Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 9 juli 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Tullunion – Gemenskapens tullkodex – Artikel 32.1 c – Förordning (EEG) nr 2454/93 – Artikel 157.2, artikel 158.3 och artikel 160 – Fastställande av tullvärdet – Justering – Royalties som avser de varor som ska värderas – Royalties som utgör ett ’villkor för försäljningen’ av de varor som ska värderas – Royalties som köparen betalar till sitt moderbolag som vederlag för tillhandahållandet av den know-how som är nödvändig för tillverkningen av slutprodukter – Varor som förvärvats från tredje part och som utgör beståndsdelar som ska ingå i de licensierade produkterna”

I mål C-76/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien) genom beslut av den 25 oktober 2018, som inkom till domstolen den 31 januari 2019, i målet

Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya ”Mitnitsi”, tidigare Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia,

mot

”Curtis Balkan” EOOD,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P.G. Xuereb samt domarna T. von Danwitz och A. Kumin (referent),

generaladvokat: P. Pikamäe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya ”Mitnitsi”, tidigare Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia, genom M. Metodiev, i egenskap av ombud,

– Bulgariens regering, genom E. Petranova och L. Zaharieva, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: bulgariska.

– Spaniens regering, genom S. Jiménez García och M.J. García-Valdecasas Dorrego, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom M. Kocjan, Y. Marinova och F. Clotuche-Duvieusart, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 157.2, artikel 158.3 och artikel 160 i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 253, 1993, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Direktor na Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya ”Mitnitsi” (direktören för tullmyndighetens direktorat för den sydvästra regionen, Bulgarien), tidigare Nachalnik na Mitnitsa Aerogara Sofia (direktören för tullmyndigheten vid Sofias flygplats, Bulgarien), och ”Curtis Balkan” EOOD, angående hur de royalties som sistnämnda bolag betalat till sitt moderbolag ska beaktas vid fastställandet av tullvärdet för varor som importerats från tredjepartsleverantörer.

Tillämpliga bestämmelser

Tullkodexen

3 I artikel 29.1 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, 1992, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4) (nedan kallad tullkodexen) föreskrivs följande:

”Tullvärdet på importerade varor skall vara transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt betalats eller skall betalas för varorna när de säljs för export till gemenskapens tullområde, om nödvändigt justerat enligt artiklarna 32 och 33 …

…”

4 Artikel 32 i tullkodexen har följande lydelse:

”1. Vid fastställandet av tullvärdet enligt artikel 29 skall följande läggas till det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas för de importerade varorna:

…

c) Royalties och licensavgifter som avser de varor som värderas och som köparen skall betala, antingen direkt eller indirekt, som ett villkor för försäljningen av de varor som värderas, i den mån dessa royalties och licensavgifter inte ingår i det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas.

…

2. Tillägg till det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas skall enligt denna artikel göras endast på grundval av objektiva och mätbara uppgifter.

3. Vid fastställandet av tullvärdet skall inga andra tillägg göras till det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas än de som föreskrivs i denna artikel.

…”

Förordning nr 2454/93

5 Enligt artikel 143.1 e i förordning nr 2454/93 ska personer anses vara närstående om en av dem direkt eller indirekt kontrollerar den andra.

6 Artikel 157 i denna förordning har följande lydelse:

”1. Vid tillämpningen av artikel 32.1 c i kodexen avser beteckningarna royalties och licensavgifter framför allt betalning för rättigheter som rör

– framställningen av importerade varor (särskilt patent, formgivning, modeller och tekniskt kunnande), eller

– försäljning för export av importerade varor (särskilt varumärken, patenterade modeller), eller

– användandet eller återförsäljningen av importerade varor (särskilt upphovsrätt och tillverkningsprocesser som följer av importerade varor).

2. När tullvärdet på importerade varor fastställs enligt bestämmelserna i artikel 29 i kodexen skall en royalty eller licensavgift, utan att det påverkar tillämpningen av artikel 32.5 i kodexen, läggas till det pris som faktiskt betalats eller skall betalas endast när denna betalning

– avser de varor som skall värderas, och

– utgör ett villkor för försäljningen av dessa varor.”

7 Artikel 158 i nämnda förordning har följande lydelse:

”1. När de importerade varorna endast är en beståndsdel eller en komponent i varor som framställts i gemenskapen, skall en anpassning till det pris som faktiskt betalats eller skall betalas för de importerade varorna endast göras när royaltyn eller licensavgiften i fråga avser dessa varor.

…

3. Om royalties eller licensavgifter delvis avser de importerade varorna och delvis andra beståndsdelar eller komponenter som tillförts varorna efter importen, eller verksamheter eller tjänster som utförts efter importen, skall en lämplig fördelning göras endast på grundval av objektiva och beräkningsbara uppgifter i enlighet med den förklarande anmärkningen till artikel 32.2 i kodexen i bilaga 23.”

8 Artikel 160 i förordning nr 2454/93 har följande lydelse:

”När köparen betalar royalties eller licensavgifter till en tredje part skall de i artikel 157.2 angivna villkoren inte anses uppfyllda om säljaren eller en honom närstående person inte kräver att köparen erlägger denna betalning.”

9 Artikel 161 i denna förordning har följande lydelse:

”Om de importerade varornas pris ligger till grund för beräkningen av beloppet för royalty eller licensavgift får det i frånvaro av bevis om motsatsen antas att betalningen av royaltyn eller licensavgiften avser de varor som skall värderas.

Om beloppet för royaltyn eller licensavgiften är beräknat oberoende av de importerade varornas pris får dock betalningen av royaltyn eller licensavgiften ändå anses avse de varor som skall värderas.”

10 I den förklarande anmärkningen om tullvärde i bilaga 23 till förordning nr 2454/93 föreskrivs följande beträffande artikel 32.2 i tullkodexen:

”Om objektiva och mätbara uppgifter inte finns vad gäller de tillägg som skall göras enligt bestämmelserna i artikel 32, kan transaktionsvärdet inte fastställas enligt bestämmelserna i artikel 29. Detta kan belysas med följande: En royalty betalas på grundval av priset vid försäljningen i importlandet av en liter av en viss vara som har importeras på grundval av kg och som har förvandlats till en lösning efter importen. Om royaltyn grundas delvis på den importerade varan och delvis på andra faktorer, som inte har någonting att göra med de importerade varorna (t.ex. om de importerade varorna blandas med inhemska ingredienser och inte längre kan identifieras var för sig, eller om royaltyn inte kan urskiljas från särskilda finansiella arrangemang mellan köparen och säljaren) skulle det vara olämpligt att försöka göra ett tillägg för royaltyn. Om emellertid beloppet av denna royalty grundas endast på de importerade varorna och lätt kan beräknas, kan ett tillägg göras till det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas.”

11 I den förklarande anmärkningen anges följande vad gäller artikel 143.1 e i förordning nr 2454/93:

”En person skall anses kontrollera en annan person, om den förra befinner sig juridiskt eller operationellt i en ställning där han kan ålägga den andre begränsningar eller riktlinjer.”

Tullkodexkommitténs kommentarer

12 I kommentar nr 3 (sektionen för tullvärde) avseende royalties och licensavgifters inverkan på tullvärdet, från den tullkodexkommitté som avses i artikel 247a i tullkodexen (nedan kallad tullkodexkommittén) anges följande:

”…

8. Behovet av att undersöka betydelsen av royalties och licensavgifter för tullvärdet står klart när licensavtalet avser de importerade varorna själva (dvs. de utgör den licensierade produkten). Detta är emellertid också nödvändigt om de importerade varorna utgör beståndsdelar eller komponenter i den licensierade produkten eller om de importerade varorna (t.ex. specialiserade produktionsmaskiner eller industrianläggningar) själva används för att tillverka licensierade produkter.

9. ’Know-how’ som tillhandahålls enligt licensavtal innebär ofta att mönster, recept, formler och grundläggande anvisningar för användningen av den licensierade produkten tillhandahålls. Om sådant know-how har utnyttjats vid framställning av de importerade varorna, måste det fastställas om kostnaderna för royalties och licensavgifter skall ingå i tullvärdet. I vissa fall omfattar licensavtal (t.ex. på franchisingområdet) tillhandahållande av tjänster, t.ex. utbildning av licenstagarens personal i tillverkningen av den licensierade produkten eller användningen av maskiner eller anläggningar. Tekniskt bistånd i form av management, administration, marknadsföring, redovisning m.m. kan också ingå. I sådana fall kan kostnader för royalties och licensavgifter för dessa tjänster inte räknas in i tullvärdet.

…

Royalties och licensavgifter som hänför sig till de varor som skall värderas

11. Vid en bedömning av huruvida en royalty hänför sig till de varor som skall värderas är huvudfrågan inte hur royaltyn har beräknats utan varför den har betalats, dvs. vad licenstagaren faktiskt får för denna utgift … Då en komponent eller beståndsdel i den licensierade produkten importeras, eller när det gäller importerade maskiner eller anläggningar, kan en royaltykostnad baserad på omsättningen för den licensierade produkten således hänföras helt, delvis eller inte alls till de importerade varorna.*Betalning av royalties och licensavgifter som villkor för försäljning av de varor som skall värderas*

12. Den fråga som skall besvaras här är om säljaren är beredd att sälja varorna utan att en royalty eller licensavgift betalas. Detta villkor kan vara explicit eller implicit. I de flesta fall anges i licensavtalet om försäljning av de importerade varorna är knuten till betalningen av en royalty eller licensavgift. Något sådant villkor behöver dock inte nödvändigtvis föreligga.

13. När varor köps från en person och en royalty eller licensavgift betalas till en annan person, kan betalning av avgiften ändå under vissa omständigheter anses som ett villkor för försäljningen av varorna (se artikel 160 [i förordning nr 2454/93]). …”

13 Kommentar nr 11 från tulltaxekommittén (sektionen för tullvärde) om tillämpningen av artikel 32.1 c i tullkodexen vad gäller royalties och licensavgifter som betalas till en tredje part i enlighet med artikel 160 i förordning (EEG) nr 2454/93 har följande lydelse:

”…

Även om det enligt det aktuella försäljningskontraktet mellan köpare och säljare inte uttryckligen krävs att köparen betalar royalty, kan betalningen vara ett outtalat villkor för försäljningen, om köparen inte kunde köpa varorna från säljaren och säljaren inte skulle vara beredd att sälja varorna till köparen utan att köparen betalade royalties till licensinnehavaren.

…

Om royalties betalas till en part som utövar direkt eller indirekt kontroll över tillverkaren (vilket leder till slutsatsen att parterna är närstående enligt artikel 143 i [förordning nr 2454/93]) anses enligt artikel 160 i [nämnda förordning] sådana betalningar vara ett villkor för försäljning. Enligt bilaga 23 [till förordningen] … skall en person ’anses kontrollera en annan person, om den förra befinner sig juridiskt eller operationellt i en ställning där han kan ålägga den andre begränsningar eller riktlinjer’.

Följande faktorer skall analyseras för att fastställa om det är fråga om kontroll:

– Licensgivaren väljer tillverkare och föreskriver densamme för köparen.

– Licensgivaren och säljaren har ett direkt tillverkningskontrakt.

– Licensgivaren utövar faktisk kontroll, antingen direkt eller indirekt, över tillverkningen (vad gäller produktionsanläggningar och/eller produktionsmetoder).

– Licensgivaren utövar faktisk kontroll, antingen direkt eller indirekt, över logistiken och leveransen av varorna till köparen.

– Licensgivaren utser köpare eller begränsar tillverkaren i fråga om till vem denne kan sälja sina varor.

– Licensgivaren fastställer villkor beträffande till vilket pris tillverkaren/säljaren skall sälja sina varor eller beträffande det pris till vilket importören/köparen skall sälja varorna vidare.

– Licensgivaren har rätt att undersöka tillverkarens eller köparens räkenskaper.

– Licensgivaren bestämmer vilka tillverkningsmetoder som skall användas, står för design osv.

– Licensgivaren fastställer/begränsar varifrån materiel/komponenter kan anskaffas.

– Licensgivaren begränsar den mängd som tillverkaren får tillverka.

– Licensgivaren låter inte köparen köpa direkt från tillverkaren utan denne måste köpa genom varumärkesinnehavaren (licensgivaren) som dessutom kan vara inköpsagent

– Tillverkaren får inte tillverka konkurrerande varor (som inte omfattas av licensen) utan medgivande från licensgivaren.

– De tillverkade varorna är specifika för licensgivaren (dvs. vad gäller idé/design och beträffande varumärke)

– Varornas karakteristiska drag och den teknik som används har fastställts av licensgivaren.

En kombination av sådana omständigheter, som går längre än en ren kvalitetskontroll från licensgivarens sida, påvisar att det finns en relation i den mening som avses i artikel 143.1 e [i förordning nr 2454/93] och att betalningen av royaltyn följaktligen är ett villkor för försäljningen i enlighet med artikel 160 i [förordningen].”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 Curtis Balkan, ett bolag med säte i Bulgarien, ägs i sin helhet av Curtis Instruments Inc., ett bolag med säte i Förenta staterna (nedan kallat Curtis USA). Rättsförhållandena mellan dessa två bolag regleras bland annat av två avtal. Det första avtalet ingicks den 1 februari 1996 och avser rätten att använda ett patent, och det andra avtalet ingicks den 26 november 2002 och avser tillhandahållande av managementtjänster.

15 Enligt avtalet om användning av patentet sålde Curtis USA, till ett standardpris, till Curtis Balkan, satser för tillverkning av bränslemätare samt satser för tillverkning av högfrekventa hastighetsreglerare, vilka byggde på Curtis USA:s egen patentskyddade teknik. Curtis Balkan har rätt att, med användning av dessa komponenter, tillverka hastighetsreglerare för motorer och komponenter till elfordon. För dessa produkter betalar bolaget ersättning för rätten att använda patentet. Denna betalning erläggs varje kvartal på grundval av den deklarerade kvartalsförsäljningen av produkterna. Enligt ett tillägg till avtalet, undertecknat den 1 september 2010, tar Curtis USA ut en royalty på 10 procent av nettoförsäljningspriset för de produkter som avses i avtalet och som sålts av Curtis Balkan.

16 I enlighet med avtalet om tillhandahållande av tjänster åtar sig Curtis USA bland annat att mot en avtalad månatlig ersättning för Curtis Balkans räkning bedriva den operativa verksamheten, det vill säga management, inklusive marknadsföring, reklam, utarbetande av budgetar, ekonomiska rapporter, informationssystem och personalfrågor.

17 Vid en kontroll av Curtis Balkans tulldeklarationer avseende import av varor från tredjeland under perioden från och med den 1 januari 2012 till och med den 31 maj 2015 konstaterade de bulgariska tullmyndigheterna att Curtis Balkan använde de importerade varorna, ”delar och komponenter”, för

tillverkning av varor med avseende på vilka detta bolag i enlighet med avtalet av den 1 februari 1996 betalade royalty till Curtis USA. Det konstaterades även att de importerade varornas deklarerade tullvärde inte inbegrep dessa royalties.

18 I detta sammanhang har såväl Curtis USA som Curtis Balkan lämnat förklaringar av vilka det bland annat framgår att Curtis USA kontrollerar hela produktionskedjan, från och med förhandlingen om och det centraliserade förvärvet av de komponenter som krävs för produktionen fram till försäljningen av slutprodukterna. De beståndsdelar som ingår i produkterna tillverkas enligt en produktspecifikation som fastställs av Curtis USA och är särskilt utformade för dessa produkter. Vidare måste valet av en annan leverantör godkännas av Curtis USA. För beställningar som har ett värde av högst 100 000 amerikanska dollar (USD) (cirka 85 000 euro) är det emellertid inte nödvändigt att underrätta Curtis USA eller att erhålla det bolagets godkännande.

19 Genom beslut av den 28 april 2016 ändrade direktören för tullmyndigheten vid Sofias flygplats det deklarerade tullvärdet för samtliga undersökta tulldeklarationer, genom att med stöd av artikel 32.1 c i tullkodexen och artikel 157 i förordning nr 2454/93, jämförd med artiklarna 158.1, 158.3 och 160 i samma förordning inbegripa de royalties som han ansåg skulle betalas.

20 Curtis Balkan begärde omprövning av detta beslut. Till stöd för sin begäran ingav bolaget skrivelser från leverantörer i syfte att visa att priset på de varor som Curtis Balkan beställde hos dessa leverantörer inte var beroende av de royalties som bolaget betalade till Curtis USA och att sistnämnda bolag inte kunde styra eller begränsa nämnda leverantörers verksamhet.

21 Genom beslut av den 21 juni 2016 i anledning av Curtis Balkans begäran om omprövning fastställde den behöriga tullmyndigheten det ursprungliga beslutet.

22 Curtis Balkan överklagade beslutet av den 28 april 2016, såsom det fastställts genom beslutet av den 21 juni 2016, till Administrativen sad – Sofia grad (Förvaltningsdomstolen i Sofia stad, Bulgarien). Inom ramen för detta förfarande inhämtades ett sakkunnigutlåtande på begäran av Curtis Balkan, av vilket det framgår att värdet av de tulldeklarationer som är aktuella i det nationella målet inte översteg tröskelvärdet på 100 000 USD, inom ramen för vilket nämnda bolag var operativt oberoende vid beställningen av varorna.

23 I ett avgörande av den 8 februari 2018 upphävde Administrativen sad – Sofia grad (Förvaltningsdomstolen i Sofia stad) beslutet av den 28 april 2016, såsom detta fastställts enligt beslutet av den 21 juni 2016, med motiveringen att de villkor som anges i artikel 157.2 i förordning nr 2454/93 för att addera värdet av de royalties som betalats till de importerade varornas avtalade värde inte var uppfyllda.

24 Vad gäller det första villkoret i denna bestämmelse, enligt vilket betalningen av royaltyn ska avse de varor som ska värderas, fann nämnda domstol att de varor som var aktuella i det nationella målet inte omfattades av avtalet om rätten att använda ett patent. I synnerhet hade det inte visats att någon särskild tillverkningsprocess eller know-how vars rättigheter innehas av Curtis USA hade infogats på ett sätt som följer av dessa varor.

25 Vad gäller det andra villkoret, enligt vilket betalningen av royalties ska utgöra ett villkor för försäljningen av de importerade varorna, hade det enligt nämnda domstol inte heller visats att leverantörerna hade krävt att Curtis Balkan skulle betala royalties till Curtis USA. Närmare bestämt hade det inte visats att det finns något samband mellan Curtis USA och leverantörerna som gör det möjligt att anta att nämnda bolag utövar indirekt kontroll över leverantörerna. Dessutom har dessa leverantörer kategoriskt förnekat att det föreligger ett sådant samband.

26 Direktören för tullmyndigheten vid Sofias flygplats överklagade domen från Administrativen sad – (Förvaltningsdomstolen i Sofia stad) till Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen, Bulgarien).

27 Direktören för tullmyndigheten vid Sofias flygplats har hävdat att det finns ett samband mellan dessa royalties och de varor som ska värderas, eftersom de sistnämnda utgör komponenter som används för att tillverka licensierade produkter och eftersom dessa komponenter certifieras på grundval av kvalitetskraven på slutprodukterna. Vidare utgör dessa royalties ett villkor för försäljning av de importerade varorna, eftersom de tekniska krav som de importerade varorna måste uppfylla beaktas vid valet av leverantörer, och dessa krav härrör från de tekniska avdelningarna vid Curtis USA:s designbyrå.

28 Vad beträffar den omständigheten att de varor som värderades hade förvärvats från andra leverantörer än det bolag till vilket royaltyn hade betalats, anser direktören för tullmyndigheten vid Sofias flygplats att artikel 160 i förordning nr 2454/93, som avser ett sådant fall, är tillämplig, eftersom Curtis USA utövar en indirekt kontroll över tillverkarna. Licensgivaren väljer nämligen tillverkarna och ålägger dem att följa specifikationer, så att denne direkt eller indirekt utövar en faktisk kontroll över tillverkningsprocessen.

29 I den mån de importerade varorna endast utgör beståndsdelar som ingår i sammansättningen av slutprodukterna och eftersom royaltyn hänför sig dels till de importerade varorna, dels till andra beståndsdelar som tillförts varorna efter importen av dessa, samt till verksamhet och tjänster som utförts efter importen, har vidare direktören för tullmyndigheten vid Sofia flygplats påpekat att royaltyerna har fördelats proportionellt, i enlighet med artikel 158.1 och 158.3 i förordning nr 2454/93.

30 Curtis Balkan har bestritt den ståndpunkt som direktören för tullmyndigheten vid Sofias flygplats har intagit.

31 Den hänskjutande domstolen har erinrat om att den, i mål som liknar det nationella målet och där parterna var desamma, har slagit fast att tullmyndigheten på ett korrekt sätt hade gjort justeringen på grundval av artikel 158.3 i förordning nr 2454/93. Den fann särskilt att i sådana fall som avses i denna bestämmelse behövde villkoren i artikel 157.2 i förordningen inte kontrolleras, och att artikel 160 i förordningen inte heller var relevant.

32 Varhoven administrativen sad (Högsta förvaltningsdomstolen) ansåg emellertid att det var oklart hur förordning nr 2454/93 skulle tolkas och beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1. Ska artikel 158.3 i förordning nr 2454/93 tolkas så, att den utgör en självständig grund för att justera tullvärdet genom att lägga till royalties till det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för de importerade varorna, utan hinder av bestämmelsen i artikel 157 i förordning nr 2454/93?

2. Ska artikel 158.3 i förordning nr 2454/93 tolkas så, att den reglerar två alternativa situationer för justering av tullvärdet: För det första situationen att royalties, såsom de som är i fråga, delvis avser de importerade varorna och delvis avser andra komponenter eller beståndsdelar som tillförts varorna efter importen, och för det andra situationen att royalties delvis avser de importerade varorna och delvis avser verksamheter eller tjänster som utförts efter importen?

3. Ska artikel 158.3 i förordning nr 2454/93 tolkas så, att den reglerar tre alternativa situationer för justering av tullvärdet: För det första den, att royaltyerna delvis avser de importerade varorna och delvis avser andra beståndsdelar eller komponenter som tillförts varorna efter importen; för det andra den, att royaltyerna delvis avser de importerade varorna och delvis avser verksamheter eller

tjänster som utförts efter importen; för det tredje den, att licensavgifterna delvis avser de importerade varorna och delvis andra beståndsdelar som tillförts varorna efter importen, eller verksamheter eller tjänster som utförts efter importen?

4. Ska artikel 158.3 i förordning nr 2454/93 tolkas så, att det enligt denna bestämmelse alltid är tillåtet att justera tullvärdet om det fastställts att de licensavgifter som betalats avser verksamheter eller tjänster som utförts efter importen av varorna som ska värderas, vilka i detta enskilda fall är de som det amerikanska bolaget har ställt till det bulgariska bolagets förfogande (som har samband med tillverkning och företagsledning), oberoende av huruvida förutsättningarna för justering enligt artikel 157 i förordning nr 2454/93 är uppfyllda?

5. Ska artikel 158.3 i förordning nr 2454/93 tolkas så, att den utgör ett specialfall av justering av tullvärde enligt bestämmelsen och förutsättningarna i artikel 157 i förordning nr 2454/93, varvid det enda speciella är att royaltyn endast delvis avser varorna som ska värderas, så att det ska göras en lämplig fördelning med avseende på dessa?

6. Ska artikel 158.3 i förordning nr 2454/93 tolkas så, att den är tillämplig även om köparen betalar en royalty eller en licensavgift till en tredje part?

7. Om de två föregående frågorna ska besvaras jakande: Ska domstolen, när den genomför en lämplig fördelning av royaltyn enligt artikel 158.3 i förordning nr 2454/93 pröva huruvida båda förutsättningarna i artikel 157.2 är uppfyllda, nämligen att betalningen av royaltyn, även om det bara är delvis, avser de varor som importerats och att den utgör ett villkor för försäljningen av dessa varor? Om denna fråga ska besvaras jakande: Ska domstolen vid denna prövning beakta bestämmelsen i artikel 160, enligt vilken förutsättningarna i artikel 157.2 är uppfyllda om säljaren eller en honom närstående person kräver att köparen erlägger denna betalning för royaltyn?

8. Ska artikel 160 i förordning nr 2454/93 endast tillämpas på huvudregeln i artikel 157 i förordning nr 2454/93, om licensavgifterna och royaltyn ska betalas till en tredje part och i sin helhet avser de varor som ska värderas, eller ska den tillämpas även i de fall då licensavgifterna eller royaltyn endast delvis avser de importerade varorna?

9. Ska artikel 160 i förordning nr 2454/93 tolkas så, att begreppet närstående mellan licensgivare och säljare ska anses omfatta fall där licensgivaren är närstående till köparen eftersom denne utövar direkt översyn över köparen som går utöver kvalitetskontroll, eller ska nämnda bestämmelse tolkas så, att ovannämnda situation mellan licensgivare och köpare inte är tillräcklig för att anse att ett (indirekt) närståendeförhållande föreligger mellan licensgivaren och säljaren, i synnerhet om sistnämnda bestrider att priserna på köparens beställningar avseende de importerade varorna är beroende av betalningen av royaltyn och likaså bestrider att licensgivaren har möjlighet att operativt styra eller begränsa dennes verksamhet?

10. Ska artikel 160 i förordning nr 2454/93 tolkas så, att det enligt denna bestämmelse endast är tillåtet att justera tullvärdet om båda förutsättningarna i artikel 157 i förordning nr 2454/93 är uppfyllda, nämligen att licensavgiften som betalas till en tredje part avser de varor som ska värderas och utgör ett villkor för försäljningen av dessa varor, och dessutom att villkoret att säljaren eller en honom närstående person kräver att köparen ska betala licensavgiften är uppfyllt?

11. Ska kravet enligt artikel 157.2 första strecksatsen i förordning nr 2454/93, att licensavgiften avser de varor som ska värderas, anses vara uppfyllt om licensavgiften indirekt är hänförlig till de importerade varorna, om varorna som ska värderas, som i förevarande fall, är komponenter i den licensierade slutprodukten?”

Prövning av tolkningsfrågorna

33 Den hänskjutande domstolen har ställt de elva frågorna, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 157.2, 158.3 och 160 i förordning nr 2454/93 ska tolkas så, att en proportionell andel av de royalties som ett bolag har betalat till sitt moderbolag som vederlag för tillhandahållande av know-how för tillverkning av slutprodukter ska läggas till det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för de importerade varorna, i en situation då dessa varor är avsedda att ingå bland andra komponenter som ingår i nämnda slutprodukters sammansättning och vilka varor förvärvas av det förstnämnda bolaget från andra säljare än moderbolaget.

34 EU-domstolen erinrar inledningsvis om att unionsrätten rörande tullvärdering enligt domstolens fasta praxis syftar till att upprätta ett rättvist, enhetligt och neutralt system som utesluter användning av godtyckliga eller fiktiva tullvärden. Tullvärdet ska således återspegla det verkliga ekonomiska värdet av en importerad vara och ska följaktligen ta hänsyn till alla komponenter i denna vara som har ett ekonomiskt värde (dom av den 20 juni 2019, Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

35 I synnerhet ska, enligt artikel 29 i tullkodexen, tullvärdet på importerade varor i princip vara transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för varorna när de säljs för export till Europeiska unionens tullområde, med förbehåll för de justeringar som ska göras enligt bland annat artikel 32 i tullkodexen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 mars 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

36 Bland de kostnader som ska läggas till det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för de importerade varorna, för att fastställa tullvärdet, anges i artikel 32.1 c de royalties och licensavgifter som avser de varor som värderas och som köparen ska betala, antingen direkt eller indirekt, som ett villkor för försäljningen av de varor som ska värderas, i den mån dessa royalties och licensavgifter inte ingår i det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas.

37 Enligt artikel 157.1 i förordning nr 2454/93 avser begreppet ”royalties och licensavgifter”, vid tillämpningen av artikel 32.1 c i tullkodexen, framför allt betalning för rättigheter som rör framställning av importerade varor, försäljning för export av dessa varor eller användandet eller återförsäljning av varorna.

38 I artikel 157.2 i förordning nr 2454/93 preciseras att när tullvärdet på importerade varor fastställs enligt bestämmelserna i artikel 29 i tullkodexen, ska royaltyn eller licensavgiften läggas till det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas endast om denna betalning avser de varor som ska värderas och utgör ett villkor för försäljningen av dessa varor.

39 Den justering som föreskrivs i artikel 32.1 c i tullkodexen ska följaktligen uppfylla tre kumulativa villkor, nämligen, för det första, att aktuella royalties eller licensavgifter inte ska ha ingått i det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas, för det andra, att dessa royalties eller licensavgifter ska avse den vara som ska värderas och, för det tredje, att köparen ska vara skyldig att betala dessa royalties eller licensavgifter som ett villkor för försäljningen av den vara som ska värderas (dom av den 9 mars 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, punkt 35).

40 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att de royalties som är aktuella i det nationella målet betalades av Curtis Balkan till dess moderbolag, Curtis USA, mot att sistnämnda bolag tillhandahöll know-how för att tillverka de varor som de importerade varorna ingick i. Dessa royalties ska således anses utgöra en betalning för användningen av rättigheter som rör användandet av de importerade varorna, i den mening som avses i artikel 157.1 tredje strecksatsen i förordning nr 2454/93, och följaktligen omfattas av begreppet ”royalties och licensavgifter” i den mening som avses i artikel 32.1 c i tullkodexen.

41 Eftersom det är utrett att Curtis Balkan inte har inkluderat nämnda royalties i det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för de importerade varor som är i fråga i det nationella målet, är vidare det första villkoret för justering av tullvärdet, som nämns i punkt 39 ovan, uppfyllt.

42 Vad gäller det andra villkoret, det vill säga att royaltyn ska avse de varor som ska värderas, i den mening som avses i artikel 32.1 c i tullkodexen, erinrar domstolen om att enligt artikel 158.1 i förordning nr 2454/93 får, när den importerade varan endast utgör en komponent i varor som har tillverkats i unionen, en anpassning av det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för de importerade varorna endast göras om royaltyn avser dessa varor.

43 Vidare gäller enligt artikel 161 första stycket i denna förordning att om de importerade varornas pris ligger till grund för beräkningen av beloppet för royalty eller licensavgift får det i frånvaro av bevis om motsatsen antas att betalningen av royaltyn eller licensavgiften avser de varor som ska värderas. Enligt artikel 161 andra stycket i nämnda förordning får dock, om beloppet för royaltyn eller licensavgiften är beräknat oberoende av de importerade varornas pris, betalningen av royaltyn eller licensavgiften ändå anses avse de varor som ska värderas.

44 Det ska även erinras om att även om tullkodexkommitténs slutsatser inte har tvingande rättsverkningar, så utgör de ändå viktiga hjälpmedel för att säkerställa att medlemsstaternas tullmyndigheter tillämpar tullkodexen på ett enhetligt sätt, och ger i denna egenskap giltiga tolkningsdata för densamma (dom av den 9 mars 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

45 I detta hänseende framgår det av punkt 8 i kommentar nr 3 från Tullkodexkommittén (sektionen för tullvärde) om betydelsen av royalties och licensavgifter för tullvärdet, att det är nödvändigt att undersöka betydelsen av royalties och licensavgifter för tullvärdet inte bara när licensavtalet avser de importerade varorna själva, utan även när de importerade varorna utgör komponenter i den licensierade produkten.

46 Vidare anges i punkt 9 i denna kommentar att när den ”know-how” som tillhandahålls enligt ett licensavtal avser importerade varor måste det fastställas om kostnaderna för royalties och licensavgifter ska ingå i tullvärdet. Vad däremot gäller royalties och licensavgifter för tillhandahållande av tjänster, såsom utbildning av licenstagarens personal i tillverkningen av den licensierade produkten eller tekniskt bistånd på sådana områden som management, administration, marknadsföring eller redovisning, ska dessa inte räknas in i tullvärdet.

47 Slutligen framgår det av punkt 11 i nämnda kommentarer att vid en bedömning av huruvida en royalty hänför sig till de varor som ska värderas är huvudfrågan inte hur royaltyn har beräknats utan varför den har betalats, det vill säga vad licenstagaren faktiskt får för denna. Då en beståndsdel i den licensierade produkten importeras, kan en royaltykostnad baserad på omsättningen för den licensierade produkten således hänföras helt, delvis eller inte alls till de importerade varorna.

48 Den omständigheten att sättet att beräkna en royalty eller en licensavgift inte hänför sig till priset på den importerade varan utan till priset på den slutprodukt som varan ingår i utesluter således inte att royaltyn eller licensavgiften kan anses ha samband med nämnda vara.

49 Enbart den omständigheten att en vara har infogats i en färdig produkt gör det däremot inte möjligt att dra slutsatsen att de royalties eller licensavgifter som betalats i utbyte mot tillhandahållandet, på grundval av ett licensavtal, av know-how vid tillverkningen av denna slutprodukt avser denna vara. Det krävs härvidlag att det finns ett tillräckligt nära samband mellan, å ena sidan, dessa royalties eller licensavgifter, och, å andra sidan, de berörda varorna.

50 Ett sådant samband föreligger när den know-how som tillhandahålls enligt licensavtalet är nödvändig för tillverkningen av den importerade varan. Den omständigheten att denna vara har utformats särskilt för att infogas i den licenserade produkten, utan att någon annan rimlig användning har planerats, utgör ett tecken på detta. Däremot gör den omständigheten att know-how endast är nödvändig för att färdigställa de licensierade produkterna det möjligt att dra slutsatsen att det saknas ett tillräckligt nära samband.

51 I förevarande fall ankommer det på den hänskjutande domstolen, som ensam är behörig att bedöma de faktiska omständigheterna i det mål som den har att avgöra, att pröva huruvida det finns ett tillräckligt nära samband mellan den know-how som tillhandahålls enligt det licensavtal som ingåtts mellan Curtis Balkan och Curtis USA och de importerade varorna, och således avgöra huruvida de royalties som det förstnämnda bolaget har betalat till det sistnämnda bolaget kan anses avse dessa varor, i enlighet med artikel 32.1 c i tullkodexen. I detta sammanhang är det viktigt att beakta samtliga relevanta omständigheter, bland annat de rättsliga och faktiska förhållandena mellan de berörda personerna.

52 Det ska tilläggas att royalties kan anses avse varor som ska värderas, i den mening som avses i nämnda artikel 32.1 c, även om dessa royalties endast delvis avser nämnda varor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 mars 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, punkt 53 och domslutet). Det framgår emellertid av artikel 32.2 i tullkodexen att tillägg till det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas endast ska göras på grundval av objektiva och mätbara uppgifter.

53 Vad gäller den hänskjutande domstolens frågor om tolkningen av artikel 158.3 i förordning nr 2454/93, erinrar domstolen om att det av denna bestämmelse följer att om royalties eller licensavgifter delvis avser de importerade varorna och delvis andra beståndsdelar eller komponenter som tillförts varorna efter importen, eller verksamheter eller tjänster som utförts efter importen, ska en lämplig fördelning göras endast på grundval av objektiva och beräkningsbara uppgifter i enlighet med den förklarande anmärkningen till artikel 32.2 i tullkodexen i bilaga 23.

54 För det första kan artikel 158.3 i förordning nr 2454/93 inte anses utgöra en självständig rättslig grund för att justera tullvärdet genom att lägga till royalties eller licensavgifter till det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för de importerade varorna.

55 Enligt artikel 32.3 i tullkodexen ska, vid fastställandet av tullvärdet, inga andra tillägg göras till det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas än de som föreskrivs i denna artikel.

56 Vad beträffar royalties och licensavgifter utgör således artikel 32.1 c i tullkodexen, vars tillämpningsvillkor preciseras i artiklarna 157–162 i förordning nr 2454/93, den enda rättsliga grund som gör det möjligt att justera tullvärdet genom att lägga till royalties eller licensavgifter.

57 När det i artikel 158.3 i förordning nr 2454/93 anges att om royalties eller licensavgifter endast delvis avser de importerade varorna ska en lämplig fördelning göras på grundval av objektiva och beräkningsbara uppgifter, begränsar sig denna bestämmelse således till att precisera ett krav som följer av artikel 32.3 i tullkodexen.

58 För det andra ska artikel 158.3 i förordning nr 2454/93 tolkas så, att den inte bara är tillämplig när royaltyn eller licensavgifterna delvis avser de importerade varorna och delvis andra beståndsdelar eller komponenter som tillförts varorna efter importen, och när royaltyn eller licensavgifterna delvis hänför sig till de importerade varorna och delvis till verksamhet eller tjänster som utförts efter importen, utan även när royaltyn eller licensavgifterna delvis hänför sig till de importerade varorna och delvis till andra beståndsdelar eller komponenter som tillförts varorna efter importen samt verksamheter eller tjänster som utförts efter importen.

59 Såsom har påpekats i punkt 57 ovan, preciseras det i artikel 158.3 i förordning nr 2454/93 att när royalties eller licensavgifter endast delvis avser importerade varor, ska en lämplig fördelning göras endast på grundval av objektiva och beräkningsbara uppgifter.

60 En tolkning av denna bestämmelse, enligt vilken den inte är tillämplig på det tredje fall som nämns i punkt 58 ovan, skulle emellertid leda till att när royaltyn eller licensavgifterna delvis avser de importerade varorna och delvis andra beståndsdelar eller komponenter som tillförts varorna efter importen, eller verksamheter eller tjänster som utförts efter importen, kan en lämplig fördelning göras i avsaknad av objektiva och mätbara uppgifter, vilket skulle strida mot det krav som följer av artikel 32.3 i tullkodexen, som erinrats om i punkt 52 ovan, enligt vilket tillägg till det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas endast ska göras på grundval av objektiva och mätbara uppgifter.

61 Vad för det tredje gäller frågan huruvida artikel 158.3 i förordning nr 2454/93 även är tillämplig när köparen betalar royalties eller licensavgifter till en tredje part, som är skild från säljaren, räcker det att påpeka att denna bestämmelse endast hänvisar till betalning av ”royalties eller licensavgifter”, utan att det preciseras till vem dessa royalties eller licensavgifter ska betalas.

62 Vad gäller det tredje villkoret som anges i punkt 39 ovan, nämligen att betalningen av royaltyn eller licensavgiften ska utgöra ett villkor för försäljningen av de varor som ska värderas, framgår det av domstolens praxis att detta krav är uppfyllt när betalningen av royaltyn eller licensavgiften, inom ramen för de avtalsförhållanden som ingåtts mellan säljaren eller en närstående person, och köparen, är så viktig för säljaren att denne inte skulle genomföra försäljningen om inte betalningen erlades (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 mars 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, punkt 60).

63 I förevarande fall var det bolag till vilket Curtis Balkan betalade royalties, det vill säga Curtis USA, a priori skiljt från de bolag från vilka Curtis Balkan köpte de varor som är aktuella i det nationella målet.

64 Det föreskrivs härvidlag i artikel 160 i förordning nr 2454/93 att när köparen betalar royalties eller licensavgifter till en tredje part, ska de i artikel 157.2 i nämnda förordning angivna villkoren inte anses uppfyllda om säljaren eller en till säljaren närstående person inte kräver att köparen erlägger denna betalning.

65 Det framgår av domstolens praxis att artikel 160 i förordning nr 2454/93 kan tillämpas i en situation i vilken den ”tredje part” till vilken royalty eller licensavgift ska betalas och den till säljaren ”närstående personen” är en och samma person (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 mars 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, punkterna 63–66).

66 Domstolen har även slagit fast att för att avgöra huruvida betalningen av royaltyn eller licensavgiften utgör ett villkor för försäljningen av de varor som ska värderas, i den mening som avses i artikel 32.1 c i tullkodexen, när säljaren av den vara som ska värderas är skild från licensgivaren, ska det slutligen klargöras huruvida den till säljaren närstående personen kan försäkra sig om att importen av varorna är beroende av att aktuella royalties eller licensavgifter betalas till denne (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 mars 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, punkterna 67 och 68).

67 Enligt artikel 143.1 e i förordning nr 2454/93 ska personer anses vara närstående om en av dem direkt eller indirekt kontrollerar den andra. I den förklarande anmärkningen om tullvärde avseende denna bestämmelse, som återfinns i bilaga 23 till förordningen, anges härvidlag att en person ska anses kontrollera en annan person, om den förra befinner sig juridiskt eller operationellt i en ställning där han kan ålägga den andre begränsningar eller riktlinjer.

68 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida så var fallet när det gäller förhållandet mellan Curtis USA och säljarna av de varor som är aktuella i det nationella målet. Härvidlag ska beaktas de indikatorer som anges i kommentar nr 11 (sektionen för tullvärde) om tillämpningen av artikel 32.1 c i tullkodexen vad gäller royalties och licensavgifter som betalats till en tredje part i enlighet med artikel 160 i förordning nr 2454/93, som citeras i punkt 13 ovan.

69 Vad gäller de omständigheter som den hänskjutande domstolen har hänvisat till, att priset på de importerade varorna, enligt säljarnas påståenden, inte var beroende av betalningen av de royaltys som är aktuella i det nationella målet och att det inte ankommer på licensgivaren att styra eller begränsa deras verksamhet på ett operativt plan, kan dessa omständigheter inte i sig utesluta att betalningen av dessa royalties utgjorde ett villkor för försäljningen, eftersom den avgörande frågan endast är huruvida det, med beaktande av samtliga relevanta omständigheter, i avsaknad av denna betalning, skulle ha ingåtts försäljningsavtal i den valda formen, och följaktligen huruvida leveransen av varorna skulle ha ägt rum eller inte.

70 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågorna besvaras enligt följande: Artikel 32.1 c i tullkodexen, jämförd med artiklarna 157.2, 158.3 och 160 i förordning nr 2454/93 ska tolkas så, att en proportionell andel av de royalties som ett bolag har betalat till sitt moderbolag som vederlag för tillhandahållande av know-how för tillverkning av slutprodukter ska läggas till det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för de importerade varorna, i en situation då dessa varor är avsedda att ingå bland andra komponenter som ingår i nämnda slutprodukters sammansättning och vilka varor förvärvas av det förstnämnda bolaget från andra säljare än moderbolaget när

– royaltyn inte har inkluderats i det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för varorna,

– royaltyn avser importerade varor, vilket förutsätter att det finns ett tillräckligt nära samband mellan dessa royalties och dessa varor,

– betalningen av royaltyn utgör ett villkor för försäljningen av nämnda varor, vilket innebär att ingåendet av köpeavtalet avseende de importerade varorna, och följaktligen deras leverans, inte skulle ha ägt rum utan denna betalning, och

– det är möjligt att göra en lämplig fördelning av avgifterna på grundval av objektiva och mätbara uppgifter.

Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera ovanstående, med beaktande av samtliga relevanta omständigheter, bland annat de rättsliga och faktiska förhållandena mellan köparen, säljarna och licensgivaren.

Rättegångskostnader

71 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

Artikel 32.1 c i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, jämförd med artiklarna 157.2, 158.3 och 160 i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92, ska tolkas så, att en proportionell andel av de royalties som ett bolag har betalat till sitt moderbolag som vederlag för tillhandahållande av know-how för tillverkning av

slutprodukter ska läggas till det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för de importerade varorna, i en situation då dessa varor är avsedda att ingå bland andra komponenter som ingår i nämnda slutprodukters sammansättning och vilka varor förvärvas av det förstnämnda bolaget från andra säljare än moderbolaget när

– **royaltyn inte har inkluderats i det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för varorna,**

– **royaltyn avser importerade varor, vilket förutsätter att det finns ett tillräckligt nära samband mellan dessa royalties och dessa varor,**

– **betalningen av royaltyn utgör ett villkor för försäljningen av nämnda varor, vilket innebär att ingåendet av köpeavtalet avseende de importerade varorna, och följaktligen deras leverans, inte skulle ha ägt rum utan denna betalning, och**

– **det är möjligt att göra en lämplig fördelning av avgifterna på grundval av objektiva och mätbara uppgifter.**

Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera ovanstående, med beaktande av samtliga relevanta omständigheter, bland annat de rättsliga och faktiska förhållandena mellan köparen, säljarna och licensgivaren.

Underskrifter