



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

10. september 2020*

»Præjudiciel forelæggelse – toldunion – EU-toldkodeksen – forordning (EU) nr. 952/2013 – artikel 71, stk. 1, litra b) – toldværdi – import af elektroniske produkter udstyret med software«

I sag C-509/19,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht München (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i München, Tyskland) ved afgørelse af 6. juni 2019, indgået til Domstolen den 4. juli 2019, i sagen

BMW Bayerische Motorenwerke AG

mod

Hauptzollamt München,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, L.S. Rossi, og dommerne F. Biltgen og N. Wahl (refererende dommer),

generaladvokat: E. Tanchev,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- BMW Bayerische Motorenwerke AG ved Rechtsanwalt U. Möllenhoff,
- Hauptzollamt München ved G. Rittenauer, som befuldmægtiget,
- den franske regering ved E. Toutain og A.-L. Desjonquères, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved F. Clotuche-Duvieusart og B.-R. Killmann, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

* Processprog: tysk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 71, stk. 1, litra b), i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 om EU-toldkodeksen (EUT 2013, L 269, s. 1, herefter »toldkodeksen«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem BMW Bayerische Motorenwerke AG (herefter »BMW«) og Hauptzollamt München (hovedtoldkontoret i München, Tyskland, herefter »hovedtoldkontoret«) vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt der med henblik på fastsættelse af toldværdien skal tages hensyn til omkostninger til udvikling af software, som af køberen er leveret uden beregning til producenten med henblik på anvendelse i produktion og salg til udførsel af varerne.

Retsforskrifter

- 3 Toldkodeksens artikel 70 vedrørende en metode til toldværdiansættelse baseret på transaktionsværdien bestemmer i stk. 1:

»Det primære grundlag for varers toldværdi er transaktionsværdien, dvs. den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne ved salg til eksport til Unionens toldområde, om nødvendigt justeret.«

- 4 Toldkodeksens artikel 71 med overskriften »Elementer, der indgår i transaktionsværdien« foreskriver:

»1. Ved fastsættelse af toldværdi i henhold til artikel 70 suppleres den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer, med:

[...]

- b) den forholdsmæssigt udregnede værdi af de herunder nævnte varer og tjenesteydelser, når de leveres direkte eller indirekte af køberen uden beregning eller til nedsat pris til brug ved fremstilling og salg til udførsel af de indførte varer, for så vidt denne værdi ikke er indbefattet i den pris, der faktisk er betalt eller skal betales:
 - i) materialer, komponenter, dele og lignende elementer, som indgår i de indførte varer
 - ii) værktøj, matricer, forme og lignende genstande, der anvendes ved fremstilling af de indførte varer
 - iii) materialer, der forbruges ved fremstillingen af de indførte varer, og
 - iv) ingeniørarbejde, udviklingsarbejde, kunst- og designarbejde samt tegninger og skitser, som udføres andetsteds end i Unionen, og som er nødvendige for fremstillingen af de indførte varer
- c) 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 eller licensafgifter ikke er indbefattet i den pris, der faktisk er betalt eller skal betales

[...]

2. Ethvert element, som i henhold til stk. 1 lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, baseres udelukkende på objektive og målelige oplysninger.

3. Ved fastsættelse af toldværdien må intet lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, medmindre det er hjemlet i denne artikel.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 5 BMW fremstiller køretøjer, der indeholder styringsenheder. Disse sidstnævnte hidrører fra forskellige tredjelande og svarer til et indbygget system, der styrer fysiske elementer i køretøjerne.
- 6 BMW har selv udviklet – eller af virksomheder i Den Europæiske Union på bestilling fået udviklet – software, der sikrer en flydende kommunikation mellem et køretøjs applikationer og systemer, og som er nødvendig for at udføre forskellige tekniske operationer, der overtages af køretøjets styringsenhed. Da BMW er ejer af softwaren, skal selskabet ikke betale royalties for sidstnævnte.
- 7 Denne software stilles til rådighed uden beregning for fabrikanterne af styringsenhederne. Disse anvender softwaren til at udføre en funktionstest inden leveringen af styringsenhederne. Testrapporten dokumenterer, at interaktionen mellem styringsenheden og softwaren fungerer tilfredsstillende. Den gør det ligeledes muligt at fastslå, om fejl er opstået i forbindelse med leveringen, skyldes transporten eller er opstået i forbindelse med softwareimplementeringen. Hele proceduren er genstand for aftaler mellem BMW og fabrikanterne af styringsenhederne.
- 8 BMW importerer og bringer styringsenhederne, der indeholder den software, som fabrikanten har installeret på disse enheder uden for EU, i fri omsætning i EU.
- 9 Under en toldkontrol foretaget af hovedtoldkontoret viste det sig, at BMW angav den pris, der var betalt til fabrikanterne af styringsenhederne, som toldværdien af de importerede styringsenheder, hvilken ikke tog hensyn til omkostningerne til udvikling af softwaren. Idet hovedtoldkontoret fandt, at disse omkostninger skulle medregnes i toldværdien, fastsatte det ved afgørelse af 25. september 2018 ved en importafgiftsansættelse en toldskyld på 2 748,08 EUR for de varer, der var overgået til fri omsætning i januar 2018.
- 10 BMW anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse for den forelæggende ret.
- 11 På denne baggrund har Finanzgericht München (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i München, Tyskland), idet den er i tvivl om fortolkningen af toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), for så vidt angår hensyntagen til omkostningerne til udvikling af software, og i givet fald med hensyn til, om det er nødvendigt at tage hensyn til kontraktbestemmelserne mellem importøren og producenten, med henblik på at fastlægge det punkt i toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), der skal lægges til grund med henblik på berigtigelsen i hovedsagen af toldværdien, besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal den indførte vares transaktionsværdi i henhold til [toldkodeksens] artikel 71, stk. 1, litra b), [...] suppleres med omkostningerne til udvikling af en software, som er udviklet i Den Europæiske Union, af køberen er stillet til rådighed for sælgeren uden beregning og er installeret på den indførte styreenhed, hvis de ikke er indbefattet i den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for den indførte vare?«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 12 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at denne bestemmelse med henblik på at fastsætte toldværdien af en importeret vare tillader, at der til denne vares transaktionsværdi lægges den økonomiske værdi af software, der er udviklet i Den Europæiske Union, og som af køberen er leveret uden beregning til sælgeren, der er etableret i et tredjeland.
- 13 Det bemærkes indledningsvis, at det fremgår af ordlyden af såvel toldkodeksens artikel 70, stk. 1, artikel 71, stk. 1, som af Domstolens praksis, at toldværdiansættelsen har til formål at indføre et retfærdigt, ensartet og neutralt system, som udelukker anvendelse af vilkårlige eller fiktive toldværdier. 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 værdi. Selv om den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne, normalt udgør grundlaget for beregningen af toldværdien, er denne pris således imidlertid en faktor, som eventuelt skal justeres, hvis dette er nødvendigt for at undgå, at der fastsættes en vilkårlig eller fiktiv toldværdi (dom af 20.6.2019, Oribalt Rīga, C-1/18, EU:C:2019:519, præmis 22 og 23 og den deri nævnte retspraksis).
- 14 Det skal for det første understreges, at toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), bestemmer, at der til den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer, skal lægges værdien af bestemte varer og tjenesteydelser, der leveres direkte eller indirekte af køberen uden beregning eller til nedsat pris til brug ved fremstilling eller salg til udførsel af de indførte varer, i det omfang denne værdi ikke er indbefattet i denne pris.
- 15 Det tilkommer således den forelæggende ret at afgøre, om betingelserne i toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), er opfyldt i den sag, der verserer for den, ved at vurdere, om softwarens økonomiske værdi skal medregnes i styringsenhedernes transaktionsværdi med henblik på at afspejle disses toldværdi. Det tilkommer derfor den forelæggende ret at afgøre, om den omstændighed, at denne software gør det muligt dels at afprøve styringsenhedernes funktion, dels at undersøge, om der er opstået fejl ved leveringen, under transporten eller i forbindelse med implementeringen af denne software, kan give styringsenhederne en reel værdi, der overstiger deres transaktionsværdi.
- 16 For det andet kan argumentet om, at toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), ikke finder anvendelse på denne tvist, fordi software ikke fremgår af opregningen i toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), nr. i)-iv), mens samme artikels stk. 3 begrænser mulighederne for berigtigelse af toldværdien til de elementer, der er fastsat i denne artikel, ikke tiltrædes.
- 17 Domstolen har i denne henseende allerede haft lejlighed til at forkaste argumentet om, at softwaren ikke er omfattet af nogen af de kategorier, der kan justeres med toldværdien, idet den fandt, at værdien af softwaren ved indførsel af computere, som sælgeren har udstyret med software, der indeholder et eller flere styresystemer, som køberen gratis har stillet til rådighed for den pågældende, ved fastsættelsen af disse computeres toldværdi skal lægges til disse computeres transaktionsværdi, hvis værdien af softwaren ikke er medregnet i den pris, der faktisk er betalt eller skal betales (jf. i denne retning dom af 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, præmis 23, 24 og 37).
- 18 Det er således ikke med henblik på fastsættelsen af toldværdien af den indførte vare relevant, at det produkt, hvortil der skal lægges værdi, er et immaterielt gode, såsom software. Det følger nemlig af denne bestemmelses ordlyd, som udtrykkeligt henviser til »varer« eller »tjenesteydelser«, at dens anvendelsesområde ikke er begrænset til materielle goder.
- 19 I modsætning til, hvad sagsøgeren i hovedsagen har gjort gældende, kan toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), nr. i), som omfatter »materialer, komponenter, dele og lignende elementer, som indgår i de indførte varer«, således ikke fortolkes således, at den udelukker immaterielle goder. En sådan

udelukkelse følger hverken af ordlyden af artikel 71, stk. 1, litra b), eller af denne bestemmelses opbygning. I henhold til denne bestemmelse suppleres toldværdien af de indførte varer med varernes værdi, men også med værdien af de tjenesteydelser, der opfylder de heri fastsatte betingelser. En fortolkning som den, sagsøgeren i hovedsagen har foreslået, vil ikke alene føre til en begrænsning af eventuelle berigtigelser af toldværdien til alene at omfatte den situation, der er omhandlet i nævnte bestemmelses nr. iv), når der er tale om en tilføjelse af værdien af en tjenesteydelse, men også til kun at omfatte tjenesteydelser, der dels vedrører »ingeniørarbejde, udviklingsarbejde, kunst- og designarbejde samt tegninger og skitser«, dels er »nødvendige for fremstillingen af de indførte varer«. En sådan fortolkning kan ikke tiltrædes, idet immaterielle goder kan være omfattet af såvel toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), nr. i), som af artikel 71, stk. 1, litra b), nr. iv).

- 20 Med henblik på at afgøre, om software er omfattet af artikel 71, stk. 1, nr. i) eller iv), sonder kommentar nr. 26 i Toldkodeksudvalgets toldværdikompendium, som er omhandlet i toldkodeksens artikel 285, desuden mellem på den ene side de intellektuelle tjenesteydelser, der er nødvendige for fremstillingen af varen, og som henhører under toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), nr. iv), og på den anden side de immaterielle elementer, som indgår i de indførte varer med henblik på deres funktion, og som ikke er nødvendige for fremstillingen heraf. Ifølge Toldkodeksudvalget er disse sidstnævnte imidlertid en integrerende del af de færdige produkter, idet de er tilsluttet eller indbygget og muliggør, at de fungerer eller forbedrer denne funktion. De tilføjer desuden en ny funktionalitet og bidrager således mærkbart til værdien af de indførte varer. Ifølge Toldkodeksudvalget henhører de derfor under toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), nr. i).
- 21 Skønt toldkodeksudvalgets udtalelser ikke er retligt bindende, udgør de ikke desto mindre et vigtigt middel til at sikre, at toldkodeksen anvendes ensartet af medlemsstaternes toldmyndigheder, og kan som sådanne anses for vigtige bidrag til fortolkningen af toldkodeksen (dom af 9.3.2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).
- 22 For det tredje skal det fremhæves, at selv om Domstolen har taget hensyn til kontrakter mellem en EU-importør og en tredjemandsproducent, har den gjort det med henblik på at bedømme egenskaben af »køber« (jf. i denne retning dom af 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, præmis 29). Det kan derimod ikke tillades, at parterne kan påberåbe sig kontraktbestemmelser med henblik på at begrænse de muligheder for berigtigelse, der er fastsat i toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), idet retspraksis, hvorefter toldværdien skal afspejle den reelle økonomiske værdi af en importeret vare og derfor tage hensyn til samtlige de bestanddele af denne vare, som har en økonomisk værdi, ellers ville blive tilsidesat (dom af 9.3.2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis). Følgelig er berigtigelse i henhold til toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), af toldværdien af en indført vare baseret på objektive kriterier og kan ikke påvirkes af kontraktbestemmelser.
- 23 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at denne bestemmelse med henblik på at fastsætte toldværdien af en importeret vare tillader, at der til denne vares transaktionsværdi lægges den økonomiske værdi af software, der er udviklet i EU, og som af køberen er leveret uden beregning til sælgeren, der er etableret i et tredjeland.

Sagsomkostninger

- 24 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

Artikel 71, stk. 1, litra b), i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 om EU-toldkodeksen skal fortolkes således, at denne bestemmelse med henblik på at fastsætte toldværdien af en importeret vare tillader, at der til denne vares transaktionsværdi lægges den økonomiske værdi af software, der er udviklet i Den Europæiske Union, og som af køberen er leveret uden beregning til sælgeren, der er etableret i et tredjeland.

Underskrifter