FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT CHRISTINE STIX-HACKL

föredraget den 26 januari 2006 [1]

I — Inledande anmärkningar

1. Gerechtshof Amsterdam har i detta mål begärt att domstolen skall tolka gemenskapens tullkodex [2] med avseende på tullvärdet för bärbara datorer som är utrustade med operativsystem. Frågan avser särskilt huruvida värdet av operativsystemet skall inräknas i de bärbara datorernas tullvärde.

II — Tillämpliga bestämmelser

2. Artikel 29.1 i tullkodexen har, i utdrag, följande lydelse:

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

d) att köparen och säljaren inte är närstående eller, om köparen och säljaren är närstående, att transaktionsvärdet är godtagbart för tulländamål enligt punkt 2."

3. Enligt artikel 29.2 i tullkodexen kan transaktionsvärdet godtas vid en försäljning mellan närstående personer om detta värde ligger mycket nära marknadsvärdet vid samma eller ungefär samma tidpunkt.

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4) (nedan kallad tullkodexen).

4. Artikel 32 i tullkodexen har följande lydelse:

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

...

b) Värdet av följande varor och tjänster, fördelat på vederbörligt sätt, om de tillhandahållits direkt eller indirekt av köparen utan kostnad eller till nedsatt pris för användning i samband med framställning och försäljning för export av de importerade varorna, i den utsträckning detta värde inte ingår i det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas:

i) Material, komponenter, delar och liknande artiklar som ingår i de importerade varorna.

ii) Verktyg, matriser, formar och liknande artiklar som använts vid framställningen av de importerade varorna.

iii) Material som förbrukats vid framställningen av de importerade varorna.

iv) Konstruktionsarbete, utvecklingsarbete, konstnärligt arbete, formgivningsarbete, ritningar och skisser som utförts utanför gemenskapen och är nödvändiga för framställningen av de importerade varorna.

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

...

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

5. Artikel 34 i tullkodexen har följande lydelse:

"Särskilda regler får fastställas enligt kommittéförfarandet för att fastställa tullvärdet på datamedier som skall användas i utrustning för databehandling och som innehåller data eller instruktioner."

6. Artikel 147 i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådets förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen [3] (nedan kallad tillämpningsförordningen) har i utdrag följande lydelse:

"1. Vid tillämpningen av artikel 29 i kodexen skall det faktum att de varor som skall säljas deklareras för fri omsättning anses som ett tillräckligt tecken på att de har sålts för export till gemenskapens tullområde. Detta skall även gälla vid flera på varandra följande försäljningar som sker före värderingen, i sådana fall får varje pris som erhålls vid försäljningarna, med beaktande av bestämmelserna i artikel 178–181, ligga till grund för värderingen.

...

3. Köparen behöver inte uppfylla några andra villkor än att vara en part i köpekontraktet."

7. Artikel 167 i tillämpningsförordningen har följande lydelse:

"Utan hinder av artikel 29–33 i kodexen skall, vid fastställandet av tullvärdet av importerade datamedier som innehåller data eller instruktioner för användning i databehandlingsutrustning, endast kostnaden eller värdet av själva datamediet tas med i beräkningen. Tullvärdet av importerade datamedia som innehåller data eller instruktioner skall därför inbegripa kostnaden eller värdet av datauppgifterna eller instruktionerna, under förutsättning att denna kostnad eller detta värde kan särskiljas från kostnaderna eller värdet av datamediet i fråga."

III — Bakgrund, förfarandet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8. Begäran om förhandsavgörande har framställts i ett mål mellan Compaq Computer

3 — EGT L 253, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1.

International Corporation (nedan kallat CCIC) och Inspecteur van de Belastingdienst — Douanedistrict Arnhem (chef för tullområdet Arnhem, nedan kallad tullmyndigheten), angående tullvärdet för bärbara datorer, vilka CCIC importerat för övergång till fri omsättning mellan den 1 januari 1995 och den 31 december 1997. Den nederländska tullmyndigheten anser att CCIC felaktigt har underlåtit att inkludera värdet av den mjukvara som installerats på de bärbara datorerna i tullvärdet.

9. CCIC ingår i den inom dataområdet verksamma internationella koncernen Compaq och är ansvarigt för försäljningen av Compaq-produkter i Europa. Det har ett distributionscentrum i Nederländerna.

10. CCIC är ett helägt dotterbolag till Compaq Computer Corporation (nedan kallat CCC), som har sitt säte i Amerikas förenta stater. Moderbolaget CCC har ingått ett avtal med Microsoft Corporation, enligt vilket datorer som har tillverkats av Compaq eller i denna koncerns namn skall förses med operativsystemen MS-DOS och MS Windows (nedan tillsammans kallade operativsystemet) och säljas tillsammans med dessa. CCC betalar Microsoft 31 USD för varje Compaq dator, på vilken nämnda operativsystem har installerats.

11. CCC köpte in bärbara datorer från två taiwanesiska tillverkare. I samband med detta avtalades att de nämnda operativsystemen skulle vara installerade på datorernas hårddisk vid leverans. CCC ställde i detta syfte kostnadsfritt mjukvaran till tillverkarnas förfogande och mjukvaran installerades på de bärbara datorerna. Datorerna levererades därefter fritt ombord (FOB) Taiwan för att säljas inom gemenskapen.

12. CCC sålde i sin tur de bärbara datorerna till CCIC. Datorerna transporterades direkt från Taiwan till Nederländerna. I samband med importen deklarerade CCIC de bärbara datorerna för övergång till fri omsättning. Tullvärdet för de bärbara datorerna fastställdes enligt artikel 29 i tullkodexen på grundval av det försäljningspris som avtalats mellan de taiwanesiska tillverkarna och CCC. Värdet av operativsystemet var uppenbarligen inte inkluderat i detta pris.

13. År 1999 genomförde Landelijk Waardeteam van de Douane (den nationella tullvärderingsenheten) en revision hos CCIC, för att kontrollera riktigheten av det tullvärde som uppgetts för de bärbara datorerna. De tjänstemän som genomförde revisionen ansåg att värdet av de operativsystem som installerats på datorerna skulle ha inkluderats i tullvärdet. Till följd av nämnda undersökning höjde tullmyndigheten tullvärdet för de bärbara datorerna med ett belopp mot-

svarande värdet av mjukvaran och utfärdade de ifrågasatta kraven på ytterligare betalning för importen av de bärbara datorer som deklarerats för övergång till fri omsättning mellan den 1 januari 1995 och den 31 december 1997.

14. CCIC begärde utan framgång omprövning av besluten angående krav på ytterligare betalning hos tullmyndigheten och överklagade därefter tullmyndighetens beslut vid Zollkammer des Gerechtshof Amsterdam Berufung.

15. Gerechtshof Amsterdam har inom ramen för detta förfarande genom dom av den 13 juli 2004, som inkom till domstolens kansli den 19 juli 2004, begärt ett förhandsavgörande av Europeiska gemenskapernas domstol, angående följande fråga:

"Skall vid import av datorer på vilka säljaren har installerat operativsystem, värdet av den mjukvara som köparen kostnadsfritt har ställt till säljarens förfogande läggas till datorernas transaktionsvärde i enlighet med artikel 32.1 b i tullkodexen, om mjukvarans värde inte är inräknat i transaktionsvärdet?"

IV — Bedömning av tolkningsfrågan

A — *Inledande anmärkningar*

16. Inledningsvis skall kort påpekas att tullvärdet enligt artikel 29.1 i tullkodexen i princip skall fastställas på grundval av det så kallade transaktionsvärdet. Det rör sig härvid om "det pris som faktiskt betalats eller skall betalas för varorna när de säljs för export till gemenskapens tullområde, om nödvändigt justerat enligt artiklarna 32 och 33".

17. Av artikel 29 i tullkodexen framgår att tullvärdet fastställs på grundval av en bestämd transaktion mellan en säljare och en köpare. Detta gäller i princip alla transaktioner som deklareras av tullvärdedeklaranten, under förutsättning att valet inte senare ifrågasätts av skattemyndigheten.

18. I många fall är det på detta sätt fastställda transaktionsvärdet ändå inte avgörande vid fastställandet av tullvärdet. Detta kan bland annat vara fallet under särskilda omständigheter, som när den deklarerade

försäljningen har ägt rum mellan två närstående företag. [4] Tullvärdet kan i detta fall fastställas enligt de metoder som föreskrivs i artiklarna 30 och 31 i tullkodexen. Transaktionsvärdet kan dessutom justeras, bland annat genom tillägg av en rad kostnader som uppräknas i artikel 32.1 i tullkodexen, i den mån dessa belopp inte redan ingår i transaktionsvärdet.

19. Såsom kommissionen med fog har gjort gällande har fastställandet av vem som är köpare och säljare stor betydelse för fastställandet av transaktionsvärdet och tullvärdet. Beroende på vilken transaktion det gäller kan bland annat transaktionsvärdets storlek och de olika delarna av detta samt möjligheten att göra tillägg till transaktionsvärdet enligt artikel 32 i tullkodexen förändras. Mot bakgrund av detta är det, för att kunna besvara tolkningsfrågan, nödvändigt att utreda vem som är köpare och säljare i den mening som avses i artikel 29 och följande artiklar i tullkodexen samt att klargöra vilken transaktion som skall ligga till grund för fastställandet av tullvärdet (nedan även kallad den avgörande transaktionen).

4 — Artikel 29.2 i tullkodexen.

B — *Fastställande av vem som är köpare och av den för tullvärdet avgörande transaktionen*

20. Kommissionen anser att CCC är att anse som säljare och CCIC som köpare. Enligt kommissionen är med andra ord försäljningen mellan CCC och CCIC den transaktion som skall ligga till grund för fastställandet av tullvärdet. Varken CCIC, den nederländska regeringen eller Förenade kungarikets regering delade vid den muntliga förhandlingen denna uppfattning.

21. Enligt kommissionen kan CCC inte betraktas som köpare vid fastställande av tullvärdet, eftersom CCC inte är etablerat inom gemenskapen.

22. Enligt kommissionen innebär detta emellertid inte att tullmyndigheten vid fastställandet av tullvärdet uteslutande skall beakta det transaktionsvärde som följer av försäljningstransaktionen mellan CCC och CCIC. CCC och CCIC är nämligen närstående företag, och det är därmed enligt artikel 29.2 i tullkodexen nödvändigt att kontrollera huruvida transaktionsvärdet vid försäljningstransaktionen mellan närstående företag ligger mycket nära transaktionsvärdet vid försäljningstransaktioner avseende identiska eller liknande varor vid samma eller ungefär samma tidpunkt mellan företag som inte är närstående. Med andra ord skall

transaktionsvärdet vid försäljningstransaktionen mellan de taiwanesiska tillverkarna och CCC beaktas som ett jämförelsevärde vid kontrollen av transaktionsvärdet vid försäljningstransaktionen mellan CCC och CCIC.

23. Kommissionens uppfattning ger upphov till frågan vilka kriterier som är avgörande för vilken försäljning som skall ligga till grund för fastställandet av tullvärdet, och särskilt vilken betydelse det i detta sammanhang har huruvida köparen är etablerad inom gemenskapen.

24. Vad beträffar köparens etablering inom gemenskapen kan noteras att domen i målet Caterpillar, [5] som kommissionen har hänvisat till — såsom CCIC påpekade vid den muntliga förhandlingen — rörde tolkningen av bestämmelser, [6] vilka gemenskapen hade utfärdat på grundval av den så kallade Brysselkonventionen om tullvärde [7] av den 15 december 1950. I en av de bestämmelser som var föremål för tolkning i det målet föreskrevs dessutom att "det pris som har betalats eller skall betalas endast kan godtas som tullvärdet, om det har fakturerats en köpare som är etablerad inom gemenskapens tullområde".

25. Därefter har rättsläget emellertid ändrats på så sätt att tullvärdet, enligt de på GATT-tullkodexen baserade gemenskapsrättsliga bestämmelserna, inte längre skall fastställas på grundval av normalvärdet, utan på grundval av transaktionsvärdet.

26. I definitionen av transaktionsvärdet i artikel 29.1 anges emellertid inte att köparen skall vara etablerad inom gemenskapens tullområde. Tullkodexen innehåller inte heller i övrigt någon uttrycklig hänvisning till att köparen skall vara etablerad inom gemenskapen. [8]

5 — Dom av den 13 mars 1980 i mål 111/79, Caterpillar Overseas (REG 1980, s. 773).

6 — I artikel 1 i kommissionens förordning (EEG) nr 603/72 av den 24 mars 1972 om den köpare som skall beaktas vid fastställande av tullvärdet (EGT L 72, s. 17) föreskrivs följande: "Vid tillämpningen av bestämmelserna i rådets förordning (EEG) nr 803/68 av den 27 juni 1968 om varors tullvärde och med förbehåll för de villkor som föreskrivs i denna förordning kan det pris som har betalats eller skall betalas endast godtas som tullvärde när det har fakturerats en köpare som är etablerad inom gemenskapens tullområde."

7 — Konvention om varors tullvärde, undertecknad i Bryssel den 15 december 1950. I denna konvention lades ett teoretiskt värdebegrepp, ett normalvärde, till grund vid fastställandet av tullvärdet. I samband med Tokyo-rundan i GATT-förhandlingarna (1973–1979) utarbetades GATT:s värderingskod. I denna lades transaktionsvärdet till grund för tullvärdet. GATT:s värderingskod godkändes av EEG den 17 mars 1980 och införlivades med gemenskapsrätten genom den direkt tillämpliga tullvärdesförordningen (rådets förordning (EEG) nr 1224/80 av den 28 maj 1980 om varors tullvärde (EGT L 134, s. 1). Den tullkodex som gäller från och med den 1 januari 1994 överensstämmer till sitt innehåll med tullvärdesförordningen.

8 — I tullkodexen föreskrivs uttryckligen endast att tulldeklaranten, med förbehåll för vissa bestämda undantag, skall vara etablerad inom gemenskapen.

27. Sedan tullvärdesförordningen,[9] vilken den 1 januari 1994 ersattes av tullkodexen, trädde i kraft har domstolen endast en gång, nämligen i domen i målet Unifert[10], uttalat sig angående betydelsen av var avtalsparterna i den transaktion som är avgörande för fastställandet av tullvärdet är etablerade. Det kan emellertid påpekas att såväl den köpare som den säljare som deltog i den deklarerade försäljningen i det fallet — i motsats till vad som är fallet i förevarande mål — var etablerade inom gemenskapen.

28. Såsom domstolen fastställde i domen i målet Unifert kan importören, enligt artikel 147.1 i tillämpningsförordningen, när det vid flera på varandra följande försäljningar finns flera priser som har betalats eller skall betalas som uppfyller kraven i artikel 29.1 i tullkodexen,[11] bland dessa bestämma vilket pris som skall ligga till grund för fastställandet av transaktionsvärdet.[12]

29. I artikel 29.1 i tullkodexen föreskrivs att en försäljning, för att över huvud taget kunna ligga till grund för fastställande av tullvärdet, måste ha skett "för export till gemenskapens tullområde".

30. Domstolen fann i detta hänseende i domen i målet Unifert att kriteriet "försäljning för export" avser varorna och inte *försäljarens* etablering.[13] Domstolen uttalade vidare att det för transaktionsvärdet "saknar betydelse var avtalsparterna är etablerade".[14] Mot denna bakgrund tycks såväl säljarens som köparens etablering sakna betydelse.

31. Detta stöds även av att det i artikel 147.3 i tillämpningsförordningen uttryckligen föreskrivs att köparen i den transaktion som är avgörande för fastställandet av tullvärdet "... inte [behöver] uppfylla några andra villkor än att vara en part i köpekontraktet."

32. Såsom domstolen slog fast i domen i målet Unifert förutsätter uttrycket "försäljning för export", sett i sitt sammanhang, emellertid att det vid tidpunkten för försäljningen är bestämt att varorna skall föras från ett tredje land till gemenskapens tullområde.[15] Detta tyder på att det, för att en försäljningstransaktion mellan två avtalsparter som är etablerade i utlandet (såsom i

9 — Förordning nr 1224/80 (ovan fotnot 7).

10 — Dom av den 6 juni 1990 i mål C-11/89, Unifert Handels GmbH (REG 1990, s. I-2275).

11 — Domen i målet Unifert (ovan fotnot 10) rör artikel 3.1 förordning nr 1224/80, vilken med samma innehåll har överförts till artikel 29.1 i tullkodexen.

12 — Domen i målet Unifert (ovan fotnot 10), punkterna 16 och 21.

13 — Domen i målet Unifert (ovan fotnot 10), punkt 11. Domstolens uttalanden i detta avseende grundar sig huvudsakligen på lydelsen av artikel 6 i kommissionens förordning (EEG) nr 1495/80 av den 11 juni 1980 om genomförande av vissa bestämmelser i artiklarna 1, 3 och 8 i rådets förordning (EEG) nr 1224/80 om varors tullvärde (EGT L 154, s. 14), vilken med samma innehåll har överförts till artikel 147.1 i tillämpningsförordningen.

14 — Domen i målet Unifert (ovan fotnot 10), punkt 9.

15 — Domen i målet Unifert (ovan fotnot 10), punkt 9–11.

förevarande fall de taiwanesiska tillverkarna och CCIC) skall kunna deklareras såsom den avgörande transaktionen, måste visas att varorna sålts i avsikt att exporteras till gemenskapens tullområde. Detta kan bland annat bevisas genom att det i avtalshandlingarna anges att varornas bestämmelseort är gemenskapens tullområde, att varorna beställts från en mellanhand men skall levereras direkt från dennes leverantör till gemenskapen, eller att varorna har tillverkats speciellt för en säljare inom gemenskapen.

33. Möjligheten för den person som deklarerar tullvärdet att, vid flera på varandra följande försäljningar för export till gemenskapens tullområde, välja vilket av de priser som avtalats vid dessa försäljningar som skall läggas till grund för tullvärdet gäller emellertid under den praktiska förutsättningen att tullvärdedeklaranten enligt bestämmelserna i artiklarna 178–181 i tillämpningsförordningen kan lägga fram all den information och all den dokumentation rörande detta pris som är nödvändig för tullmyndigheten. [16]

34. Den tillämpliga gemenskapsrätten tycks emellertid inte innehålla något tvingande krav på att den köpare som deltar i den transaktion som är avgörande för fastställandet av tullvärdet skall vara etablerad inom gemenskapen.

35. Vad beträffar förevarande mål följer av de faktiska omständigheter som den nationella domstolen har beskrivit att varorna levererades direkt från de taiwanesiska tillverkarna till CCIC, det vill säga till gemenskapen. Detta innebär att det kan antas att försäljningstransaktionen mellan de taiwanesiska tillverkarna och CCC skedde med den avsikten att varorna skulle exporteras till gemenskapens tullområde. Det framgår inte heller av de faktiska omständigheter som har beskrivits av den nationella domstolen att den nederländska tullmyndigheten har ifrågasatt den dokumentation som rör transaktionen mellan de taiwanesiska tillverkarna och CCC.

36. Mot bakgrund av ovanstående följer att försäljningstransaktionen mellan de taiwanesiska tillverkarna och CCC med rätta kunde deklareras såsom den avgörande transaktionen för fastställandet av tullvärdet.

37. Med denna transaktion som utgångspunkt skall härefter prövas huruvida det är möjligt att lägga till sådana tilläggskostnader som anges i artikel 32 i tullkodexen.

16 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Unifert (ovan fotnot 10), punkt 16.

C — *Möjligheten att lägga till tilläggskostnader med stöd av artikel 32.1 b i tullkodexen*

38. Av vad angetts ovan framgår att det var riktigt att fastställa tullvärdet på grundval av värdet på transaktionen mellan de taiwanesiska tillverkarna och CCC.

39. Vid den muntliga förhandlingen framkom att värdet av operativsystemen visserligen ingick i det försäljningspris som avtalats mellan CCC och CCIC, i form av ett schablonbelopp med tillägg för vinstmarginal, men inte i det försäljningspris som avtalats mellan de taiwanesiska tillverkarna och CCC, vilket var det pris som låg till grund för fastställandet av tullvärdet.

40. Enligt artikel 32.1 b i tullkodexen kan så kallade tilläggsprestationer inräknas i det pris som faktiskt har betalats för de importerade varorna vid fastställandet av tullvärdet under följande förutsättningar: Varorna eller tjänsterna (1) måste ha tillhandahållits direkt eller indirekt av köparen av de importerade varorna (2) utan kostnad eller till nedsatt pris (3) för användning i samband med framställning och försäljning för export av de importerade varorna, (4) i den utsträckning detta värde inte ingår i det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas. Dessutom måste köparen ha tillhandahållit en sådan tilläggsprestation som ingår i någon av de kategorier som anges i artikel 32.1 b i–iv i tullkodexen.

41. Kommissionen är tveksam till om förutsättningarna för att tillämpa artikel 32.1 b i tullkodexen är uppfyllda i förevarande fall. Kommissionen har särskilt ifrågasatt att operativsystemet direkt eller indirekt har tillhandahållits av köparen och att värdet av detta inte ingår i transaktionsvärdet vid försäljningstransaktionen mellan CCC och CCIC. Dessutom kan det enligt kommissionen ifrågasättas huruvida operativsystemet tillhör en av de kategorier som anges i artikel 32.1 b i tullkodexen.

42. Såsom den nationella domstolen har förklarat i sin begäran om förhandsavgörande, vilket inte har bestritts av parterna i det ursprungliga förfarandet, ställde CCC kostnadsfritt operativsystemet till förfogande för de taiwanesiska tillverkarna av de bärbara datorerna. CCC ingick i sin tur ett avtal med Microsoft, enligt vilket datorer som tillverkats av Compaq eller i dennes namn skulle förses med ett Microsoft operativsystem och säljas tillsammans med detta. Eftersom CCC är köparen i den transaktion som är avgörande för fastställandet av tullvärdet anser jag att säljaren (det vill säga de taiwanesiska tillverkarna) direkt eller åtminstone indirekt har tillhandahållits ope-

rativsystemet av köparen (det vill säga CCC) i den mening som avses i artikel 32.1 b i tullkodexen.

43. Jag har redan slagit fast att operativsystemets värde uppenbarligen inte var inräknat i det pris som CCC faktiskt betalade de taiwanesiska tillverkarna.

44. Enligt min mening är förutsättningarna för att tillämpa artikel 32.1 b i tullkodexen därför uppfyllda. Det kvarstår att pröva huruvida operativsystemet kan anses tillhöra en av de kategorier av tilläggsprestationer som räknas upp i punkterna i–iv.

45. CCIC har i detta avseende gjort gällande att operativsystemet inte motsvarar någon av de tilläggsprestationer som anges i punkterna i, ii och iii, eftersom det i dessa punkter uteslutande rör sig om materiella varor. Vad beträffar de så kallade "intellektuella tilläggsprestationerna" i punkt iv, kan kostnaden för dessa endast läggas till om de är nödvändiga för framställningen av de importerade varorna, vilket här inte är fallet.

46. Inte heller kommissionen anser att operativsystemet ingår i någon av de fyra kategorierna av tilläggsprestationer.

47. Förenade kungarikets regering och den spanska regeringen anser däremot att operativsystemet hör till den i artikel 32.1 b i i tullkodexen angivna kategorin "[m]aterial, komponenter, delar och liknande artiklar som ingår i de importerade varorna". Förenade kungarikets regering anser särskilt att operativsystemet utgör en komponent i en bärbar dator, eftersom det utgör en självständig del med ett eget värde som är nödvändig för datorns funktion. Det finns ingen anledning att skilja mellan materiella och immateriella komponenter vid fastställandet av tullvärdet. Den spanska regeringen anser att det visserligen rör sig om en immateriell komponent, men att denna är integrerad i datorn och att datorn inte kan fungera på samma sätt utan operativsystem.

48. Den nederländska och den tyska regeringen anser att operativsystemet skall anses utgöra en intellektuell tilläggsprestation i den mening som avses i artikel 32.1 b.iv. Den tyska regeringen har härvid påpekat att tillhandahållandet av operativsystemet är nödvändigt för framställningen av de importerade varorna, eftersom det i det avtal som är aktuellt i målet föreskrivs att datorer med

därpå installerade operativsystem skall levereras. Den nederländska regeringen anser att operativsystemet utgör en nödvändig komponent i den importerade varan, utan vilken datorn inte kan användas och vilken således är nödvändig för framställningen av datorn.

49. I artikel 32.3 i tullkodexen föreskrivs att det endast är sådana tillägg till det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas som föreskrivs i artikel 32 som får göras vid fastställandet av tullvärdet. Själva lydelsen tyder på att artikel 32 skall tolkas snävt. Användningen av orden "och liknande artiklar" innebär emellertid otvetydigt att uppräkningen i artikel 32.1 b i i tullkodexen inte är uttömmande.

50. Syftet med gemenskapsbestämmelserna rörande tullvärdering är att inrätta ett rättvist, enhetligt och neutralt system som utesluter användning av godtyckliga eller fiktiva tullvärden. [17] Av detta framgår att tullvärdet i princip skall fastställas med beaktande av alla de komponenter i de importerade varorna som har ett ekonomiskt värde. Man kan i detta avseende fråga sig om det har någon betydelse huruvida de "[m]aterial, komponenter, delar och liknande artiklar" som ingår i de importerade varorna är av immateriell natur.

51. Domstolens rättspraxis rörande immateriella tilläggsprestationers tullvärde är vid en första anblick föga upplysande för besvarandet av denna fråga, eftersom den synes motsägelsefull. I domen i målet Bosch [18] beslutade domstolen att tullvärdet för en maskin endast omfattade det egentliga värdet av varan, men inte värdet av immateriella tillgångar, såsom tillvägagångssätt, tjänsteprestationer eller know-how. [19] I domen i målet Brown Boveri [20] slog domstolen fast att när mjukvara har integrerats i en vara och är förenad med denna, skall dess värde betraktas som en del av det pris som har betalats eller som skall betalas. [21]

52. Det är emellertid möjligt att finna en lösning till den motsägelse som tycks föreligga, om man inom de immateriella tilläggsprestationerna gör följande åtskillnad: Å ena sidan finns det intellektuella tilläggsprestationer som ställs till förfogande för att varorna skall kunna tillverkas, såsom till exempel ett patent, en design eller en modell. Dessa tilläggsprestationer kan i förekom-

17 — Dom av den 19 oktober 2000 i mål C-15/99, Hans Sommer mot Hauptzollamt Bremen (REG 2000, s. I-8989), punkt 25.

18 — Dom av den 14 juli 1977 i mål 1/77, Bosch (REG 1977, s. 1473).

19 — Domen i målet Bosch (ovan fotnot 18), punkt 4.

20 — Dom av den 18 april 1991 i mål 79/89, Brown Boveri (REG 1991, s. I-1853).

21 — Domen i målet Brown Boveri (ovan fotnot 20), punkterna 21 och 22.

mande fall, om de uppfyller de övriga villkoren, omfattas av artikel 32.1 b iv i tullkodexen. Dessa skall skiljas från, å andra sidan, immateriella komponenter, vilka byggs in i de importerade varorna för att dessa skall kunna fungera, till exempel tvättprogrammen i en tvättmaskin eller mjukvaran i en färddator i en bil. Till skillnad från till exempel ett patent, en modell eller en design är en immateriell komponent inte någon direkt nödvändig förutsättning för de importerade varornas tillkomst. De immateriella tilläggsprestationerna utgör emellertid trots sin immateriella art en komponent i den slutliga varan, eftersom de är förenade med denna, [22] förbättrar dess funktionsduglighet eller till och med innebär att den ges en ny funktion och därför i inte obetydlig mån bidrar till värdet av den importerade varan. Till denna sistnämnda kategori immateriella komponenter, vilka integreras i den importerade varan, hör till exempel, enligt min mening, sådan mjukvara som var relevant i domen i målet Brown Boveri.

53. Sammanfattningsvis kan man därför utgå från att det i förevarande fall är avgörande huruvida den bärbara datorn och operativsystemet bildar en enhetlig vara, det vill säga huruvida operativsystemet i ekonomiskt och praktiskt hänseende utgör en komponent i den importerade varan. Såsom är fallet med andra — även materiella — komponenter innebär detta emellertid inte nödvändigtvis att den bärbara datorn inte alls skulle kunna användas utan denna immateriella komponent.

54. I förevarande fall skall vidare beaktas att avtalsparterna avtalat att de bärbara datorerna skall levereras med ett installerat operativsystem — i detta fall det operativsystem som framställts av Microsoft. Den vara som köparen beställt utgörs därför i förevarande fall av den bärbara datorn med operativsystemet, och den är således ofullständig utan operativsystem.

55. Det kan påpekas att CCIC anser att det inte överensstämmer med logiken i tullkodexens system att operativsystemets värde i förevarande fall, med stöd av artikel 32.1 b i tullkodexen, inkluderas i tullvärdet, medan så inte skulle vara fallet enligt artikel 34 i tullkodexen och artikel 167 i tillämpningsförordningen, om mjukvaran var sparad på ett datamedium och värdet av den angetts separat från datamediets värde.

22 — Av sakomständigheterna i förevarande mål framgår att operativsystemet har installerats på hårddisken. Det måste emellertid aktiveras för att bli fullt funktionsdugligt.

56. Detta argument saknar betydelse i förevarande fall, då det främst är fråga om import av bärbara datorer, på vilka ett operativsystem har installerats, och inte import av mjukvara i avsikt att sälja den som sådan. Vidare utgör bestämmelserna i artikel 34 i tullkodexen och artikel 167 i tillämpningsförordningen otvetydigt undantagsbestämmelser, vilka därför skall tolkas snävt. Enligt artikel 167.2 i tillämpningsförordningen är bestämmelsen inte tillämplig på mjukvara som ingår i varor som innehåller kretsar, halvledare eller liknande anordningar. En bärbar dator omfattas därför inte av tillämpningsområdet för artikel 34 i tullkodexen och artikel 167 i tillämpningsförordningen. Det förefaller följaktligen som om undantagsbestämmelsen endast gäller handel med mjukvara som för leverans har sparats på ett datamedium, och inte, såsom i förevarande fall, mjukvara som levereras som en immateriell komponent i en bärbar dator. Det begränsade tillämpningsområdet för bestämmelserna i artikel 34 i tullkodexen och artikel 167 i tillämpningsförordningen förhindrar, enligt min mening, att de bestämmelser som gäller för mjukvara som har sparats på ett datamedium kan överföras till att gälla för mjukvara som har installerats på en bärbar dators hårddisk.

57. Mot bakgrund av ovanstående anser jag att den kategori som anges i artikel 32.1 b i, nämligen "[m]aterial, komponenter, delar och liknande artiklar som ingår i de importerade varorna", skall tolkas på så sätt att den under de angivna förhållandena även omfattar det operativsystem som installerats av tillverkaren på en bärbar dator.

58. Mot bakgrund av detta skall tolkningfrågan besvaras på så sätt att vid import av datorer på vilka säljaren har installerat ett operativsystem skall värdet av det operativsystem som köparen kostnadsfritt har ställt till säljarens förfogande läggas till datorernas transaktionsvärde i enlighet med artikel 32.1 b i tullkodexen, om operativsystemets värde inte är inräknat i transaktionsvärdet.

59. Det saknas således anledning att vidare pröva de argument parterna har åberopat till stöd för tolkningen av artikel 32.1 c och artikel 34 i tullkodexen.

V — Rättegångskostnader

60. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader Förenade kungarikets regering, den nederländska, den tyska och den spanska regeringen samt kommissionen har haft är inte ersättningsgilla.

VI — Förslag till avgörande

61. Mot bakgrund av ovanstående föreslår jag att domstolen skall besvara tolkningsfrågan enligt följande:

Vid import av datorer på vilka säljaren har installerat ett operativsystem skall värdet av den mjukvara som köparen kostnadsfritt har ställt till säljarens förfogande läggas till datorernas transaktionsvärde i enlighet med artikel 32.1 b i tullkodexen (förordning (EEG) nr 2913/92), om mjukvarans värde inte är inräknat i transaktionsvärdet.