



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
P. MENGOZZI
fremsat den 28. juli 2016¹

Sag C-173/15

**GE Healthcare GmbH
mod
Hauptzollamt Düsseldorf**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf (Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse — toldunion — EF-toldkodeks — forordning (EØF) nr. 2913/92 — forordning (EØF) nr. 2454/93 — toldværdi — indregning af royalties og licensafgifter for varemærker i toldværdien — betaling af royalties og licensafgifter for varemærker til et selskab, der er afhængigt af både sælgeren og køberen af varerne — royalties og licensafgifter vedrørende salget af varer og vedrørende præstation af tjenesteydelser og brug af et beskyttet navn — passende fordeling på grundlag af objektive og målelige oplysninger«

I – Indledning

1. Kan royalties og licensafgifter for varemærker inddrages i toldværdien af indførte varer, selv om beløbet ikke var kendt på det tidspunkt, hvor toldskylden opstod? I bekræftende fald, skal disse royalties og licensafgifter for varemærker betales og på hvilke betingelser, når de ikke udelukkende vedrører de indførte varer, og når både sælger og køber tilhører den samme koncern som den virksomhed, disse royalties og licensafgifter skal betales til?

2. Dette er i det væsentlige de præjudicielle spørgsmål, som er forelagt af Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf (Tyskland)), vedrørende fortolkningen af bestemmelserne i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks², som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1791/2006 af 20. november 2006³ (herefter »toldkodeksen«)⁴, og bestemmelserne i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning nr. 2913/92⁵, som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1792/2006 af 23. oktober 2006⁶ (herefter »gennemførelsesforordningen«)⁷.

1 — Originalsprog: fransk.

2 — EFT 1992, L 302, s. 1.

3 — EUT 2006, L 363, s. 1.

4 — Det bemærkes, at toldkodeksen, som affattet i forordning nr. 2913/92, først gennemgik en »modernisering« (Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 450/2008 af 23.4.2008 om EF-toldkodeksen (moderniseret toldkodeks) (EUT 2008, L 145, s. 1)) og derefter fra den 1.5.2016 blev erstattet af EU-toldkodeksen (Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9.10.2013 om EU-toldkodeksen (EUT 2013, L 269, s. 1)).

5 — EFT 1993, L 253, s. 1.

6 — EUT 2006, L 362, s. 1.

7 — Det bemærkes, at denne forordning blev ophævet, med virkning fra 1.5.2016, ved Kommissionens gennemførelsesforordning (EU) nr. 2016/481 af 1.4.2016 (EUT 2016, L 87, s. 24).

3. Disse spørgsmål er forelagt i forbindelse med en tvist mellem selskabet GE Healthcare GmbH og Hauptzollamt Düsseldorf (hovedtoldkontoret i Düsseldorf) vedrørende en anmodning om godtgørelse af importafgifter indgivet af GE Healthcare med den begrundelse, at de licensafgifter for varemærker, som var betalt til selskabet M., ikke skulle medregnes i toldværdien af de varer, som GE Healthcare havde indført til Fællesskabet fra sælgere i tredjelande, der tilhørte den samme koncern, General Electric (herefter »GE-koncernen«).

4. Det fremgår nærmere bestemt af sagsakterne, at det selskab, som GE Healthcare efterfulgte som universalsuccessor, den 1. januar 2003 indgik en licensaftale (*trademark agreement*) med selskabet M., som også er medlem af GE-koncernen. I henhold til denne aftales artikel II A gav selskabet M. mod vederlag GE Healthcare en ikke-eksklusiv licens til brug af GE-koncernens varemærke i forbindelse med produkter, der produceres og sælges, og tjenesteydelser, der erlægges, til tredjemand, idet kvalitetsstandarderne skulle overholdes nøjagtigt⁸. Den 31. december hvert år udgjorde de licensafgifter, som forfaldt i henhold til denne aftale, 0,95% af GE Healthcares omsætning for så vidt angik brug af varemærket og 0,05% af virksomhedens omsætning for benyttelse af navnet GE. Hvad angik beregningen af licensafgifterne bestemte aftalen bl.a., hvordan GE Healthcare skulle informere selskabet M. om priserne, og hvordan M. var berettiget til at kontrollere disse beregninger.

5. Selskabet M. gav desuden GE Healthcare en gratis, ikke-eksklusiv licens til efter frit skøn at vise varemærket på produkter, som GE Healthcare anvender med henblik på rutinemæssige afprøvninger, vareprøver, skrot eller affald. GE Healthcare fik også ret til licensafgiftsfrit at råde over produkter under varemærket over for andre selskaber (i koncernen), der er berettiget til at benytte licensen under lignende betingelser som dem, der gælder i henhold til licensaftalen.

6. Ifølge den forelæggende ret havde selskabet M. vidtrækkende kontrolrettigheder og ret til at opsigse licensen med kort varsel i tilfælde af, at standarderne blev overtrådt.

7. Ved en toldkontrol vedrørende perioden 2007-2009 konstaterede Hauptzollamt Düsseldorf bl.a., at GE Healthcare fra virksomheder i GE-koncernen havde oppebåret varer fra tredjelande, men med urette ikke havde angivet licensafgifterne ved toldværdiansættelsen af disse varer. Hauptzollamt Düsseldorf udstedte følgelig en afgørelse om efteropkrævning af ubetalt indførselsafgift.

8. Efter at have betalt denne afgift anmodede GE Healthcare om godtgørelse heraf i henhold til proceduren i toldkodeksens artikel 236. Anmodningen blev begrundet i den omstændighed, at de licensafgifter, som var betalt i henhold til licensaftalen, ikke var licensafgifter, som skulle inddrages i toldværdien af de importerede varer i henhold til toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c). Ifølge GE Healthcare vedrørte disse licensafgifter ikke de indførte varer, og under alle omstændigheder udgjorde de ikke »en betingelse for salg af varerne« i denne artikels forstand.

9. Efter at denne anmodning var blevet afvist af Hauptzollamt Düsseldorf, anlagde GE Healthcare sag ved den forelæggende ret.

10. Da den forelæggende ret fandt, at afgørelsen af tvisten i hovedsagen afhænger af fortolkningen af visse bestemmelser i toldkodeksen og gennemførelsesforordningen, har den udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1. Kan royalties og licensafgifter som omhandlet i [toldkodeksens] artikel 32, stk. 1, litra c), [...] inddrages i toldværdien, selv om det hverken på tidspunktet for kontraktindgåelse eller på det tidspunkt, der er afgørende for, at toldskylden opstår, og som i det omtvistede tilfælde fremgår af toldkodeksens artikel 201, stk. 2, og artikel 214, stk. 1, står fast, at de pågældende royalties og licensafgifter opstår?

8 — Ifølge bilaget til licensaftalen drejer det sig om et figurvaremærke for GE sammen med sloganerne »We Bring Good Things to Life« og »Imagination at Work«.

2. Såfremt spørgsmål 1) skal besvares bekræftende: Kan royalties og licensafgifter for varemærker som omhandlet i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), vedrøre de indførte varer, selv om de også betales for tjenesteydelser og brug af kernen i navnet på den fælles koncern?
3. Såfremt spørgsmål 2) skal besvares bekræftende: Kan royalties og licensafgifter for varemærker som omhandlet i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), udgøre en betingelse for salg til udførsel af de til Fællesskabet indførte varer som omhandlet i toldkodeksens artikel 32, stk. 5, litra b), selv om den, der kræver betalingen, er en virksomhed, som er afhængig af sælger og køber, og betalingen faktisk er sket?
4. Såfremt spørgsmål 3) skal besvares bekræftende, og royalties og licensafgifter som her til dels vedrører de indførte varer, til dels tjenesteydelser præsteret efter indførslen: Medfører den passende fordeling på grundlag af objektive og målelige oplysninger i henhold til [gennemførelsesforordningens] artikel 158, stk. 3, [...] og den forklarende bemærkning i gennemførelsesforordningens bilag 23 til toldkodeksens artikel 32, stk. 2, at der kun kan ske en justering af en toldværdi i henhold til toldkodeksens artikel 29, eller er det i tilfælde af, at der ikke kan bestemmes en toldværdi i henhold til toldkodeksens artikel 29, også muligt at anvende opdelingen i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 158, stk. 3, ved bestemmelse af en toldværdi, der skal fastsættes i henhold til toldkodeksens artikel 31, såfremt der ellers ikke vil blive taget hensyn til disse omkostninger?«

II – Retsforhandlingerne ved Domstolen

11. Der er indgivet skriftlige indlæg i forbindelse med disse spørgsmål af parterne i hovedsagen, den tyske og den italienske regering samt Europa-Kommissionen. Efter afslutningen af den skriftlige forhandling har Domstolen fundet, at sagen er tilstrækkeligt oplyst til, at den kan træffe afgørelse uden mundtlig forhandling i henhold til artikel 76, stk. 2, i Domstolens procesreglement.

III – Vurdering

A – Indledende bemærkninger

12. Unionens ordning om toldværdiansættelsen af en importeret vare har til formål at indføre et retfærdigt, ensartet og neutralt system, som udelukker anvendelse af vilkårlige og fiktive toldværdier⁹.

13. Toldværdien skal således afspejle den reelle økonomiske værdi af en importeret vare og derfor tage hensyn til samtlige de bestanddele af denne vare, som har en økonomisk værdi¹⁰.

14. I henhold til toldkodeksens artikel 29 er toldværdien af indførte varer således i princippet transaktionsværdien, dvs. den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne ved salg til udførsel til Fællesskabets toldområde, i givet fald justeret i henhold til bl.a. toldkodeksens artikel 32¹¹.

9 — Jf. bl.a. i denne retning dom af 20.11.2003, Kyocera (C-152/01, EU:C:2003:623, præmis 35), af 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716, præmis 30), af 12.12.2013, Christodoulou m.fl. (C-116/12, EU:C:2013:825, præmis 36) og af 16.6.2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455, præmis 23).

10 — Jf. bl.a. i denne retning dom af 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716, præmis 30), af 12.12.2013, Christodoulou m.fl. (C-116/12, EU:C:2013:825, præmis 40) og af 16.6.2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455, præmis 26).

11 — Jf. i denne retning dom af 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation (C-306/04, EU:C:2006:716, præmis 19), af 12.12.2013, Christodoulou m.fl. (C-116/12, EU:C:2013:825, præmis 38, 44 og 50), af 21.1.2016, Valsts ierņēmumu dienests (C-430/14, EU:C:2016:43, præmis 15) og af 16.6.2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455, præmis 24).

15. Det præciseres i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), at der ved fastsættelse af toldværdi »i henhold til artikel 29« til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer, skal lægges »royalties og licensafgifter vedrørende varer, der skal værdiansættes, som køberen er forpligtet til at betale direkte eller indirekte som betingelse for salg af de varer, der skal værdiansættes, for så vidt sådanne royalties og licensafgifter ikke er indbefattet i den pris, der faktisk er betalt eller skal betales«.

16. I henhold til gennemførelsesforordningens artikel 157, stk. 1, forstås ved »royalties og licensafgifter«, ved anvendelse af toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), især betaling for brugen af rettigheder vedrørende »salget til udførsel af de indførte varer (navnlig fabriks- og varemærker, registrerede mønstre)« eller »anvendelsen eller videresalget af de indførte varer (navnlig ophavsret, fremstillingsmetoder, som er uadskilleligt knyttet til de indførte varer)«.

17. I henhold til gennemførelsesforordningens artikel 157, stk. 2, som præciserer betingelserne for anvendelsen af toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), skal royalties og licensafgifter kun lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, såfremt denne betaling for det første »vedrører de varer, som skal værdiansættes«, og for det andet »udgør en betingelse for salget af disse varer«.

18. Følgelig er den justering, som kræves i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), vedrørende betalingen af royalties og licensafgifter, underlagt tre kumulative betingelser, nemlig at royaltyerne og licensafgifterne ikke må være indbefattet i den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, at de skal vedrøre de indførte varer, og at køberen skal være forpligtet til at betale disse royalties eller disse licensafgifter som betingelse for salget af de indførte varer.

19. I hovedsagen er den første af disse betingelser ikke genstand for den forelæggende rets præjudicielle spørgsmål. Det er nemlig ubestridt, at GE Healthcare ikke inddrog royalties og licensafgifter vedrørende brug af det varemærke, som er genstand for licensaftalen med selskabet M., i toldværdien af de varer, som GE Healthcare indførte fra tredjelande¹².

20. De to øvrige betingelser vedrørende for det første kravet om, at royalties og licensafgifter for varemærker skal »vedrøre« eller være knyttet til de indførte varer, og for det andet forpligtelsen til at betales dem som »betingelse for salget« af disse varer, er derimod af central betydning for den forelæggende rets tre første spørgsmål.

21. I forbindelse med den forelæggende rets to første spørgsmål skal det nærmere bestemmes afklares, hvorvidt de pågældende royalties og licensafgifter »vedrører« de indførte varer, selv om det på tidspunktet for licenskontraktindgåelsen eller på det tidspunkt, der er afgørende for, at toldskylden opstår, ikke er muligt at afgøre, om der vil skulle betales royalties og licensafgifter, og at disse i så fald ligeledes betales for tjenesteydelser leveret af GE Healthcare til andre virksomheder og for brug af GE-koncernens navn. Med sit tredje spørgsmål, der er stillet for det tilfælde, at de to første spørgsmål skal besvares bekræftende, ønsker den forelæggende ret svar på, hvorvidt royalties og licensafgifter for varemærker udgør en »betingelse for salg« af de indførte varer, når den, der kræver betalingen, i hovedsagen er en virksomhed, der er afhængig af både sælgeren og køberen af varerne, og betalingen foretages til denne samme virksomhed. Som jeg vil redegøre for nedenfor, kræver undersøgelsen af dette spørgsmål navnlig en fortolkning af gennemførelsesforordningens artikel 160, der nærmere bestemmer fastsætter, at når køberen af indførte varer betaler royalty eller licensafgift til tredjemand, anses denne royalty eller licensafgift ikke for at være en betingelse for salget af disse varer, medmindre sælgeren eller en af ham afhængig person kræver, at køberen erlægger sådan betaling.

12 — Hvorvidt det var med rette, at GE Healthcare ikke oprindeligt inddrog disse royalties og licensafgifter i toldværdien af de varer, som virksomheden indførte, afhænger af, om de øvrige betingelser i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), er opfyldt.

22. Kun såfremt det tredje spørgsmål også skal besvares bekræftende, har den forelæggende ret med sit fjerde spørgsmål ønsket svar på, hvorvidt justeringen i henhold til toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), som i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 158, stk. 3, består i en passende fordeling af på den ene side de royalties og licensafgifter, der vedrører de indførte varer, og på den anden side de royalties og licensafgifter, der vedrører de af GE Healthcare præsterede tjenesteydelser, kun kan ske, såfremt toldværdien kan bestemmes på grundlag af den i toldkodeksens artikel 29 anførte transaktionsværdi, men ikke på grundlag af den alternative metode, der er fastsat i toldkodeksens artikel 31, som toldkodeksens artikel 32 ikke udtrykkeligt henviser til.

23. Efter disse præciserende bemærkninger skal jeg nu undersøge de præjudicielle spørgsmål et ad gangen.

B – De to første præjudicielle spørgsmål om, hvorvidt de pågældende royalties og licensafgifter for varemærker vedrører de indførte varer

24. Den forelæggende ret er nærmere bestemt i tvivl om, for det første, om de pågældende royalties og licensafgifter »vedrører« de indførte varer som omhandlet i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), selv om det på tidspunktet for kontraktindgåelsen eller på tidspunktet for toldskyldens opståen, er usikkert, om disse royalties og licensafgifter skal betales. For det andet er den i tvivl om, hvorvidt disse royalties og licensafgifter også kan opfylde denne betingelse, når de ikke kun betales for markedsføringen af de indførte varer, men også for tjenesteydelser leveret af GE Healthcare til andre virksomheder og for brug af GE-koncernens navn.

25. Mens GE Healthcare er af den opfattelse, af disse omstændigheder udelukker, at royalties og licensafgifter kan anses for at vedrøre de indførte varer, hvorfor der ikke bør foretages en justering i henhold til toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), er de øvrige interesserede parter alle af den modsatte opfattelse.

26. For mit vedkommende skal jeg først og fremmest gøre opmærksom på, at det i forbindelse med en præjudiciel forelæggelse udelukkende tilkommer den forelæggende ret, og ikke Domstolen, at vurdere de faktiske omstændigheder i hovedsagen, navnlig vilkårene i den licensaftale, der er indgået mellem GE Healthcare og selskabet M.

27. I denne henseende fremgår det af den forelæggende rets redegørelse, at mens de indførte varer, der er forsynet med det beskyttede varemærke, ifølge denne aftale sælges til tredjemand uden for GE-koncernen mod GE Healthcares betaling af royalties og licensafgifter, kan sidstnævnte også indføre licensafgiftsfrie varer, som det beskyttede varemærke er påført, dvs. varer til testformål, til demonstrationsbrug, som skrot eller affald, og varer, som videresælges til andre selskaber i GE-koncernen, der på samme måde som GE Healthcare er forpligtet til at betale royalties og licensafgifter. Endvidere fastsættes royalty- og licensafgiftsbeløbet vedrørende varemærker, ifølge den forelæggende rets oplysninger, i forhold til GE Healthcares årsomsætning, der også omfatter de tjenesteydelser, som dette selskab har præsteret ved brug af de indførte varer.

28. Disse faktorer har således vakt tvivl hos den forelæggende ret med hensyn til, om de pågældende royalties og licensafgifter vedrører indførslen af varer. For det første synes betalingen af de førstnævnte at afhænge af anvendelsen af de sidstnævnte, dvs. en proces, der ligger efter indførslen på et tidspunkt, hvor toldskylden allerede er opstået, og disse varer er overgået til fri omsætning. For det andet fastsættes det royalty- og licensafgiftsbeløb, som skal betales, ikke på grundlag af prisen på hver enkelt indført vare.

29. For så vidt angår det første punkt fremgår det af sagsakterne, at forpligtelsen til at betale royalties og licensafgifter for brug af varemærket, som er påført de af GE Healthcare indførte varer, er fastsat i licensaftalen undtagen i de ovenfor i punkt 27 anførte særlige tilfælde, som medfører afgiftsfritagelse. Disse royalties og licensafgifter vedrører således uden tvivl de indførte varer, også selv om det nøjagtige beløb ikke fastsættes på tidspunktet for licensaftalens indgåelse eller senere, når toldangivelsen antages, eller på tidspunktet for toldskyldens opståen.

30. Som den tyske regering og Kommissionen korrekt har anført, omfatter betingelserne for anvendelsen af toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), ikke et krav om, at det royalty- og licensafgiftsbeløb, som køberen af de indførte varer skal betale, fastsættes allerede på tidspunktet for toldskyldens opståen.

31. Gennemførelsesforordningens bestemmelser bekræfter, at det i høj grad er muligt at foretage en efterfølgende justering af den pris, der skal betales, efter at toldskylden er opstået. I henhold til gennemførelsesforordningens artikel 156a, stk. 1, kan toldmyndighederne således, efter anmodning, give tilladelse til, at visse elementer, der skal lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, selv om disse elementer på tidspunktet for toldskyldens opståen ikke er målelige, fastsættes på grundlag af passende og særlige kriterier. Endvidere giver samme forordnings artikel 254 toldmyndighederne mulighed for, på klarerens anmodning, at antage en angivelse til overgang til fri omsætning, som, i henhold til denne forordnings artikel 257, kan indeholde en foreløbig angivelse af toldværdien. Denne angivelse kan senere suppleres eller erstattes på de i den nævnte forordnings artikel 256, 257 og 259 fastsatte betingelser.

32. Endvidere ville det forringe den effektive virkning af toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), såfremt de pågældende royalties og licensafgifter slet ikke kunne anses for at vedrøre de indførte varer, fordi deres beløb ikke var blevet fastsat på tidspunktet for toldskyldens opståen. Som det fremgår af punkt 14 i kommentar nr. 3 fra toldkodeksudvalget (toldværdigruppen) om virkningen af royalties og licensafgifter på toldværdien, beregnes disse royalties og licensafgifter almindeligvis efter indførslen af de varer, som skal værdiansættes¹³. Denne omstændighed indebærer netop, at det er nødvendigt enten at udsætte den endelige fastsættelse af toldværdien, bl.a. i overensstemmelse med gennemførelsesforordningens artikel 257, eller at gøre brug af den i denne forordnings artikel 156a omhandlede justering.

33. Efter min opfattelse følger det heraf, at toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), ikke kræver, at royalty- og licensafgiftsbeløbet vedrørende varemærker fastsættes senest på tidspunktet for toldskyldens opståen, for at den i denne artikel fastsatte justering af toldværdien af de indførte varer kan finde anvendelse.

34. Hvad angår det andet punkt vedrørende den omstændighed, at det royalty- og licensafgiftsbeløb, som skal betales, i henhold til licensaftalen fastsættes uafhængigt af prisen for hver enkelt indført vare, kan det efter min opfattelse ikke udelukkes, at disse royalties og licensafgifter for varemærker vedrører eller refererer til de indførte varer.

13 — For så vidt som det er relevant, gør jeg opmærksom på, at toldkodeksudvalget blev nedsat med det formål at sikre et snævert og effektivt samarbejde mellem medlemsstaterne og Kommissionen inden for dette område. I henhold til toldkodeksens artikel 249 kan dette udvalg behandle alle spørgsmål vedrørende toldforskrifterne, som rejses af formanden, enten på dennes initiativ eller efter anmodning fra en medlemsstats repræsentant. Toldkodeksudvalgets udtalelser eller konklusioner er ikke retligt bindende, men er et vigtigt middel til at sikre, at toldkodeksen anvendes ensartet af medlemsstaternes toldmyndigheder, og kan derfor som sådanne anses for vigtige bidrag til fortolkningen af toldkodeksen (jf. i denne retning dom af 11.5.2006, Friesland Coberco Dairy Foods (C-11/05, EU:C:2006:312, præmis 39 og 40), af 22.5.2008, Ecco Sko (C-165/07, EU:C:2008:302, præmis 47) og af 6.2.2014, Humeau Beaupréau (C-2/13, EU:C:2014:48, præmis 51)).

35. Det er ganske vist korrekt, at betalingen af royalties og licensafgifter i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 161, stk. 2, formodes at vedrøre de varer, der skal værdiansættes, når fremgangsmåden ved beregning af dette royalty- eller licensafgiftsbeløb *refererer til prisen* på de indførte varer.

36. Denne bestemmelse betyder imidlertid ikke, at der ikke kan være nogen forbindelse mellem den pågældende royalty eller licensafgift og prisen på den enkelte indførte vare, når de førstnævnte ikke fastsættes i forhold til den sidstnævnte, som det er tilfældet i hovedsagen.

37. Det fremgår nemlig af gennemførelsesforordningens artikel 161, stk. 2, at betalingen af denne royalty eller licensafgift »[kan] vedrøre de varer, der skal værdiansættes«, selv når dette royalty- eller licensafgiftsbeløb »beregnes uafhængigt af prisen på de indførte varer«.

38. I den foreliggende sag er det imidlertid ubestridt, at det royalty- eller licensafgiftsbeløb, der skal betales, udgør en procentsats af den omsætning, der skabes ved salget af de indførte varer, som det mærke, der er genstand for licensaftalen, er påført. Der betales således royalties som modydelse for brug af det mærke, som er påført de indførte varer.

39. Denne situation svarer til de to kriterier, som er opregnet i gennemførelsesforordningens artikel 159, og som har til formål, i den specifikke fabriks- og varemærkesammenhæng, at præcisere betingelsen om, at betalingen af royalties og licensafgifter for varemærker skal »vedrøre« de indførte varer. Denne artikel fastsætter således, at royalties eller licensafgifter vedrørende retten til at bruge et fabriks- eller varemærke skal lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for indførte varer, »såfremt den pågældende royalty eller licensafgift vedrører varer, der videresælges i uforandret stand, eller som gennemgår en simpel behandling efter indførslen«, og såfremt »varerne markedsføres under et mærke, der er påført før eller efter indførslen, og for hvilket der betales royalty eller licensafgift«.

40. Som det netop er tilfældet i hovedsagen, »vedrører« betalingen af royalties og licensafgifter således uden tvivl de indførte varer, der er forsynet med det beskyttede varemærke, og nærmere bestemt den årlige fortjeneste, som salget af disse varer skaber¹⁴.

41. Som den tyske regering har gjort gældende, betyder den omstændighed, at de pågældende royalties og licensafgifter til dels også kan vedrøre tjenesteydelser, der er præsteret efter disse varers indførsel, eller, i ubetydeligt omfang, brugen af navnet GE, ikke, at disse royalties og licensafgifter *slet ikke* vedrører de indførte varer som omhandlet i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c).

42. Som den tyske regering og Kommissionen korrekt har bemærket, har gennemførelsesforordningen rent faktisk forudsat den situation, hvor det er nødvendigt at fordele royalties og licensafgifter, for så vidt som de kun til dels vedrører de indførte varer. Denne forordnings artikel 158, stk. 3, bestemmer således: »Såfremt royalties eller licensafgifter til dels vedrører de indførte varer, til dels andre bestanddele eller komponenter, som tilsættes varerne efter indførslen, eller arbejds- eller tjenesteydelser præsteret efter indførslen, skal der kun foretages en passende fordeling på grundlag af objektive og målelige oplysninger i henhold til den forklarende bemærkning i bilag 23 [til gennemførelsesforordningen] til [told]kodeksens artikel 32, stk. 2.«

14 — Ifølge den tyske regerings indlæg anvendes denne fremgangsmåde ved beregningen af royalties og licensafgifter i forhold til den fortjeneste, der skabes ved salget af de indførte varer, med det formål at sikre en ligelig fordeling af risiciene mellem licensindehaver og licenstagere, idet den sidstnævnte ikke bør bære risikoen for på forhånd at skulle betale royalties og licensafgifter i forhold til varernes købspris eller antallet af købte enheder uden at vide, om han opnår fortjeneste af salget af licensprodukterne. Dette er også grunden til, at de indførte licensprodukter, som bl.a. anvendes til vareprøver, testformål eller ikke skal markedsføres, i den i hovedsagen omhandlede licensaftale er fritaget for betaling af royalties og licensafgifter.

43. Gennemførelsesforordningens artikel 158, stk. 3, forudsætter således, at betingelsen i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), er opfyldt, selv hvis de pågældende royalties og licensafgifter kun til dels vedrører de indførte varer. I så fald vil den justering, som skal foretages af disse varers toldværdi, være baseret på objektive og målelige oplysninger, der gør det muligt at fastsætte det royalty- og licensafgiftsbeløb, som udelukkende vedrører de indførte varer, og udelukke andre efterfølgende bestanddele eller processer, herunder præsterede tjenesteydelser, som ikke vedrører indførelsen af varerne.

44. Det følger heraf, at betingelsen i henhold til toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), om, at royalties og licensafgifter skal vedrøre de indførte varer, er opfyldt, selv om disse royalties og licensafgifter kun til dels vedrører de indførte varer.

45. Jeg foreslår derfor, at de to første præjudicielle spørgsmål besvares som følger: For det første skal toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), fortolkes således, at den ikke kræver, at royalty- og licensafgiftsbeløbet vedrørende varemærker fastsættes allerede på tidspunktet for toldskyldens opståen, for at den i denne artikel fastsatte justering af toldværdien af de indførte varer forsynet med det pågældende mærke kan finde anvendelse. For det andet giver toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), mulighed for, at royalties og licensafgifter for varemærker kan »vedrøre« de indførte varer forsynet med dette mærke, som omhandlet i denne artikel og i gennemførelsesforordningens artikel 157, stk. 2, selv om disse royalties og licensafgifter kun til dels vedrører de pågældende varer.

C – Det tredje præjudicielle om, hvorvidt betaling af royalties og licensafgifter for varemærker udgør en »betingelse for salg« af de indførte varer

46. Med sit tredje spørgsmål, der er stillet for det tilfælde, at de to første spørgsmål skal besvares bekræftende, ønsker den forelæggende ret svar på, hvorvidt royalties og licensafgifter udgør en »betingelse for salg« af de indførte varer, som omhandlet i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), når den, der kræver betalingen, i hovedsagen er en virksomhed, der er afhængig af både sælgeren og køberen af varerne, og de betales til denne samme virksomhed.

47. Jeg gør opmærksom på, at royalties og licensafgifter i henhold til toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), kun er indbefattet i toldværdien af indførte varer, hvis køberen er »forpligtet« til at betale dem direkte eller indirekte som »betingelse for salg« af de varer, der skal værdiansættes. Denne betingelse gentages i gennemførelsesforordningen artikel 157, stk. 2.

48. Imidlertid præciserer hverken toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), eller gennemførelsesforordningens artikel 157, stk. 2, hvad der skal forstås ved »betingelse for salg« af de indførte varer.

49. Det er anført i punkt 12 i kommentar nr. 3 fra toldkodeksudvalget (toldværdigruppen) om virkningen af royalties og licensafgifter på toldværdien, at det er spørgsmålet, hvorvidt sælger er villig til at sælge varerne, uden at der betales royalties og licensafgifter. Denne betingelse kan være eksplicit eller implicit og fremgår ikke nødvendigvis af bestemmelserne i licensaftalen.

50. Som nævnt ovenfor er toldkodeksudvalgets udtalelser eller konklusioner ganske vist ikke bindende, men er et vigtigt middel til at sikre, at toldkodeksen anvendes ensartet af medlemsstaternes toldmyndigheder, og kan derfor som sådanne anses for vigtige bidrag til fortolkningen af toldkodeksen¹⁵.

15 — Jf. fodnote 13 ovenfor.

51. Efter min opfattelse er det helt korrekt at anse betalingen af en royalty eller licensafgift for at udgøre en »betingelse for salg« af de indførte varer, hvis sælger (eller den til sælger knyttede person) ikke er villig til eller ikke kan sælge varerne, uden at der betales royalty eller licensafgift, eller med andre ord, hvis køberen ikke kan erhverve de indførte varer uden at betale royalty eller licensafgift¹⁶.

52. Det tilkommer den forelæggende ret at vurdere, om denne betingelse er opfyldt, på baggrund af samtlige dokumenter, navnlig licensaftalen og købsaftalerne for varerne samt de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

53. Jeg bemærker i denne forbindelse, at den forelæggende rets tredje spørgsmål synes at tage udgangspunkt i en formodning om, at den i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), og gennemførelsesforordningens artikel 157, stk. 2, fastsatte betingelse umiddelbart kan være opfyldt.

54. Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt hovedsagen, der er karakteriseret ved et triangulært forhold (køber/licenstager, sælger og licensgiver) inden for den samme koncern, svarer til den i gennemførelsesforordningens artikel 160 omhandlede situation. Denne bestemmelse har følgende ordlyd: »Når køberen betaler royalty eller licensafgift *til tredjemand*, betragtes de i [gennemførelsesforordningens] artikel 157, stk. 2, fastsatte betingelser ikke for at være opfyldt, medmindre sælgeren *eller en af ham afhængig person* kræver, at køberen erlægger sådan betaling«¹⁷.

55. Det er ubestridt i hovedsagen, at modtageren af royalty- og licensafgiftsbeløbet er den samme enhed som den, der kræver, at GE Healthcare betaler disse.

56. Ud fra en fortolkningsmæssig synsvinkel hvad angår gennemførelsesforordningens artikel 160 er det spørgsmålet, hvorvidt det er lovligt, at »tredjemand« i egenskab af modtager og den af sælgeren »afhængige person« kan være en og samme person. I så fald kan betingelsen i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), og i gennemførelsesforordningens artikel 157, stk. 2, om, at betalingen af royalty eller licensafgift skal være »en betingelse for salg« af de indførte varer, anses for at være opfyldt i praksis.

57. Med undtagelse af sagsøgeren i hovedsagen, som i det væsentlige har påberåbt sig den tyske sprogversion af gennemførelsesforordningens artikel 160 og heraf har konkluderet, at denne artikel kun finder anvendelse, når der er tale om firesidede forhold, hvori »tredjemand« ikke er den samme person som køberen, sælgeren eller den af den sidstnævnte »afhængige person«, er de parter, som har indgivet skriftlige indlæg, af den opfattelse, at hverken toldkodeksen eller gennemførelsesforordningen er til hinder for, at modtageren af royalties og licensafgifter og den af sælgeren af de indførte varer afhængige person, er en og samme enhed eller person.

58. Jeg er enig i dette synspunkt.

59. Først og fremmest skal jeg præcisere, at den forelæggende ret ikke har spurgt Domstolen, hvilken type forhold eller hvor tæt en afhængighed der skal være mellem sælgeren og den »af ham afhængige person«. Den har nemlig anlagt den formodning, at selskabet M. er afhængigt af sælgeren/sælgerne af de af GE Healthcare indførte varer, eftersom alle disse virksomheder er medlem af GE-koncernen og direkte eller indirekte kontrolleres af koncernens moderselskab.

16 — Jf. desuden punkt 1 i kommentar nr. 11 fra toldkodeksudvalget (toldværdigruppen) om anvendelsen af toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), hvad angår royalties og licensafgifter, som betales til tredjemand i henhold til artikel 160 i forordning nr. 2454/93.

17 — Min fremhævelse.

60. I lyset af den forelæggende rets oplysninger anser jeg denne formodning for at være korrekt. Det fremgår således af gennemførelsesforordningens artikel 143, stk. 1, litra f), som er relevant for fortolkningen af toldkodeksens og gennemførelsesforordningens bestemmelser om varernes toldværdi, at personer anses for at være indbyrdes afhængige, »hvis de begge direkte eller indirekte kontrolleres af en tredjemand«.

61. Som den tyske regering har medgivet, kan den tyske sprogversion af gennemførelsesforordningens artikel 160, for så vidt som denne artikels anden del synes at henvise til en person, der er tredjemand både i forhold til sælgeren og i forhold til den af sælgeren afhængige person¹⁸, således give mulighed for den fortolkning, som sagsøgeren i hovedsagen har anlagt.

62. Imidlertid følger det af fast retspraksis, at den formulering, der er anvendt i en af sprogversionerne af en EU-retlig bestemmelse, ikke kan tjene som eneste grundlag for bestemmelsens fortolkning eller tillægges større betydning end de øvrige sprogversioner. EU-bestemmelserne skal nemlig fortolkes og anvendes ensartet i lyset af de versioner, der er udfærdiget på alle Unionens sprog. I tilfælde af uoverensstemmelse mellem de forskellige sprogversioner af en EU-bestemmelse skal den pågældende bestemmelse fortolkes på baggrund af den almindelige opbygning af og formålet med den ordning, som den er led i¹⁹.

63. Ingen af de øvrige sprogversioner af gennemførelsesforordningens artikel 160 indeholder imidlertid en anden henvisning til den »tredjemand«, som royalties og licensafgifter betales til²⁰.

64. Dette er dog ikke det afgørende punkt. Den pligt, som køberen har til at erlægge »sådan betaling« (på engelsk »that payment«), vedrører åbenbart betalingen af de royalties og licensafgifter, som denne køber skal erlægge til »tredjemand«.

65. Den omstændighed, at en person, der er afhængig af sælgeren, ikke klassificeres som »tredjemand« i gennemførelsesforordningens artikel 160's forstand, betyder ikke, at betalingen af royalties og licensafgifter ikke udgør en »betingelse for salg« af de indførte varer som omhandlet i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c).

66. Det, der er vigtigt, er efter min opfattelse ikke så meget, hvilken person de pågældende royalties og licensafgifter betales til, men snarere, som anført ovenfor, spørgsmålet om, hvorvidt køberen af de indførte varer kan erhverve varerne fra sælgeren uden at betale royalties og licensafgifter. Med andre ord er det fra det øjeblik, hvor sælgeren eller den af sælgeren afhængige person på den ene eller anden måde kræver, at køberen af de indførte varer betaler royalties og licensafgifter, ikke spørgsmålet om, hvorvidt der er tale om et tresidet eller firesidet forhold, der er afgørende. I sidste instans er det spørgsmålet om, hvorvidt den af sælgeren afhængige person har en tvangs- eller kontrolbeføjelse i forhold til køberen og/eller sælgeren og herved kan sikre, at varerne forsynet med det mærke, som er genstand for licensaftalen, kun indføres mod betaling af royalties og licensafgifter for varemærker.

18 — Den tyske version af gennemførelsesforordningens artikel 160 har følgende ordlyd: »Zahlt der Käufer eine Lizenzgebühr an *einen Dritten*, so gelten die Voraussetzungen des Artikels 157 Absatz 2 nur dann als erfüllt, wenn der Verkäufer oder eine mit diesem verbundene Person die Zahlung *an diese dritte Person* vom Käufer verlangt« (min fremhævelse).

19 — Jf. bl.a. dom af 15.11.2012, Kurcums Metal (C-558/11, EU:C:2012:721, præmis 48), og af 9.4.2014, GSV (C-74/13, EU:C:2014:243, præmis 27).

20 — Jf. bl.a., foruden den franske sprogversion, den spanske version: »[...] vendedor, o una persona vinculada al mismo, pide al comprador que efectúe dicho pago«, den engelske version af gennemførelsesforordningens artikel 160: »When the buyer pays royalties or licence fees to a third party, the conditions provided for in Article 157 (2) shall not be considered as met unless the seller or a person related to him requires the buyer to make that payment«, den italienske: »[...] se il venditore o una persona ad esso legata chiede all'acquirente di effettuare tale pagamento«, den portugisiske: »[...] vendedor o uma pessoa a este vinculada pedir ao comprador para efectuar esse pagamento« og den finske sprogversion: »myyjä tai myyjään etuyhteydessä oleva henkilö pyytää ostajaa suostumaan tämään maskun«.

67. Hvis køberen har pligt til at betale royalties og licensafgifter til sælgeren af de indførte varer, er kriteriet om »betingelse for salg« i henhold til toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), utvivlsomt opfyldt, og spørgsmålet om, hvorvidt gennemførelsesforordningens artikel 160 finder anvendelse, opstår ikke. Hvis betalingen af royalties og licensafgifter skal erlægges til en af sælgeren afhængig person, for at sælgeren giver sit samtykke til, at varerne leveres til køberen, kan det på samme måde formodes, at denne betaling udgør en »betingelse for salg« af disse varer.

68. I situationen i hovedsagen, hvor forpligtelsen til inden for en gruppe af indbyrdes afhængige multinationale selskaber at betale royalties og licensafgifter for varemærker åbenbart er et krav fra den af sælgeren afhængige person, som også modtager denne betaling, kan det også formodes, at sælgeren udelukkende leverer de varer, der er forsynet med det beskyttede mærke, til køberen, fordi køberen skal betale royalties og licensafgifter for varemærker til den af sælgeren afhængige person.

69. Denne fortolkning understøttes af punkt 13 i kommentar nr. 3 fra toldkodeksudvalget (toldværdigruppen) om virkningen af royalties og licensafgifter på toldværdien, hvorefter sælgeren af varerne eller en af denne afhængig person kan anses for at kræve, at køberen betaler royalty- og licensafgiftsbeløbet, når varerne i en multinational koncern er købt af et medlem af koncernen, idet de pågældende royalties dog skal betales til et andet medlem af den samme koncern.

70. Som den tyske og den italienske regering i det væsentlige har gjort gældende, er dette den eneste fortolkning, som giver mulighed for at sikre, at forholdene mellem filialerne i en multinational koncern, hvor disse filialer er undergivet interne retningslinjer fra koncernens moderselskab ifølge en strategisk salgsmode, ikke falder uden for anvendelsesområdet for toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c).

71. I den foreliggende sag har den forelæggende ret bekræftet, at selskabet M., der er licensgiver og afhængig af de sælgere, der tilhører GE-koncernen, rådede over vidtrækkende overvågningsbeføjelser i forhold til GE Healthcare.

72. Det er korrekt, at køberen under omstændigheder som i hovedsagen kan skabe en vis konkurrence mellem sælgerne i koncernen, idet køberen kan henvende sig til flere leverandører med henblik på import af de varer, som det beskyttede mærke er påført.

73. I henhold til gennemførelsesforordningens artikel 159, tredje led, skal royalties eller licensafgifter vedrørende retten til at bruge et fabriks- eller varemærke lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for indførte varer, såfremt »køberen ikke frit kan erhverve sådanne varer fra andre leverandører, der ikke er afhængige af sælger«.

74. Efter min opfattelse er denne betingelse opfyldt, og den i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), omhandlede justering skal foretages, såfremt disse leverandører selv er bundet af koncernens interne retningslinjer og kun kan sælge varerne til køberen, hvis denne betaler royalties og licensafgifter for varemærker, hvilket jeg er overbevist om er tilfældet, og hvilket kan formodes, selv om den forelæggende ret på grundlag af alle sagsakterne skal sikre sig, at det er tilfældet. For så vidt som licensaftalen er indgået med et andet selskab i koncernen før salget af varerne forsynet med det beskyttede mærke, kan det således generelt formodes, at leverandørerne af varerne kun samtykker i at sælge dem til køberen, fordi denne allerede er bundet af licensaftalen.

75. Den omstændighed, som sagsøgeren i hovedsagen har anført, nemlig at royalty- og licensafgiftsbeløbet ikke er kendt, når varerne importeres, og toldskylden opstår, da dette beløb afhænger af GE Healthcares omsætning som følge af markedsføringen over for tredjemand af de indførte varer forsynet med det beskyttede mærke, ændrer ikke ved den omstændighed, at de

pågældende royalties og licensafgifter er opstået ifølge licensaftalen vedrørende disse varer. Det kan således formodes, at varernes sælger, ved manglende betaling af de pågældende royalties og licensafgifter inden for en og samme koncern, ikke ville have samtykket i at levere varerne til GE Healthcare.

76. Endelig – hvis den formelle fortolkning af ordlyden af gennemførelsesforordningens artikel 160, som sagsøgeren i hovedsagen har anlagt, blev accepteret – ville kun de royalties og licensafgifter, som køberen af de indførte varer har betalt til en virksomhed, der er tredjemand i forhold til koncernen, kunne anses for en »betingelse for salg« af varerne som omhandlet i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c). Jeg har imidlertid svært ved at se, hvorfor denne betingelse ikke ville være opfyldt under identiske omstændigheder, blot fordi betalingen af royalties og licensafgifter for varemærker finder sted inden for den samme koncern.

77. En sådan formel fortolkning af gennemførelsesforordningens artikel 160 ville efter min opfattelse delvis fratage toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), sin effektive virkning. En sådan fortolkning ville nemlig, uden nogen økonomisk begrundelse, påvirke det mål, der forfølges med den sidstnævnte artikel – og endog mere generelt med toldkodeksens bestemmelser om varers toldværdi – der, som bekendt, består i at sikre, at justeringer af den pris, der er betalt eller skal betales for de indførte varer, giver mulighed for at afspejle disse varers faktiske værdi under hensyntagen til den økonomiske værdi af alle deres bestanddele.

78. Jeg foreslår derfor, at det tredje præjudicielle spørgsmål besvares med, at toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), samt gennemførelsesforordningens artikel 159 og 160 skal fortolkes således, at betalingen af royalties og licensafgifter for varemærker kan udgøre en »betingelse for salg« af de indførte varer, når den virksomhed, som disse royalties og licensafgifter for varemærker betales til, inden for den samme koncern er afhængig af både sælgeren og køberen af disse varer, og den sidstnævnte er forpligtet til at betale de pågældende royalties og licensafgifter for varemærker på anmodning af sælgeren eller den af ham afhængige virksomhed, idet det ikke er muligt for køberen at erhverve varerne fra en anden leverandør, som ikke er afhængig af sælgeren. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om disse betingelser er opfyldt i hovedsagen.

D – Det fjerde præjudicielle spørgsmål om, hvorvidt den i toldkodeksens artikel 32 omhandlede justering kun kan anvendes på den toldværdi, der er fastsat i henhold til toldkodeksens artikel 29

79. Med sit fjerde spørgsmål, der kun er stillet, såfremt det tredje spørgsmål skal besvares bekræftende, har den forelæggende ret nærmere bestemt ønsket svar på, hvorvidt justeringen i henhold til toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), som i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 158, stk. 3, består i en passende fordeling på grundlag af objektive og målelige oplysninger af på den ene side de royalties og licensafgifter for varemærker, der vedrører de indførte varer, og på den anden side de royalties og licensafgifter, der vedrører de af GE Healthcare leverede tjenesteydelser, kun kan ske, såfremt toldværdien kan fastsættes på grundlag af den i toldkodeksens artikel 29 anførte transaktionsværdi, men ikke på grundlag af den alternative fremgangsmåde, der er fastsat i toldkodeksens artikel 31, som toldkodeksens artikel 32 ikke udtrykkeligt henviser til.

80. Det er vanskeligt, alene på grundlag af anmodningen om præjudiciel forelæggelse, at forstå baggrunden for dette spørgsmål, og hvordan et svar fra Domstolen kan være til nytte.

81. Sagsakterne og de berørte parter indlæg indeholder dog nyttige oplysninger, som kan bidrage til formuleringen af Domstolens svar. Det fremgår således af disse oplysninger, at Hauptzollamt Düsseldorf efter at være blevet informeret om opdelingen af GE Healthcares omsætning i den del, der vedrører de indførte varer forsynet med det beskyttede mærke, og den del, der vedrører de af denne

virksomhed præsterede tjenesteydelser, kunne anvende en justering på grundlag af toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), for regnskabsåret 2009 (og herved forhøje den på toldkodeksens artikel 29 baserede transaktionsværdi), svarende udelukkende til en procentsats af den omsætning, som blev skabt ved salget af de indførte varer.

82. Imidlertid har Hauptzollamt Düsseldorf åbenbart ikke modtaget tilstrækkelige oplysninger hvad angår adskillige tidligere regnskabsår til, at der kan foretages en sådan justering af transaktionsværdien. Da Hauptzollamt Düsseldorf således ikke kunne støtte sig på toldkodeksens artikel 29 og åbenbart heller ikke på den i toldkodeksens artikel 30 omhandlede fremgangsmåde, har Hauptzollamt Düsseldorf tilsyneladende anvendt den alternative fremgangsmåde til at fastsætte toldværdien, som er foreskrevet i toldkodeksens artikel 31.

83. For så vidt som den indledende del af toldkodeksens artikel 32 vedrørende de justeringer, der skal foretages, kun udtrykkeligt henviser til fastsættelsen af »toldværdi i henhold til artikel 29« i toldkodeksen og ikke til den toldværdi, der fastsættes i henhold til toldkodeksens artikel 31, er den forelæggende ret endelig i tvivl om, hvorvidt den omstændighed, at det ikke er muligt at fastsætte transaktionsværdien, fordi GE Healthcare har afvist at fremlægge alle oplysninger om opdelingen af virksomhedens omsætning hvad angår de pågældende regnskabsår, indebærer, at Hauptzollamt Düsseldorf ikke kan forhøje toldværdien af de indførte varer forsynet med det beskyttede mærke på grundlag af de data vedrørende regnskabsåret 2009, som Hauptzollamt Düsseldorf råder over.

84. Efter disse præciseringer skal jeg gøre opmærksom på, at det står fast, at toldværdien af de indførte varer fortrinsvis bør fastsættes på grundlag af den i toldkodeksens artikel 29 omhandlede transaktionsværdi. Hvis toldværdien ikke kan fastsættes i henhold til denne artikel, fastsættes den i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 30. Er det heller ikke muligt at fastsætte toldværdien af de indførte varer på grundlag af den sidstnævnte artikel, foretages toldværdiansættelsen i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 31. Der er således en rangorden mellem disse tre bestemmelser²¹.

85. Som en alternativ fremgangsmåde giver toldkodeksens artikel 31, stk. 1, mulighed for at fastsætte toldværdien af indførte varer »på grundlag af de foreliggende data i Fællesskabet og ifølge rimelige fremgangsmåder, der er forenelige med grundprincipperne og de almindelige bestemmelser«, bl.a. »bestemmelserne i [toldkodeksens] kapitel [3 om varers toldværdi]«.

86. Denne henvisning til bestemmelserne i toldkodeksens kapitel 3 indebærer, at de generelle principper og bestemmelser i dette kapitel, hvori artikel 32 indgår, også finder anvendelse, såfremt toldværdien fastsættes i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 31, stk. 1.

87. Inden for rammerne af denne bestemmelse skal fremgangsmåderne for toldværdiansættelse således benyttes med en »rimelig smidighed«, navnlig hvad angår principperne for fastsættelsen af denne værdi²².

88. Denne henvisning til principperne i toldkodeksens kapitel 3 betyder, for det første at toldværdiansættelsen udelukker anvendelse af villkårlige eller fiktive toldværdier²³, hvilket i øvrigt også fremgår af toldkodeksens artikel 31, stk. 2, litra f).

21 — Jf. dom af 12.12.2013, Christodoulou m.fl. (C-116/12, EU:C:2013:825, præmis 41-43) og af 16.6.2016, EURO 2004. Hungary (C-291/15, EU:C:2016:455, præmis 27-29).

22 — Jf. i denne retning dom af 28.2.2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, præmis 60 og 61).

23 — Jf. bl.a. i denne retning dom af 28.2.2008, Carboni e derivati (C-263/06, EU:C:2008:128, præmis 60).

89. Set i dette perspektiv er det efter min opfattelse muligt – som den forelæggende ret har anført – analogt at gøre brug af den i gennemførelsesforordningens artikel 158, stk. 3, fastsatte fordeling, hvorefter der, såfremt »royalties eller licensafgifter til dels vedrører de indførte varer, til dels [...] arbejds- eller tjenesteydelser præsteret efter indførslen, [...] kun [skal] foretages en passende fordeling på grundlag af objektive oplysninger«. Som den forelæggende ret har anført, tilkommer det denne at kontrollere, om der foreligger »objektive og målelige oplysninger«, på grundlag af hvilke der kan foretages en fordeling, der er analog med fordelingen i henhold til gennemførelsesforordningens artikel 158, stk. 3.

90. For det andet, og tilsvarende, skal fastsættelsen af toldværdien i henhold til toldkodeksens artikel 31, stk. 1, ligeledes overholde princippet om, at denne værdi skal afspejle de indførte varers reelle værdi under hensyntagen til samtlige de bestanddele af denne vare, som har en økonomisk værdi.

91. Såfremt en virksomhed ikke fremlægger de oplysninger om et eller flere regnskabsår, som er nødvendige for at fastsætte transaktionsværdien af indførte varer forsynet med et beskyttet mærke, eller fremlægger ufuldstændige oplysninger herom, til toldmyndighederne i en medlemsstat, har disse myndigheder ret til, undergivet de nationale retsinstansers prøvelse, at gøre brug af den i toldkodeksens artikel 31, stk. 1, fastsatte fremgangsmåde og tage hensyn til de foreliggende data i Fællesskabet, som er i deres besiddelse, navnlig vedrørende andre af den pågældende virksomheds regnskabsår. De sidstnævnte oplysninger kan i princippet anses for at være »objektive og målelige« som omhandlet i gennemførelsesforordningens artikel 158, stk. 3, og således give mulighed for at foretage den i denne artikel omhandlede passende fordeling. Som Kommissionen og den tyske regering korrekt har gjort gældende, ville enhver anden afgørelse give en erhvervsdrivende en uberettiget fordel, idet han ville kunne drage fordel af at afvise at forelægge alle de krævede oplysninger, som giver mulighed for at foretage en korrekt fastsættelse af de indførte varers toldværdi.

92. Jeg foreslår derfor, at Domstolen fastslår, at justeringen i henhold til toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), og den i gennemførelsesforordningens artikel 158, stk. 3, omhandlede passende fordeling på grundlag af objektive og målelige oplysninger af på den ene side de royalties og licensafgifter for varemærker, der vedrører de indførte varer, og på den anden side de royalties og licensafgifter, der vedrører tjenesteydelser præsteret efter indførslen, kan foretages, dersom varernes toldværdi ikke kan fastsættes på grundlag af den i toldkodeksens artikel 29 anførte transaktionsværdi, men hvor denne værdi kun kan fastsættes på grundlag af den i toldkodeksens artikel 31, stk. 1, fastsatte alternative fremgangsmåde.

IV – Forslag til afgørelse

93. På baggrund af alle de ovenstående betragtninger foreslår jeg, at Domstolen besvarer de spørgsmål, som Finanzgericht Düsseldorf (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Düsseldorf (Tyskland)) har forelagt den til præjudiciel afgørelse, som følger:

- »1) Artikel 32, stk. 1, litra c), i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks, som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1791/2006 af 20. november 2006, skal fortolkes således, at den ikke kræver, at royalty- og licensafgiftsbeløbet vedrørende varemærker fastsættes allerede på tidspunktet for toldskyldens opståen, for at den i denne artikel fastsatte justering af toldværdien af de indførte varer forsynet med det pågældende mærke kan finde anvendelse.
- 2) Artikel 32, stk. 1, litra c), i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 1791/2006, skal fortolkes således, at den giver mulighed for, at royalties og licensafgifter for varemærker kan »vedrøre« de indførte varer forsynet med det pågældende mærke som omhandlet i denne artikel og i artikel 157, stk. 2, i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse

gennemførelsesbestemmelser til Rådets forordning nr. 2913/92, som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1792/2006 af 23. oktober 2006, selv om disse royalties og licensafgifter kun til dels vedrører de pågældende varer.

- 3) Artikel 32, stk. 1, litra c), i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 1791/2006, samt artikel 159 og 160 i forordning nr. 2454/93, som ændret ved forordning nr. 1792/2006, skal fortolkes således, at betalingen af royalties og licensafgifter for varemærker kan udgøre en »betingelse for salg« af de indførte varer, når den virksomhed, som disse royalties og licensafgifter for varemærker betales til, inden for den samme koncern er afhængig af både sælgeren og køberen af disse varer, og den sidstnævnte er forpligtet til at betale de pågældende royalties og licensafgifter for varemærker på anmodning af sælgeren eller den af ham afhængige virksomhed, idet det ikke er muligt for køberen at erhverve varerne fra en anden leverandør, som ikke er afhængig af sælgeren. Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om disse betingelser er opfyldt i hovedsagen.
- 4) Justeringen i henhold til artikel 32, stk. 1, litra c), i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 1791/2006, og den i artikel 158, stk. 3, i forordning nr. 2454/93, som ændret ved forordning nr. 1792/2006, omhandlede passende fordeling på grundlag af objektive og målelige oplysninger af på den ene side de royalties og licensafgifter for varemærker, der vedrører de indførte varer, og på den anden side de royalties og licensafgifter for varemærker, der vedrører tjenesteydelser præsteret efter indførslen, kan foretages, dersom varernes toldværdi ikke kan fastsættes på grundlag af den i artikel 29 i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 1791/2006, anførte transaktionsværdi, men hvor denne værdi kun kan fastsættes på grundlag af den i artikel 31, stk. 1, i forordning nr. 2913/92, som ændret ved forordning nr. 1791/2006, fastsatte alternative fremgangsmåde.«