huomioon analysoimatta niitä kriittisesti, vaan, mikäli kustannukset vaikuttavat liian suurilta, ne on pikemminkin alennettava 13 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan ensimmäisen vaihtoehdon soveltamisen perusteella laskettujen kustannusten mukaisiksi niin, että väliaikaisesti

6 — Em. ratkaisuehdotuksen 7 kohta.

vietyjen tavaroiden arvo on vähintäänkin lähellä ostohintaa.

13. En kuitenkaan ole tästä samaa mieltä. Eräs järjestelmälle ominainen este on ensinnäkin tämän kannan vastainen. Kuten edellä todettiin, 13 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetään kahdesta eri vaihtoehdosta väliaikaisesti vietyjen tavaroiden arvon määrittämistä silmällä pitäen. Kun ensimmäisen vaihtoehdon soveltamista koskevat edellytykset eivät täyty, kuten nyt esillä olevassa asiassa, laskelmat on tehtävä sen toisen vaihtoehdon arviointiperusteiden mukaan, jossa nimenomaisesti otetaan huomioon "jalostuskustannukset". Kyseessä on siis ilmeisesti kaksi vaihtoehtoista laskentamenetelmää, mikä merkitsee sitä, että niiden perusteella ei välttämättä tarvitse päätyä samaan lopputulokseen.

14. Vakuuttavilta eivät myöskään vaikuta ne huomautukset, jotka koskevat ulkoisen jalostusmenettelyjärjestelmän tarkoitusta, jota Hauptzollamtin mukaan ei oteta huomioon, mikäli taloudelliselle toimijalle myönnetään perusteetonta etua.

Kuten edellisessä ratkaisuehdotuksessani totesin, kyseessä olevan asetuksen ensisijaisena tavoitteena ei ole välttää perusteettomien etujen myöntäminen, vaan välttää se, että yhteisöstä jalostustarkoituksessa viedyistä tavaroista kannetaan tullia. [7] Niitä perusteettomia etuja, joita mahdollisesti voi aiheutua, on siten asiaan sovellettavan säännöksen nykyisen muodon vuoksi siedettävä ainakin periaatteellisesti. [8]

15. Tilanne olisi toinen, jos toisiinsa sidossuhteessa olevien myyjän ja ostajan toteuttamaan jalostusmenettelyyn sisältyisi kauppapoliittisia tai kyseisten toimijoiden soveltamia hintoja koskevia sellaisia seikkoja, joiden perusteella voitaisiin katsoa, että yritykset pyrkivät todellisuudessa muihin päämääriin kuin jalostukseen, esimerkiksi verosäännösten kiertämiseen ja perusteettomaan hyötymiseen. [9]

Tällainen vaihtoehto ei kuitenkaan varmastikaan ole kyseessä tässä asiassa, koska ennakkoratkaisukysymyksen esittänyt tuomioistuin on nimenomaan täsmentänyt, että "mistään seikoista ei käy ilmi, että liikesuhteet olisivat vaikuttaneet yritysten toisiltaan laskuttamiin hintoihin".

7 — Em. ratkaisuehdotuksen 8 kohta.

8 — Tältä osin voidaan mainita, että ilmaistuaan ne epäilykset, joiden vuoksi Bundesfinanzhof lähetti tämän asian yhteisöjen tuomioistuimeen, se totesi päätöksensä lopussa olevansa taipuvainen omaksumaan tämän tulkinnan (johon yhtyvät sitä paitsi sekä komissio että tietysti Wacker Werke).

9 — Kansallisen tuomioistuimen on joka tapauksessa tehtävä asiaankuuluvat tarkistukset.

16. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) Ulkoisesta jalostusmenettelystä ja vakiovaihtojärjestelmästä 24 päivänä heinäkuuta 1986 annetun neuvoston asetuksen (ETY) N:o 2473/86 13 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan toista vaihtoehtoa on tulkittava siten, että jalostuskustannusten määrittämiseksi käytetyn keinon ei voida katsoa olevan asianmukainen ainoastaan silloin, jos sen perusteella saatava väliaikaisesti vietyjen tavaroiden arvo vastaa suunnilleen sitä kauppahintaa, jonka ulkoiseen jalostusmenettelyyn luvan saanut on tavaroista maksanut, tai tavaroiden valmistuskustannuksia.

2) Tätä artiklaa on tulkittava siten, että valmistajan ulkoiseen jalostusmenettelyyn luvan saaneelle väliaikaisesti viedyistä tavaroista maksama hinta voidaan laskea siten, että mahdolliset lisäykset otetaan huomioon myös poikkeuksellisessa tariffitilanteessa, jonka seurauksena jalostamattoman tavaran tulli on korkeampi kuin jalostettujen tuotteiden tulli.