ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ CHRISTINE STIX-HACKL

της 26ης Ιανουαρίου 2006 [1]

I — Εισαγωγικές παρατηρήσεις

1. Στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, το Gerechtshof te Amsterdam ερωτά το Δικαστήριο σχετικά με την ερμηνεία του τελωνειακού κώδικα των Κοινοτήτων [2] σε σχέση με τη δασμολογητέα αξία των φορητών υπολογιστών οι οποίοι διαθέτουν λειτουργικό σύστημα. Ειδικότερα, αντικείμενο της παρούσας διαδικασίας είναι αν η αξία των λειτουργικών συστημάτων εκμεταλλεύσεως πρέπει ή όχι να περιλαμβάνεται στη δασμολογητέα αξία των φορητών υπολογιστών.

II — Νομικό πλαίσιο

2. Το άρθρο 29, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα προβλέπει μεταξύ άλλων τα εξής:

«Η δασμολογητέα αξία των εισαγομένων εμπορευμάτων είναι η συναλλακτική αξία, δηλαδή η πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή, όταν πωλούνται προς εξαγωγή με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, ενδεχομένως κατόπιν προσαρμογής που πραγματοποιείται σύμφωνα με τα άρθρα 32 και 33, εφόσον:

[...]

δ) ο αγοραστής και ο πωλητής δεν συνδέονται μεταξύ τους ή, εάν συνδέονται, η συναλλακτική αξία είναι αποδεκτή για δασμολογικούς σκοπούς δυνάμει της παραγράφου 2.»

3. Κατά το άρθρο 29, παράγραφος 2, του τελωνειακού κώδικα, η συναλλακτική αξία μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων μπορεί να γίνει αποδεκτή εφόσον η εν λόγω τιμή προσεγγίζει πολύ την αγοραία αξία κατά την ίδια ή περίπου κατά την ίδια χρονική στιγμή.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — Κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου, της 12ης Οκτωβρίου 1992, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα (ΕΕ L 302, σ. 1) (στο εξής: τελωνειακός κώδικας ή ΤΚ).

4. Το άρθρο 32 του τελωνειακού κώδικα προβλέπει μεταξύ άλλων:

«1. Για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας κατ' εφαρμογή του άρθρου 29, στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εισαγόμενα εμπορεύματα τιμή προστίθενται:

[...]

β) η αξία, επιμεριζόμενη με τον κατάλληλο τρόπο, των προϊόντων και υπηρεσιών που αναφέρονται κατωτέρω, εφόσον παρέχονται άμεσα ή έμμεσα από τον αγοραστή, αδαπάνως ή με μειωμένο κόστος, και χρησιμοποιούνται κατά την παραγωγή και την πώληση προς εξαγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων εφόσον η αξία αυτή δεν έχει περιληφθεί στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή:

i) υλικά, συστατικά, μέρη και παρόμοια στοιχεία που έχουν ενσωματωθεί στα εισαγόμενα εμπορεύματα,

ii) εργαλεία, μήτρες, καλούπια και παρόμοια είδη που χρησιμοποιούνται κατά την παραγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων,

iii) υλικά που έχουν καταναλωθεί κατά την παραγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων,

iv) εργασίες μηχανικής ή μηχανολογίας, μελέτης, τέχνης, σχεδιασμού, σχεδίων και ιχνογραφημάτων, οι οποίες γίνονται εκτός της Κοινότητας και είναι αναγκαίες για την παραγωγή των εισαγόμενων εμπορευμάτων·

γ) πάσης φύσεως δικαιώματα από παραχώρηση άδειας εκμετάλλευσης σχετικά με τα υπό εκτίμηση εμπορεύματα τα οποία, κατά τους όρους της πώλησης των υπό εκτίμηση εμπορευμάτων, υποχρεούται να καταβάλει ο αγοραστής, είτε άμεσα είτε έμμεσα, στο μέτρο που τα δικαιώματα αυτά δεν έχουν περιληφθεί στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή·

[...]

3. Για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας, ουδέν στοιχείο προστίθεται στην πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή, με εξαίρεση τα στοιχεία που προβλέπονται στο παρόν άρθρο.»

5. Το άρθρο 34 του τελωνειακού κώδικα προβλέπει:

«Είναι δυνατή η θέσπιση ειδικών κανόνων σύμφωνα με τη διαδικασία της επιτροπής για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας των υποθεμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών που προορίζονται για εξοπλισμούς επεξεργασίας των δεδομένων και φέρουν δεδομένα ή εντολές.»

6. Το άρθρο 147 του κανονισμού (ΕΟΚ) 2454/93 της Επιτροπής, της 2ας Ιουλίου 1993, για τον καθορισμό ορισμένων διατάξεων εφαρμογής του κανονισμού (ΕΟΚ) 2913/92 του Συμβουλίου για τη θέσπιση του κοινοτικού τελωνειακού κώδικα [3] (στο εξής: εκτελεστικός κανονισμός), προβλέπει μεταξύ άλλων:

«1. Για τον σκοπό του άρθρου 29 του κώδικα, το γεγονός ότι τα εμπορεύματα που αποτελούν το αντικείμενο πώλησης διασαφίζονται για τη θέση σε ελεύθερη κυκλοφορία πρέπει να θεωρηθεί ως επαρκής ένδειξη ότι αυτά επωλήθησαν προς εξαγωγή με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας. Το ίδιο συμβαίνει σε περίπτωση διαδοχικών πωλήσεων οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί πριν από την τελωνειακή εκτίμηση και κάθε μία από τις τιμές, οι οποίες έχουν προκύψει από τις πωλήσεις αυτές, δύναται να ληφθεί ως βάση εκτίμησης, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 178 έως 181.

[...]

3. Ο αγοραστής πρέπει απλώς να είναι ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη της σύμβασης πώλησης.»

7. Το άρθρο 167 του εκτελεστικού κανονισμού προβλέπει μεταξύ άλλων τα εξής:

«1. Ανεξάρτητα από τα άρθρα 29 έως 33 του κώδικα, για τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας εισαγόμενων μέσων πληροφορικής που προορίζονται για εξοπλισμούς επεξεργασίας δεδομένων και φέρουν δεδομένα ή εντολές, λαμβάνεται υπόψη μόνον το κόστος και η αξία του ίδιου του μέσου πληροφορικής. Η δασμολογητέα αξία εισαγόμενων μέσων πληροφορικής, που φέρουν δεδομένα ή εντολές, δεν περιλαμβάνει, λοιπόν, το κόστος ή την αξία των δεδομένων ή των εντολών, υπό τον όρο ότι το κόστος αυτό ή η σχετική αξία διαχωρίζονται από το κόστος ή την αξία του σχετικού μέσου πληροφορικής.»

III — Τα πραγματικά περιστατικά, η κύρια δίκη και τα προδικαστικά ερωτήματα

8. Λαβή για την παρούσα υπόθεση έδωσε η διαφορά μεταξύ της Compaq Computer

3 — ΕΕ L 253, σ. 1.

International Corporation (στο εξής: CCIC) και του Inspecteur van de Belastingdienst — Douanedistrict Arnhem (Διευθυντή των τελωνείων του Arnhem, στο εξής: τελωνειακή αρχή), σχετικά με τη δασμολογητέα αξία των φορητών υπολογιστών τους οποίους η CCIC έθεσε σε ελεύθερη κυκλοφορία μεταξύ της 1ης Ιανουαρίου 1995 και της 31ης Δεκεμβρίου 1997. Οι ολλανδικές τελωνειακές αρχές φρονούν ότι κακώς η CCIC παρέλειψε να συμπεριλάβει στη δασμολογητέα αξία την αξία του εγκατεστημένου στους φορητούς υπολογιστές λειτουργικού συστήματος.

9. Η CCIC ανήκει στον διεθνή όμιλο επιχειρήσεων Compaq, δραστηριοποιείται στον τομέα της πληροφορικής και είναι υπεύθυνη για τη διανομή των προϊόντων της Compaq στην Ευρώπη. Η CCIC έχει κέντρο διανομής των προϊόντων αυτών στις Κάτω Χώρες.

10. Η CCIC είναι εξ ολοκλήρου θυγατρική εταιρία της Compaq Computer Corporation (στο εξής: CCC) που εδρεύει στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής. Η μητρική εταιρεία CCC συνήψε με την Microsoft Corporation σύμβαση βάσει της οποίας οι υπολογιστές που κατασκευάζονται από την Compaq ή επ' ονόματί της δύνανται να έχουν τα λειτουργικά συστήματα MS-DOS και MS Windows (στο εξής συνοπτικώς: λειτουργικό σύστημα) και να μεταπωλούνται μαζί με αυτό. Η CCC καταβάλλει στη Microsoft 31 USD για κάθε υπολογιστή Compaq ο οποίος διαθέτει το εν λόγω λειτουργικό σύστημα.

11. Η CCC αγόρασε φορητούς υπολογιστές από δύο Ταϊβανούς κατασκευαστές και συμφωνήθηκε ότι κατά τον χρόνο της παραδόσεως θα είχε μεταφερθεί το λειτουργικό σύστημα στους σκληρούς δίσκους των φορητών υπολογιστών. Προς τούτο, η CCC διέθεσε στους κατασκευαστές δωρεάν το λογισμικό που τοποθετήθηκε στους φορητούς υπολογιστές. Ακολούθως, οι υπολογιστές παραδόθηκαν στην Ταϊβάν free on board (ελεύθεροι στο πλοίο, στο εξής: FOB) προκειμένου να πωληθούν εντός της Κοινότητας.

12. Η CCC πώλησε με τη σειρά της τους φορητούς υπολογιστές στην CCIC. Οι υπολογιστές αυτοί μεταφέρθηκαν απευθείας από την Ταϊβάν στις Κάτω Χώρες. Κατά την εισαγωγή τους, η CCIC προέβη στη διασάφηση των φορητών υπολογιστών με σκοπό να τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία. Κατά τον καθορισμό της δασμολογητέας αξίας των φορητών υπολογιστών βάσει του άρθρου 29 του τελωνειακού κώδικα, ελήφθη ως αφετηρία η τιμή πωλήσεως που είχε συμφωνηθεί μεταξύ των Ταϊβανών κατασκευαστών και της CCC. Προφανώς, η αξία του λειτουργικού συστήματος δεν περιελήφθη στην ανωτέρω τιμή.

13. Το 1999, η Landelijk Waardeteam van de Douane (εθνική υπηρεσία επιφορτισμένη με τον καθορισμό των δασμολογητέων αξιών) διενήργησε έλεγχο στην CCIC σχετικά με την ορθότητα της δηλωθείσας δασμολογητέας αξίας των φορητών υπολογιστών. Συναφώς, οι υπάλληλοι που διενήργησαν τον έλεγχο έκριναν ότι η αξία του εγκατεστημένου στους υπολογιστές λειτουργικού συστήματος έπρεπε να είχε συμπεριληφθεί στη δασμολογητέα αξία. Συνεπεία του ανωτέρω ελέγχου, οι τελωνειακές αρχές αύξησαν τη δασμολογητέα αξία των φορητών υπολογιστών κατά το αντίστοιχο προς την αξία του λογισμικού ποσό και εξέδωσαν

τα επίδικα εντάλματα πληρωμής για τις εισαγωγές φορητών υπολογιστών οι οποίοι διασαφήθηκαν κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ της 1ης Ιανουαρίου 1995 και της 31ης Δεκεμβρίου 1997 προκειμένου να τεθούν σε ελεύθερη κυκλοφορία.

IV — Επί του προδικαστικού ερωτήματος

Α — *Εισαγωγικές παρατηρήσεις*

14. Η CCIC προσέβαλε ανεπιτυχώς τα εντάλματα πληρωμής ενώπιον της τελωνειακής αρχής και, ακολούθως, άσκησε προσφυγή κατά της απορριπτικής αποφάσεως της τελωνειακής αρχής ενώπιον του τμήματος τελωνειακών υποθέσεων του Gerechtshof te Amsterdam.

15. Στο πλαίσιο της δίκης αυτής, το Gerechtshof te Amsterdam ζήτησε από το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων με απόφασή του της 13ης Ιουλίου 2004, η οποία περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 19 Ιουλίου 2004, την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί του ακόλουθου ερωτήματος:

«Πρέπει κατά την εισαγωγή υπολογιστών, στους οποίους ο πωλητής έχει προσθέσει λειτουργικά συστήματα, να αυξηθεί η συναλλακτική αξία των υπολογιστών αυτών, βάσει του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, του τελωνειακού κώδικα, κατά το ποσό της αξίας του λογισμικού που ο αγοραστής διέθεσε δωρεάν στον πωλητή, αν η αξία του δεν έχει περιληφθεί στη συναλλακτική αξία;»

16. Κατ' αρχάς, πρέπει να τονιστεί εν συντομία ότι δυνάμει του άρθρου 29, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα η δασμολογητέα αξία υπολογίζεται κατ' αρχήν βάσει της ούτω καλουμένης συναλλακτικής αξίας. Συναφώς, πρόκειται για την «πράγματι πληρωθείσα ή πληρωτέα για τα εμπορεύματα τιμή, όταν πωλούνται προς εξαγωγή με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, ενδεχομένως κατόπιν προσαρμογής που πραγματοποιείται σύμφωνα με τα άρθρα 32 και 33».

17. Από το άρθρο 29 του τελωνειακού κώδικα προκύπτει ότι ο υπολογισμός της δασμολογητέας αξίας αφορά συγκεκριμένη συναλλαγή μεταξύ πωλητή και αγοραστή. Συναφώς, πρόκειται κατ' αρχήν για τη συναλλαγή στη διασάφηση της οποίας προβαίνει ο διασαφιστής, εκτός και αν η επιλογή αυτή τεθεί εν αμφιβόλω στη συνέχεια από την τελωνειακή αρχή.

18. Ωστόσο, ενίοτε η συναλλακτική αξία που υπολογίζεται με τον τρόπο αυτόν δεν ασκεί επιρροή στον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας. Φερ' ειπείν, τούτο μπορεί να συμβεί υπό ορισμένες προϋποθέσεις στην

περίπτωση που η διασαφηθείσα αγορά πραγματοποιήθηκε μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων [4]. Στην περίπτωση αυτή, η δασμολογητέα αξία μπορεί να καθοριστεί βάσει των μεθόδων που προβλέπουν τα άρθρα 30 και 31 του τελωνειακού κώδικα. Επιπλέον, η συναλλακτική αξία μπορεί να διορθωθεί μεταξύ άλλων διά της εφαρμογής του άρθρου 32, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα, το οποίο προβλέπει μια σειρά συμπληρωματικών στοιχείων, στην περίπτωση που τα στοιχεία αυτά δεν περιλαμβάνονται ήδη στη συναλλακτική αξία.

19. Όπως ορθώς τονίζει η Επιτροπή, ο καθορισμός του αγοραστή και του πωλητή έχει βαρύνουσες συνέπειες για τον καθορισμό της συναλλακτικής και της δασμολογητέας αξίας. Ανάλογα με τη συναλλαγή που λαμβάνεται υπόψη μπορούν να μεταβληθούν μεταξύ άλλων το ύψος και τα στοιχεία της συναλλακτικής αξίας καθώς και η δυνατότητα εφαρμογής των συμπληρωματικών στοιχείων επί της συναλλακτικής αξίας βάσει του άρθρου 32 του τελωνειακού κώδικα. Ως εκ τούτου, για την απάντηση του προδικαστικού ερωτήματος πρέπει κατ' αρχάς να καθορισθεί ο αγοραστής και ο πωλητής κατά την έννοια των άρθρων 29 επ. του τελωνειακού κώδικα και, ως εκ τούτου, η κρίσιμη για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας συναλλαγή (στο εξής και ως: κρίσιμη συναλλαγή).

4 — Άρθρο 29, παράγραφος 2, του τελωνειακού κώδικα.

Β — Καθορισμός του «αγοραστή» και της κρίσιμης για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας συναλλαγής

20. Η Επιτροπή υποστηρίζει την άποψη ότι η CCC πρέπει να θεωρηθεί ως πωλήτρια και η CCIC ως αγοράστρια. Με άλλα λόγια, η κρίσιμη συναλλαγή για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας είναι η αγοραπωλησία που πραγματοποιήθηκε μεταξύ CCC και CCIC. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ούτε η CCIC ούτε η Ολλανδική και η Βρετανική Κυβέρνηση δέχθηκαν την άποψη αυτή.

21. Η Επιτροπή φρονεί ότι, στο πλαίσιο του υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας, η CCC δεν μπορεί να θεωρηθεί ως αγοράστρια, διότι η CCC δεν έχει την έδρα της στο έδαφος της Κοινότητας.

22. Ωστόσο, κατά την άποψη της Επιτροπής, αυτό δεν σημαίνει ότι οι τελωνειακές αρχές έπρεπε κατά τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας να λάβουν αποκλειστικά υπόψη τους τη συναλλακτική αξία της αγοραπωλησίας που πραγματοποιήθηκε μεταξύ CCC και CCIC. Συγκεκριμένα, η CCC και η CCIC αποτελούν συνδεδεμένες επιχειρήσεις και, ως εκ τούτου, βάσει του άρθρου 29, παράγραφος 2, του τελωνειακού κώδικα απαιτείται να ελεγχθεί αν η συναλλακτική αξία της αγοραπωλησίας μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων προσεγγίζει πολύ τη συναλλακτική αξία στην περίπτωση αγοραπωλησιών πανομοιότυπων ή ομοειδών εμπορευμάτων μεταξύ μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων κατά την ίδια ή περίπου κατά την ίδια χρονική στιγμή. Με άλλα λόγια,

η συναλλακτική αξία της συμβάσεως αγοραπωλησίας μεταξύ των Ταϊβανών παραγωγών και της CCC πρέπει να ληφθεί υπόψη ως συγκριτικό στοιχείο κατά τον έλεγχο της συναλλακτικής αξίας της συμβάσεως αγοραπωλησίας μεταξύ της CCC και της CCIC.

23. Η άποψη της Επιτροπής θέτει το ζήτημα των κριτηρίων βάσει των οποίων καθορίζεται η σύμβαση αγοραπωλησίας που είναι κρίσιμη για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας και, μεταξύ άλλων, το ζήτημα της σημασίας που έχει, στη συνάφεια αυτή, το αν ο αγοραστής έχει την έδρα του εντός της Κοινότητας.

24. Σχετικά με το ζήτημα της εγκαταστάσεως του αγοραστή εντός της Κοινότητας επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όπως παρατήρησε η CCIC κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, αντικείμενο της υποθέσεως Caterpillar [5], την οποία παραθέτει η Επιτροπή, ήταν η ερμηνεία ορισμένων διατάξεων [6] τις οποίες επίσης εξέδωσε η Κοινότητα βάσει της γνωστής ως «Συμβάσεως των Βρυξελλών για τη δασμολογητέα αξία» [7] της 15ης Δεκεμβρίου 1950. Επιπλέον, μία από τις διατάξεις που έπρεπε να ερμηνευθούν στο πλαίσιο της ανωτέρω υποθέσεως προέβλεπε ότι «η πληρωθείσα ή πληρωτέα αξία [μπορεί] να γίνει αποδεκτή ως δασμολογητέα αξία μόνον εφόσον χρεώνεται σε αγοραστή ο οποίος εδρεύει στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας».

25. Εντούτοις, εν τω μεταξύ μεταβλήθηκε η νομική κατάσταση, δεδομένου ότι, βάσει των ρυθμίσεων περί δασμολογητέας αξίας της κοινοτικής νομοθεσίας οι οποίες στηρίζονται στον τελωνειακό κώδικα της ΓΣΔΕ, η δασμολογητέα αξία δεν υπολογίζεται πλέον βάσει της κανονικής, αλλά βάσει της συναλλακτικής αξίας.

26. Ωστόσο, ο ορισμός της συναλλακτικής αξίας βάσει του άρθρου 29, παράγραφος 1, δεν κάνει μνεία στο αν ο αγοραστής εδρεύει εντός του τελωνειακού εδάφους της Κοινότητας. Επιπλέον, ούτε ο τελωνειακός κώδικας κάνει ρητή μνεία στο ζήτημα αν ο αγοραστής έχει την έδρα του εντός της Κοινότητας [8].

5 — Απόφαση της 13ης Μαρτίου 1980, 111/79, Caterpillar Overseas (Συλλογή τόμος 1980/Ι, σ. 419).

6 — Το άρθρο 1 του κανονισμού (ΕΟΚ) 603/72 της Επιτροπής, της 24ης Μαρτίου 1972, σχετικά με τον αγοραστή που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας (ΑΒΙ. L 72, σ. 17) προβλέπει ότι: «Κατά την εφαρμογή των διατάξεων του κανονισμού (ΕΟΚ) 803/68 του Συμβουλίου, της 27ης Ιουνίου 1968, σχετικά με τη δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων και υπό την επιφύλαξη των προϋποθέσεων που ορίζει ο κανονισμός αυτός, η πληρωθείσα ή πληρωτέα τιμή μπορεί να γίνει αποδεκτή ως δασμολογητέα αξία μόνον εφόσον χρεώνεται σε αγοραστή ο οποίος είναι εγκατεστημένος στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας.»

7 — Σύμβαση σχετικά με τη δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων, η οποία υπεγράφη στις Βρυξέλλες στις 15 Δεκεμβρίου 1950. Η σύμβαση αυτή έθετε ως βάση για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας μία θεωρητική έννοια της αξίας, ήτοι την «κανονική αξία». Στο πλαίσιο του Γύρου του Τόκιο της ΓΣΔΕ (1973—1979) συνετάχθη ο κώδικας της ΓΣΔΕ για τη δασμολογητέα αξία. Ο κώδικας αυτός έθετε πλέον ως βάση για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας τη «συναλλακτική αξία». Ο κώδικας της ΓΣΔΕ για τη δασμολογητέα αξία υιοθετήθηκε από την ΕΟΚ στις 17 Μαρτίου 1980 και μεταφέρθηκε απευθείας στην κοινοτική έννομη τάξη με τον κανονισμό περί δασμολογητέας αξίας [κανονισμός (ΕΟΚ) 1224/80 του Συμβουλίου, της 28ης Μαΐου 1980, περί της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων (ΕΕ ειδ. έκδ. 02/008, σ. 218)]. Ο τελωνειακός κώδικας που άρχισε να ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 1994 επαναλαμβάνει αυτολεξεί τις διατάξεις του κανονισμού περί δασμολογητέας αξίας.

8 — Ο τελωνειακός κώδικας προβλέπει ρητώς μόνον ότι ο *διασαφηστής* έχει κατ' αρχήν την έδρα του εντός της Κοινότητας υπό την επιφύλαξη ορισμένων εξαιρέσεων.

27. Από την έναρξη της ισχύος του κανονισμού περί δασμολογητέας αξίας [9], τον οποίον αντικατέστησε από 1ης Ιανουαρίου 1994 ο τελωνειακός κώδικας, το Δικαστήριο ασχολήθηκε άπαξ μόνον, και δη στην υπόθεση Unifert [10], με το ζήτημα της εγκαταστάσεως των μερών μιας «κρίσιμης» για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας συναλλαγής. Εντούτοις, πρέπει να τονιστεί ότι στην ανωτέρω υπόθεση, εν αντιθέσει προς την παρούσα, τόσο ο αγοραστής όσο και ο πωλητής της διασαφηθείσας αγοραπωλησίας είχαν την έδρα τους εντός της Κοινότητας.

28. Όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφασή του Unifert, βάσει του άρθρου 147, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού, ο εισαγωγέας μπορεί στην περίπτωση διαδοχικών πωλήσεων ενός εμπορεύματος, εφόσον πλείονες πράγματι καταβληθείσες ή καταβλητέες τιμές πληρούν τις απαιτήσεις του άρθρου 29, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα [11], να επιλέξει μεταξύ αυτών την τιμή η οποία θα ληφθεί ως βάση για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας [12].

29. Το άρθρο 29, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα προβλέπει ότι, προκειμένου μια αγοραπωλησία να μπορεί πράγματι να αποτελέσει βάση για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας, πρέπει να έχει πραγματοποιηθεί «εξαγωγή με προορισμό το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας».

30. Στη συνάφεια αυτή, το Δικαστήριο έκρινε με την απόφαση Unifert ότι το κριτήριο της «πωλήσεως προς εξαγωγή» αφορά τα προϊόντα και όχι την εγκατάσταση του *πωλητή* [13]. Περαιτέρω, το Δικαστήριο εκτιμά ότι για τον καθορισμό της συναλλακτικής αξίας «δεν λαμβάνεται υπόψη ο τόπος εγκαταστάσεως των συμβαλλομένων στην αγοραπωλησία μερών» [14]. Ως εκ τούτου, δεν πρέπει να ασκεί επιρροή ούτε η εγκατάσταση του πωλητή ούτε η εγκατάσταση του αγοραστή.

31. Τούτο επιρρωννύεται και από το γεγονός ότι το άρθρο 147, παράγραφος 3, του εκτελεστικού κανονισμού ρητώς προβλέπει ότι ο αγοραστής που αποτελεί μέρος της συναλλαγής που λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας «πρέπει απλώς να είναι ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη της σύμβασης πώλησης».

32. Ωστόσο, όπως έκρινε το Δικαστήριο με την απόφασή του επί της υποθέσεως Unifert, η έκφραση «πώληση προς εξαγωγή» προϋποθέτει βάσει της συνάφειάς της ότι κατά τον χρόνο της πωλήσεως είναι βέβαιον ότι τα προϊόντα εισήλθαν στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας από τρίτη χώρα [15]. Εξ αυτού συνάγεται ότι, για τη διασάφηση

9 — Κανονισμός 1224/80 (προπαρατεθείς στην υποσημείωση 7).

10 — Απόφαση της 6ης Ιουνίου 1990, C-11/89, Unifert Handels GmbH (Συλλογή 1990, σ. I-2275).

11 — Η απόφαση Unifert (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10) μνημονεύει το άρθρο 3, παράγραφος 1, του κανονισμού 1224/80 του οποίου το περιεχόμενο επαναλαμβάνει αυτολεξεί το άρθρο 29, παράγραφος 1, του τελωνειακού κώδικα.

12 — Βλ. την απόφαση Unifert (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10), σκέψεις 16 και 21.

13 — Απόφαση Unifert (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10), σκέψη 11. Οι εκτιμήσεις αυτές του Δικαστηρίου ερείδονται κατ' ουσίαν στη γραμματική διατύπωση του άρθρου 6 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1495/80 της Επιτροπής, της 11ης Ιουνίου 1980, περί των εκτελεστικών διατάξεων ορισμένων ρυθμίσεων των άρθρων 1, 3 και 8 του κανονισμού (ΕΟΚ) 1224/80 του Συμβουλίου «περί της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων» (ΕΕ ειδ. έκδ. 02/008, σ. 270), του οποίου το περιεχόμενο επαναλαμβάνει αυτολεξεί το άρθρο 147, παράγραφος 1, του εκτελεστικού κανονισμού.

14 — Απόφαση Unifert (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10), σκέψη 9.

15 — Απόφαση Unifert (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10), σκέψεις 9 έως 11.

της αγοραπωλησίας μεταξύ δύο συμβαλλομένων που εδρεύουν στο εξωτερικό (όπως εν προκειμένω οι Ταϊβανοί παραγωγοί και η CCIC), ως κρίσιμη συναλλαγή πρέπει να αποδειχθεί το ότι τα προϊόντα είχαν ήδη πωληθεί προκειμένου να εξαχθούν στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας. Τούτο μπορεί να αποδειχθεί μεταξύ άλλων από το γεγονός ότι, βάσει των σχετικών με την πώληση εγγράφων, ο προορισμός των εμπορευμάτων είναι το τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, ότι στην παραγγελία των εμπορευμάτων προέβη μεσάζων, αλλά ότι παραδόθηκαν απευθείας από τους προμηθευτές του στην Κοινότητα ή ότι τα προϊόντα παρήχθησαν ειδικώς για πωλητή εντός της Κοινότητας.

33. Εν πάση περιπτώσει, σε περίπτωση διαδοχικών πωλήσεων των εμπορευμάτων ενόψει εξαγωγής τους στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, η δυνατότητα του διασαφηστή να επιλέξει μεταξύ των τιμών που αποτέλεσαν αντικείμενο συμφωνίας στο πλαίσιο των πωλήσεων αυτών εκείνη που θα λάβει υπόψη του ως δασμολογητέα αξία υπόκειται στην πρακτική προϋπόθεση ότι ο διασαφηστής μπορεί να προσκομίσει επίσης στις τελωνειακές αρχές, βάσει των διατάξεων των άρθρων 178 έως 181 του εκτελεστικού κανονισμού, όλα τα απαιτούμενα στοιχεία και έγγραφα που αφορούν την τιμή αυτή [16].

34. Εν πάση περιπτώσει, από το εφαρμοστέο κοινοτικό δίκαιο δεν προκύπτει κάποιος επιτακτικός λόγος για τον οποίον θα έπρεπε να εδρεύει στην Κοινότητα ο αγοραστής που μετέχει στην κρίσιμη για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας συναλλαγή.

35. Όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, από τα πραγματικά περιστατικά που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο συνάγεται ότι τα εμπορεύματα παραδόθηκαν απευθείας από τους Ταϊβανούς κατασκευαστές στην CCIC, ήτοι εντός της Κοινότητας. Τούτο στηρίζει την παραδοχή ότι η σύμβαση αγοραπωλησίας μεταξύ των Ταϊβανών κατασκευαστών και της CCC είχε ήδη καταρτιστεί με σκοπό την εξαγωγή στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας. Ούτε από τα πραγματικά περιστατικά που παραθέτει το αιτούν δικαστήριο συνάγεται ότι οι ολλανδικές τελωνειακές αρχές αμφισβήτησαν τα έγγραφα της συναλλαγής μεταξύ των Ταϊβανών κατασκευαστών και της CCC.

36. Επομένως, μπορεί να θεωρηθεί ότι η σύμβαση αγοραπωλησίας που συνήφθη μεταξύ των Ταϊβανών κατασκευαστών και της CCC ορθώς μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο διασαφήσεως ως αποτελούσα την κρίσιμη για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας συναλλαγή.

37. Στην συνέχεια, θα πρέπει να εξεταστεί η δυνατότητα προσθήκης στοιχείων δυνάμει του άρθρου 32 του τελωνειακού κώδικα βάσει της συναλλαγής αυτής.

16 — Στο ίδιο πνεύμα η απόφαση Unifert (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 10), σκέψη 16.

Γ — *Η δυνατότητα προσθήκης στοιχείων βάσει του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, του τελωνειακού κώδικα*

38. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η δασμολογητέα αξία ορθώς υπολογίστηκε βάσει της αξίας της συναλλαγής μεταξύ των Ταϊβανών κατασκευαστών και της CCC.

39. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση εκτέθηκε ότι η αξία του λειτουργικού συστήματος περιλαμβάνεται μεν στη συνολική τιμή πωλήσεως που συμφωνήθηκε μεταξύ της CCC και της CCIC πλέον ενός περιθωρίου κέρδους, εντούτοις δεν περιλαμβάνεται στην τιμή πωλήσεως, που συμφωνήθηκε μεταξύ των Ταϊβανών κατασκευαστών και της CCC, βάσει της οποίας υπολογίστηκε η δασμολογητέα αξία.

40. Κατά το άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, του τελωνειακού κώδικα, κατά τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας πρέπει να προστίθενται και τα αποκαλούμενα διατιθέμενα στοιχεία στην τιμή που πράγματι καταβάλλεται για τα εισαγόμενα προϊόντα υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις: Οι υπηρεσίες ή τα προϊόντα πρέπει: (1) να παραδίδονται ή να παρέχονται άμεσα ή έμμεσα από τον αγοραστή, (2) αδαπάνως ή με μειωμένη τιμή, (3) προς χρήση κατά την παραγωγή και την πώληση των προς εξαγωγή προϊόντων των οποίων η αξία πρέπει να εκτιμηθεί, (4) εφόσον η αξία αυτή δεν έχει περιληφθεί στην πράγματι καταβληθείσα ή καταβλητέα τιμή. Επιπλέον, πρέπει να έχει τεθεί στη διάθεση τουαγοραστή κάποια από τις κατηγορίες προϊόντων ή υπηρεσιών που παρατίθενται στα σημεία i έως iv του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, του τελωνειακού κώδικα.

41. Η Επιτροπή αμφισβητεί ότι εν προκειμένω συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, του τελωνειακού κώδικα. Ειδικότερα, αμφισβητεί ότι το λειτουργικό σύστημα τέθηκε άμεσα ή έμμεσα στη διάθεση του αγοραστή και ότι η αξία του δεν περιλαμβάνεται στη συναλλακτική αξία της συμβάσεως αγοραπωλησίας που συνήφθη μεταξύ CCC και CCIC. Πέραν αυτού, θεωρεί ότι είναι αμφίβολο αν το λειτουργικό σύστημα εμπίπτει σε κάποια από τις κατηγορίες του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, του τελωνειακού κώδικα.

42. Όπως διευκρίνισε το αιτούν δικαστήριο με τη διάταξή του περί παραπομπής, και δεδομένου ότι δεν υπήρξε αμφισβήτηση από τους διαδίκους στην κύρια δίκη, η CCC διέθεσε δωρεάν το λειτουργικό σύστημα στους Ταϊβανούς κατασκευαστές των φορητών υπολογιστών. Η CCC συνήψε από την πλευρά της σύμβαση με τη Microsoft βάσει της οποίας οι υπολογιστές που κατασκευάζονται από την Compaq ή επ' ονόματί της δύνανται να έχουν το λειτουργικό σύστημα της Microsoft και να πωλούνται μαζί με αυτό. Δεδομένου ότι η CCC είναι η αγοράστρια στην κρίσιμη για τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας συναλλαγή, φρονώ ότι το λειτουργικό σύστημα τέθηκε στη διάθεση του πωλητή (ήτοι των Ταϊβανών κατασκευαστών) άμεσα ή τουλάχιστον έμμεσα από τον

αγοραστή (ήτοι από την CCC) κατά την έννοια του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', του ΤΚ.

43. Προέβην ήδη στη διαπίστωση ότι η αξία του λειτουργικού συστήματος προφανώς δεν περιλαμβανόταν στην τιμή που πράγματι κατέβαλε η CCC στους Ταϊβανούς κατασκευαστές.

44. Επομένως, φρονώ ότι ως προς το σημείο αυτό πληρούνται οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', του ΤΚ. Απομένει να διευκρινιστεί αν το λειτουργικό σύστημα εμπίπτει σε κάποια από τις κατηγορίες προϊόντων ή υπηρεσιών που παρατίθενται στα σημεία i έως iv.

45. Η CCIC υποστηρίζει συναφώς ότι το λειτουργικό σύστημα δεν εμπίπτει σε καμία από τις κατηγορίες προϊόντων και υπηρεσιών που παρατίθενται στα σημεία i, ii και iii, διότι οι κατηγορίες αυτές αφορούν αποκλειστικά υλικά αγαθά. Όσον αφορά τα αποκαλούμενα «διατιθέμενα στοιχεία πνευματικού χαρακτήρα» του σημείου iv, τα στοιχεία αυτά θα μπορούσαν να συνυπολογιστούν μόνο στην περίπτωση που ήταν αναγκαία για την κατασκευή των εισαγόμενων προϊόντων, πράγμα το οποίο δεν συμβαίνει εν προκειμένω.

46. Και η Επιτροπή φρονεί ότι το λειτουργικό σύστημα δεν εμπίπτει σε καμία από τις τέσσερις κατηγορίες διατιθέμενων στοιχείων.

47. Η Βρετανική και η Ισπανική Κυβέρνηση υποστηρίζουν αντιθέτως ότι το λειτουργικό σύστημα πρέπει να υπαχθεί στην κατηγορία «υλικά, συστατικά, μέρη και παρόμοια στοιχεία που έχουν ενσωματωθεί στα εισαγόμενα εμπορεύματα» του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, του ΤΚ. Ειδικότερα, η Βρετανική Κυβέρνηση φρονεί ότι το λειτουργικό σύστημα αποτελεί συστατικό του φορητού υπολογιστή διότι αποτελεί αυτοτελές μέρος με ίδια αξία και, επιπλέον, είναι ουσιώδες για τη λειτουργία του υπολογιστή. Ουδείς λόγος συντρέχει να γίνει διάκριση μεταξύ υλικών και άυλων συστατικών στο πλαίσιο του υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας. Η Ισπανική Κυβέρνηση φρονεί ότι πρόκειται μεν για ένα άυλο, πλην ενσωματωμένο στον υπολογιστή στοιχείο, και ότι ο υπολογιστής δεν μπορεί να λειτουργήσει με τον ίδιο τρόπο άνευ λειτουργικού συστήματος.

48. Η Ολλανδική και η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι το λειτουργικό σύστημα πρέπει να θεωρηθεί ως διατιθέμενο στοιχείο πνευματικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο iv, του ΤΚ. Συναφώς, η Γερμανική Κυβέρνηση παρατηρεί ότι το λειτουργικό σύστημα αποτελεί παροχή η

οποία είναι αναγκαία για την κατασκευή του εισαγόμενου προϊόντος, διότι η κρίσιμη για την υπόθεση σύμβαση προβλέπει την παράδοση υπολογιστών επί των οποίων έχει εγκατασταθεί λειτουργικό σύστημα. Η Ολλανδική Κυβέρνηση φρονεί ότι το λειτουργικό σύστημα αποτελεί αναγκαίο συστατικό του εισαγόμενου προϊόντος άνευ του οποίου ο υπολογιστής δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί και, ως εκ τούτου, είναι αναγκαίο για την κατασκευή του.

49. Το άρθρο 32, παράγραφος 2, του τελωνειακού κώδικα προβλέπει ότι κατά τον υπολογισμό της δασμολογητέας αξίας μπορούν να προστεθούν στην πράγματι καταβληθείσα ή καταβλητέα τιμή μόνον τα στοιχεία που προβλέπει το άρθρο 32. Καθ' εαυτήν θεωρούμενη η διατύπωση αυτή θα μπορούσε να οδηγήσει σε στενή ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 32. Εντούτοις, με τη χρήση των λέξεων «και παρόμοια στοιχεία» καθίσταται σαφές ότι η απαρίθμηση του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, σημείο i, του ΤΚ δεν είναι εξαντλητική.

50. Ο σκοπός της κοινοτικής ρυθμίσεως περί του υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας είναι η καθιέρωση ενός δίκαιου, ενιαίου και ουδέτερου συστήματος το οποίο να αποκλείει τη χρησιμοποίηση αυθαίρετων ή πλασματικών δασμολογητέων αξιών [17]. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι σκοπός του υπολογισμού της δασμολογητέας αξίας είναι κατ' αρχήν να περιλάβει όλα τα συστατικά του εισαγόμενου προϊόντος τα οποία έχουν κάποια οικονομική αξία. Συναφώς, τίθεται το ερώτημα αν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τα περιεχόμενα στα εισαγόμενα προϊόντα «υλικά, συστατικά, μέρη και παρόμοια στοιχεία» είναι άυλα.

51. Η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με τη δασμολογητέα αξία των διατιθέμενων άυλων στοιχείων δεν είναι εκ πρώτης όψεως ιδιαίτερα σημαντική για την απάντηση του ερωτήματος αυτού, δεδομένου ότι παρουσιάζει αντιφάσεις. Με την απόφασή του επί της υποθέσεως Bosch [18], το Δικαστήριο έκρινε ότι στη δασμολογητέα αξία μιας μηχανής πρέπει να περιλαμβάνεται μόνον αυτή καθ' εαυτήν η αξία του εμπορεύματος, όχι όμως η αξία άυλων αγαθών, όπως είναι οι μέθοδοι λειτουργίας, η παροχή υπηρεσιών ή τεχνογνωσίας [19]. Με την απόφασή του Brown Boveri [20], το Δικαστήριο έκρινε ότι στην περίπτωση που το λογισμικό είναι ενσωματωμένο και συνδεδεμένο με το εισαγόμενο προϊόν, η αξία του αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της καταβληθείσας ή καταβλητέας αξίας [21].

52. Εντούτοις, αυτή η φαινομενική αντίφαση αίρεται εφόσον γίνει η εξής διάκριση μεταξύ άυλων διατιθέμενων στοιχείων: αφενός, υπάρχουν πνευματικά στοιχεία τα οποία διατίθενται για την κατασκευή του προϊόντος, όπως είναι π.χ. το δίπλωμα ευρεσιτεχνίας, τα βιομηχανικά σχέδια ή

17 — Απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2000, C-15/99, Hans Sommer κατά Hauptzollamt Bremen (Συλλογή 2000, σ. I-8989, σκέψη 25).

18 — Απόφαση της 14ης Ιουλίου 1977, 1/77, Bosch (Συλλογή τόμος 1977, σ.421).

19 — Απόφαση Bosch (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση18), σκέψη 4.

20 — Απόφαση της 18ης Απριλίου 1991, 79/89, Brown Boveri (Συλλογή 1991, σ. I-1853).

21 — Απόφαση Brown Boveri (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 20), σκέψεις 21 και 22.

υποδείγματα. Τα στοιχεία αυτά μπορούν ενδεχομένως, εφόσον πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις, να εμπίπτουν στο άρθρο 32, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, σημείο iv, του τελωνειακού κώδικα. Αφετέρου, από αυτά πρέπει να διακρίνονται τα άυλα στοιχεία τα οποία τοποθετούνται προκειμένου να μπορεί να λειτουργήσει το εισαγόμενο προϊόν, π.χ. το πρόγραμμα πλύσεων ενός πλυντηρίου ή το λογισμικό ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή πλοηγήσεως αυτοκινήτου. Αντίθετα με ότι συμβαίνει π.χ. στην περίπτωση μιας ευρεσιτεχνίας, ενός βιομηχανικού υποδείγματος ή ενός σχεδίου, το άυλο συστατικό δεν αποτελεί άμεσα αναγκαία προϋπόθεση για την κατασκευή του εισαγόμενου προϊόντος. Ωστόσο, τα άυλα στοιχεία αποτελούν, παρά τον άυλο χαρακτήρα τους, συστατικό του τελικού προϊόντος, δεδομένου ότι είναι ενσωματωμένα σε αυτό [22], βελτιώνουν τη λειτουργικότητά του ή, ακόμη, του προσθέτουν νέες λειτουργίες και, ως εκ τούτου, επαυξάνουν την αξία του εισαγόμενου προϊόντος κατά τρόπο μη αμελητέο. Στην τελευταία αυτή κατηγορία των άυλων συστατικών, τα οποία ενσωματώνονται στο εισαγόμενο προϊόν, ανήκει, κατά την άποψή μου, π.χ., το λογισμικό το οποίο αποτελούσε αντικείμενο στην υπόθεση Brown Boveri.

53. Επομένως, μπορεί να λεχθεί εν συνόψει ότι είναι αποφασιστικής σημασίας εν προκειμένω το αν ο φορητός υπολογιστής και το λειτουργικό σύστημα αποτελούν ενιαίο προϊόν, ήτοι αν το λειτουργικό σύστημα αποτελεί από οικονομικής και πρακτικής απόψεως συστατικό του εισαγόμενου προϊόντος. Ωστόσο, όπως συμβαίνει και στην περίπτωση άλλων —και υλικών— συστατικών, τούτο δεν σημαίνει κατ' ανάγκην ότι ο φορητός υπολογιστής αδυνατεί πλήρως να λειτουργήσει άνευ αυτού του άυλου συστατικού.

54. Περαιτέρω, πρέπει να ληφθεί υπόψη εν προκειμένω ότι οι συμβαλλόμενοι συμφώνησαν ότι οι φορητοί υπολογιστές θα παραδίδονταν με εγκατεστημένο το λειτουργικό σύστημα —στην περίπτωση αυτή το κατασκευαζόμενο από τη Microsoft λειτουργικό σύστημα. Επομένως, στην υπό κρίση υπόθεση, ο φορητός υπολογιστής αποτελεί ομού μετά του λειτουργικού συστήματος το προϊόν που παρήγγειλε ο αγοραστής και, ως εκ τούτου, θα ήταν ατελές άνευ λειτουργικού συστήματος.

55. Πρέπει να τονιστεί ότι, κατά την άποψη της CCIC, είναι αντίθετο προς τη λογική του συστήματος του τελωνειακού κώδικα να συνυπολογίζεται εν προκειμένω η αξία του λειτουργικού συστήματος στη δασμολογητέα αξία βάσει του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, του τελωνειακού κώδικα, ενώ τούτο βάσει του άρθρου 34 του τελωνειακού κώδικα και του άρθρου 167 του εκτελεστικού κανονισμού δεν θα συνέβαινε, αν το λογισμικό είχε αποθηκευθεί σε μέσο πληροφορικής και η αξία του λογισμικού λαμβανόταν υπόψη χωριστά από την αξία του μέσου πληροφορικής.

22 — Από τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υποθέσεως προκύπτει ότι το λειτουργικό σύστημα είναι εγκατεστημένο στον σκληρό δίσκο. Εντούτοις, πρέπει πρώτα να ενεργοποιηθεί προκειμένου να καταστεί πλήρως λειτουργικό.

56. Το επιχείρημα αυτό είναι εν προκειμένω αλυσιτελές, δεδομένου ότι αντικείμενο της διαφοράς είναι πρωτίστως η εισαγωγή φορητών υπολογιστών, επί των οποίων έχει εγκατασταθεί ένα λειτουργικό σύστημα, και όχι αυτή καθ' εαυτήν η εισαγωγή λογισμικού για τον σκοπό της μεταπωλήσεως. Επιπλέον, οι διατάξεις του άρθρου 34 του τελωνειακού κώδικα και του άρθρου 167 του εκτελεστικού κανονισμού αποτελούν σαφώς ρυθμίσεις εισάγουσες εξαίρεση οι οποίες πρέπει ως εκ τούτου να ερμηνεύονται συσταλτικά. Κατά το άρθρο 167, παράγραφος 2, του εκτελεστικού κανονισμού, εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής της διατάξεως το λογισμικό που είναι εγκατεστημένο σε εμπορεύματα τα οποία έχουν κυκλώματα, ημιαγωγούς ή παρόμοιες διατάξεις. Επομένως, οι φορητοί υπολογιστές εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 34 του τελωνειακού κώδικα και του άρθρου 167 του εκτελεστικού κανονισμού. Ως εκ τούτου, η εξαιρετική ρύθμιση φαίνεται ότι εφαρμόζεται μόνο στο εμπόριο λογισμικού το οποίο για την παράδοσή του αποθηκεύεται σε κάποιο μέσο πληροφορικής και όχι, όπως εν προκειμένω, σε λογισμικό το οποίο παραδίδεται ως άυλο συστατικό ενός φορητού υπολογιστή. Φρονώ ότι το περιορισμένο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 34 του τελωνειακού κώδικα και του άρθρου 167 του εκτελεστικού κανονισμού εμποδίζει την εφαρμογή των περί λογισμικού αποθηκευμένου σε μέσα πληροφορικής ρυθμίσεων σε λογισμικό τα οποίο είναι εγκατεστημένο στον σκληρό δίσκο ενός φορητού υπολογιστή.

57. Βάσει των ανωτέρω, φρονώ ότι η κατηγορία «υλικά, συστατικά, μέρη και παρόμοια στοιχεία που έχουν ενσωματωθεί στα εισαγόμενα εμπορεύματα» του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, σημείο i, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι καλύπτει, υπό τις προαναφερθείσες περιστάσεις, και το λειτουργικό σύστημα που είναι εγκατεστημένο σε φορητό υπολογιστή από τον κατασκευαστή.

58. Επομένως, στο προδικαστικό ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι κατά την εισαγωγή υπολογιστών, στους οποίους ο πωλητής έχει εγκαταστήσει λειτουργικό σύστημα, πρέπει να συνυπολογίζεται στην συναλλακτική αξία των υπολογιστών βάσει του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, του τελωνειακού κώδικα η αξία του λειτουργικού συστήματος που παρέχει αδαπάνως ο αγοραστής στον πωλητή, εφόσον η αξία του συστήματος αυτού δεν περιλαμβάνεται στη συναλλακτική αξία.

59. Συνεπώς, παρέλκει η εξέταση των περαιτέρω επιχειρημάτων των μετεχόντων στη διαδικασία σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, και του άρθρου 34 του τελωνειακού κώδικα.

V — Επί των δικαστικών εξόδων

60. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ολλανδική, η Βρετανική, η Γερμανική και η Ισπανική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή δεν μπορούν να αναζητηθούν. Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει, ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης, τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος, που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

VI — Πρόταση

61. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα:

Κατά την εισαγωγή υπολογιστών, επί των οποίων ο πωλητής έχει εγκαταστήσει λειτουργικό σύστημα, πρέπει στη συναλλακτική αξία των υπολογιστών να συνυπολογίζεται βάσει του άρθρου 32, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, του τελωνειακού κώδικα [κανονισμός (ΕΟΚ) 2913/92] η αξία του λογισμικού που παρέχει αδαπάνως ο αγοραστής στον πωλητή, εφόσον η αξία του λογισμικού αυτού δεν περιλαμβάνεται στη συναλλακτική αξία.