CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL C. STIX-HACKL

van 26 januari 2006 [1]

I — Inleidende opmerkingen

1. In deze zaak verzoekt het Gerechtshof te Amsterdam het Hof om uitlegging van het communautair douanewetboek [2] met betrekking tot de douanewaarde van laptopcomputers waarop besturingssoftware is geïnstalleerd. Het gaat er meer bepaald om, of de waarde van de besturingssoftware al dan niet in de douanewaarde van de laptopcomputers moet worden begrepen.

II — Toepasselijke bepalingen

2. Artikel 29, lid 1, van het douanewetboek bepaalt onder meer:

„De douanewaarde van ingevoerde goederen is de transactiewaarde van die goederen, dat wil zeggen de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs indien zij voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap worden verkocht, in voorkomend geval na aanpassing overeenkomstig de artikelen 32 en 33, mits:

[...]

d) koper en verkoper niet onderling zijn verbonden of, indien dat wel het geval is, de transactiewaarde voor douanedoeleinden aanvaardbaar is overeenkomstig lid 2."

3. Krachtens artikel 29, lid 2, van het douanewetboek kan bij een verkoop tussen verbonden personen de transactiewaarde worden aanvaard voor zover deze waarde op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip de marktwaarde zeer dicht benadert.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB L 302, blz. 1) (hierna: douanewetboek of DW).

4. Artikel 32 van het douanewetboek bepaalt onder meer:

„1. Voor het vaststellen van de douanewaarde met toepassing van artikel 29 wordt de voor de ingevoerde goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs verhoogd met:

[...]

b) de op passende wijze toegerekende waarde van de onderstaande goederen en diensten indien deze gratis of tegen verminderde prijs direct of indirect door de koper worden geleverd om te worden gebruikt bij de voortbrenging en de verkoop voor uitvoer van de ingevoerde goederen, voor zover deze waarde niet in de werkelijk betaalde of te betalen prijs is begrepen:

i) materialen, samenstellende delen, onderdelen en dergelijke die in de ingevoerde goederen worden verwerkt;

ii) werktuigen, matrijzen, gietvormen en dergelijke voorwerpen die bij de voortbrenging van de ingevoerde goederen worden gebruikt;

iii) materialen die bij de voortbrenging van de ingevoerde goederen worden verbruikt;

iv) engineering, ontwikkeling, werken van kunst en ontwerpen, tekeningen en schetsen, die elders dan in de Gemeenschap worden verricht of gemaakt en voor de voortbrenging van de ingevoerde goederen noodzakelijk zijn;

c) royalty's en licentierechten met betrekking tot de goederen waarvan de waarde dient te worden bepaald, die de koper, als voorwaarde voor de verkoop van deze goederen, hetzij direct, hetzij indirect moet betalen, voor zover deze royalty's en licentierechten niet in de werkelijk betaalde of te betalen prijs zijn begrepen;

[...]

3. Voor de vaststelling van de douanewaarde worden aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs geen elementen toegevoegd, met uitzondering van die welke in dit artikel zijn genoemd."

5. Artikel 34 van het douanewetboek luidt als volgt:

„Volgens de procedure van het Comité kunnen bijzondere regels worden vastgesteld voor het bepalen van de douanewaarde van informatiedragers die gegevens of instructies bevatten en voor gebruik in gegevensverwerkende apparatuur zijn bestemd."

6. Artikel 147 van verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek [3] (hierna: uitvoeringsverordening) bepaalt onder meer:

„1. Voor de toepassing van artikel 29 van het Wetboek is het feit dat de goederen die het voorwerp van een verkoop uitmaken, voor het vrije verkeer worden aangegeven, een voldoende aanduiding om de goederen als verkocht voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap aan te merken. Een dergelijke aanduiding bestaat ook in de gevallen van opeenvolgende verkopen vóór de bepaling van de douanewaarde, waarbij iedere prijs die deze verkopen tot resultaat hebben, onder voorbehoud van de bepalingen van de artikelen 178 tot en met 181, als basis voor de douanewaarde kan worden genomen.

[...]

3. De koper dient aan geen enkele andere voorwaarde te voldoen dan partij te zijn bij het koopcontract."

7. Artikel 167 van de uitvoeringsverordening bepaalt onder meer:

„1. Onverminderd de artikelen 29 tot en met 33 van het Wetboek wordt voor de bepaling van de douanewaarde van ingevoerde informatiedragers die gegevens of instructies bevatten, bestemd voor gebruik in gegevensverwerkende apparatuur, slechts rekening gehouden met de kosten of de waarde van de informatiedrager zelf. In de douanewaarde van ingevoerde informatiedragers die gegevens of instructies bevatten, zijn derhalve de kosten of de waarde van de gegevens of instructies niet begrepen, mits deze kosten of deze waarde onderscheiden zijn van de kosten of de waarde van de betreffende informatiedrager."

III — Feiten, hoofdgeding en prejudiciële vraag

8. De onderhavige zaak vindt haar oorsprong in een geschil tussen Compaq Com-

3 — PB L 253, blz. 1.

puter International Corporation (hierna: CCIC) en de Inspecteur van de Belastingdienst — Douanedistrict Arnhem (hierna: douaneautoriteiten) over de douanewaarde van laptopcomputers die door CCIC in de periode van 1 januari 1995 tot en met 31 december 1997 in het vrije verkeer zijn gebracht. De Nederlandse douaneautoriteiten zijn van mening dat CCIC ten onrechte de waarde van de op de laptopcomputers geïnstalleerde besturingssoftware niet in de douanewaarde heeft meegerekend.

9. CCIC maakt deel uit van het internationale informaticaconcern Compaq en staat in voor de verkoop van de producten van Compaq in Europa. Zij exploiteert een distributiecentrum in Nederland.

10. CCIC is een volle dochteronderneming van Compaq Computer Corporation (hierna: CCC), die in de Verenigde Staten van Amerika is gevestigd. De moedervennootschap CCC heeft met Microsoft Corporation een overeenkomst gesloten op grond waarvan door of namens Compaq geproduceerde computers met de besturingssystemen MS-DOS en MS Windows (hierna tezamen: besturingssysteem) mogen worden uitgerust en tezamen mogen worden verkocht. CCC betaalt Microsoft 31 USD per Compaq Computer waarop dit besturingssysteem is geïnstalleerd.

11. CCC heeft laptopcomputers van twee Taiwanese producenten gekocht, waarbij werd overeengekomen dat bij de levering van deze computers de harde schijven van dit besturingssysteem zouden zijn voorzien. Daartoe heeft CCC de software kosteloos ter beschikking van de producenten gesteld, die deze op de laptopcomputers hebben geïnstalleerd. De computers zijn daarna met het oog op verkoop in de Gemeenschap free on board (FOB) Taiwan geleverd.

12. CCC heeft de laptopcomputers vervolgens aan CCIC verkocht; deze computers zijn rechtstreeks vanuit Taiwan naar Nederland vervoerd. Bij invoer heeft CCIC de laptopcomputers voor het vrije verkeer aangegeven. Bij het bepalen van de douanewaarde van de laptopcomputers overeenkomstig artikel 29 van het douanewetboek is uitgegaan van de verkoopprijs die gold tussen de Taiwanese producenten en CCC. De waarde van het besturingssysteem werd kennelijk niet in deze prijs opgenomen.

13. In 1999 heeft het Landelijk Waardeteam van de Douane bij CCIC een onderzoek verricht om de juistheid van de voor de laptopcomputers aangegeven douanewaarde te controleren. De douaneautoriteiten waren daarbij van mening dat de waarde van het op de computers geïnstalleerde besturingssysteem in de douanewaarde had moeten worden opgenomen. Na dit onderzoek hebben de douaneautoriteiten de douanewaarde van de laptopcomputers verhoogd met een

bedrag overeenkomend met de waarde van de software, en voor de invoer van in de periode van 1 januari 1995 tot en met 31 december 1997 voor het vrije verkeer aangegeven laptopcomputers aanvullende aanslagen opgelegd.

14. CCIC heeft tegen de aanvullende aanslagen zonder succes bezwaar gemaakt bij de douaneautoriteiten en heeft daarna tegen dit negatieve besluit van de douaneautoriteiten beroep ingesteld bij de Douanekamer van het Gerechtshof te Amsterdam.

15. In het kader van dit beroep heeft het Gerechtshof te Amsterdam het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen bij beslissing van 13 juli 2004, ingekomen bij het Hof op 19 juli 2004, verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

Moet bij de invoer van computers waarop door de verkoper besturingssystemen zijn geïnstalleerd, de transactiewaarde van die computers op de voet van artikel 32, lid 1, sub b, van het DW, worden verhoogd met de waarde van de door de koper kosteloos aan de verkoper ter beschikking gestelde programmatuur, indien de waarde daarvan niet in de transactiewaarde is begrepen?

IV — De prejudiciële vraag

A — *Inleidende opmerkingen*

16. Om te beginnen moet kort worden opgemerkt dat de douanewaarde overeenkomstig artikel 29, lid 1, van het douanewetboek in beginsel op basis van de zogeheten transactiewaarde wordt vastgesteld. Het betreft daarbij „de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs indien zij voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap worden verkocht, in voorkomend geval na aanpassing overeenkomstig de artikelen 32 en 33".

17. Blijkens artikel 29 van het douanewetboek wordt voor de vaststelling van de douanewaarde uitgegaan van een welbepaalde transactie tussen een verkoper en een koper. Het gaat daarbij in beginsel om de transactie die door de aangever bij de douane wordt aangegeven. In casu wordt de in aanmerking genomen transactie door de douaneautoriteiten betwist.

18. In bepaalde gevallen is de op deze grond vastgestelde transactiewaarde echter niet relevant voor de bepaling van de douanewaarde. Zulks kan bijvoorbeeld onder bepaalde omstandigheden het geval zijn,

wanneer de aangegeven verkoop tussen twee verbonden ondernemingen heeft plaatsgevonden. [4] In dit geval kan de douanewaarde volgens de methoden van de artikelen 30 en 31 van het douanewetboek worden vastgesteld. Verder kan de transactiewaarde met name met toepassing van de in artikel 32, lid 1, van het douanewetboek genoemde elementen naar boven worden aangepast, indien deze elementen niet in de transactiewaarde zijn begrepen.

19. Zoals de Commissie terecht beklemtoont, heeft de bepaling van de koper en de verkoper belangrijke gevolgen voor de vaststelling van de transactie- en de douanewaarde. Naar gelang van de transactie die in aanmerking wordt genomen kunnen met name het bedrag en de bestanddelen van de transactiewaarde alsook de toepasselijkheid van de bijtelposten op de transactiewaarde overeenkomstig artikel 32 van het douanewetboek wijzigen. Bijgevolg moet voor de beantwoording van de prejudiciële vraag eerst worden bepaald wie de koper en de verkoper in de zin van de artikelen 29 en volgende van het douanewetboek zijn, en bijgevolg welke de voor de vaststelling van de douanewaarde relevante transactie is (hierna: relevante transactie).

4 — Artikel 29, lid 2, van het douanewetboek.

B — *Bepaling van de „koper" en de voor de vaststelling van de douanewaarde relevante transactie*

20. De Commissie stelt zich op het standpunt dat CCC als verkoper en CCIC als koper moet worden beschouwd. Met andere woorden zou de verkoop tussen CCC en CCIC de voor de vaststelling van de douanewaarde relevante transactie zijn. Tijdens de mondelinge behandeling hebben noch CCIC noch de Nederlandse regering en evenmin de regering van het Verenigd Koninkrijk zich bij dit standpunt aangesloten.

21. Volgens de Commissie kan voor de bepaling van de douanewaarde CCC niet als koper worden beschouwd, omdat CCC niet in de Gemeenschap is gevestigd.

22. Naar de mening van de Commissie betekent dit echter niet dat de douaneautoriteiten bij de vaststelling van de douanewaarde uitsluitend rekening moeten houden met de transactiewaarde van de verkoop tussen CCC en CCIC. CCC en CCIC zijn immers verbonden ondernemingen, zodat overeenkomstig artikel 29, lid 2, van het douanewetboek moet worden onderzocht of de transactiewaarde van de verkoop tussen verbonden ondernemingen op hetzelfde of nagenoeg hetzelfde tijdstip de transactiewaarde van identieke of soortgelijke goederen bij verkopen tussen niet onderling verbonden ondernemingen zeer dicht benadert. Met andere woorden moet bij het

onderzoek van de transactiewaarde van de verkoop tussen CCC en CCIC rekening worden gehouden met de transactiewaarde van de verkoop tussen de Taiwanese producenten en CCC als referentiewaarde.

23. Het standpunt van de Commissie doet de vraag rijzen volgens welke criteria de voor de bepaling van de douanewaarde relevante verkoop wordt vastgesteld, en meer bepaald welke rol het feit dat de koper in de Gemeenschap is gevestigd, in deze context speelt.

24. Wat de vestiging van de koper in de Gemeenschap betreft, zij opgemerkt dat, zoals CCIC tijdens de mondelinge behandeling heeft aangegeven, de door de Commissie aangehaalde zaak Caterpillar [5] betrekking heeft op de uitlegging van bepalingen [6] die de Gemeenschap nog op basis van het zogeheten „Verdrag van Brussel nopens de douanewaarde" [7] van 15 december 1950 heeft vastgesteld. Verder kon volgens één van de bepalingen die in de bedoelde zaak moest worden uitgelegd, „de betaalde of te betalen prijs slechts als douanewaarde worden aanvaard indien die prijs is overeengekomen bij een verkoop aan een in het douanegebied van de Gemeenschap gevestigde koper".

25. Intussen is de rechtssituatie evenwel in zoverre veranderd, dat volgens de op de GATT-code inzake de douanewaarde gebaseerde communautaire regelingen inzake douanewaarde de douanewaarde niet meer op basis van de normale waarde maar op grond van de transactiewaarde moet worden vastgesteld.

26. In de definitie van transactiewaarde overeenkomstig artikel 29, lid 1, staat echter niet dat de koper in het douanegebied van de Gemeenschap moet zijn gevestigd. Voorts bevat ook het douanewetboek geen expliciete verwijzing naar de omstandigheid dat de koper in de Gemeenschap moet zijn gevestigd. [8]

5 — Arrest van 13 maart 1980, Caterpillar Overseas (111/79, Jurispr. blz. 773).

6 — Artikel 1 van verordening (EEG) nr. 603/72 van de Commissie van 24 maart 1972 betreffende de voor de bepaling van de douanewaarde in aanmerking te nemen koper (PB L 72, blz. 17) bepaalt: „Voor de toepassing van verordening (EEG) nr. 803/68 van de Raad van 27 juni 1968 inzake de douanewaarde van de goederen en onverminderd de andere in die verordening vermelde voorwaarden kan de betaalde of te betalen prijs slechts als douanewaarde worden aanvaard indien die prijs is overeengekomen bij een verkoop aan een in het douanegebied van de Gemeenschap gevestigde koper."

7 — Verdrag nopens de waarde van goederen in douanezaken, op 15 december 1950 ondertekend te Brussel. Dit verdrag ging voor de bepaling van de douanewaarde uit van een theoretisch waardebegrip, de „normale waarde". In het kader van de Tokio-Ronde van de GATT (1973-1979) werd vervolgens de GATT-code inzake de douanewaarde uitgewerkt. Deze code ging voor de vaststelling van de douanewaarde van de „transactiewaarde" uit. De GATT-code inzake de douanewaarde is op 17 maart 1980 goedgekeurd door de EEG en bij de verordening inzake de douanewaarde (verordening [EEG] nr. 1224/80 van de Raad van 28 mei 1980 inzake de douanewaarde van de goederen [PB L 134, blz. 1]) rechtstreeks in geldend gemeenschapsrecht omgezet. Het met ingang van 1 januari 1994 geldende douanewetboek heeft de verordening inzake de douanewaarde in wezen overgenomen.

8 — Het douanewetboek bepaalt enkel uitdrukkelijk dat de *aangever* in beginsel in de Gemeenschap moet zijn gevestigd, met inachtneming van bepaalde uitzonderingen.

27. Sinds de inwerkingtreding van de verordening inzake de douanewaarde [9], die op 1 januari 1994 is vervangen door het douanewetboek, heeft het Hof zich slechts één keer uitgesproken over de vestigingsplaats van de partijen bij de voor de vaststelling van de douanewaarde „relevante" transactie, en wel in de zaak Unifert. [10] Er moet echter op worden gewezen dat in die zaak, anders dan in de onderhavige zaak, zowel de koper als de verkoper van de aangegeven verkoop in de Gemeenschap gevestigd waren.

28. Zoals het Hof in het arrest Unifert vaststelt, kan overeenkomstig artikel 147, lid 1, van de uitvoeringsverordening, wanneer bij opeenvolgende verkopen van een goed verschillende werkelijk betaalde of te betalen prijzen voldoen aan de voorwaarden van artikel 29, lid 1, van het douanewetboek [11], de importeur kiezen welke van die prijzen als grondslag voor de bepaling van de transactiewaarde zal dienen. [12]

29. Artikel 29, lid 1, van het douanewetboek bepaalt dat een verkoop „voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap" moet zijn verricht, wil hij als grondslag voor de bepaling van de douanewaarde in aanmerking komen.

30. In deze context heeft het Hof in de zaak Unifert geoordeeld, dat het criterium „verkoop voor uitvoer" de goederen en niet de plaats van vestiging van de *verkoper* betreft. [13] Verder stelde het Hof dat de transactiewaarde „niets [zegt] over de plaats van vestiging van de partijen bij de verkoopovereenkomst". [14] Bijgevolg is niet van belang waar de verkoper en evenmin waar de koper is gevestigd.

31. Dit wordt ook bevestigd door artikel 147, lid 3, van de uitvoeringsverordening waarin het uitdrukkelijk heet dat de koper van de voor de bepaling van de douanewaarde relevante transactie „aan geen enkele andere voorwaarde dient te voldoen dan partij te zijn bij het koopcontract".

32. Zoals het Hof in de zaak Unifert heeft vastgesteld, impliceert de term „verkoop voor uitvoer" gezien in zijn context, evenwel dat op het ogenblik van de verkoop moet vaststaan dat de goederen vanuit een derde land naar het douanegebied van de Gemeenschap zullen worden gebracht. [15] Dit lijkt erop te wijzen dat, om een verkoop tussen twee in het buitenland gevestigde partijen bij

9 — Verordening nr. 1224/80 (aangehaald in voetnoot 7).

10 — Arrest van 6 juni 1990, Unifert (C-11/89, Jurispr. blz. I-2275).

11 — Het arrest in de zaak Unifert (aangehaald in voetnoot 10) betreft artikel 3, lid 1, van verordening nr. 1224/80, dat in wezen in artikel 29, lid 1, van het douanewetboek is overgenomen.

12 — Zie arrest Unifert (aangehaald in voetnoot 10), punten 16 en 21.

13 — Arrest Unifert (aangehaald in voetnoot 10), punt 11. Deze vaststellingen van het Hof berusten in wezen op de bewoordingen van artikel 6 van verordening (EEG) nr. 1495/80 van de Commissie van 11 juni 1980 betreffende de toepassing van sommige bepalingen van de artikelen 1, 3 en 8 van verordening (EEG) nr. 1224/80 van de Raad inzake de douanewaarde van de goederen (PB L 154, blz. 14), dat in wezen in artikel 147, lid 1, van de uitvoeringsverordening is overgenomen.

14 — Arrest Unifert (aangehaald in voetnoot 10), punt 9.

15 — Arrest Unifert (aangehaald in voetnoot 10), punten 9-11.

een overeenkomst (zoals in het onderhavige geval de Taiwanese producenten en CCIC) als relevante transactie aan te geven, moet worden bewezen dat de goederen reeds met het oog op uitvoer in het douanegebied van de Gemeenschap werden verkocht. Dit bewijs kan met name worden geleverd door middel van de contractuele documenten waaruit blijkt dat de goederen voor het douanegebied van de Gemeenschap zijn bestemd, aan de hand van het feit dat de goederen bij een groothandelaar zijn besteld, maar rechtstreeks door diens leveranciers in de Gemeenschap worden geleverd, of dat de goederen speciaal voor een verkoper in de Gemeenschap werden geproduceerd.

33. Hoe dan ook kan de aangever bij opeenvolgende verkopen voor uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap één van de voor ieder van die verkopen overeengekomen prijzen als grondslag voor de douanewaarde nemen, onder de praktische voorwaarde dat hij overeenkomstig de bepalingen van de artikelen 178 tot en met 181 van de uitvoeringsverordening de douaneautoriteiten alle voor die prijs noodzakelijke gegevens en documenten kan overleggen. [16]

34. In elk geval bestaat er blijkens de toepasselijke gemeenschapsregeling geen dwingende reden op grond waarvan de koper die bij de voor de bepaling van de douanewaarde relevante transactie betrokken is, in de Gemeenschap moet zijn gevestigd.

35. Wat de onderhavige zaak betreft, kan uit de door de verwijzende rechter beschreven feiten worden opgemaakt, dat de goederen rechtstreeks door de Taiwanese producenten aan CCIC — dat wil zeggen in de Gemeenschap — werden geleverd. Dit wijst erop dat de verkoop tussen de Taiwanese producenten en CCC reeds met het oog op uitvoer naar het douanegebied van de Gemeenschap heeft plaatsgevonden. De door de verwijzende rechter beschreven feiten wettigen verder niet de conclusie dat de Nederlandse douaneautoriteiten de documenten van de transactie tussen de Taiwanese producenten en CCC hebben betwist.

36. Er kan bijgevolg van worden uitgegaan dat de verkoop tussen de Taiwanese producenten en CCC op goede gronden als relevante transactie voor de bepaling van de douanewaarde kon worden aangegeven.

37. Op basis van deze transactie moet vervolgens de toepasselijkheid worden onderzocht van de in artikel 32 van het douanewetboek vermelde elementen waarmee de transactiewaarde van de invoergoederen moet worden verhoogd.

16 — In die zin arrest Unifert (aangehaald in voetnoot 10), punt 16.

C — *De toepasselijkheid van de bijtelposten op grond van artikel 32, lid 1, sub b, van het douanewetboek*

38. Uit het voorgaande volgt dat de douanewaarde terecht op basis van de transactiewaarde tussen de Taiwanese producenten en CCC is vastgesteld.

39. Ter terechtzitting is gepreciseerd dat de waarde van het besturingssysteem wel globaal en met inbegrip van een winstmarge in de verkoopprijs tussen CCC en CCIC was begrepen, maar niet in de verkoopprijs tussen de Taiwanese producenten en CCC, op basis waarvan de douanewaarde is bepaald.

40. Volgens artikel 32, lid 1, sub b, van het douanewetboek moet bij de vaststelling van de douanewaarde de voor de ingevoerde goederen werkelijk betaalde prijs worden verhoogd met de waarde van de daarin genoemde goederen en diensten, mits deze 1) direct of indirect door de koper van de ingevoerde goederen 2) gratis of tegen verminderde prijs worden geleverd 3) om te worden gebruikt bij de voortbrenging en de verkoop voor uitvoer van de ingevoerde goederen, 4) voor zover deze waarde niet in de werkelijk betaalde of te betalen prijs is begrepen. Verder moet de koper één van de in artikel 32, lid 1, sub b-i tot en met iv, van het douanewetboek genoemde categorieën van bijkomende goederen of diensten leveren.

41. De Commissie betwijfelt of in het onderhavige geval is voldaan aan de criteria voor de toepassing van artikel 32, lid 1, sub b, van het douanewetboek. Zij betwist meer bepaald dat het besturingssysteem rechtstreeks of indirect door de koper ter beschikking is gesteld en dat de waarde daarvan niet in de transactiewaarde van de verkoop tussen CCC en CCIC is begrepen. Verder vraagt zij zich af of het besturingssysteem onder één van de in artikel 32, lid 1, sub b, van het douanewetboek genoemde categorieën valt.

42. Zoals de verwijzende rechter in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing heeft verduidelijkt, en onbetwist is tussen partijen in het hoofdgeding, heeft CCC het besturingssysteem kosteloos ter beschikking gesteld van de Taiwanese producenten van de laptopcomputers. CCC heeft met Microsoft een overeenkomst gesloten op basis waarvan door of namens Compaq geproduceerde computers uitgerust mogen worden met een besturingssysteem van Microsoft en tezamen daarmee mogen worden doorverkocht. Aangezien in de voor de vaststelling van de douanewaarde relevante transactie CCC de koper is, is naar mijn mening het besturingssysteem direct of althans indirect door de koper (CCC) ter beschikking gesteld

van de verkoper (de Taiwanese producenten) in de zin van artikel 32, lid 1, sub b, van het douanewetboek.

43. Dat de waarde van het besturingssysteem kennelijk niet in de door CCC aan de Taiwanese producenten werkelijk betaalde prijs was begrepen, heb ik al geconstateerd.

44. Naar mijn mening is bijgevolg in zoverre voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van artikel 32, lid 1, sub b, van het douanewetboek. Onderzocht moet nog worden of het besturingssysteem onder één van de sub i tot en met iv genoemde categorieën van bijkomende goederen en diensten valt.

45. CCIC stelt zich op het standpunt dat het besturingssysteem niet als één van de sub i, ii en iii genoemde goederen is aan te merken, omdat het daarbij uitsluitend om materiële goederen gaat. De zogeheten „intellectuele goederen" sub iv kunnen slechts worden bijgeteld indien zij voor de voortbrenging van de ingevoerde goederen noodzakelijk zijn, wat in casu niet het geval is.

46. Ook de Commissie is van mening dat het besturingssysteem in geen enkele van de vier categorieën van goederen past.

47. Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Spaanse regering, daarentegen, moet het besturingssysteem bij de in artikel 32, lid 1, sub b-i, van het douanewetboek vermelde categorie van „materialen, samenstellende delen, onderdelen en dergelijke die in de ingevoerde goederen worden verwerkt" worden ingedeeld. De regering van het Verenigd Koninkrijk is in het bijzonder van mening dat het besturingssysteem een bestanddeel van de laptopcomputers is, omdat het een zelfstandig onderdeel met een eigen waarde is en bijgevolg onmisbaar is voor het functioneren van de computers. Er is geen reden om bij de vaststelling van de douanewaarde een onderscheid te maken tussen materiële en immateriële bestanddelen. Volgens de Spaanse regering is het besturingssysteem een immaterieel doch in de computer geïntegreerd element zonder hetwelk de computer niet op dezelfde wijze kan werken.

48. De Nederlandse en de Duitse regering zijn van mening dat het besturingssysteem als een intellectueel goed in de zin van artikel 32, lid 1, sub b-iv, van het douanewetboek moet worden aangemerkt. De Duitse regering stelt dat het besturingssysteem een voor de voortbrenging van de ingevoerde goederen noodzakelijke dienst is, omdat de voor de feiten relevante overeenkomst bepaalt dat computers moeten worden geleverd waarop een besturingssysteem

is geïnstalleerd. De Nederlandse regering is van mening dat het besturingssysteem een noodzakelijk bestanddeel van de ingevoerde goederen is, zonder hetwelk de computer niet kan worden gebruikt, zodat het voor de voortbrenging ervan noodzakelijk is.

49. Artikel 32, lid 3, van het douanewetboek bepaalt dat voor de vaststelling van de douanewaarde aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs geen elementen worden toegevoegd, met uitzondering van die welke in dit artikel zijn genoemd. Op zichzelf beschouwd kan deze formulering de indruk wekken dat de bepalingen van artikel 32 eng moeten worden uitgelegd. Door het gebruik van de woorden „en dergelijke" is de opsomming in artikel 32, lid 1, sub b-i, van het douanewetboek echter niet uitputtend.

50. De communautaire regeling inzake de douanewaarde heeft tot doel een billijk, uniform en neutraal systeem in te voeren, waarbij het gebruik van willekeurig vastgestelde of fictieve douanewaarden wordt uitgesloten. [17] Daaruit kan worden opgemaakt dat voor de vaststelling van de douanewaarde in beginsel alle bestanddelen van de ingevoerde goederen die een economische waarde hebben, moeten worden meegerekend. Daarbij rijst de vraag of van belang is dat de „materialen, samenstellende delen, onderdelen en dergelijke" die in de ingevoerde goederen worden verwerkt immateriële goederen zijn.

51. De rechtspraak van het Hof over de douanewaarde van immateriële goederen schept voor de beantwoording van deze vraag op het eerste gezicht weinig duidelijkheid, daar deze rechtspraak tegenstrijdig lijkt. In de zaak Bosch [18] heeft het Hof geoordeeld, dat in de douanewaarde van een machine enkel de eigenlijke waarde van het voorwerp moet worden begrepen, en niet de waarde van onstoffelijke goederen zoals werkwijzen, diensten of knowhow. [19] In de zaak Brown Boveri [20] heeft het Hof geoordeeld dat wanneer software in het ingevoerde goed is belichaamd en ermee verbonden is, de waarde van de software een bestanddeel van de betaalde of te betalen waarde wordt. [21]

52. Deze schijnbare tegenstrijdigheid valt echter weg, wanneer binnen de categorie van de immateriële goederen het navolgende onderscheid wordt gemaakt. Enerzijds zijn er de intellectuele goederen, die met het oog op de productie van de ingevoerde goederen ter beschikking worden gesteld, zoals bijvoorbeeld een octrooi, een ontwerp of een model. Deze goederen kunnen in voorkomend geval, indien aan de overige voorwaarden is voldaan, onder artikel 32, lid 1, sub b-iv, van het douanewetboek vallen. Iets anders zijn de

17 — Arrest van 19 oktober 2000, Sommer (C-15/99, Jurispr. blz. I-8989, punt 25).

18 — Arrest van 14 juli 1977 (1/77, Jurispr. blz. 1473).

19 — Arrest Bosch (aangehaald in voetnoot 18), punt 4.

20 — Arrest van 18 april 1991, Brown Boveri (79/89, Jurispr. blz. I-1853).

21 — Arrest Brown Boveri (aangehaald in voetnoot 20), punten 21 en 22.

immateriële bestanddelen, die in de ingevoerde goederen worden verwerkt voor het functioneren daarvan, zoals bijvoorbeeld het wasprogramma van een wasmachine of de software van de boordcomputer in een wagen. Anders dan bijvoorbeeld een octrooi, een model of een ontwerp is een immaterieel bestanddeel geen rechtstreeks noodzakelijke voorwaarde voor het ontstaan van de ingevoerde goederen. De immateriële goederen zijn niettegenstaande hun onstoffelijke aard evenwel een bestanddeel van de eindgoederen, omdat zij daarmee verbonden zijn [22], de werking daarvan verbeteren respectievelijk daar zelfs nieuwe functies aan toevoegen en bijgevolg in niet onbelangrijke mate bijdragen aan de waarde van de ingevoerde goederen. Tot deze laatstgenoemde categorie van immateriële bestanddelen, die in de ingevoerde goederen worden belichaamd, behoort mijns inziens bijvoorbeeld de software waarover het in de zaak Brown Boveri ging.

53. Samenvattend kan er bijgevolg van worden uitgegaan, dat in het onderhavige geval beslissend is of de laptopcomputer en het besturingssysteem één geheel vormen, dit wil zeggen of het besturingssysteem in economische en praktische zin een bestanddeel van het ingevoerde goed vormt. Zoals dit ook voor andere — ook materiële — bestanddelen geldt, betekent die echter niet noodzakelijk dat de laptopcomputer zonder dit immaterieel bestanddeel volledig onbruikbaar is.

54. In het onderhavige geval moet verder worden bedacht dat de partijen bij de overeenkomst hebben bepaald dat de laptopcomputers moeten worden geleverd mét het besturingssysteem — in casu het door Microsoft geproduceerde besturingssysteem — erop geïnstalleerd. Bijgevolg vormt in de onderhavige zaak de laptopcomputer tezamen met het besturingssysteem het door de koper bestelde goed en zou de computer zonder besturingssysteem onvolledig zijn.

55. Opgemerkt moet worden dat het volgens CCIC in strijd is met de logica van het stelsel van het douanewetboek, dat de waarde van het besturingssysteem in het onderhavige geval op grond van artikel 32, lid 1, sub b, van het douanewetboek in de douanewaarde wordt opgenomen, terwijl dit op grond van artikel 34 van het douanewetboek en artikel 167 van de uitvoeringsverordening niet het geval zou zijn, indien de software op een informatiedrager was aangebracht en de waarde daarvan van die van de informatiedrager werd onderscheiden.

22 — Blijkens de feiten in de onderhavige zaak is het besturingssysteem op de harde schijf geïnstalleerd. Het moet bijgevolg nog worden geactiveerd om volledig bruikbaar te zijn.

56. Dit argument is in het onderhavige geval in zoverre irrelevant, dat het in de eerste plaats om de invoer van laptopcomputers gaat, waarop een besturingssysteem werd geïnstalleerd, en niet om de invoer van software met het oog op de verkoop daarvan als zodanig. Verder behelzen de bepalingen van artikel 34 van het douanewetboek en artikel 167 van de uitvoeringsverordening kennelijk uitzonderingsregels, die bijgevolg eng moeten worden uitgelegd. Volgens artikel 167, lid 2, van de uitvoeringsverordening is de software in goederen die schakelingen, halfgeleiders of soortgelijke componenten bevatten, van de werkingssfeer van deze bepaling uitgesloten. Een laptopcomputer valt bijgevolg buiten de werkingssfeer van de artikelen 34 van het douanewetboek en 167 van de uitvoeringsverordening. De uitzonderingsregeling lijkt bijgevolg uitsluitend van toepassing te zijn op de handel in software, die voor de levering op een informatiedrager is aangebracht, en niet, zoals in casu, op software die als immaterieel bestanddeel van een laptopcomputer wordt geleverd. De beperkte werkingssfeer van de bepalingen van artikel 34 van het douanewetboek en artikel 167 van de uitvoeringsverordening staat naar mijn mening eraan in de weg dat de regelingen voor op informatiedragers aangebrachte software worden toegepast op software die op de harde schijf van een laptopcomputer is geïnstalleerd.

57. Gelet op een en ander moet mijns inziens de in artikel 32, lid 1, sub b-i, vermelde categorie „materialen, samenstellende delen, onderdelen en dergelijke die in de ingevoerde goederen worden verwerkt" aldus worden uitgelegd, dat zij in de genoemde omstandigheden ook het door de producent op een laptopcomputer geïnstalleerde besturingssysteem omvat.

58. Bijgevolg moet de op prejudiciële vraag worden geantwoord, dat bij de invoer van computers waarop de verkoper een besturingssysteem heeft geïnstalleerd, de transactiewaarde van de computers overeenkomstig artikel 32, lid 1, sub b, van het douanewetboek moet worden verhoogd met de waarde van het besturingssysteem dat de koper kosteloos ter beschikking van de verkoper heeft gesteld, voor zover de waarde daarvan niet in de transactiewaarde is opgenomen.

59. Bijgevolg behoeven de argumenten van de belanghebbenden bij de procedure betreffende de uitlegging van artikel 32, lid 1, sub c en artikel 34 van het douanewetboek niet verder te worden onderzocht.

V — Kosten

60. De kosten van de Nederlandse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Duitse en de Spaanse regering alsmede van de Commissie komen niet voor vergoeding in aanmerking. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

VI — Conclusie

61. Mitsdien geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

Bij de invoer van computers waarop de verkoper een besturingssysteem heeft geïnstalleerd, moet de transactiewaarde van de computers overeenkomstig artikel 32, lid 1, sub b, van het douanewetboek (verordening [EEG] nr. 2913/92) worden verhoogd met de waarde van de software die de koper kosteloos ter beschikking van de verkoper heeft gesteld, voor zover de waarde daarvan niet in de transactiewaarde is opgenomen.