

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

16. november 2006^{*}

I sag C-306/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Gerechtshof te Amsterdam (Nederlandene) ved afgørelse af 13. juli 2004, indgået til Domstolen den 19. juli 2004, i sagen:

Compaq Computer International Corporation

mod

Inspecteur der Belastingdienst — Douanedistrict Arnhem,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne E. Juhász, K. Schiemann, M. Ilešič og E. Levits (refererende dommer),

^{*} Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: C. Stix-Hackl
justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 22. september 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Compaq Computer International Corporation ved belastingadviseurs R. Tusveld og G. van Slooten
- den nederlandske regering ved H.G. Sevenster og D.J.M. de Grave, som befuldmægtigede
- den tyske regering ved C.-D. Quassowski, som befuldmægtiget
- den spanske regering ved M. Muñoz Pérez, som befuldmægtiget
- Det Forenede Kongeriges regering ved M. Bethell, som befuldmægtiget, bistået af barrister P. Harris
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved X. Lewis, som befuldmægtiget, bistået af advocaat F. Tuytschaever,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 26. januar 2006,

afsagt følgende

Dom

- ¹ Anmodningen om præjudiciel afgørelse, som er indgivet af Gerechtshof te Amsterdam douanekamer (Retten i Amsterdam, Afdelingen for Toldsager), vedrører fortolkningen af artikel 32, stk. 1, litra b), i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks (EFT L 302, s. 1, herefter »toldkodeksen«).
- ² Anmodningen er blevet forelagt under en sag anlagt af Compaq Computer International Corporation (herefter »CCIC«) mod inspecteur van de Belastingdienst — Douane district Arnhem (chefen for Arnhem toldkontor, herefter »toldmyndigheden«) vedrørende toldværdien af bærbare computere, der er bragt i fri omsætning inden for Det Europæiske Fællesskab mellem den 1. januar 1995 og den 31. december 1997.

Retsforskrifter

- ³ Toldkodeksens artikel 29, stk. 1, bestemmer:

»Toldværdien af indførte varer er 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 artikel 32 og 33, når:

[...]

- d) køberen og sælgeren ikke er indbyrdes afhængige, eller, hvis dette er tilfældet, når transaktionsværdien kan antages som værdigrundlag i henhold til stk. 2.«

- ⁴ I henhold til artikel 29, stk. 2, kan ved salg mellem indbyrdes afhængige virksomheder transaktionsværdien godkendes, hvis den afhængighed, der forbinder de omhandlede virksomheder, ikke har påvirket prisen, dvs. at nævnte værdi ligger meget nær markedsværdien af tilsvarende eller lignende varer på samme eller omtrent samme tidspunkt.

- ⁵ Toldkodeksens artikel 32, stk. 1, foreskriver:

»Ved fastsættelse af toldværdi i henhold til artikel 29 lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer:

[...]

- 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
 - iv) ingeniørarbejde eller udviklingsarbejde, kunst- og designarbejde, tegninger og skitser, som udføres andetsteds end i Fællesskabet, 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 og licensafgifter ikke er indbefattet i den pris, der faktisk er betalt eller skal betales

[...]«

- 6 Artikel 32, stk. 3, bestemmer, at »[v]ed fastsættelse af toldværdien må der intet lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales, hvis det ikke er hjemlet i denne artikel«.

- 7 Toldkodeksens artikel 34 bestemmer:

»Der kan udfærdiges særlige regler efter udvalgsproceduren med henblik på toldværdiansættelse af databærere til brug i databehandlingsudstyr og indeholdende data eller instruktioner.«

- 8 Artikel 147 i Kommissionens forordning (EØF) nr. 2454/93 af 2. juli 1993 om visse gennemførelsesbestemmelser til forordning nr. 2913/92 (EFT L 253, s. 1), som ændret ved Kommissionens forordning (EF) nr. 1762/95 af 19. juli 1995 (EFT L 171, s. 8, herefter »gennemførelsesforordningen«), bestemmer:

»1. Ved anvendelse af [told]kodeksens artikel 29 anses den omstændighed, at de varer, som har været genstand for et salg, angives til fri omsætning, for tilstrækkelig tilkendegivelse af, at de er blevet solgt med henblik på udførsel til Fællesskabets toldområde. Ved successive salg inden værdiansættelsen anses denne omstændighed kun for tilstrækkelig, når det drejer sig om det sidste salg, som medførte, at varerne blev ført ind i Fællesskabets toldområde, eller når det drejer sig om et salg, der finder sted inden for Fællesskabets toldområde, inden varerne overgår til fri omsætning.

Hvis der angives en pris, som vedrører et salg, der er gået forud for det sidste salg, som medførte, at varerne blev ført ind i Fællesskabets toldområde, skal det dokumenteres på en for toldmyndighederne tilfredsstillende måde, at det pågældende salg fandt sted med henblik på varernes udførsel til Fællesskabets toldområde.

Artikel 178 til 181a finder anvendelse.

[...]

3. Køberen skal ikke opfylde nogen anden betingelse end at være en kontraherende part i købekontrakten.«

9 Gennemførelsesforordningens artikel 167 bestemmer:

»1. Uanset [told]kodeksens artikel 29 til 33 tages kun prisen for eller værdien af selve databæreren i betragtning ved toldværdiansættelsen af indførte databærere til brug i databehandlingsudstyr og indeholdende data eller instruktioner. Toldværdien af indførte databærere, som indeholder data eller instruktioner, omfatter derfor ikke prisen for eller værdien af dataene eller instruktionerne, forudsat at denne pris eller værdi er særskilt angivet i forhold til prisen for eller værdien af de pågældende databærere.

2. I denne artikel omfatter:

- a) udtrykket »databærere« ikke integrerede kredsløb, halvledere og lignende anordninger eller artikler, der indeholder sådanne kredsløb eller anordninger

[...]«

- 10 Gennemførelsesforordningens artikel 178-181a præciserer bl.a., hvilke oplysninger og dokumenter toldmyndighederne skal have med henblik på at foretage kontrol af den angivne toldværdi.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 11 Det nederlandske selskab CCIC, som er et datterselskab af Compaq Computer Corporation (herefter »CCC«), der er etableret i Amerikas Forenede Stater, forhandler databehandlingsudstyr af mærket Compaq i Europa og har til dette formål et distributionscenter i Nederlandene.
- 12 I henhold til en kontrakt indgået mellem CCC og Microsoft Corporation (herefter »Microsoft«) kan computere af mærket Compaq udstyres med software, der indeholder styresystemerne MS-DOS og MS Windows (herefter »de omhandlede

styresystemer«), og videresælges hermed mod en betaling på 31 USD til Microsoft pr. computer, som er udstyret med nævnte styresystemer.

- 13 CCC indkøbte bærbare computere hos to taiwanske computerproducenter. I forbindelse med salget aftaltes det, at disse computers harddiske ved leveringen skulle være udstyret med de omhandlede styresystemer. Med henblik herpå fik disse producenter denne software stillet til rådighed af CCC uden beregning og installerede den i de nævnte computere.
- 14 CCC videresolgte herefter til CCIC de bærbare computere, som blev befordret frit om bord fra Taiwan til Nederlandene. Ved deres ankomst angav CCIC disse computere med henblik på deres overgang til fri omsætning. Ved fastsættelsen af deres toldværdi blev der i overensstemmelse med toldkodeksens artikel 29 taget udgangspunkt i den pris, der blev anvendt mellem de taiwanske producenter og CCC, hvilken pris ikke indbefattede værdien af de omhandlede styresystemer.
- 15 Landelijk Waardeteam van de Douane (toldvæsenets vurderingskontor) gennemførte i 1999 en kontrol hos CCIC vedrørende rigtigheden af den angivne toldværdi af de omhandlede computere. De embedsmænd, der havde foretaget kontrollen, var af den opfattelse, at værdien af de omhandlede styresystemer, der var installeret i disse computere, skulle medregnes i toldværdien. Som følge af denne undersøgelse forhøjede toldmyndigheden på grundlag af toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra a), den angivne toldværdi af hver enkelt computer med den værdi, der svarede til værdien af de styresystemer, som de var udstyret med, og tilstillede CICC to betalingskrav på henholdsvis 438 605,60 NLG og 2 194 982 NLG — idet sidstnævnte beløb senere blev nedsat til 353 168,60 NLG — i tillægstold for indførsel af bærbare computere, der var blevet angivet til overgang til fri omsætning mellem den 1. januar 1995 og den 31. december 1997.

- 16 CCIC anlagde sager ved Gerechtshof te Amsterdam til prøvelse af toldmyndighedens afgørelser, hvorved toldmyndigheden afviste de klager, som CCIC havde indgivet mod nævnte betalingskrav. I forbindelse med disse sager blev for Gerechtshof te Amsterdam rejst det spørgsmål, om toldmyndigheden med henblik på fastsættelsen af toldværdien havde været berettiget til at forhøje de bærbare computeres transaktionsværdi med den værdi, der svarede til de omhandlede styresystemer, som computerne var udstyret med, på grundlag af toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b).
- 17 Efter at have konstateret, at betingelserne for anvendelse af denne bestemmelse er opfyldt i hovedsagen, har den forelæggende ret imidlertid vurderet, at styresystemer — som de i den for retten verserende sag — ikke i snæver forstand er omfattet af artikel 32, stk. 1, litra b), punkt i)-iii). I betragtning af deres fremtrædelsesmåde, og nærmere bestemt den omstændighed, at de er inkorporeret i indførte bærbare computere, har nævnte ret rejst det spørgsmål, om værdien af nævnte systemer ikke skal tages i betragtning med henblik på at fastsætte disse computeres toldværdi under hensyn til formålet med toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b).
- 18 I denne forbindelse har Gerechtshof te Amsterdam besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»Ved indførsel af computere, som sælgeren har udstyret med styresystemer, skal værdien af software, som køberen uden beregning har stillet til rådighed for sælgeren, da i medfør af toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b), lægges til de indførte varers transaktionsværdi, hvis den sidstnævnte værdi ikke er medregnet i transaktionsværdien?«

Det præjudicielle spørgsmål

- 19 Indledningsvis bemærkes, at efter ordlyden af toldkodeksens artikel 29, stk. 1, er toldværdien af indførte varer 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 de relevante bestemmelser i toldkodeksen.
- 20 Som det fremgår af de faktiske omstændigheder, som den forelæggende ret har lagt til grund, har de i hovedsagen omhandlede computere været genstand for to successive transaktioner, den første mellem de taiwanske producenter og CCC og den anden mellem CCC og CCIC.
- 21 Det fremgår af forelæggelsesafgåelsen, at under toldbehandlingsproceduren angav CCIC transaktionsværdien vedrørende det første salg, i hvilket CCC er køberen og de taiwanske producenter sælgerne, som toldværdien af nævnte computere.
- 22 Det er således ubestridt, at toldmyndigheden med henblik på at fastsætte toldværdien i henhold til toldkodeksens artikel 29 har accepteret transaktionsværdien af kontrakten mellem de taiwanske producenter og CCC som grundlag for ansættelsen, og at denne fastsættelse ikke er blevet bestridt for den forelæggende ret. Under sådanne omstændigheder, og således som det fremgår af selve det præjudicielle spørgsmål, foreligger der for Domstolen alene spørgsmål om, hvorvidt denne transaktionsværdi skal justeres i henhold til bestemmelserne i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b).

- 23 Mens alle de regeringer, der har afgivet indlæg for Domstolen, er af den opfattelse, at denne justering er nødvendig af forskellige grunde, har Kommission for De Europæiske Fællesskaber anført, at toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b), er uanvendelig, og at den her fastsatte justering ikke må finde sted, idet den finder, at transaktionen mellem CCIC og CCC er afgørende. CCIC er nået frem til samme konklusion, men af andre grunde. Dette selskab har gjort gældende, at de omhandlede styresystemer ikke er omfattet af nogen af de i kodeksens artikel 32, stk. 1, litra b), omhandlede kategorier. Den er af den opfattelse, at denne bestemmelse udelukkende omhandler fysiske bestanddele. De omhandlede styresystemer er omfattet af anvendelsesområdet for bestemmelserne vedrørende toldværdien af databærere, dvs. af toldkodeksens artikel 34 og gennemførelsesforordningens artikel 167.
- 24 CCIC's argumentation og Kommissionens standpunkt, hvorefter anvendelse af toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b), er udelukket, kan ikke tiltrædes.
- 25 For det første fremgår det af gennemførelsesforordningen artikel 167, stk. 2, litra a), som gennemfører toldkodeksens artikel 34, at varer, som indeholder integrerede kredsløb, halvledere eller lignende anordninger, ikke er omfattet af nævnte artikel 167's anvendelsesområde.
- 26 Det fremgår af de foreliggende oplysninger fra den forelæggende ret, at toldkodeksens artikel 34 og gennemførelsesforordningens artikel 167, stk. 1, ikke finder anvendelse i hovedsagen. Ifølge disse oplysninger er de omhandlede styresystemer, som udgør software, nemlig blevet installeret på indførte computeres harddisk, som er en bestanddel af disse computere, og udgør ikke i sig selv det importerede produkt. De nævnte computere kan ikke sammenlignes med enkle databærere, der giver mulighed for transport af denne software, for så vidt som disse computeres primære funktion er databehandling, og de indeholder anordninger, som i henhold

til ordlyden af gennemførelsesforordningens artikel 167, stk. 2, litra a), gør det udelukket at anse dem for databærere.

²⁷ Det skal dernæst understreges, at Domstolens gennemgang med henblik på at besvare den forelæggende rets spørgsmål ikke omfatter fastsættelse af transaktionsværdien, jf. præmis 22 ovenfor.

²⁸ Ifølge ordlyden af toldkodeksens artikel 29, stk. 1, første punktum, er transaktionsværdien en bestemt værdi »i givet fald justeret i henhold til artikel 32 og 33 [...]«. Ved »transaktionsværdi« skal således forstås en justeret værdi, når betingelserne for en justering er opfyldt. Følgelig skal transaktionsværdien om nødvendigt justeres, hvis de administrative og retlige myndigheder i en medlemsstat har lagt den pris, der er fastsat ved et salg, der ligger forud for salget umiddelbart før fastsættelsen af toldværdien, til grund som transaktionsværdi.

²⁹ Når en salgspris erstattes med den, som er blevet anvendt i den kontrakt, der er indgået af fællesskabskøberen, med henblik på at fastsætte toldværdien, kræver logikken i de omhandlede bestemmelser, at ikke alene prisen, men tillige hele kontraktforholdet, tages i betragtning. Dette betyder, at der i denne sammenhæng ved anvendelsen af toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b), ved »køber« skal forstås den virksomhed, som har indgået den kontrakt, hvis salgspris udgør transaktionsværdien.

- 30 Hvad angår fastsættelsen af toldværdien i hovedsagen fremgår det af retspraksis, at fællesskabsordningen om toldværdiansættelsen har til formål at indføre et retfærdigt, ensartet og neutralt system, som udelukker anvendelse af vilkårlige eller fiktive toldværdier (dom af 6.6.1990, sag C-11/89, Unifert, Sml. I, s. 2275, præmis 35, og af 19.10.2000, sag C-15/99, Sommer, Sml. I, s. 8989, præmis 25). 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.
- 31 Domstolen har i øvrigt fastslået, at software er et immaterielt økonomisk gode, og at omkostningerne ved erhvervelse heraf, når den er inkorporeret i en vare, skal betragtes som en integrerende del af den pris, der er betalt eller skal betales for varerne, og derfor af transaktionsværdien (jf. i denne retning dom af 18.4.1991, sag C-79/89, Brown Boveri, Sml. I, s. 1853, præmis 21).
- 32 De omhandlede styresystemer udgør software, der gratis er stillet til rådighed for de taiwanske producenter af CCC med henblik på at blive installeret på computernes harddisk under fremstillingen af disse. Det er endvidere ubestridt, at den nævnte software har en økonomisk værdi af 31 USD pr. enhed, som hverken er blevet medregnet i transaktionsværdien mellem de taiwanske producenter og CCC eller i transaktionsværdien mellem CCC og CCIC.
- 33 Det må således fastslås, at under sådanne omstændigheder er justering af transaktionsværdien påkrævet.
- 34 Den spanske regering og Det Forende Kongeriges regering finder, at software, der indeholder de omhandlede styresystemer — da den må betegnes som »materialer,

komponenter, dele og lignende elementer« — henhører under toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b), punkt i), mens den tyske og nederlandske regering er af den opfattelse, at det som »ingeniørarbejde« er omfattet af punkt iv) i denne bestemmelse. Det Forenede Kongeriges regering har dog under retsmødet erklæret, at man ville kunne tilslutte sig sidstnævnte klassificering.

35 Den forelæggende ret har ikke anmodet om en sådan klassificering, og den er ikke påkrævet for at kunne afgøre tvisten i hovedsagen.

36 Derimod må det konstateres, at anvendelse af toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra c), kan komme i betragtning på grundlag af kvalificeringen af indholdet af kontrakten mellem CCC og Microsoft — en kvalificering, som henhører under den forelæggende rets kompetence.

37 På baggrund af det ovenfor anførte skal det forelagte spørgsmål besvares med, at ved indførsel af computere, som sælgeren har udstyret med software, der indeholder et eller flere styresystemer, som køberen gratis har stillet til rådighed for ham, skal værdien af denne software ved fastsættelsen af disse computerses toldværdi i henhold til toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b) eller c), lægges til disse computerses transaktionsværdi, hvis værdien af softwaren ikke er medregnet i den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de nævnte computere.

- 38 Tilsvarende gælder, når de nationale myndigheder i overensstemmelse med fællesskabsretten lægger prisen i en anden købsaftale end den, fællesskabskøberen har indgået, til grund som transaktionsværdi. I et sådant tilfælde skal der ved »køber« som omhandlet i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b) eller c), forstås den køber, som har indgået den anden købsaftale.

Sagens omkostninger

- 39 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 sagens omkostninger. 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 (Første Afdeling) for ret:

Ved indførsel af computere, som sælgeren har udstyret med software, der indeholder et eller flere styresystemer, som køberen gratis har stillet til rådighed for ham, skal værdien af denne software ved fastsættelsen af disse computeres toldværdi i henhold til artikel 32, stk. 1, litra b) eller c), i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12. oktober 1992 om indførelse af en EF-toldkodeks lægges til disse computeres transaktionsværdi, hvis værdien af softwaren ikke er medregnet i den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de nævnte computere.

Tilsvarende gælder, når de nationale myndigheder i overensstemmelse med fællesskabsretten lægger prisen i en anden købsaftale end den, fællesskabskøberen har indgået, til grund som transaktionsværdi. I et sådant tilfælde skal der ved »køber« som omhandlet i toldkodeksens artikel 32, stk. 1, litra b) eller c), forstås den køber, som har indgået den anden købsaftale.

Underskrifter