OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
CHRISTINE STIX-HACKL
przedstawiona w dniu 26 stycznia 2006 r. [1]

I — Wprowadzenie

1. W niniejszym postępowaniu Gerechtshof Amsterdam zwraca się do Trybunału z wnioskiem o wykładnię Wspólnotowego kodeksu celnego [2] w odniesieniu do wartości celnej komputerów przenośnych wyposażonych w oprogramowanie zawierające system operacyjny. Chodzi w szczególności o to, czy wartość oprogramowania zawierającego system operacyjny powinna być wliczona do wartości celnej komputerów przenośnych, czy też nie.

II — Ramy prawne

2. Artykuł 29 ust. 1 kodeksu celnego stanowi, co następuje:

„Wartością celną przywożonych towarów jest wartość transakcyjna, to znaczy cena faktycznie zapłacona lub należna za towary, wtedy gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty, ustalana, o ile jest to konieczne, na podstawie art. 32 i 33, pod warunkiem że

[...]

d) kupujący i sprzedawca nie są ze sobą powiązani lub też, w przypadkach gdy są powiązani, wartość transakcyjna może, zgodnie z ust. 2, być zaakceptowana na potrzeby celne".

3. Zgodnie z art. 29 ust. 2 kodeksu celnego wartość transakcyjna może być w przypadku transakcji między osobami powiązanymi akceptowana, o ile taka wartość jest zbliżona do wartości rynkowej w tym samym lub w zbliżonym czasie.

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny (Dz.U. L 302, str. 1) (zwany dalej „kodeksem celnym").

4. Artykuł 32 kodeksu celnego stanowi:

„1. W celu ustalenia wartości celnej z zastosowaniem art. 29 do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej za przywożone towary dodaje się:

[...]

b) określoną w odpowiedniej proporcji wartość wymienionych poniżej towarów i usług, dostarczonych bezpośrednio lub pośrednio przez kupującego, bezpłatnie lub po obniżonej cenie, do użytku związanego z produkcją i sprzedażą przywożonych towarów na wywóz, w zakresie, w jakim taka wartość nie została ujęta w cenie faktycznie zapłaconej lub należnej:

i) materiałów, komponentów, części i podobnych elementów, które stanowią część składową lub przynależność przywiezionych towarów;

ii) narzędzi, matryc, form i podobnych elementów użytych przy produkcji przywiezionych towarów;

iii) materiałów zużytych przy produkcji przywiezionych towarów;

iv) prac inżynieryjnych, badawczych, artystycznych i projektowych oraz planów i szkiców wykonanych poza Wspólnotą i niezbędnych do produkcji przywiezionych towarów;

c) honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne dotyczące towarów, dla których ustalana jest wartość celna, które musi opłacić nabywca, zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio, jako warunek sprzedaży wycenianych towarów, o ile te honoraria, tantiemy autorskie i opłaty licencyjne nie są ujęte w cenie faktycznie zapłaconej lub należnej;

[...].

3. Przy ustalaniu wartości celnej do ceny faktycznie zapłaconej lub należnej nie dodaje się żadnych elementów, z wyjątkiem określonych w niniejszym artykule

[...]".

5. Artykuł 34 kodeksu celnego stanowi:

„Szczegółowe zasady ustalania wartości celnej nośników informacji stosowanych w sprzęcie do przetwarzania danych i zawierających dane lub instrukcje mogą zostać określone zgodnie z procedurą komitetu".

6. Artykuł 147 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2454/93 z dnia 2 lipca 1993 r. ustanawiającego przepisy w celu wykonania rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 ustanawiającego Wspólnotowy kodeks celny[3] (zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym") stanowi:

„1. Do celów art. 29 kodeksu fakt, że towary będące przedmiotem sprzedaży zostały zgłoszone do swobodnego obrotu, uważa się za wystarczającą wskazówkę, że zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty. Dotyczy to również przypadku kolejnych sprzedaży dokonanych przed określeniem wartości celnej, przy czym każda z cen tych transakcji może, z zastrzeżeniem przepisów art. 178–181, zostać przyjęta za podstawę określenia wartości celnej.

[...]

3 — Dz.U. L 253, str. 1.

3. Kupujący nie musi spełniać żadnego warunku innego niż ten, że musi być stroną umowy sprzedaży".

7. Artykuł 167 rozporządzenia wykonawczego stanowi:

„1. Nie naruszając art. 29–33 kodeksu, przy ustalaniu wartości celnej przywożonych nośników informacji stosowanych w sprzęcie do automatycznego przetwarzania danych i zawierających dane lub instrukcje uwzględnia się wyłącznie koszt lub wartość samego nośnika informacji. Wartość celna przywożonego nośnika informacji zawierającego dane lub instrukcje nie zawiera więc kosztu lub wartości danych czy instrukcji, o ile taki koszt lub wartość jest wyodrębniona z kosztu lub wartości tego nośnika informacji

[...]".

III — Okoliczności faktyczne, postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

8. Niniejsza sprawa ma swoje źródło w sporze między Compaq Computer Inter-

national Corporation (zwaną dalej „CCIC") oraz Inspecteur van de Belastingdienst — Douanedistrict Arnhem (kierownikiem urzędu celnego okręgu Arnhem, zwanym dalej „organem celnym") dotyczącym wartości celnej komputerów przenośnych, które CCIC wprowadziła do swobodnego obrotu między dniem 1 stycznia 1995 r. a dniem 31 grudnia 1997 r. Niderlandzkie organy celne są zdania, że CCIC w sposób niezgodny z prawem zaniechała wliczenia wartości zainstalowanego w komputerach przenośnych oprogramowania zawierającego systemy operacyjne do wartości celnej.

9. CCIC jest częścią międzynarodowej, działającej w branży informatycznej, grupy kapitałowej Compaq i jest odpowiedzialna za sprzedaż produktów Compaq w Europie. Prowadzi centrum dystrybucji w Niderlandach.

10. CCIC jest spółką zależną w 100% od Compaq Computer Corporation (zwanej dalej „CCC") z siedzibą w Stanach Zjednoczonych Ameryki. Spółka dominująca CCC zawarła z Microsoft Corporation umowę, na podstawie której wyprodukowane przez Compaq lub w imieniu Compaq komputery mogą być wyposażone w systemy operacyjne MS-DOS lub MS Windows (wspólnie zwane dalej systemem operacyjnym) i sprzedawane wraz z nimi. CCC płaci na rzecz Microsoft 31 USD za każdy komputer Compaq, który jest wyposażony w omawiany system operacyjny.

11. CCC dokonała zakupu komputerów przenośnych od dwóch tajwańskich producentów. W ramach tej transakcji ustalono, że twarde dyski tych komputerów będą w momencie dostawy wyposażone w omawiany system operacyjny. W tym celu CCC bezpłatnie dostarczyła wspomnianym producentom oprogramowanie, które zostało zainstalowane na tych komputerach. Komputery zostały następnie wysłane na warunkach franko statek z portu w Tajwanie celem ich sprzedaży we Wspólnocie.

12. CCC odsprzedała komputery przenośne CCIC, które zostały dostarczone do Niderlandów bezpośrednio z Tajwanu. Wraz z ich przybyciem CCIC zadeklarowała komputery przenośne celem wprowadzenia ich do swobodnego obrotu. Przy ustalaniu ich wartości celnej zgodnie z art. 29 kodeksu celnego uwzględniona została cena sprzedaży między tajwańskimi producentami i CCC. Cena ta nie obejmowała wartości systemu operacyjnego.

13. W 1999 r. Landelijk Waardeteam van de Douane (służby nadzoru celnego) przeprowadziły w CCIC dochodzenie celem zbadania poprawności zadeklarowanej wartości celnej komputerów przenośnych. Inspektorzy byli zdania, że wartość systemu operacyjnego zainstalowanego na tych komputerach powinna być wliczona do wartości celnej. W wyniku omawianego dochodzenia organ celny podwyższył wartość celną komputerów przenośnych o sumę odpowiadającą wartości oprogramowania oraz wydał sporne nakazy zapłaty za przywóz komputerów przenośnych zadeklarowanych do swobodnego

wprowadzenia do obrotu za okres od dnia 1 stycznia 1995 r. do dnia 31 grudnia 1997 r.

14. CCIC zaskarżyła bezskutecznie nakazy zapłaty w organie celnym i następnie wniosła odwołanie od negatywnej decyzji organu celnego przed Izbą Celną Gerechtshof te Amsterdam.

15. W ramach tego postępowania Gerechtshof te Amsterdam zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich w wyroku z dnia 13 lipca 2004 r., złożonym w sekretariacie Trybunału w dniu 19 lipca 2004 r. o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie następującego pytania:

„Czy w przypadku przywozu komputerów, które sprzedawca wyposażył w systemy operacyjne, należy doliczyć do wartości transakcyjnej komputerów zgodnie z art. 32 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego wartość oprogramowania, udostępnionego nieodpłatnie sprzedawcy przez kupującego, jeśli jego wartość nie jest ujęta w wartości transakcyjnej?".

IV — W przedmiocie pytania prejudycjalnego

A — *Uwagi wprowadzające*

16. Na wstępie należy podkreślić, że zgodnie z art. 29 ust. 1 kodeksu celnego wartość celną ustala się zasadniczo w oparciu o tak zwaną wartość transakcyjną. Jest to „cena faktycznie zapłacona lub należna za towary, wtedy gdy zostały one sprzedane w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty, ustalana, o ile jest to konieczne, na podstawie art. 32 i 33".

17. Z art. 29 kodeksu celnego wynika, że wartość celną ustala się w odniesieniu do określonej transakcji między sprzedawcą a kupującym. Zasadniczo chodzi tu o taką transakcję, którą deklaruje zgłaszający wartość celną, chyba że wybór ten zostanie następnie zakwestionowany przez organ podatkowy.

18. W niektórych przypadkach wartość transakcyjna nie jest jednak miarodajna dla ustalenia wartości celnej. Może tak być na przykład w określonych okolicznościach, kiedy zgłoszona transakcja odbywa się mię-

dzy dwoma powiązanymi przedsiębiorstwami [4]. Wartość celną można w tym przypadku ustalić zgodnie z metodami przewidzianymi w art. 30 i 31 kodeksu celnego. Dodatkowo wartość transakcyjna może być skorygowana między innymi przez zastosowanie art. 32 ust. 1 kodeksu celnego, który stanowi szereg pozycji dodawanych do ceny zapłaconej lub należnej za przywożone towary, jeśli te pozycje nie są zawarte w wartości transakcyjnej.

19. Komisja słusznie podkreśla, że określenie kupującego i sprzedawcy ma istotne konsekwencje dla określenia wartości transakcyjnej i wartości celnej. W zależności od danej transakcji wysokość i komponenty wartości transakcyjnej oraz możność zastosowania doliczeń do wartości transakcyjnej na podstawie art. 32 kodeksu celnego mogą podlegać zmianom. W związku z powyższym dla celów udzielenia odpowiedzi na przedłożone pytanie należy w pierwszej kolejności określić kupującego i sprzedawcę w myśl art. 29 i nast. kodeksu celnego i tym samym transakcję miarodajną dla ustalenia wartości celnej (zwaną dalej także „transakcją miarodajną").

4 — Artykuł 29 ust. 2 kodeksu celnego.

B — *Określenie „kupującego" oraz transakcji miarodajnej dla ustalenia wartości celnej*

20. *Komisja* jest zdania, że CCC należy uważać za sprzedawcę, a CCIC za kupującego. Innymi słowy, transakcję między CCC a CCIC należałoby traktować jako transakcję miarodajną dla ustalenia wartości celnej. Stanowiska tego nie podzielały na rozprawie ani CCIC, ani rząd niderlandzki, ani też rząd Zjednoczonego Królestwa.

21. Zgodnie ze stanowiskiem Komisji CCC nie może być w ramach ustalenia wartości celnej uważana za kupującego, ponieważ CCC nie ma siedziby na terenie Wspólnoty.

22. Zgodnie ze stanowiskiem Komisji nie oznacza to jednak, że organy celne przy ustalaniu wartości celnej muszą brać pod uwagę wyłącznie wartość transakcyjną wynikającą z transakcji zawartej między CCC i CCIC. CCC oraz CCIC są mianowicie przedsiębiorstwami powiązanymi, w związku z czym w myśl art. 29 ust. 2 kodeksu celnego należy sprawdzić, czy wartość transakcyjna wynikająca z transakcji zawartej między przedsiębiorstwami powiązanymi jest zbliżona do wartości transakcyjnej w przypadku transakcji sprzedaży identycznych bądź podobnych towarów w tym samym lub przybliżonym terminie. Innymi słowy, wartość

transakcyjną wynikającą z transakcji zawartej między tajwańskimi producentami a CCC należy traktować jako wartość porównawczą przy kontroli wartości transakcyjnej wynikającej z transakcji zawartej między CCC a CCIC.

23. Wedle stanowiska Komisji powstaje kwestia, według jakich kryteriów określana jest transakcja miarodajna dla ustalenia wartości celnej, a w szczególności jaką rolę odgrywa w związku z tym posiadanie przez kupującego siedziby we Wspólnocie.

24. Odnośnie do miejsca siedziby kupującego we Wspólnocie należy zauważyć, że, jak podkreśliła CCIC na rozprawie, w przytaczanej przez Komisję sprawie Caterpillar Overseas [5] chodzi o wykładnię przepisów [6], które Wspólnota wydała jeszcze na podstawie tak zwanego „brukselskiego porozumienia w sprawie wartości celnej" [7] z dnia 15 grudnia 1950 r. Jeden z przepisów podlegających wykładni stanowił dodatkowo, że „zapłacona lub należna cena może być tylko wtedy uznana za wartość celną, jeśli dotyczy sprzedaży dokonywanej na rzecz kupującego, który ma siedzibę w obszarze celnym Wspólnoty".

25. W międzyczasie stan prawny zmienił się jednak na tyle, że zgodnie z opartymi na kodeksie celnym GATT regulacjami wspólnotowymi dotyczącymi wartości celnej nie może być ona ustalana na podstawie wartości normalnej, lecz na podstawie wartości transakcyjnej.

26. Definicja wartości transakcyjnej w myśl art. 29 ust. 1 nie odnosi się jednak do siedziby kupującego w obszarze celnym Wspólnoty. Ponadto kodeks celny nie zawiera żadnej wyraźnej wskazówki odnośnie siedziby kupującego we Wspólnocie [8].

5 — Wyrok z dnia 13 marca 1980 r. w sprawie 111/79, Rec. str. 773.

6 — Artykuł 1 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 603/72 z dnia 24 marca 1972 r. w sprawie kupującego miarodajnego dla ustalenia wartości celnej (Dz.U. L 72, str. 17) stanowi: „Przy stosowaniu przepisów rozporządzenia Rady (EWG) nr 803/68 z dnia 27 czerwca 1968 r. w sprawie wartości celnej towarów i bez uszczerbku dla ustalonych w tym rozporządzeniu kryteriów zapłacona lub należna cena może być tylko wtedy uznana za wartość celną, jeśli dotyczy sprzedaży dokonywanej na rzecz kupującego, który ma siedzibę w obszarze celnym Wspólnoty" [tłumaczenie nieoficjalne].

7 — Porozumienie w sprawie wartości celnej towarów, podpisane w Brukseli dnia 15 grudnia 1950 r. Punktem wyjścia dla porozumienia było przy ustalaniu wartości celnej teoretyczne pojęcie wartości, „wartość normalna". W ramach tokijskiej rundy GATT (1973–1979) został opracowany kodeks celny GATT, który przy ustalaniu wartości celnej wychodził znów od „wartości transakcyjnej". Kodeks celny GATT został przyjęty przez EWG dnia 17 marca 1980 r. i rozporządzeniem w sprawie wartości celnej towarów [rozporządzenie Rady [EWG] nr 1224/80 z dnia 28 maja 1980 r. o wartości celnej towarów (Dz.U. L 134, str. 1)] bezpośrednio zaimplementowany do obowiązującego prawa wspólnotowego. Obowiązujący od dnia 1 stycznia 1994 r. kodeks celny przejął bez zmiany treści rozporządzenie w sprawie wartości celnej towarów.

8 — Kodeks celny stanowi wyraźnie tylko o zasadniczej siedzibie *zgłaszającego wartość celną* we Wspólnocie z uwzględnieniem określonych odstępstw.

27. Po wejściu w życie rozporządzenia w sprawie wartości celnej towarów [9], zastąpionego z dniem 1 stycznia 1994 r. kodeksem celnym, Trybunał tylko raz zajął stanowisko w sprawie miejsca siedziby stron zawierających między sobą „miarodajną" dla ustalenia wartości celnej transakcję, a mianowicie w sprawie Unifert [10]. Należy jednak zauważyć, że w wymienionej sprawie, w przeciwieństwie do niniejszej sprawy, zarówno sprzedawca, jak i kupujący, będący stronami zgłoszonej transakcji, mieli siedzibę we Wspólnocie.

28. Zgodnie ze stwierdzeniem Trybunału w wyroku w sprawie Unifert w myśl art. 147 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego, jeżeli w ramach następujących po sobie transakcji sprzedaży towaru kilka faktycznie zapłaconych lub należnych cen spełnia wymagania art. 29 ust. 1 kodeksu celnego [11], importer może wskazać spośród nich cenę, która będzie stanowiła podstawę dla ustalenia wartości transakcyjnej [12].

29. Artykuł 29 ust. 1 kodeksu celnego stanowi, że aby transakcja w ogóle mogła być brana pod uwagę jako podstawa dla ustalenia wartości celnej, należy ją zawrzeć „w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty".

30. W tym kontekście Trybunał podjął w sprawie Unifert decyzję, że kryterium „sprzedaży w celu wywozu" odnosi się do towarów, a nie do miejsca siedziby *sprzedawcy* [13]. Trybunał wyjaśnia ponadto, że wartość transakcyjna „nie odnosi się do miejsca siedziby stron, które zawarły transakcję" [14]. Z tego powodu nie może to zależeć ani od miejsca siedziby sprzedawcy, ani od miejsca siedziby kupującego.

31. Znajduje to również potwierdzenie w art. 147 ust. 3 rozporządzenia wykonawczego, który wyraźnie stanowi, że kupujący, który zawiera transakcję miarodajną dla ustalenia wartości celnej, „nie musi spełniać żadnego warunku innego niż ten, że musi być stroną umowy sprzedaży".

32. Zgodnie ze stwierdzeniem Trybunału w sprawie Unifert z kontekstu wyrażenia „sprzedaż w celu wywozu" wynika jednak, że wymagane jest, aby w momencie sprzedaży było ustalone, że towary zostaną przywiezione na obszar celny Wspólnoty z państwa trzeciego [15]. Zdaje się to wskazywać na fakt, że celem zgłoszenia transakcji sprzedaży

9 — Wyżej wymienione w przypisie 7.

10 — Wyrok z dnia 6 czerwca 1990 r. w sprawie C-11/89, Rec. str. I-2275.

11 — Wyżej wymieniony w przypisie 10 wyrok w sprawie Unifert powołuje się na art. 3 ust. 1 rozporządzenia nr 1224/80, który bez zmiany treści został przejęty do art. 29 ust. 1 kodeksu celnego.

12 — Zobacz ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Unifert, pkt 16 i 21.

13 — Wyżej wymieniony w przypisie 10 wyrok w sprawie Unifert, pkt 11. Wskazane stwierdzenia Trybunału opierają się głównie na brzmieniu art. 6 rozporządzenia Komisji (EWG) nr 1495/80 z dnia 11 czerwca 1980 r. wprowadzającego w życie niektóre przepisy rozporządzenia Rady (EWG) nr 1224/80 w sprawie wartości celnej towarów (Dz.U. L 154, str. 14), przejętego bez zmiany treści przez art. 147 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego.

14 — Wyżej wymieniony w przypisie 10 wyrok w sprawie Unifert, pkt 9.

15 — Wyżej wymieniony w przypisie 10 wyrok w sprawie Unifert, pkt 9–11.

zawartej między dwiema stronami umowy mającymi swą siedzibę za granicą (jak w niniejszym przypadku tajwańscy producenci i CCIC) jako transakcji miarodajnej należy wykazać, że towary zostały sprzedane w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty. Wykazane jest to między innymi wtedy, gdy dokumenty umowy wskazują przeznaczenie towarów na obszar celny Wspólnoty, gdy towary zostały zamówione przez pośrednika, zostały jednak dostarczone przez jego dostawców bezpośrednio do Wspólnoty, lub gdy towary zostały wyprodukowane specjalnie dla sprzedawcy we Wspólnocie.

33. Dostępna zgłaszającemu wartość celną możliwość wyboru ceny jako podstawy dla wartości celnej, w przypadku następujących po sobie transakcji sprzedaży celem wywozu na obszar celny Wspólnoty, spośród cen uzgodnionych dla tych transakcji jest jednakże obwarowana praktycznym warunkiem, zgodnie z którym zgłaszający wartość celną powinien być w stanie przedłożyć organom celnym także wszystkie wymagane dane i dokumenty odnośnie do tej ceny w myśl przepisów zawartych w art. 178–181 rozporządzenia wykonawczego [16].

34. Z mającego zastosowanie prawa wspólnotowego zdaje się jednakże nie wynikać jakikolwiek nadrzędny wzgląd, dla którego kupujący, strona transakcji miarodajnej dla ustalenia wartości celnej, musiałby mieć siedzibę we Wspólnocie.

35. Co się tyczy niniejszej sprawy, ze stanu faktycznego opisanego przez sąd odsyłający należy wywnioskować, że towary zostały dostarczone do CCIC, czyli do Wspólnoty, bezpośrednio od tajwańskich producentów. Pozwala to przyjąć, że transakcja sprzedaży między tajwańskimi producentami a CCC została zawarta w celu wywozu na obszar celny Wspólnoty. Na podstawie opisanego przez sąd odsyłający stanu faktycznego nie można też wnioskować, że niderlandzkie organy celne zakwestionowały dokumentację transakcji między tajwańskimi producentami a CCC.

36. Można więc przyjąć, że transakcja sprzedaży między tajwańskimi producentami a CCC słusznie mogła być zgłoszona jako transakcja miarodajna dla ustalenia wartości celnej.

37. Na podstawie tej transakcji należy określić możność stosowania doliczeń w myśl art. 32 kodeksu celnego.

16 — Podobnie ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Unifert, pkt 16.

C — *Kryteria stosowania doliczeń na podstawie art. 32 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego*

38. Z powyższego wynika, że wartość celna została prawidłowo ustalona na podstawie wartości transakcji między tajwańskimi producentami a CCC.

39. Na rozprawie wykazano, że jakkolwiek cena wynikająca z transakcji zawartej między CCC a CCIC zawierała ryczałtowo wartość systemu operacyjnego wraz z marżą, to jednak nie było tak w przypadku ceny wynikającej z transakcji zawartej między tajwańskimi producentami a CCC, na której podstawie ustalono wartość celną.

40. W myśl art. 32 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego należy przy ustalaniu wartości celnej doliczyć do ceny faktycznie zapłaconej za przywożone towary tak zwane elementy dodatkowe zgodnie z następującymi kryteriami: usługi i towary 1) muszą być przez kupującego przywożone towary dostarczone bezpośrednio lub pośrednio, 2) bezpłatnie lub po obniżonej cenie, 3) do użytku związanego z produkcją i sprzedażą przywożonych towarów na wywóz, 4) w zakresie, w jakim taka wartość nie została ujęta w cenie faktycznie zapłaconej lub należnej. Ponadto należy spełnić względem kupującego jedną z kategorii komponentów, wyszczególnionych w art. 32 ust. 1 lit. b) pkt i)–iv) kodeksu celnego.

41. *Komisja* ma wątpliwości, czy w niniejszym przypadku zaistniały przesłanki stosowania art. 32 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego. W szczególności Komisja podaje w wątpliwość, czy system operacyjny został pośrednio lub bezpośrednio udostępniony przez kupującego, i czy jego wartość nie jest zawarta w wartości transakcyjnej wynikającej z transakcji między CCC a CCIC. Ponadto jest kwestią sporną, czy system operacyjny odpowiada jednej z kategorii wyszczególnionych w art. 32 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego.

42. Zgodnie z wyjaśnieniami sądu odsyłającego, zawartymi w jego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, które nie zostały zakwestionowane przez strony w pierwotnym postępowaniu, CCC dostarczyła system operacyjny tajwańskim producentom komputerów przenośnych nieodpłatnie. CCC ze swojej strony zawarła z Microsoft umowę, na podstawie której komputery produkowane przez Compaq lub w imieniu Compaq mogą być wyposażane w system operacyjny i wspólnie sprzedawane. Ponieważ CCC jest kupującym w transakcji miarodajnej dla ustalenia wartości celnej, system operacyjny został moim zdaniem udostępniony sprzedawcy (to jest tajwańskim producentom) bezpośrednio lub przynajmniej

pośrednio przez kupującego (to jest CCC) w rozumieniu art. 32 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego.

43. Zgodnie z moim uprzednim stwierdzeniem wartość systemu operacyjnego najwyraźniej nie była zawarta w cenie faktycznie zapłaconej przez CCC tajwańskim producentom.

44. Moim zdaniem kryteria stosowania art. 32 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego są w związku z tym spełnione. Pozostaje wyjaśnić, czy system operacyjny odpowiada kategorii elementów dodatkowych, wyszczególnionych w pkt i)–iv).

45. *CCIC* reprezentuje stanowisko, zgodnie z którym system operacyjny nie odpowiada żadnemu z wyszczególnionych w pkt i), ii) lub iii) elementów, ponieważ chodzi tu wyłącznie o dobra materialne. Co się tyczy tak zwanych „niematerialnych elementów" w pkt iv), mogą być one doliczone tylko wtedy, gdy są konieczne do produkcji przywożonych towarów, co w niniejszym przypadku nie ma miejsca.

46. Również *Komisja* podnosi, że system operacyjny nie jest objęty żadną z tych czterech kategorii.

47. *Rządy Zjednoczonego Królestwa* i *hiszpański* podnoszą natomiast, że system operacyjny należy zakwalifikować do wyszczególnionej w art. 32 ust. 1 lit. b) pkt i) kodeksu celnego kategorii „materiałów, komponentów, części i podobnych elementów". Rząd Zjednoczonego Królestwa jest w szczególności zdania, że system operacyjny jest komponentem komputera przenośnego, ponieważ stanowi on samodzielną część o oddzielnej wartości i jest ponadto istotny dla funkcjonowania komputera. Nie ma żadnego powodu, dla którego przy ustalaniu wartości celnej należałoby rozróżniać między komponentami materialnymi i niematerialnymi. Rząd hiszpański podnosi, że jakkolwiek chodzi o element niematerialny, to jednak o element zintegrowany z komputerem, a komputer bez systemu operacyjnego nie może funkcjonować w ten sam sposób.

48. *Rządy niderlandzki* i *niemiecki* są zdania, że system operacyjny należy uważać za element niematerialny w myśl art. 32 ust. 1 lit. b) pkt iv) kodeksu celnego. Rząd niemiecki podkreśla ponadto, że system operacyjny stanowi świadczenie konieczne do produkcji przywiezionego towaru, ponieważ miarodajna dla stanu faktycznego umowa stanowi o dostarczeniu komputerów z zainstalowanym na nich systemem operacyj-

nym. Rząd niderlandzki jest zdania, że system operacyjny jest koniecznym komponentem przywiezionego towaru, bez którego komputer nie może być używany, i tym samym komponentem koniecznym do jego produkcji.

49. Artykuł 32 ust. 3 stanowi, że dopłaty do faktycznie zapłaconej lub należnej ceny przy ustalaniu wartości celnej mogą być dokonane tylko wtedy, gdy jest to przewidziane w art. 32. Brzmienie to, samo w sobie, mogłoby sugerować zawężoną wykładnię postanowień art. 32. Przez użycie słów „i podobnych elementów" wyliczenie w art. 32 ust. 1 lit. b) pkt i) kodeksu celnego jest w sposób jednoznaczny niewyczerpujące.

50. Celem uregulowań wspólnotowych dotyczących obliczania wartości celnej jest ustanowienie sprawiedliwego, jednolitego i bezstronnego systemu wykluczającego stosowanie arbitralnych lub fikcyjnych wartości celnych [17]. Wynika z tego, że ustalanie wartości celnej ma na celu uchwycenie w zasadzie wszystkich komponentów przywożonego towaru, które stanowią wartość ekonomiczną. Jest przy tym kwestią sporną, jakie znaczenie mają zawarte w przywiezionych towarach „materiały, komponenty, części i podobne elementy" o charakterze niematerialnym.

51. W orzecznictwie Trybunału dotyczącym wartości dodatkowych elementów niematerialnych na pierwszy rzut oka trudno znaleźć odpowiedź na to pytanie, ponieważ orzecznictwo to zdaje się być sprzeczne. W sprawie Bosch [18] Trybunał orzekł, że do wartości celnej maszyny należy włączyć tylko właściwą wartość towaru, a nie wartość dóbr niematerialnych jak procedury, usługi i know-how [19]. W sprawie Brown Boveri [20] Trybunał orzekł, że wartość oprogramowania jest częścią zapłaconej lub należnej wartości, jeśli zawiera się ono w przywiezionym towarze i jest z nim zintegrowane [21].

52. Tę pozorną sprzeczność można jednakże rozwiązać w ten sposób, że w obrębie dodatkowych elementów niematerialnych dokona się następującego zróżnicowania: z jednej strony istnieją elementy niematerialne dostarczane celem produkcji towaru, jak przykładowo patent, wzór lub model. Te pozycje mogą w danym przypadku, przy spełnieniu pozostałych znamion podlegać pod art. 32 ust. 1 lit. b) pkt iv) kodeksu celnego. Od tego rodzaju elementów należy z drugiej strony odróżnić niematerialne

17 — Wyrok z dnia 19 października 2000 r. w sprawie C-15/99 Hans Sommer przeciwko Hauptzollamt (główny urząd celny) Bremen, Rec. str. I-8989, pkt 25.

18 — Wyrok z dnia 14 lipca 1977 r. w sprawie 1/77, Rec. str. 1473.

19 — Wyżej wymieniony w przypisie 18 wyrok w sprawie Bosch, pkt 4.

20 — Wyrok z dnia 18 kwietnia 1991 r. w sprawie 79/89, Rec. str. I-1853.

21 — Wyżej wymieniony w przypisie 20 wyrok w sprawie Brown Boveri, pkt 21 i 22.

elementy instalowane w towarze celem jego funkcjonowania, jak program piorący w pralce lub oprogramowanie komputera pokładowego w samochodzie. Niematerialny komponent nie jest, inaczej niż przykładowo patent, model lub wzór, warunkiem bezpośrednio koniecznym dla powstania przywożonego towaru. Niematerialne elementy są jednak, mimo ich niematerialnego charakteru, komponentami produktu finalnego, ponieważ są z nim zintegrowane [22], poprawiają jego funkcjonowanie, a nawet wzbogacają go o nowe funkcje, wpływają zatem istotnie na wartość przywożonego towaru. Do ostatniej kategorii niematerialnych komponentów zawierających się w przywożonym towarze należy przykładowo moim zdaniem oprogramowanie, którego dotyczyła sprawa Brown Boveri.

53. Podsumowując, można więc uznać, że decydującą kwestią w niniejszym przypadku jest to, czy komputer przenośny i system operacyjny stanowią jednolity towar, to znaczy, czy system operacyjny stanowi w sensie ekonomicznym i praktycznym komponent przywożonego towaru. Nie musi to jednak oznaczać, jak ma to miejsce w przypadku innych — także materialnych komponentów — że komputer przenośny nie mógłby bez tego niematerialnego komponentu w ogóle funkcjonować.

54. W niniejszym przypadku należy mieć również na uwadze ustalenie stron umowy, że komputery przenośne zostaną dostarczone z zainstalowanym systemem operacyjnym — w tym przypadku systemem operacyjnym wyprodukowanym przez Microsoft. W związku z tym w niniejszej sprawie komputer przenośny wraz z systemem operacyjnym stanowi towar zamówiony przez kupującego, tym samym byłby bez systemu operacyjnego niekompletny.

55. Należy zauważyć, że zgodnie ze stanowiskiem CCIC przeczyłoby logice systemu kodeksu celnego, gdyby w niniejszym przypadku wartość systemu operacyjnego została włączona do wartości celnej na podstawie art. 32 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego, podczas gdy zgodnie z art. 34 kodeksu celnego i art. 167 rozporządzenia wykonawczego nie miałoby to miejsca, w przypadku gdy oprogramowanie byłoby zapisane na nośniku informacji, a jego wartość byłaby wykazana oddzielnie od wartości nośnika informacji.

22 — Z okoliczności faktycznych w niniejszym przypadku wynika, że system operacyjny jest zainstalowany na twardym dysku. By mógł jednak w pełni funkcjonować, należy go dodatkowo uaktywnić.

56. Argument ten jest w niniejszym przypadku o tyle nieistotny, o ile w pierwszej kolejności chodzi o przywóz komputerów przenośnych, na których został zainstalowany system operacyjny, a nie o przywóz oprogramowania samego w sobie celem jego sprzedaży. Przepisy art. 34 kodeksu celnego i art. 167 rozporządzenia wykonawczego stanowią jednoznacznie odstępstwa i w związku z tym należy je interpretować w sposób zawężający. Zgodnie z art. 167 ust. 2 rozporządzenia wykonawczego oprogramowanie zawarte w towarze, w którym znajdują się układy scalone, półprzewodniki i podobne urządzenia, jest wyłączone z zakresu stosowania przepisu. W związku z tym należy przyjąć, że komputer przenośny jest wyłączony z zakresu stosowania art. 34 kodeksu celnego i art. 167 rozporządzenia wykonawczego. Odstępstwo zdaje się więc dotyczyć tylko sprzedaży oprogramowania, które celem dostarczenia zostało zapisane na nośniku informacji, a nie, jak w niniejszym przypadku, oprogramowania dostarczonego jako niematerialny komponent komputera przenośnego. Ograniczony zakres stosowania przepisów art. 34 kodeksu celnego i art. 167 rozporządzenia wykonawczego uniemożliwia moim zdaniem przeniesienie uregulowań dotyczących oprogramowania zapisanego na nośnikach informacji na takie oprogramowanie, które jest zainstalowane na twardym dysku komputera przenośnego.

57. W świetle powyższych rozważań należy moim zdaniem dokonać wykładni wyszczególnionej w art. 32 ust. 1 lit. b) pkt i) kategorii „materiałów, komponentów, części i podobnych elementów, które stanowią część składową lub przynależność przywiezionych towarów" w ten sposób, by obejmowała ona we wskazanych okolicznościach także system operacyjny zainstalowany przez producenta na komputerze przenośnym.

58. W związku z tym na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że w przypadku przywozu komputerów, na których sprzedawca zainstalował system operacyjny, do wartości transakcyjnej komputerów zgodnie z art. 32 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego należy doliczyć wartość systemu operacyjnego dostarczonego bezpłatnie sprzedawcy przez kupującego, o ile jego wartość nie jest zawarta w wartości transakcyjnej.

59. Na tej podstawie nie ma potrzeby dalszego analizowania argumentów stron, użytych w celu dokonania wykładni art. 32 ust. 1 lit. c) i art. 34 kodeksu celnego.

V — W przedmiocie kosztów

60. Wydatki rządów niderlandzkiego, Zjednoczonego Królestwa, niemieckiego i hiszpańskiego oraz Komisji nie podlegają zwrotowi. Dla stron postępowania przed sądem odsyłającym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach.

VI — Wnioski

61. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi udzielenie następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne:

W przypadku przywozu komputerów, na których sprzedawca zainstalował system operacyjny, należy do wartości transakcyjnej komputera zgodnie z art. 32 ust. 1 lit. b) kodeksu celnego [rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92] doliczyć wartość oprogramowania dostarczonego bezpłatnie sprzedawcy przez kupującego, o ile wartość tego oprogramowania nie jest zawarta w wartości transakcyjnej.