FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

fremsat den 26. januar 2006 [1]

I — Indledende bemærkninger

1. I denne sag anmoder Gerechtshof te Amsterdam Domstolen om en fortolkning af EF-toldkodeksen [2] med hensyn til toldværdien af bærbare computere, der er udstyret med et styresystem. Det drejer sig især om en afklaring af, om værdien af styresystemet skal medregnes i toldværdien af de bærbare computere eller ej.

II — Retsforskrifter

2. Toldkodeksens artikel 29, stk. 1, lyder i uddrag således:

»Toldværdien af indførte varer er transaktionsværdien, dvs. den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne ved salg til udførsel til Fællesskabets toldområde, i givet fald justeret i henhold til artikel 32 og 33, når:

[...]

d) køberen og sælgeren ikke er indbyrdes afhængige, eller, hvis dette er tilfældet, når transaktionsværdien kan antages som værdigrundlag i henhold til stk. 2.«

3. I henhold til toldkodeksens artikel 29, stk. 2, kan ved salg mellem indbyrdes afhængige personer transaktionsværdien godkendes, hvis denne værdi ligger meget nær markedsværdien på samme eller omtrent samme tidspunkt:

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12.10.1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1) (herefter »toldkodeksen«).

4. Toldkodeksens artikel 32 lyder i uddrag:

»1. Ved fastsættelse af toldværdi i henhold til artikel 29 lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer:

[...]

b) den forholdsmæssigt udregnede værdi af de herunder nævnte varer og tjenesteydelser, når de leveres direkte eller indirekte af køberen uden beregning eller til nedsat pris til brug ved fremstilling og salg til udførsel af de indførte varer, for så vidt denne værdi ikke er indbefattet i den pris, der faktisk er betalt eller skal betales:

i) materialer, komponenter, dele og lignende elementer, som indgår i de indførte varer

ii) værktøjer, matricer, forme og lignende genstande, der anvendes ved fremstilling af de indførte varer

iii) materialer, der forbruges ved fremstillingen af de indførte varer

iv) ingeniørarbejde eller udviklingsarbejde, kunst- og designarbejde, tegninger og skitser, som udføres andetsteds end i Fællesskabet, og som er nødvendige for fremstillingen af de indførte varer

c) royalties og licensafgifter vedrørende varer, der skal værdiansættes, som køberen er forpligtet til at betale direkte eller indirekte som betingelse for salg af de varer, der skal værdiansættes, for så vidt sådanne royalties og licensafgifter ikke er indbefattet i den pris, der faktisk er betalt eller skal betales;

[...]

3. Ved fastsættelse af toldværdien må der intet lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, hvis det ikke er hjemlet i denne artikel.

[...]«

5. Artikel 34 i toldkodeksen lyder:

»Der kan udfærdiges særlige regler efter udvalgsproceduren med henblik på toldværdiansættelse af databærere til brug i databehandlingsudstyr og indeholdende data eller instruktioner.«

6. Artikel 147 i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 om indførelse af en EF-toldkodeks [3] (herefter gennemførelsesforordningen) lyder i uddrag:

»1. Ved anvendelse af kodeksens artikel 29 anses den omstændighed, at de varer, som har været genstand for et salg, angives til fri omsætning, som tilstrækkelig tilkendegivelse af, at de er blevet solgt med henblik på udførsel til Fællesskabets toldområde. Den anses også som tilstrækkelig ved successive salg inden værdiansættelsen; i sådanne tilfælde kan den pris, der betales ved hvert af disse salg lægges til grund ved værdiansættelsen, jf. dog artikel 178 til 181.

[...]

3. Køberen skal ikke opfylde nogen anden betingelse end at være en kontraherende part i købekontrakten.«

7. I artikel 167 i gennemførelsesforordningen hedder det i uddrag:

»1. Uanset kodeksens artikel 29 til 33 tages kun prisen for eller værdien af selve databæreren i betragtning ved toldværdiansættelsen af indførte databærere til brug i databehandlingsudstyr og indeholdende data eller instruktioner. Toldværdien af indførte databærere, som indeholder data eller instruktioner, omfatter derfor ikke prisen for eller værdien af dataene eller instruktionerne, forudsat at denne pris eller værdi er særskilt angivet i forhold til prisen for eller værdien af de pågældende databærere.«

III — De faktiske omstændigheder, hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8. Den foreliggende sag har sit udspring i en retstvist mellem Compaq Computer Inter-

3 — EFT L 253, s. 1.

national Corporation (herefter »CCIC«) og Inspecteur van de Belastingdienst — Douanedistrict Arnhem (chefen for Arnhem Toldkontor, herefter »toldmyndigheden«) og drejer sig om toldværdien af bærbare computere, som CCIC har bragt i fri omsætning mellem den 1. januar 1995 og den 31. december 1997. Det er de nederlandske toldmyndigheders opfattelse, at CCIC med urette har undladt at medregne værdien af det styresystem, der er installeret på de bærbare computere, i toldværdien.

9. CCIC er en del af den internationale koncern Compaq, der beskæftiger sig med informatik, og som er ansvarlig for salget af Compaq-produkter i Europa. Den råder over et distributionscenter i Nederlandene.

10. CCIC er et helejet datterselskab af Compaq Computer Corporation (herefter »CCC«) med hjemsted i Amerikas Forenede Stater. Moderselskabet CCC har indgået en aftale med Microsoft Corporation, hvorefter computere fremstillet af Compaq selv eller i Compaqs navn, udstyres med styresystemerne MS-DOS og MS Windows (herefter sammenfattende »styresystem«) og videresælges hermed. CCC betaler Microsoft 31 USD for hver Compaq-computer, der udstyres med dette styresystem.

11. CCC har indkøbt bærbare computere hos to taiwanske computerproducenter, og i den forbindelse aftaltes det, at computernes harddiske ved leveringen skulle være udstyret med det pågældende styresystem. Til det formål stillede CCC softwaren til rådighed for producenterne uden beregning, og denne blev installeret i de bærbare computere. Herefter blev computerne leveret free on board (FOB) Taiwan med henblik på salg i Fællesskabet.

12. CCC solgte på sin side de bærbare computere til CCIC; disse blev transporteret direkte fra Taiwan til Nederlandene. Ved indførslen angav CCIC de bærbare computere til overgang til fri omsætning. Ved fastsættelsen af toldværdien af de bærbare computere blev der under henvisning til artikel 29 i toldkodeksen taget udgangspunkt i salgsprisen mellem de taiwanske producenter og CCC. Værdien af styresystemet indgik tilsyneladende ikke i denne pris.

13. Landelijk Waardeteam van de Douane (toldvæsenets vurderingskontor) gennemførte i 1999 en kontrol hos CCIC vedrørende rigtigheden af den angivne toldværdi af de bærbare computere. De embedsmænd, der havde foretaget kontrollen, var af den opfattelse, at værdien af det styresystem, der var installeret i computerne, skulle medregnes i toldværdien. Som følge af den nævnte undersøgelse forhøjede toldmyndigheden toldværdien af de bærbare computere med den værdi, der svarede til værdien af

softwaren, og nedsatte de omtvistede opkrævninger for indførsel af bærbare computere, der var blevet angivet til overgang til fri omsætning mellem den 1. januar 1995 og den 31. december 1997.

14. CCIC anfægtede forgæves opkrævningerne over for toldmyndigheden og ankede derefter toldmyndighedens negative afgørelse til Gerechtshof te Amsterdam, Afdelingen for Toldsager.

15. Ved kendelse af 13. juli 2004, indgået til justitskontoret den 19. juli 2004, anmodede Gerechtshof te Amsterdam som led i denne sag EF-Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»Ved indførsel af computere, hvorpå sælgeren har installeret styresystemer, skal værdien af software, som køberen uden beregning har stillet til rådighed for sælgeren, da i medfør af toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b), lægges til computernes transaktionsværdi, hvis værdien heraf ikke er indbefattet i transaktionsværdien?«

IV — Det præjudicielle spørgsmål

A — *Indledende bemærkninger*

16. Indledningsvist skal det kort bemærkes, at toldværdien i henhold til toldkodeksens artikel 29, stk. 1, principielt beregnes på grundlag af den såkaldte transaktionsværdi. Det drejer sig her om »den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne ved salg til udførsel til Fællesskabets toldområde, i givet fald justeret i henhold til artikel 32 og 33«.

17. Af toldkodeksens artikel 29 fremgår det, at beregningen af toldværdien vedrører en bestemt transaktion mellem en sælger og en køber. Det drejer sig her i princippet om transaktioner, der anmeldes af klarereren, medmindre skattemyndighederne derefter drager valget i tvivl.

18. I visse tilfælde er den på grundlag heraf beregnede transaktionsværdi imidlertid ikke afgørende for beregningen af toldværdien. Eksempelvis kan dette under visse omstændigheder være tilfældet, når den angivne

transaktion har fundet sted mellem to indbyrdes afhængige virksomheder[4]. Toldværdien kan i dette tilfælde beregnes efter de i toldkodeksens artikel 30 og 31 hjemlede metoder. Desuden kan transaktionsværdien justeres ved anvendelse af toldkodeksens artikel 32, stk. 1, hvori er fastsat en række tillægsposter, for så vidt disse poster ikke allerede er indbefattet i transaktionsværdien.

19. Som Kommissionen ganske rigtigt understreger, har angivelsen af køberen og af sælgeren væsentlige konsekvenser for ansættelsen af transaktionsværdien og toldværdien. Alt efter den benyttede transaktion kan bl.a. transaktionsværdiens størrelse og bestanddele samt anvendeligheden af de indbefattede elementer i transaktionsværdien på grundlag af toldkodeksens artikel 32 ændre sig. Følgelig er det for besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål i første omgang nødvendigt at fastlægge køberen og sælgeren i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 29 ff., og således for den transaktion, der skal tages i betragtning ved fastsættelsen af toldværdien (herefter også relevant transaktion).

4 — Toldkodeksens artikel 29, stk. 2.

B — *Fastlæggelse af »køber« og den for fastsættelsen af toldværdien relevante transaktion*

20. Kommissionen er af den opfattelse, at CCC skal anses for sælger og CCIC for køber. Med andre ord ville salget mellem CCC og CCIC være den relevante transaktion for fastsættelsen af toldværdien. På retsmødet delte hverken CCIC, den nederlandske eller den britiske regering denne opfattelse.

21. Efter Kommissionens opfattelse kan CCC i forhold til fastsættelsen af toldværdien ikke anses for køber, idet CCC ikke er hjemmehørende på Fællesskabets område.

22. Efter Kommissionens opfattelse betyder det imidlertid ikke, at toldmyndighederne ved toldværdifastsættelsen udelukkende skal tage hensyn til transaktionsværdien af salget mellem CCC og CCIC. CCC og CCIC er nemlig indbyrdes afhængige virksomheder, og det er i henhold til toldkodeksens artikel 29, stk. 2, nødvendigt at undersøge, om transaktionsværdien af salget mellem indbyrdes afhængige virksomheder ligger meget nær transaktionsværdien ved salg af tilsvarende eller lignende varer mellem ikke indbyrdes afhængige virksomheder på

samme eller omtrent samme tidspunkt. Med andre ord skal transaktionsværdien af salget mellem de taiwanske producenter og CCC ses som referenceværdi ved undersøgelsen af transaktionsværdien af salget.

23. Kommissions holdning rejser spørgsmålet om, efter hvilke kriterier det for ansættelsen af toldværdien relevante salg bestemmes, og navnlig hvilken rolle det i denne forbindelse spiller, at køberen er bosat i Fællesskabet.

24. Med hensyn til købers hjemsted i Fællesskabet skal det, som CCIC gjorde opmærksom på under retsmødet, bemærkes, at den af Kommissionen citerede Caterpillar-sag [5] vedrører en fortolkning af bestemmelser [6], som Fællesskabet har vedtaget på grundlag af den såkaldte »Bruxelles-toldværdikonvention« [7] af 15. december 1950. En af de bestemmelser, der skulle fortolkes i denne sag, foreskrev desuden, at »den pris, der er betalt eller skal betales, kun [kan] lægges til grund som toldværdien, når den er faktureret til en i Fællesskabets toldområde bosat køber«.

25. I mellemtiden har retstilstanden dog ændret sig, for så vidt som toldværdien i henhold til de fællesskabsregler for toldværdi, der er baseret på GATT-toldkodeksen, ikke længere skal fastsættes på grundlag af normalværdien, men derimod transaktionsværdien.

26. Definitionen af transaktionsværdien i artikel 29, stk. 1, tager imidlertid ikke højde for købers bopæl i Fællesskabets toldområde. Derudover indeholder toldkodeksen i øvrigt heller ingen udtrykkelig henvisning til køberens bopæl i Fællesskabet [8].

5 — Dom af 13.3.1980, sag 111/79, Caterpillar Overseas, Sml. 1980, s. 773.

6 — I artikel 1 i Kommissionens forordning (EØF) nr. 603/72 af 24.3.1972 om den køber, der skal tages i betragtning ved ansættelsen af toldværdien (EFT L 72, s. 17), bestemmes det: »Ved anvendelsen af bestemmelserne i Rådets forordning (EØF) nr. 803/68 af 27. juni 1968 om varers toldværdi og med forbehold af andre i nævnte forordning fastsatte betingelser kan den pris, der er betalt eller skal betales, kun lægges til grund som toldværdi, når den er faktureret til en i Fællesskabets toldområde bosat køber.«

7 — Konvention om ansættelse af varers toldværdi, undertegnet i Bruxelles den 15.12.1950. Her blev et teoretisk værdibegreb, »normalværdien«, lagt til grund for toldværdiansættelsen. Inden for rammerne af Tokyo-runden i GATT (1973–1979) udarbejdedes dernæst GATT-toldværdikodeksen. Heri blev »transaktionsværdien« nu lagt til grund for ansættelsen af toldværdien. GATT-toldværdikodeksen blev vedtaget af EØF den 17.3.1980 og ved toldværdiforordningen (Rådets forordning (EØF) nr. 1224/80 af 28.5.1980 om varers toldværdi (EFT L 134, s. 1)) omsat umiddelbart til gældende fællesskabsret. Den fra den 1.1.1994 gældende toldkodeks svarer i sit indhold til toldværdiforordningen.

8 — Toldkodeksen foreskriver udtrykkeligt kun, at *klarereren* principielt skal være bosiddende i Fællesskabet, med visse undtagelser.

27. Siden toldværdiforordningens ikrafttræden [9], der blev erstattet af toldkodeksen den 1. januar 1994, har Domstolen kun én gang, i Unifert-sagen [10], forholdt sig til bopælen for køber og sælger af den transaktion, der skal »tages i betragtning« ved ansættelsen af toldværdien. Det skal imidlertid understreges, at både køber og sælger i det anmeldte salg i den foreliggende sag var bosat i Fællesskabet.

28. Som Domstolen fastslår i dommen, kan importøren i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 147, stk. 1, såfremt flere priser, der i forbindelse med flere på hinanden følgende salg af en vare faktisk er betalt eller skal betales, opfylder kravene i toldkodeksens artikel 29, stk. 1 [11], vælge enhver af disse priser med henblik på fastsættelse af transaktionsværdien [12].

29. I henhold til toldkodeksens artikel 29, stk. 1, skal et salg, for overhovedet at kunne lægges til grund for toldværdifastsættelsen, have fundet sted »til udførsel til Fællesskabets område«.

30. I denne forbindelse har Domstolen i Unifert-sagen afgjort, at kriteriet »salg til udførsel« vedrører varerne og ikke sælgerens hjemsted [13]. Endvidere anfører Domstolen, at der ved definitionen af transaktionsværdien »ingen vægt [lægges på], hvor de kontraherende parter er hjemmehørende« [14]. Herefter er både sælgerens og køberens hjemsted irrelevant.

31. Dette bekræftes ved, at gennemførelsesforordningens artikel 147, stk. 3, udtrykkeligt bestemmer, at køberen af den for bestemmelsen af toldværdien relevante transaktion »ikke [skal] opfylde nogen anden betingelse end at være en kontraherende part i købekontrakten«.

32. Som Domstolen har fastslået i Unifert-sagen, forudsætter udtrykket »salg til eksport« imidlertid efter sammenhængen, at det på salgets tidspunkt skal godtgøres, at varer hidrørende fra et tredjeland indbringes på Fællesskabets toldområde [15]. Dette synes at pege i retning af, at det for anmeldelsen af et

9 — Forordning nr. 1224/80, nævnt ovenfor i fodnote 7.

10 — Dom af 6.6.1990, sag C-11/89, Unifert, Sml. I, s. 2275.

11 — Unifert-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, vedrører artikel 3, stk. 1, i forordning nr. 1224/80, der indholdsmæssigt blev overtaget i toldkodeksens artikel 29, stk. 1.

12 — Jf. Unifert-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 16 og 21.

13 — Unifert-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 11. Disse konstateringer fra Domstolen er i alt væsentligt baseret på ordlyden af artikel 6 i Kommissionens forordning (EØF) nr. 1495/80 af 11.6.1980 om gennemførelse af visse forskrifter i artikel 1, 3 og 8 i Rådets forordning (EØF) nr. 1224/80 om varers toldværdi (EFT L 154, s. 14), der i sit indhold svarer til artikel 147, stk. 1, i gennemførelsesforordningen.

14 — Unifert-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 9.

15 — Unifert-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 9-11.

salg mellem to kontraherende parter, der er hjemmehørende i udlandet (som i det foreliggende tilfælde de taiwanske producenter og CCIC), som relevant transaktion skal være godtgjort, at varerne blev solgt til udførsel til Fællesskabets toldområde. Denne godtgørelse kan f.eks. tilvejebringes ved, at det af kontraktdokumenterne fremgår, at varerne er bestemt til Fællesskabets toldområde, at varerne bestilles af en mellemhandler, men leveres direkte af dennes leverandør til Fællesskabet, eller at varerne er blevet fremstillet specielt til en sælger i Fællesskabet.

33. Under alle omstændigheder er klarererens mulighed for ved flere på hinanden følgende salg af varer til eksport til Fællesskabets toldområde frit at vælge, hvilken af de for hvert af disse salg aftalte priser han vil lægge til grund for fastsættelsen af toldværdien, begrænset af den praktiske forudsætning, at klarereren for den pris, han vælger at lægge til grund, i henhold til bestemmelserne i gennemførelsesforordningens artikel 178-181 også kan fremlægge alle de oplysninger og den dokumentation, der er nødvendig for toldvæsenet [16].

34. Der synes imidlertid ikke af den fællesskabsret, der finder anvendelse, at være nogen tvingende grund til, at den køber, der deltager i den transaktion, der tages i betragtning ved toldværdiansættelsen, skulle være hjemmehørende i Fællesskabet.

35. For så vidt angår den foreliggende sag fremgår det af det af den forelæggende ret beskrevne sagsforhold, at varerne er blevet leveret direkte fra de taiwanske producenter til CCIC, altså til Fællesskabet. Det kan derfor antages, at salget mellem de taiwanske producenter og CCC allerede har fundet sted til udførsel til Fællesskabets toldområde. Det kan heller ikke udledes af det beskrevne sagsforhold, at de nederlandske toldmyndigheder skulle have draget dokumentationen af transaktionen mellem de taiwanske producenter og CCC i tvivl.

36. Det må derfor antages, at salget mellem de taiwanske producenter og CCC med rette kunne anmeldes som en transaktion, der skal tages i betragtning ved ansættelsen af toldværdien.

37. Det skal nu på grundlag af denne transaktion bestemmes, hvorvidt der skal ske tillæg i henhold til toldkodeksens artikel 32.

16 — I denne betydning Unifert-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 16.

C — *Anvendelsen af tillæg i henhold til toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b)*

38. Af ovenstående fremgår det, at transaktionsværdien mellem de taiwanske producenter og CCC med rette ligger til grund for toldværdiansættelsen.

39. Det kom i forbindelse med retsmødet frem, at værdien af styresystemerne ganske vist var medtaget i salgsprisen mellem CCC og CCIC som en samlet pris, inkl. en avance, men ikke i salgsprisen mellem de taiwanske producenter og CCC, som lå til grund for toldværdiansættelsen.

40. I henhold til toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b), skal leverede varer og tjenesteydelser lægges til den pris, der faktisk er betalt for de indførte varer, ved fastsættelsen af toldværdien, under følgende forudsætninger: Tjenesteydelserne eller varerne 1) skal være leveret direkte eller indirekte af køberen 2) uden beregning eller til nedsat pris 3) til brug ved fremstilling og salg til udførsel af de indførte varer, 4) for så vidt denne værdi ikke er indbefattet i den pris, der faktisk er betalt eller skal betales. Desuden skal der af køberen leveres en af de i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b), punkt i-iv, anførte kategorier af varer og tjenesteydelser.

41. Kommissionen sætter spørgsmålstegn ved, om forudsætningerne for anvendelsen af toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b), i det foreliggende tilfælde foreligger. Den stiller sig især tvivlende over for, at styresystemerne skulle være leveret direkte eller indirekte af køberen, og at værdien heraf ikke skulle være indbefattet i transaktionsværdien af salget mellem CCC og CCIC. Derudover er det tvivlsomt, om styresystemerne svarer til en af de i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b), anførte kategorier.

42. Som den forelæggende ret anførte i sin anmodning om præjudiciel afgørelse, og som ikke blev bestridt af parterne i den oprindelige sag, har CCC uden beregning leveret styresystemerne til de taiwanske producenter af de bærbare computere. CCC har på sin side indgået en kontrakt med Microsoft, i henhold til hvilken computere, der fremstilles af Compaq selv eller i Compaqs navn, kan udstyres med et styresystem fra Microsoft og sælges sammen med dette. Da CCC er køber i den transaktion, der skal tages i betragtning ved toldværdiansættelsen, er styresystemet — efter min opfattelse — i henhold til toldkodeksens artikel 32, stk. 1,

litra b), stillet direkte eller indirekte til rådighed for sælgeren (dvs. de taiwanske producenter) af køberen (dvs. CCC).

43. Jeg har allerede fastslået, at værdien af styresystemet åbenbart ikke var indbefattet i den pris, der faktisk blev betalt.

44. Efter min opfattelse er forudsætningerne for anvendelsen af toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b), derfor opfyldt. Der udestår at blive afklaret, om styresystemet svarer til en kategori af varer og tjenesteydelser, der er anført i punkt i-iv.

45. Det er CCIC's opfattelse, at styresystemet ikke svarer til nogen af de under punkt i, ii og iii anførte varer og tjenesteydelser, idet det her udelukkende drejer sig om materielle goder. For så vidt angår de såkaldte »immaterielle goder« i punkt iv vil disse kun kunne medregnes, hvis de er nødvendige for fremstillingen af de indførte varer, hvilket i det foreliggende tilfælde ikke er tilfældet.

46. Også Kommissionen er af den opfattelse, at styresystemet ikke passer ind i nogen af de fire kategorier af varer og tjenesteydelser.

47. Den britiske og den spanske regering forfægter derimod den opfattelse, at styresystemet skal henføres til den under toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b), punkt i, anførte kategori af »materialer, komponenter, dele og lignende elementer, som indgår i de indførte varer«. Den britiske regering er især af den opfattelse, at styresystemet er en komponent af den bærbare computer, fordi det udgør en selvstændig del med egen værdi og desuden er væsentlig for computerens driftsevne. Der er ingen grund til ved toldværdiansættelsen at sondre mellem materielle og immaterielle komponenter. Den spanske regerings holdning er den, at det ganske vist drejer sig om et immaterielt element, der dog er integreret i computeren, og at computeren ikke ville fungere på samme måde uden styresystemet.

48. Den nederlandske og den tyske regering er af den opfattelse, at styresystemet skal betragtes som et immaterielt gode, jf. toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b), punkt iv. Den tyske regering gør i den forbindelse opmærksom på, at styresystemet udgør en tjenesteydelse, som er nødvendig for fremstillingen af den indførte vare, idet den for

sagen relevante kontrakt forudsætter levering af computere med derpå installeret styresystem. Den nederlandske regering er af den opfattelse, at styresystemet er en nødvendig komponent af den indførte vare, uden hvilken computeren ikke ville kunne fungere, og at det således er nødvendigt for fremstillingen heraf.

49. I henhold til toldkodeksens artikel 32, stk. 3, må der ved fastsættelsen af toldværdien intet lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, hvis det ikke er hjemlet i artikel 32. Taget for sig kunne denne ordlyd tale for en snæver fortolkning af bestemmelserne i artikel 32. Med ordlyden »og lignende elementer« er opregningen i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b), punkt i, tydeligvis ikke udtømmende.

50. Det er formålet med de fællesskabsretlige bestemmelser om toldværdi at indføre et retfærdigt, ensartet og neutralt system, som udelukker anvendelse af vilkårlige eller fiktive toldværdier [17]. Deraf kan det udledes, at toldværdiansættelsen principielt skal omfatte alle de komponenter af den indførte vare, der udgør en økonomisk værdi. Dette rejser det spørgsmål, om det er af betydning, at de i de indførte varer indeholdte »materialer, komponenter, dele og lignende elementer«, er af immateriel art.

51. Domstolens praksis vedrørende toldværdien af immaterielle goder og tjenesteydelser giver ved første øjekast ikke megen hjælp til besvarelsen af dette spørgsmål, da den forekommer modstridende. I Bosch-sagen [18] fastslog Domstolen, at kun den egentlige værdi af en vare skal medtages i en maskines toldværdi, men ikke værdien af immaterielle goder, såsom processer, tjenesteydelser eller knowhow [19]. I Brown Boveri-sagen [20] fastslog Domstolen, at når softwaren indgår i den indførte vare og er forbundet med denne, bliver værdien heraf en integrerende del af den værdi, der er betalt eller skal betales [21].

52. Denne tilsyneladende modsigelse lader sig imidlertid ophæve, såfremt man i forbindelse med immaterielle leverancer sondrer på følgende måde: På den ene side findes der immaterielle varer eller tjenesteydelser, der leveres til brug ved fremstilling af varen, f.eks. et patent, et design eller en model. Disse leverancer kan eventuelt,

17 — Dom af 19.10.2000, sag C-15/99, Hans Sommer mod Hauptzollamt Bremen, Sml. I, s. 8989, præmis 25.

18 — Dom af 14.7.1977, sag 1/77, Bosch, Sml. s. 1473.

19 — Bosch-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 4.

20 — Dom af 18.4.1991, sag 79/89, Brown Boveri, Sml. I, s. 1853.

21 — Brown Boveri-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 21 og 22.

såfremt de øvrige betingelser er opfyldt, være omfattet af toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b), punkt iv. Disse adskiller sig på den anden side fra immaterielle komponenter, der monteres i den indførte vare for at forbedre dennes funktionsdygtighed, f.eks. vaskeprogrammet i en vaskemaskine eller softwaren i en navigationscomputer i en bil. Modsat f.eks. et patent, en model eller et design, er en immateriel komponent ikke nogen direkte nødvendig forudsætning for den indførte vares tilblivelse. De immaterielle leverancer er imidlertid trods deres immaterialitet en komponent af slutproduktet, da de er forbundet hermed [22], forbedrer dettes funktionsdygtighed eller endog tilføjer dette en ny funktion og derfor i et ikke uvæsentligt omfang bidrager til værdien af den indførte vare. I denne sidstnævnte kategori af immaterielle komponenter, der indgår i den indførte vare, hører f.eks. efter min opfattelse den software, som Brown Boveri-sagen drejede sig om.

53. Sammenfattende kan man derfor gå ud fra, at det i det foreliggende tilfælde er afgørende, om den bærbare computer og styresystemet udgør én vare, dvs. om styresystemet i økonomisk og praktisk henseende udgør en komponent af den indførte vare. Som det er tilfældet for andre — også materielle — komponenter, betyder det imidlertid ikke ubetinget, at den bærbare computer ville være fuldstændigt funktionsudygtig uden denne immaterielle komponent.

54. I det foreliggende tilfælde skal det endvidere bemærkes, at de kontraherende parter har aftalt, at de bærbare computere ville blive leveret med installeret styresystem — i dette tilfælde det af Microsoft fremstillede styresystem. Derfor udgør den bærbare computer samt styresystemet i den foreliggende sag den af køberen bestilte vare og ville således være ufuldstændig uden styresystem.

55. Det skal bemærkes, at det efter CCIC's opfattelse ville stride mod logikken i toldkodekssystemet, at værdien af styresystemet i det foreliggende tilfælde skal medregnes i toldværdien i henhold til toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b), mens dette i henhold til toldkodeksens artikel 34 og gennemførelsesforordningens artikel 167 ikke ville være tilfældet, såfremt softwaren var blevet lagret på en databærer og dens værdi blev opgjort adskilt fra værdien af databæreren.

22 — Af sagsforholdet fremgår det i det foreliggende tilfælde, at styresystemet er installeret på harddisken. Det skal dog fortsat aktiveres for at være fuldt funktionsdygtigt.

56. Dette argument er uden betydning i det foreliggende tilfælde, eftersom det i første række drejer sig om indførsel af bærbare computere, som der er installeret et styresystem på, og ikke om indførsel af software med henblik på salg. Ligeledes drejer det sig med hensyn til bestemmelserne i toldkodeksens artikel 34 og gennemførelsesforordningens artikel 167 klart om undtagelsesbestemmelser, der derfor skal fortolkes snævert. I henhold til artikel 167, stk. 2, i gennemførelsesforordningen er følgende software ikke omfattet af bestemmelsens anvendelsesområde: kredsløb, halvledere og lignende anordninger. En bærbar computer er derfor nok ikke omfattet af anvendelsesområdet for artikel 34 i toldkodeksen og artikel 167 i gennemførelsesforordningen. Undtagelsesbestemmelsen synes således kun at vedrøre handel med software, der er gemt på en databærer til levering, og ikke, som i det foreliggende tilfælde, software, der leveres som immateriel komponent af en bærbar computer. Det begrænsede anvendelsesområde for bestemmelserne i artikel 34 i toldkodeksen og artikel 167 i gennemførelsesforordningen forhindrer efter min opfattelse, at reglerne for software, der er lagret på databærere, kan overføres på software, der er installeret på en bærbar computers harddisk.

57. I medfør af ovenstående skal den i artikel 32, stk. 1, litra b), punkt i, anførte kategori af »materialer, komponenter, dele og lignende elementer, der indgår i de indførte varer« fortolkes således, at den under de nævnte omstændigheder også omfatter det styresystem, der installeres på en bærbar computer af producenten.

58. Herefter skal det præjudicielle spørgsmål besvares således, at ved indførsel af computere, hvorpå sælgeren har installeret et styresystem, skal værdien af det styresystem, som køberen uden beregning har stillet til rådighed for sælgeren, i medfør af toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b), lægges til computernes transaktionsværdi, for så vidt værdien heraf ikke er indbefattet i transaktionsværdien.

59. Det er således ikke nødvendigt yderligere at prøve de argumenter, som sagens parter har fremført til støtte for fortolkningen af toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c) og artikel 34.

V — Sagens omkostninger

60. De af den nederlandske, britiske, tyske og spanske regering samt af Kommissionen afholdte udgifter kan ikke refunderes. For parterne i hovedsagen er sagen et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret; omkostningsgodtgørelsen er derfor et anliggende for denne ret.

VI — Forslag til afgørelse

61. På baggrund af ovenstående foreslås det Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål som følger:

»Ved indførsel af computere, hvorpå sælgeren har installeret et styresystem, skal værdien af det styresystem, som køberen uden beregning har stillet til rådighed for sælgeren, i medfør af toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b) (forordning [EØF] nr. 2913/92), lægges til computernes transaktionsværdi, for så vidt værdien heraf ikke er indbefattet i transaktionsværdien.«