Sag 290/84

Hauptzollamt Schweinfurt
mod
Mainfrucht Obstverwertung GmbH

(anmodning om præjudiciel afgørelse
indgivet af Bundesfinanzhof)

»Toldværditransportomkostninger«

Sammendrag

Fælles toldtarif — toldværdi — transaktionsværdi — fastsættelse — transportomkostninger inden for Fællesskabet — ikke omfattet — kontrolforanstaltninger — tilladt
(Rådets forordning nr. 1224/80, art. 3, stk. 1)

Hvis importøren ud over varens pris har betalt leverandøren et særligt beløb for »transportomkostninger inden for Fællesskabet« på grundlag af en separat faktura, omfatter transaktionsværdien i den i artikel 3, stk. 1, i forordning nr. 1224/80 om varers toldværdi anførte betydning kun det første af disse to beløb. Når omstændighederne taler for det, kan de kompetente toldmyndigheder imidlertid foretage en undersøgelse af fakturaen, for så vidt angår de omhandlede omkostninger, for at kontrollere, at der ikke er tale om fiktive omkostninger.

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CARL OTTO LENZ
fremsat den 12. november 1985 *

Høje Domstol.

A. Den præjudicielle sag, som jeg skal tage stilling til i dag, vedrører spørgsmålet, hvordan toldværdien af varer, som indføres fra tredjelande til EØF, skal beregnes. Især vedrører den problemet, om omkostningerne ved transporten inden for Fælles-

* Oversat fra tysk.

skabet af de indførte varer skal indbefattes i toldværdien, og hvilke krav der skal stilles til den »separate angivelse« af disse transportomkostninger, når de føres i en separat faktura af leverandøren.

Følgende faktiske omstændigheder ligger til grund for sagen:

Sagsøgeren og indstævnte i revisionsankesagen, Mainfrucht Obstverwertung GmbH (herefter benævnt sagsøgeren), indførte fra *juli til september 1980* 28 partier nedkølede kirsebær og et parti dybfrosne hindbær til Forbundsrepublikken Tyskland fra Bulgarien og ekspederede varerne til fri omsætning ved den såkaldte toldbehandling uden klarering. Leverandørerne havde afkrævet sagsøgeren henholdsvis vareprisen pr. ton netto fragtfrit tyske grænse og desuden tysk indenlandsk fragt eller fragt fra den tyske grænse til sagsøgerens hjemsted til et beløb af 40 DM (kirsebærrene) og 70 DM (hindbærrene) pr. ton. Disse separat beregnede fragtomkostninger var dels indeholdt i fakturaerne, dels i særskilte regninger. De skulle betales til leverandørerne, ikke til speditørerne.

Sagsøgte og appellanten i revisionsankesagen, Hauptzollamt Schweinfurt (herefter benævnt sagsøgte), accepterede først sagsøgerens toldangivelser ved afgørelser af 5. august, 4. september og 7. oktober 1980. Ved ændringsafgørelser af 24. november 1980 ændrede Hauptzollamt imidlertid toldværdien og krævede efterfølgende told af transportomkostningerne inden for Fællesskabet. Hauptzollamt begrundede denne ændring med, at fragtomkostningerne for de enkelte partier ganske vist var angivet separat, men ikke kunne kontrolleres, da regningerne for transportomkostningerne fra grænsen til bestemmelsesstedet var udstedt af leverandørerne.

Efter forgæves at have indgivet klage anlagde sagsøgeren sag ved Finanzgericht München med påstand om, at fragtomkostningerne inden for Fællesskabet ikke skulle medregnes i toldværdien. *Finanzgericht gav sagsøgeren medhold.* Efter Finanzgerichts opfattelse var de af sagsøgeren betalte transportomkostninger inden for Fællesskabet ganske vist en del af *transaktionsværdien* i medfør af artikel 3, stk. 3, litra a), i Rådets forordning nr. 1224/80 af 28. maj 1980 om varers *toldværdi* (herefter benævnt toldværdiforordningen) [1]. Disse transportomkostninger er imidlertid ikke indbefattet i toldværdien, når den betingelse, der er opstillet i toldværdiforordningens artikel 15, stk. 1, er opfyldt. Da der er blevet udstedt en særskilt regning for transportomkostningerne fra den tyske grænse til bestemmelsesstedet, er disse separat angivet i den nævnte bestemmelses forstand. Det kan ikke udledes af bestemmelsen, at køberen skal fremlægge kontrollerbare beviser for den faktiske fragt, som fragtføreren har faktureret. Bestemmelsen i toldværdiforordningens artikel 15, stk. 2, litra a), finder ikke anvendelse, da den kun er aktuel, når de separat angivne transportomkostninger vedrører en strækning, som ligger delvis uden for og delvis inden for Fællesskabets toldområde. Den omstændighed, at transportomkostningerne inden for Fællesskabet er separat angivet i medfør af toldværdiforordningens artikel 15, stk. 1, betyder ganske vist ikke, at disse omkostninger uden videre skal lægges til grund for fortolkningen. Det er ikke den afgiftspligtiges angivelser eller angivelserne i de dokumenter, han har fremlagt, der er afgørende, men de faktiske forhold. Ifølge oplysninger indhentet af Finanzgericht fra et industri- og handelskammer lå de af sagsøgeren angivne transportomkostninger inden for rammerne af de sædvanlige transportpriser.

1 — EFT 1980, L 134, s. 1.

Sagsøgte har ved revisionsanke indbragt Finanzgericht Münchens dom for Bundesfinanzhof, i det væsentlige med følgende begrundelse:

Begrebet »separat angivet« i toldværdiforordningens artikel 15, stk. 1, betyder, at ikke et hvilket som helst beløb kan betegnes som transportomkostninger, men at disse omkostninger skal dokumenteres ved kontrollerbare dokumenter. I modsat fald ville toldværdien til syvende og sidst kunne bestemmes af sælgeren ved en rent formel fakturering, og der ville for let kunne manipuleres med den.

For at kunne afgøre denne tvist har Bundesfinanzhof forelagt De europæiske Fællesskabers Domstol følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»1. a) *Omfatter transaktionsværdien*, jfr. artikel 3, stk. 1, i forordning (EØF) nr. 1224/80 begge beløb i det tilfælde, hvor den indenlandske køber *foruden varens pris* og efter særskilt faktura betaler den udenlandske sælger et særligt beløb for 'transportomkostninger inden for Fællesskabet'?

b) Såfremt spørgsmål a) besvares bekræftende: skal dette beløb for at kunne betragtes som toldværdi justeres på de i artikel 15 i forordning nr. 1224/80 angivne betingelser?

2. Hvis spørgsmål 1 besvares bekræftende:

a) Finder artikel 15, stk. 2, litra a), i forordning nr. 1224/80 anvendelse, når den pågældende kun har angivet transportomkostninger, der udelukkende vedrører transport inden for Fællesskabet?

b) Såfremt spørgsmål a) besvares bekræftende: i tilfælde af, at der foreligger en gennemgående transport, jfr. artikel 15, stk. 2, litra a), i forordning nr. 1224/80, forudsætter det fradrag, der til brug for bestemmelsen af toldværdien skal beregnes for den del af transportomkostningerne, der falder på den interne fællesskabsstrækning, da, at vedkommende i henhold til artikel 15, stk. 1, i forordning nr. 1224/80 *separat angiver de samlede omkostninger ved den gennemgående transport?*

Såfremt spørgsmålet besvares bekræftende: foreligger en sådan angivelse allerede, hvis vedkommende opgiver disse transportomkostninger separat, eller kræves det, at vedkommende godtgør de ved gennemgangstransporten rent faktisk opståede omkostninger gennem fremlæggelse af *kontrollerbare bilag*? Såfremt der kræves et sådant bevis, *hvilke krav* skal i så fald stilles til dette bevis? *Kan toldmyndighederne give afkald herpå*, såfremt vedkommende er afskåret fra at føre beviset på grund af sin leverandørs forhold?«

B. Jeg vil tage stilling til disse spørgsmål på den måde, at jeg først vil gøre rede for den forelæggende rets opfattelse, derefter for, hvad procesdeltagerne i sagen for De europæiske Fællesskabers Domstol mener, og endelig for min egen opfattelse vedrørende de enkelte spørgsmål.

I.1. Bundesfinanzhof har i første række henvist til, at transaktionsværdien i medfør af toldværdiforordningens artikel 3, stk. 1, er »den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne ved salg til eksport til Fællesskabets toldområde«. Prisen er den »fulde betaling... for de indførte varer« og omfatter »alle de betalinger, som er erlagt... som betingelse for salget af de indførte varer, af køberen til sælgeren...«. Ved be-

stemmelsen af transaktionsværdien må det således anses for at være uden betydning, om køberens betaling til sælgeren sker med et eller flere beløb på grundlag af én eller flere regninger, og om disse erlægges for selve varen eller for andre ydelser fra sælgerens side vedrørende varen. Transaktionsværdien må således i den foreliggende sag foruden den egentlige varepris også omfatte de betalinger, der betegnes som tysk indenlandsk fragt.

Såfremt dette tiltrædes, opstår det yderligere spørgsmål, om denne værdi automatisk udgør toldværdien, eller om den forinden skal justeres, da visse transportomkostninger ikke skal medregnes, jfr. toldværdiforordningens artikel 15.

For det tilfælde, at det i medfør af artikel 15 er muligt at fradrage transportomkostningerne inden for Fællesskabet, har Bundesfinanzhof stillet spørgsmål 2 a) om, hvorvidt artikel 15, stk. 2, finder anvendelse i det foreliggende tilfælde, hvor sagsøgeren kun har fremlagt regninger for transporten inden for Fællesskabet og ikke tillige for transporten til den tyske grænse. I det foreliggende tilfælde er de indførte varer blevet transporteret på samme måde til et sted længere inde på Fællesskabets toldområde end indførselsstedet; artikel 15, stk. 2, hvis anvendelse ikke bør afhænge af, hvordan den pågældende angiver transportomkostningerne, vedrører netop dette tilfælde.

Såfremt artikel 15, stk. 2, kan anvendes i det foreliggende tilfælde, ønsker Bundesfinanzhof med spørgsmål 2 b) oplyst, om det kun er muligt at trække transportomkostningerne inden for Fællesskabet fra i varens pris, hvis disse omkostninger er angivet separat. Den henviser til, at der ganske vist kun er foreskrevet en sådan forpligtelse i artikel 15, stk. 1, men at den imidlertid må gælde analogt i det tilfælde, der er omhandlet i artikel 15, stk. 2.

Derfor hælder Bundesfinanzhof, trods forskellen i terminologien i artikel 15 (i den tyske version af forordning nr. 1224/80 anvendes i stk. 1 begrebet »ausgewiesen«, mens stk. 2 bruger »nachgewiesen«), til den opfattelse, at importøren altid skal godtgøre rigtigheden af de separat angivne transportomkostninger ved hjælp af kontrollerbare bilag, også når der kun foreligger regninger for transportomkostningerne inden for Fællesskabet. I modsat fald ville importøren, ved kun at fremlægge dokumentation for transportomkostningerne inden for Fællesskabet, have mulighed for at udskille et vilkårligt beløb fra varernes købspris og angive dette som transportomkostninger inden for Fællesskabet for på denne måde at nedbringe toldværdien.

Med henblik på at undgå denne risiko er det ikke tilstrækkeligt — som Finanzgericht har gjort — at give toldmyndighederne bemyndigelse til ved sammenligning med de sædvanlige omkostninger at efterprøve rigtigheden af de transportomkostninger inden for Fællesskabet, som importøren har angivet separat, da det kun er de faktisk opståede omkostninger, der må fratrækkes.

Hvis man imidlertid går ud fra, at importøren skal godtgøre rigtigheden af transportomkostningerne inden for Fællesskaberne ved hjælp af kontrollerbare bilag, opstår spørgsmålet, om toldmyndighederne kan nøjes med at efterprøve, om transportomkostningerne er plausible, når det er umuligt for importøren at fremlægge nærmere dokumentation på grund af manglende samarbejde fra sælgerens side.

2. Sagsøgeren og Kommissionen for De europæiske Fællesskaber har vedrørende de af Bundesfinanzhof forelagte præjudicielle spørgsmål indgivet indlæg, der er overensstemmende med hensyn til resultatet. Disse indlæg kan sammenfattes således:

a) *Begge* er af den opfattelse, at spørgsmål 1 a) — spørgsmålet om, hvorvidt transportomkostninger inden for Fællesskabet skal medregnes i told-, henholdsvis transaktionsværdien — må besvares benægtende på grundlag af toldværdiforordningens tilblivelseshistorie samt en systematisk fortolkning.

Det fremgår af betragtningerne til toldværdiforordningen, at denne er udstedt med det formål at omsætte Aftalen om anvendelsen af artikel VII i Den almindelige overenskomst om Told og Udenrigshandel (GATT) [2] til fællesskabsret. Ifølge aftalens artikel 8, stk. 2, er parterne kun bemyndiget til at indbefatte transportomkostningerne for de indførte varer indtil indførselshavnen eller -stedet i toldværdien. Følgelig har Fællesskabet ikke været bemyndiget til at træffe en ordning, hvorefter transportomkostningerne inden for Fællesskabet også indbefattes i toldværdien.

Denne opfattelse bestyrkes også af en systematisk fortolkning af toldværdiforordningen. Intetsteds i dennes artikel 3 er det bestemt, at transaktionsværdien omfatter transportomkostningerne inden for Fællesskabet; der henvises blot til artikel 8, som vedrører transportomkostningerne uden for Fællesskaberne. I artikel 3, stk. 3, hedder det, at den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, »er den fulde betaling, som køberen yder eller skal yde... for de indførte varer«. Dette betyder imidlertid netop ikke, at de transportomkostninger inden for Fællesskabet, som køberen eventuelt har betalt sælgeren, er omfattet af denne pris.

Af toldværdiforordningens artikel 15 kan udledes, at transportomkostningerne inden for Fællesskabet ikke er indeholdt i toldværdien, hverken når de er separat angivet (stk. 1), eller når de skal opdeles i forhold til de samlede transportomkostninger (stk. 2).

Følgelig foreslår sagsøgeren i hovedsagen og Kommissionen, at spørgsmål 1 a) besvares benægtende.

b) Skønt de øvrige spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof, kun er stillet for det tilfælde, at spørgsmål 1 a) besvares bekræftende, kommer parterne også ind på resten af spørgsmålene.

Vedrørende spørgsmål 1 b) — spørgsmålet om, hvorvidt transaktionsværdien skal justeres, hvis den indeholder transportomkostninger inden for Fællesskabet — har *sagsøgeren* givet udtryk for den opfattelse, at en pris »frit grænse«, som allerede indeholder transportomkostningerne uden for Fællesskabet, ikke må justeres via artikel 15, da transportomkostningerne inden for Fællesskabet ikke er en bestanddel af toldværdien og derfor ikke må lægges til denne pris. Artikel 15 kan kun gælde i de tilfælde, hvor der er aftalt en pris, som ud over prisen for varen også indeholder ydelser, som rækker ud over indførselsstedet og ind på Fællesskabets toldområde, som f.eks. transportomkostninger inden for Fællesskabet.

Kommissionen har gjort gældende, at kun hvis toldmyndighederne nægter at anerkende den opdeling mellem varens pris og transportomkostningerne inden for Fællesskabet, som er foretaget i de af importøren forelagte regninger, og når til den opfattelse, at det samlede beløb, denne har betalt, udgør en pris frit leveret, er disse myndigheder beføjet til ved fastlæggelsen af toldværdien at trække transportomkostningerne inden for Fællesskabet fra det samlede beløb i medfør af toldværdiforordningens artikel 15. Dette fradrag er ganske vist kun muligt, når det kan ses, at der er tale om sådanne

2 — Se Rådets afgørelse 80/271 af 10. december 1979, EFT 1980, L 71, s. 1, s. 107 ff; denne aftale vil i det følgende blive benævnt »toldværdi-kodeksen«.

omkostninger, og disse kan adskilles fra varens pris.

c) Med hensyn til spørgsmål 2 a) — spørgsmålet om, hvorvidt toldværdiforordningens artikel 15, stk. 2, litra a), finder anvendelse, når importøren kun har angivet transportomkostninger, der udelukkende vedrører transport inden for Fællesskabet — har *sagsøgeren* anført, at artikel 15, stk. 2, ikke kan anvendes i det foreliggende tilfælde, fordi denne bestemmelse forudsætter, at transportomkostningerne inden for Fællesskabet ikke er separat angivet i artikel 15, stk. 1's forstand. Det fremgår imidlertid af forelæggelseskendelsen, at disse omkostninger er angivet separat.

Kommissionen har ligeledes givet udtryk for den opfattelse, at artikel 15, stk. 2, ikke kan anvendes i det foreliggende tilfælde, da de i bestemmelsen opstillede betingelser ikke er opfyldt. Denne bestemmelse forsyner toldmyndighederne med generelle regler, ved hjælp af hvilke toldværdien kan fastlægges i en række typiske tilfælde. Den vedrører imidlertid kun det tilfælde, hvor det ikke kan ses af de separat angivne transportomkostninger, nøjagtig hvilket beløb der vedrører transporten uden for, og hvilket der vedrører transporten inden for Fællesskabet. Så skal det samlede beløb opdeles forholdsmæssigt efter den tilbagelagte strækning uden for og inden for Fællesskabet.

d) Vedrørende den første del af spørgsmål 2 b) — nemlig spørgsmålet om, hvorvidt det fradrag, der til brug for bestemmelsen af toldværdien skal beregnes for den del af transportomkostningerne, der falder på strækningen inden for Fællesskabet, ved gennemgående transport forudsætter, at importøren separat angiver de samlede omkostninger for den gennemgående transport — har *sagsøgeren* anført, at det ifølge ordlyden af toldværdiforordningens artikel 15, stk. 1, udelukkende er transportomkostningerne inden for Fællesskabet, og ikke de samlede transportomkostninger, der skal angives separat. Derfor må dette spørgsmål besvares benægtende.

e) Med hensyn til anden del af spørgsmål 2 b) — spørgsmålet om, hvorvidt der allerede foreligger en separat angivelse af de samlede transportomkostninger, når importøren har angivet disse omkostninger separat, eller først, når det ved fremlæggelse af kontrollerbare bilag er godtgjort, at disse omkostninger faktisk er opstået — har *sagsøgeren* gjort gældende, at det ifølge toldværdiforordningens artikel 15, stk. 1, kun kræves, at transportomkostningerne inden for Fællesskabet er »angivet« separat fra varens pris, hvilket vil sige, at disse omkostninger er opført separat i et dokument. Dette bekræftes også af den engelske version af forordningen. Følgelig kan det ikke udledes af artikel 15, stk. 1, at der ved anvendelsen heraf skal fremlægges kontrollerbare bilag. Sådanne bilag skal tværtimod kun fremlægges inden for rammerne af artikel 15, stk. 2, hvori der forlanges et bevis.

Kommissionen deler også på dette punkt sagsøgerens opfattelse. Den anser kravet om separat angivelse for overdrevet, hvis man kun vil anerkende, at der foreligger en sådan, når transportomkostningerne inden for Fællesskabet formelt er bevist ved hjælp af særlige dokumenter, hvis rigtighed og ægthed i tvivlstilfælde står fast. Begrebet »angive« betyder ikke »formelt bevise«. Det kan udledes af toldværdi-kodeksen, at det omtalte begreb kun betyder »kendelig«, »identificerbar som en særskilt del af omkostningerne«. Dette krav opfyldes ved, at de opføres særskilt på regningen. Desuden anvender toldværdiforordningen kun udtrykket »godtgøre« der, hvor der ikke blot kræves en særskilt angivelse, men derudover også håndgribelige og troværdige beviser, som f.eks. i artikel 15, stk. 2, litra a).

f) Med hensyn til tredje del af spørgsmål 2 b) — nemlig spørgsmålet om, hvilke krav der skal stilles til beviset for transportomkostningerne, og om toldmyndighederne kan give afkald herpå, når importøren er afskåret fra at føre beviset på grund af leverandørens forhold — har *sagsøgeren* anført, at formålet med toldværdiforordningen er, »at fremme verdenshandelen ved at indføre et retfærdigt, ensartet og neutralt system..., som udelukker anvendelse af vilkårlige eller fiktive toldværdier«. Derfor skal toldværdien »ansættes ifølge kriterier, som er i overensstemmelse med handelspraksis«.

For ikke at modarbejde disse grundlæggende formål, kan der ikke stilles større krav til et bevis, end at disse kan opfyldes efter handelspraksis. Derfor må et bevis altid være begrænset til det bevis, importøren selv kan føre, uden at han er henvist til eventuel hjælp fra sin sælger eller transportvirksomheden.

I øvrigt overholdes det tyske toldvæsens krav om bevis for de samlede transportomkostninger ikke konsekvent, når det kommer til stykket. Toldvæsenet har nemlig i november 1982 udstedt en instruks, hvorefter der gives afkald på kravet om, at transportomkostningerne inden for Fællesskabet skal kunne kontrolleres, når de anmeldes med et beløb, der ikke overstiger 1,80 DM pr. km.

Sagsøgeren kan ikke forstå, hvorfor det ikke skulle være muligt at gøre transportomkostninger inden for Fællesskabet, der overstiger standardbeløbet på 1,80 DM pr. km, gældende uden særskilt bevis.

Denne fortolkning bekræftes i øvrigt af toldværdiforordningens artikel 10, idet denne nemlig forudsætter, at der er tale om dokumenter og oplysninger, som klarereren selv har til rådighed.

Efter *Kommissionens* opfattelse er toldmyndighederne ikke forpligtet til uden videre at godtage de beløb og bilag for transportomkostninger inden for Fællesskabet, der forelægges dem. Da fællesskabsretten ikke indeholder nogen bestemmelser om dette punkt, tilkommer det de nationale myndigheder at efterprøve rigtigheden af importørens angivelser. Kommissionen har i denne sammenhæng henvist til Domstolens dom af 14. februar 1980 i sag 84/79 [3] vedrørende fortolkningen af artikel 8 i Rådets forordning nr. 803/68 af 27. juni 1968 [4], en bestemmelse, der har samme ordlyd som toldværdiforordningens artikel 15. I medfør af denne dom skal de fremlagte fakturaer efterprøves på grundlag af objektive kriterier og anerkendes, såfremt de beløb, der er gjort gældende, stemmer overens med de sædvanlige udgifter til sådanne ydelser.

g) Med hensyn til fjerde del af spørgsmål 2 b) — spørgsmålet om, hvorvidt toldmyndighederne kan give afkald på beviset for transportomkostningerne, når importøren er afskåret fra at føre beviset på grund af sin leverandørs forhold — har *sagsøgeren* anført, at det følger af betragtningerne til toldværdiforordningen, at toldmyndighederne i et sådant tilfælde ikke blot kan, men også skal give afkald på dette bevis.

h) Til slut har *Kommissionen* også henvist til det tyske toldvæsens opfattelse. Dette forlanger, at klarereren ved angivelsen af varernes toldværdi skal stå inde for rigtigheden af angivelserne, hvilket han imidlertid ikke kan, fordi han — da han ikke har

3 — Dom af 14. februar 1980 i sag 84/79 — R. Meyer-Uetze KG mod Hauptzollamt Bad Reichenhall — Sml. 1980, s. 291.

4 — EFT 1968 I, s. 163.

indblik i den interne kalkulation, der er foretaget af afsenderen i østblokken — kun har kendskab til de transportomkostninger, der er debiteret ham, men ikke til de faktisk afholdte transportomkostninger fra grænsen. Da firmaer i østbloklandene ikke er tvunget til en markedsøkonomisk kalkulation, siger de sædvanlige indenlandske tariffer heller ikke noget om de faktiske omkostninger. Der må ikke manipuleres med toldværdien ved hjælp af proformafakturaer af denne art, og de er derfor i princippet uegnede som bevis. I mangel af gyldig og dermed »separat« angivelse kan sådanne omkostninger følgelig ikke fradrages.

Denne problematik er flere gange blevet behandlet i toldværdiudvalget, som er nedsat i medfør af toldværdiforordningens artikel 17, men de tyske toldmyndigheder har her stået alene med deres opfattelse. Kommissionen er ligesom de øvrige medlemsstater stadig af den opfattelse, at formålet med artikel 15, nemlig at undtage transportomkostningerne inden for Fællesskabet fra toldværdien, kuldkastes, når det i forvaltningens praksis på forhånd afvises at tage bestemte fakturaer vedrørende indenlandske transportomkostninger, der utvivlsomt er betalt, i betragtning.

i) Forbundsfinansministeriet, der er indtrådt i hovedsagen, har besvaret Domstolens spørgsmål med, at den instruks, der — først efter at den verserende sag er anlagt — er udstedt om anerkendelse af transportomkostninger inden for Fællesskabet på grundlag af beløbets størrelse, har skullet tage højde for, at transportomkostningerne inden for Fællesskabet efter gældende praksis i andre medlemsstater anerkendes uden bevis, når disse omkostninger klart ikke er for høje eller svarer til de sædvanlige indenlandske fragttariffer. Det ville have kunnet føre til forvridning af konkurrencen og fordrejning af handelen, hvis det tyske toldvæsen generelt havde holdt fast ved, at der skulle føres bevis for de transportomkostninger, der faktisk er beregnet i det enkelte tilfælde.

I øvrigt har de tyske toldmyndigheder, der er parter i denne sag, ikke afgivet indlæg for Domstolen. Forbundsregeringen har heller ikke udtalt sig i sagen.

j) Til slut har sagsøgeren og Kommissionen foreslået Domstolen at besvare Bundesfinanzhofs anmodning om præjudiciel afgørelse således:

Sagsøgeren:

»Transaktionsværdien, jfr. artikel 3, stk. 1, i forordning nr. 1224/80, omfatter i det tilfælde, hvor den indenlandske køber foruden varens pris og efter særskilt regning betaler den udenlandske sælger et særligt beløb for 'transportomkostninger inden for Fællesskabet', ikke begge beløb, men kun den pris køberen har betalt sælgeren for varen uden de transportomkostninger inden for Fællesskabet, der er ført i særskilt regning.«

Kommissionen:

»1) Omkostninger for transporten af indførte varer mellem Fællesskabets grænse og leveringsstedet inde i landet skal ikke medregnes i toldværdien.

2) Hvis den pris, der faktisk er betalt eller skal betales af køberen, indeholder sådanne omkostninger, er de 'angivet' i den i artikel 15, stk. 1, i forordning nr. 1224/80 forudsatte betydning, når de opføres på de udstedte fakturaer som en del af omkostningerne, der er adskilt fra varens pris.

3) Det tilkommer de kompetente myndigheder i medlemsstaterne at efterprøve rigtigheden af de beløb, der for så vidt

er gjort gældende, og myndighederne skal herved tage hensyn til forordning nr. 1224/80's målsætning. En fast forvaltningspraksis, der går ud på på forhånd ikke at anerkende fakturaer af den slags, der er fremlagt i hovedsagen, er ikke forenelig med denne målsætning, navnlig målsætningen i artikel 15, stk. 1.«

II. Før jeg tager stilling til denne anmodning om præjudiciel afgørelse, vil jeg henvise til en bemærkning, som Kommissionen har fremsat i sag 183/85, der også vedrører en anmodning om præjudiciel afgørelse fra Bundesfinanzhof vedrørende toldværdien:

»Den foreliggende sag viser, at det undertiden kan volde vanskeligheder at indordne ukomplicerede og hyppigt forekommende livsforhold under et regelsæt, som sagkyndige har udtænkt med stor omhu.«

Disse vanskeligheder kan hænge sammen med, at Rådets forordning nr. 1224/80 af 28. maj 1980 om varers toldværdi (toldværdiforordningen) i artiklerne 3-7 udviser en vis systematik, men derefter består af en sammenkædning af enkelte bestemmelser, som — især som den her omstridte artikel 15 — alene på grundlag af ordlyden ikke er umiddelbart forståelige.

1. Kernen i Bundesfinanzhofs anmodning om præjudiciel afgørelse er spørgsmålet, om transaktionsværdien i den i toldværdiforordningens artikel 3, stk. 1, anførte betydning i det tilfælde, hvor den indenlandske køber foruden varens pris og efter særskilt regning betaler den udenlandske sælger et særligt beløb for transportomkostninger inden for Fællesskabet, omfatter begge beløb.

Toldværdiforordningens artikel 3, stk. 1, lyder således:

»Toldværdien af de indførte varer fastsat i henhold til denne artikel er transaktionsværdien, dvs. den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne, ved salg til eksport til Fællesskabets toldområde og justeret i henhold til artikel 8 ...«

I artikel 3, stk. 3, litra a), defineres den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, således:

»Den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, er den fulde betaling, som køberen yder eller skal yde sælgeren eller til fordel for denne, for de indførte varer.«

Denne definition blev ved Rådets forordning nr. 3193/80 [5] suppleret ved, at den netop citerede sætning blev udvidet med følgende:

»... og omfatter alle de betalinger, som er erlagt, eller som skal erlægges som betingelse for salget af de indførte varer, af køberen til sælgeren eller af køberen til en tredjepart for at opfylde en af sælgerens forpligtelser.«

Skønt Bundesfinanzhof i grundene til sin anmodning om præjudiciel afgørelse også har støttet sig på denne del af sætningen og har citeret den ordret, må den i den foreliggende sag lades ude af betragtning, da den nævnte ændring af forordningen på dette punkt først finder anvendelse fra den 1. januar 1981 og følgelig endnu ikke var afgørende på tidspunktet for de her omtvistede indførsler og ansættelsen af toldværdien.

Den i toldværdiforordningens artikel 3, stk. 1, omtalte artikel 8, hvorefter transaktionsværdien i givet fald skal justeres for at blive anvendt som toldværdi, bestemmer i stk. 1 følgende:

5 — EFT 1980, L 333, s. 1.

» Ved fastsættelse af *toldværdien* i henhold til artikel 3 lægges der til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer:

...

e) i) transport- og forsikringsomkostninger for de indførte varer ...

til varernes indførselssted i Fællesskabets toldområde.«

Det fremgår klart af de citerede bestemmelser, at transportomkostninger inden for Fællesskabet i princippet ikke skal medregnes i toldværdien. Transaktionsværdien omfatter ved salg af varer *til udførsel* til Fællesskabets toldområde den fulde betaling, som køberen yder eller skal yde sælgeren *for de indførte varer.* Transaktionsværdien skal i givet fald justeres i henhold til artikel 8, f.eks. når betalingen for de indførte varer ikke indeholder transportomkostningerne til varernes indførselssted i Fællesskabets toldområde, altså det første toldsted (artikel 14, stk. 1, litra c). Det følger således allerede af ordlyden af toldværdiforordningens artikel 3, at den fulde betaling for de indførte varer på indførselsstedet i Fællesskabets toldområde anses for toldværdien. Toldværdiforordningens artikel 8 bekræfter dette resultat. I det tilfælde, at transportomkostningerne til varernes indførselssted i Fællesskabets toldområde ikke er indeholdt i varens pris, skal disse nemlig lægges til transaktionsværdien ved fastsættelsen af toldværdien. Heraf følger modsætningsvis, at omkostninger vedrørende transporten mellem varernes indførselssted i Fællesskabets toldområde og varens bestemmelsessted ikke hører med til toldværdien.

Denne fortolkning af toldværdiforordningen bekræftes i øvrigt af dennes tilblivelseshistorie. Det følger nemlig af betragtningerne til toldværdiforordningen, at denne blev udstedt for at bringe fællesskabsbestemmelserne om toldværdien i overensstemmelse med reglerne i »Aftale om anvendelsen af artikel VII i Den almindelige overenskomst om Told og Udenrigshandel« [6], som er indgået inden for rammerne af Den almindelige overenskomst om Told og Udenrigshandel (GATT). Det får ganske vist i denne sammenhæng stå hen, om den nævnte aftale (toldværdi-kodeksen) kan have direkte virkning internt inden for Fællesskabet [7]. Det står imidlertid fast, at den af EØF tiltrådte toldværdi-kodeks kan give et fingerpeg om fortolkningen af toldværdiforordningen.

Dette fingerpeg tyder klart på, at transportomkostninger inden for medlemsstaten henholdsvis inden for Fællesskabet ikke skal medregnes i toldværdien.

Toldværdi-kodeksen foreskriver flere beregningsmetoder, hvoraf imidlertid kun den i artikel 1 og artikel 8 indeholdte beregning af toldværdien ud fra transaktionsværdien har interesse her. Også i toldværdikodeksen defineres transaktionsværdien som »den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne, ved salg til eksport til indførselslandet, og justeret i henhold til bestemmelserne i artikel 8«. Toldværdikodeksens artikel 8, stk. 2, bemyndiger parterne til helt eller delvis at inddrage bestemte omkostninger under toldværdien, idet den bestemmer:

»Hver af parterne skal ved udarbejdelsen af sin lovgivning træffe foranstaltninger til, at der i toldværdien helt eller delvis indbefattes eller udelukkes følgende:

6 — EFT 1980, L 71, s. 107.

7 — Jfr. dommene af 16. marts 1983 i sag 266/81 — SIOT/finansministeriet (Sml. 1983, s. 731) og i de forenede sager 267-269/81 — finansministeriet/SPI og SAMI (Sml. 1983, s. 801).

a) Transportomkostningerne for de indførte varer indtil indførselshavnen eller -stedet;«

Der er således givet parterne mulighed for at inddrage transportomkostningerne indtil indførselshavnen eller -stedet under toldværdien, men de skal ikke gøre det. Modsætningsvis kan det følgelig udledes af toldværdi-kodeksen, at transportomkostninger, som opstår på den indførende parts territorium, ikke må medregnes i toldværdien.

Dette resultat bekræftes endvidere af den forklarende bemærkning til artikel 1, bilag I, som er en del af toldværdi-kodeksen. Denne lyder således:

»Toldværdien omfatter ikke følgende omkostninger, forudsat at de er adskilt fra den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer:

...

b) transportomkostninger efter indførslen;

...«

Denne forklarende bemærkning til artikel 1 i toldværdi-kodeksen har vundet indpas i toldværdiforordningens artikel 15, hvis stk. 1, lyder således:

»Toldværdien af indførte varer indbefatter ikke transportomkostninger efter indførslen til Fællesskabets toldområde, såfremt sådanne omkostninger er separat angivet i forhold til den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer.«

Som mellemresultat må svaret på Bundesfinanzhofs spørgsmål 1 a) følgelig blive, at separat angivne »transportomkostninger inden for Fællesskabet«, som føres i regning ud over varens pris, ikke er omfattet af transaktionsværdien i toldværdiforordningens artikel 3, stk. 1's forstand og følgelig heller ikke af toldværdien.

2. Skønt Bundesfinanzhof først har rejst spørgsmålet om, hvilke krav toldværdiforordningens artikel 15, stk. 1, stiller til den separate angivelse af transportomkostningerne inden for Fællesskabet, i forbindelse med prøvelsen af artikel 15, stk. 2, er det nødvendigt allerede nu at gå ind på denne problematik.

Allerede en fortolkning af artikel 15 på grundlag af bestemmelsens ordlyd viser, at der stilles mindre krav til den »separate angivelse« i stk. 1's forstand end til »godtgørelsen« i stk. 2. Fællesskabslovgiver har her — og vel at mærke ikke blot i den tyske version af forordningen — med vilje valgt forskellige begreber.

Grunden til dette valg af forskellige begreber kan også her udledes af toldværdi-kodeksen. Begrebet »separat angivelse« udtrykkes nemlig således i den franske og den engelske originale version af bemærkningen til artikel 1:

»La valeur en douane ne comprendra pas les frais ou coûts ci-après, à la condition *qu'ils soient distincts* du prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées«.

»The customs value shall not include the following charges or costs, provided *that they are distinguished* from the price actually paid or payable for the imported goods.«

Med begrebet »separat angivet« kræves der altså ikke mere, end at de omhandlede omkostninger kan adskilles fra købsprisen og ses som separate omkostninger.

Også det i medfør af artikel 18, nr. 2, i toldværdi-kodeksen oprettede tekniske udvalg for toldværdi er nået til samme

resultat; udvalget har i en erklæring fastslået, at told og afgifter i indførselslandet altid må anses for »separat angivet«, fordi de »ifølge deres natur« kan adskilles fra den pris, der faktisk er betalt. Det tekniske udvalg har ordret udtalt:

»Étant donné que, par définition, il est possible d'établir une distinction entre les droits et taxes du pays d'importation et le prix effectivement payé ou à payer, ces droits et taxes ne font pas partie de la valeur en douane.«

»Since the duties and taxes of the country of importation are by their nature distinguishable from the price actually paid or payable, they do not form part of the customs value.«

Dette resultat kom det tekniske udvalg til i en sag, hvor told og afgifter i indførselslandet ikke var separat angivet på regningen, men var indeholdt i den pris, der var betalt, og hvor importøren end ikke havde anmodet om, at disse afgifter blev fratrukket.

Når det altså allerede *er tilstrækkeligt* for en »separat angivelse«, at de relevante omkostninger *kan regnes ud separat*, må det i endnu højere grad være tilstrækkeligt for en »separat angivelse«, når prisen for de indførte varer på den ene side og transportomkostningerne inden for Fællesskabet på den anden side er angivet separat.

Hermed er ganske vist ikke sagt, at den pågældende toldmyndighed uden videre skal godtage de beløb og beviser for de indenlandske transportomkostninger, der forelægges den. Kommissionen har med rette anført, at toldmyndigheden selvfølgelig er berettiget og forpligtet til at kontrollere, om og i hvor høj grad de anmeldte omkostninger svarer til virkeligheden. For så vidt kan man af toldværdiforordningens artikel 2, stk. 4, litra g), i overensstemmelse med den sjette betragtning til forordningen ud over dennes umiddelbare anvendelsesområde udlede den principielle grundtanke, at der ikke må ligge vilkårlige eller fiktive værdier til grund for toldværdien. Dette er imidlertid et generelt spørgsmål om retsanvendelsen, som fællesskabsretten hidtil ikke har truffet nogen bestemmelse om, og som derfor påhviler de nationale myndigheder.

Når Domstolen imidlertid allerede ved en *godtgørelse* af prisforskellen mellem en pris »frit bestemmelsessted« og en pris »frit grænse« i medfør af artikel 15, stk. 2, litra b), i dommen af 14. februar 1980 i sag 84/79 [8] har udtalt, at »efterfølgende erklæringer fra leverandøren eller dennes agent kan godtages som bevis, når disse erklæringer giver *troværdige* oplysninger om prissituationen på importtidspunktet«, må dette for de nationale myndigheder være et tegn på, at de ikke kan stille de samme krav til en »*separat angivelse*« som til en *godtgørelse*.

3. Med hensyn til de øvrige spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof, kan jeg fatte mig i korthed, da Bundesfinanzhof kun har stillet disse for det tilfælde, at spørgsmål 1a) besvares bekræftende.

a) Vedrørende spørgsmål 1b): justering af transaktionsværdien, såfremt transportomkostningerne inden for Fællesskabet er indeholdt i denne.

Dette spørgsmål må besvares benægtende. Den i medfør af toldværdiforordningens artikel 3 fastsatte transaktionsværdi kan ikke justeres med det beløb, som transportomkostningerne inden for Fællesskabet udgør, da transaktionsværdien i forvejen ikke omfatter disse omkostninger.

b) Vedrørende spørgsmål 2a): anvendeligheden af toldværdiforordningens artikel 15,

8 — Jfr. note 3; denne afgørelse vedrørende artikel 8, stk. 2, i forordning nr. 803/68 om varers toldværdi, EFT 1968 I, s. 163, kan også tages med i betragtning ved fortolkningen af artikel 15, stk. 2, litra c), i forordning nr. 1224/80, fordi bestemmelserne er sammenlignelige.

stk. 2, litra a), når kun transportomkostningerne inden for Fællesskabet er angivet separat.

Også dette spørgsmål må besvares benægtende, da det her berørte problem ikke falder ind under det område, toldværdiforordningens artikel 15, stk. 2, regulerer.

Toldværdiforordningens artikel 15, stk. 2, litra a), regulerer problemet om, hvordan omkostningerne for den samlede transport inden for og uden for Fællesskabet opdeles i transportomkostninger inden for og uden for Fællesskabet. Da behandlingen af separat angivne transportomkostninger inden for Fællesskabet allerede er reguleret i artikel 15, stk. 1, kan artikel 15, stk. 2, litra a), kun vedrøre det tilfælde, at der er påløbet omkostninger for den samlede transport, men mangler en separat angivelse af transportomkostningerne inden for Fællesskabet.

c) Svaret på første del af spørgsmål 2 b) om, hvorvidt de samlede omkostninger for en gennemgående transport, jfr. artikel 15, stk. 2, litra a), skal angives separat, følger umiddelbart af det allerede anførte. Spørgsmålet må besvares bekræftende, da artikel 15, stk. 2, litra a), netop indeholder regler om opdelingen af de samlede transportomkostninger i transportomkostninger inden for og uden for Fællesskabet. Det må imidlertid påpeges, at denne regel ikke finder anvendelse, når transportomkostningerne inden for Fællesskabet allerede er angivet separat i medfør af artikel 15, stk. 1.

d) Anden del af spørgsmål 2 b) om, hvornår der nemlig foreligger en sådan separat angivelse, kan besvares under henvisning til det ovenfor under 2 anførte om begrebet »separat angivelse«. Imidlertid må det også her påpeges, at dette spørgsmål vedrører problemet om opdelingen af de samlede transportomkostninger, som ikke foreligger i hovedsagen.

e) Svaret på tredje og fjerde del af spørgsmål 2 b) om, hvilke krav der skal stilles til beviset for de samlede transportomkostninger, og om toldmyndighederne kan give afkald herpå, når det ikke er muligt for importøren at føre beviset på grund af leverandørens forhold, følger ligeledes af det tidligere besvarede spørgsmål. Da der ikke kan forlanges et *særligt bevis* for de samlede transportomkostninger, men kun en *separat angivelse* af de samlede transportomkostninger, gælder det ovenfor under 2) anførte vedrørende de krav, der kan stilles til en »separat angivelse«, analogt.

4. Det således opnåede resultat, at transportomkostninger inden for Fællesskabet hverken skal medregnes i transaktionsværdien eller i toldværdien, bekræftes gennem yderligere overvejelser. Selv om transportomkostningerne inden for Fællesskabet i henhold til artikel 15, stk. 2, litra b), i princippet er indbefattet i toldværdien for varer, som faktureres til en fast pris frit bestemmelsessted, tillader bestemmelsen dog, at disse omkostninger fradrages, når det over for toldvæsenet godtgøres, at prisen frit grænse ville være lavere end den faste pris frit bestemmelsessted.

Endvidere bestemmer artikel 15, stk. 2, litra c), for det tilfælde, at varer transporteres vederlagsfrit eller med køberens transportmiddel, kun, at transportomkostninger til indførselsstedet i Fællesskabets toldområde, beregnet efter den sædvanligt anvendte tarif for denne transportmåde, medregnes i toldværdien. Heller ikke her medregnes transportomkostninger inden for Fællesskabet i toldværdien, hvilket Domstolen har bekræftet i sin dom af 14. februar 1980 i sag 84/79. I denne afgørelse har Domstolen nemlig blandt andet kendt følgende for ret:

»Den nationale ret skal dog tage i betragtning, at formålet med fællesskabsbestemmelsen er at give mulighed for, at omkostninger, der hidrører fra transport inden for Fællesskabets toldområde, og som... er indregnet i den faste pris — men også kun disse transportomkostninger — kan trækkes fra prisen ved fastsættelsen af varens toldværdi.«

Denne afgørelse, der er truffet vedrørende den tidligere toldværdiforordning nr. 803/68, har også gyldighed i dag, da de relevante bestemmelser svarer til hinanden.

Afslutningsvis må der også henvises til den principielle tanke, at det vel næppe ville være forståeligt, hvis der blev opkrævet told af transportomkostninger inden for Fællesskabet og dermed af en ydelse, som er præsteret inden for Fællesskabets område. Dette ville kunne føre til forskelsbehandling af de erhvervsdrivende inden for Fællesskabet, da én og samme vare ville blive belastet forskelligt alt efter afstanden fra indførselsstedet i Fællesskabets toldområde.

En sådan opfattelse ville stride mod den almindelige lighedsgrundsætning og ville heller ikke være i overensstemmelse med den syvende betragtning til forordning nr. 803/68 om varers toldværdi, som ganske vist er blevet erstattet af forordning nr. 1224/80, men kun med det formål at tilpasse fællesskabsretten til toldværdikodeksen, ikke for at sætte grundlæggende principper i fællesskabsretten som f.eks. grundsætningen om ligebehandling af de erhvervsdrivende ud af kraft.

Da indførselsstedet i Fællesskabets toldområde for varer, der transporteres ad landevej, i medfør af artikel 14, stk. 1, litra c), er det første toldsted, ville den indførte vare blive belastet med højere told og afgifter, jo længere væk fra dette toldsted bestemmelsesstedet befinder sig. Jeg kan imidlertid ikke se, hvorfor en vare, der som f.eks. i dette tilfælde stammer fra Bulgarien, skal belastes mere, kun fordi den ikke er bestemt for en køber i Bayern, der bor tæt ved grænsen til Fællesskabet, men f.eks. for en køber med hjemsted i Bretagne eller Danmark.

C. Herefter skal jeg foreslå Domstolen at besvare de af Bundesfinanzhof forelagte spørgsmål således:

1) Omkostningerne i forbindelse med transporten af indførte varer mellem grænsen til Fællesskabet og leveringsstedet inde i landet skal ikke medregnes i toldværdien.

2) Hvis den pris, der faktisk er betalt eller skal betales af køberen, indeholder sådanne omkostninger, er de »angivet« i den i artikel 15, stk. 1, i forordning nr. 1224/80 forudsatte betydning, når de på fakturaerne er opført som en del af udgifterne, der er adskilt fra varens pris.

3) Det tilkommer de kompetente myndigheder i medlemsstaterne at efterprøve rigtigheden af de beløb, der er gjort gældende i denne forbindelse.