

Sag C-509/19**Anmodning om præjudiciel afgørelse****Dato for indlevering:**

4. juli 2019

Forelæggende ret:

Finanzgericht München (Tyskland)

Afgørelse af:

6. juni 2019

Sagsøger:

BMW Bayerische Motorenwerke AG

Sagsøgt:

Hauptzollamt München

[Udelades]

Finanzgericht München (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i München)**Kendelse**

I sagen

BMW Bayerische Motorenwerke AG

sagsøger

[Udelades]

mod

Hauptzollamt München

sagsøgt

[Udelades]

vedrørende

told (Sprungklage) (sag anlagt direkte uden forudgående administrativ prøvelse)

har Finanzgericht München, 14. Afdeling, [udelades]

efter mundtlig forhandling den 6. juni 2019 afsagt følgende kendelse: **[Org. s. 2]**

A. Den Europæiske Unions Domstol forelægges i henhold til artikel 267 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

Skal den indførte vares transaktionsværdi i henhold til artikel 71, stk. 1, litra b), i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 952/2013 af 9. oktober 2013 om EU-toldkodeksen (EUT L 269 af 10.10.2013) 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?

B. Sagen udsættes, indtil Domstolen har truffet afgørelse om det præjudicielle spørgsmål.

[Udelades] **[Org. s. 3]**

1. Sagens faktiske omstændigheder

Sagsøgeren indførte styreenheder fra forskellige producenter fra tredjelande og lod varerne overgå til fri omsætning. I forbindelse med en toldkontrol konstaterede Hauptzollamt (herefter »HZA«), at sagsøgeren uden beregning havde stillet standard-softwarekomponenter, som af tredjelandslieferandørerne var blevet installeret på de indførte styreenheder, til rådighed for de pågældende leverandører. Softwaren stilles til rådighed på en portal tilhørende sagsøgeren og downloades af tredjelandproducenterne. Den er udviklet på bestilling af virksomheder i Den Europæiske Union eller af sagsøgeren selv og ejes af sagsøgeren, som ikke skulle betale licensgebyrer for softwaren.

Softwaren, som skal sikre en smidig kommunikation mellem systemerne og applikationerne i et motorkøretøj, skal anvendes til at gennemføre forskellige tekniske processer, som styreenheden skal overtage, når køretøjet er i drift. I henhold til de aftaler, der er indgået med sagsøgeren, skal leverandørerne gennemføre en funktionstest, før styreenhederne udleveres. Den testrapport, der skal udarbejdes efterfølgende, skal dokumentere, at samarbejdet mellem styreenhed og software fungerer tilfredsstillende. Uden denne funktionstest hos leverandøren ville det ikke kunne konstateres, om eventuelt forekommende fejl blev forvoldt allerede ved udleveringen, først under transporten eller i forbindelse med softwareimplementeringen. Hele proceduren er omfattet af aftalerne med tredjelandproducenterne og garanterer ikke blot den indførte enheds funktionsdygtighed, men er også en del af kvalitetssikringen og skal sikre mangelsbeføjelser.

Omkostningerne til udvikling af softwaren er i toldangivelserne ikke angivet som en del af toldværdien.

Efter toldkontrollen fandt HZA, at toldværdien i henhold til EU-toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), nr. i), skulle suppleres med omkostningerne til udviklingen af softwaren, og fastsatte i importafgiftsansættelsen af 25. september 2018 et beløb på 2 748,08 EUR for de varer, som i januar 2018 var overgået til fri omsætning. Sagsøgeren anlagde søgsmål til prøvelse heraf uden forudgående administrativ prøvelse («Sprungklage»), hvilket HZA godkendte den 23. oktober 2018 [udelades].

Sagsøgeren har gjort gældende, at det foreliggende problem let kunne løses, såfremt toldproceduren for passiv forædling kunne anvendes på software. Der ville **[org. s. 4]** i denne henseende foreligge et ureguleret forhold i toldretten for varer og tjenesteydelser, som ikke har karakter af en vare.

De gældende bestemmelser i EU-toldkodeksen stammer fra en tid, hvor installeret software ikke fandtes eller kun fandtes i meget begrænset omfang. Sagsøgeren tilslutter sig derfor først og fremmest den holdning, som Kommissionen allerede i forbindelse med anmodningen om præjudiciel afgørelse i sagen »Compaq« (jf. [udelades] [dom af 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716], præmis 24) i sidste ende gav udtryk for, ifølge hvilken EU-toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), ikke finder anvendelse, og den deri hjemlede berigtigelse ikke skal foretages.

Sagsøgeren underkender heller ikke, at Kommissionens retsankuelse ikke er kommet til udtryk i den nævnte dom fra Domstolen. Desuden har Domstolen i den nævnte sag ikke truffet nogen afgørelse om, efter hvilket nummer i EU-toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), toldværdien kunne suppleres med omkostningerne til udvikling af leveret software. Såfremt softwaren er omfattet af EU-toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), nr. iv), ville supplerung ikke komme i betragtning, da softwaren ikke er udført uden for Unionen.

Sagsøgeren har nedlagt påstand om annullation af HZA's importafgiftsansættelse af 25. september 2018.

HZA har nedlagt påstand om frifindelse.

Immaterielle goder er ganske vist omfattet af EU-toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b, nr. iv). Disse adskiller sig imidlertid fra leverancer af immaterielle komponenter, der monteres i den indførte vare for at forbedre dennes funktionsdygtighed, f.eks. vaskeprogrammet i en vaskemaskine eller softwaren i en navigationscomputer i en bil. Modsat f.eks. et patent, en model eller et design, er en immateriel komponent ikke nogen direkte nødvendig forudsætning for den indførte vares tilblivelse. Selv om softwaren er forarbejdet i Den Europæiske Union, er den ikke omfattet af EU-toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), nr. iv), da den ikke har været nødvendig til produktion af de indførte styreenheder. **[Org. s. 5]**

De immaterielle leverancer er en komponent af slutproduktet, da de er forbundet hermed, forbedrer dets funktionsdygtighed eller endog tilføjer dette en ny

funktion og derfor i et ikke uvæsentligt omfang bidrager til værdien af den indførte vare. Det har derfor også betydning, hvilken vare eller tjenesteydelse der efter parternes aftale skal leveres. En computer med et styresystem, som køberen har leveret, er ufuldstændig uden dette. Det forholder sig anderledes i denne sag, da softwaren ikke har været nødvendig til produktion af styreenhederne, idet tilføjelse eller fjernelse af softwaren medfører ikke nogen ændring af hardwaren. Der kan altså kun være tale om supplerings i henhold til EU-toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), nr. i).

[Udelades]

2. De præjudicielle spørgsmåls relevans

Sagen drejer sig om, hvorvidt den pris, som sagsøgeren har betalt for de varer, der er indført fra et tredjeland (styreenheder med implementeret software), skal lægges til grund som transaktionsværdi, eller om salgsprisen i henhold til EU-toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), skal suppleres med omkostningerne til udvikling af en software, som er fremstillet i den Europæiske Union, er installeret i tredjeland og er stillet til rådighed for sælgeren af styreenhederne uden beregning.

3. Anførte EU-retlige forskrifter

EU-toldkodeksens artikel 70, stk. 1, har følgende ordlyd:

»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.«]

EU-toldkodeksens artikel 71, stk. 1, har følgende ordlyd:

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

a) [...] [Org. s. 6]

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) til e) [...] [«]

EU-told [udelades] [kodeksens] artikel 71, stk. 3, har følgende ordlyd:

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

4. Det præjudicielle spørgsmål

Den forelæggende ret er tilbøjelig til at tilslutte sig henholdsvis den hollandske og den tyske regerings samt Det Forenede Kongeriges opfattelse (jf. [udelades] [dom af 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716], præmis 34), ifølge hvilken den pågældende software er omfattet af EU-toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), nr. iv) som »ingeniørarbejde« eller »udviklingsarbejde«, således at omkostningerne ikke skal lægges til, når disse er påløbet i Den Europæiske Union.

Den EU-retlige ordning vedrørende toldværdiansættelsen har ifølge Domstolens faste praksis 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 (jf. i denne retning [udelades] [dom af 9.3.2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195]). [Org. s. 7]

Toldværdien af indførte varer udgøres i henhold til EU-toldkodeksens artikel 70 principielt af varens transaktionsværdi, dvs. den pris, som faktisk er betalt eller skal betales for varerne ved salg til eksport til Unionens toldområde, med forbehold af de berigtigelser, der skal foretages i henhold til EU-toldkodeksens artikel 71 (som svarer til artikel 32 i Rådets forordning (EØF) nr. 2913/92 af 12.10.1992 om indførelse af en EF-toldkodeks som ændret ved Rådets forordning (EF) nr. 1791/2006 af 20.11.2006).

I den foreliggende sag har sagsøgeren med sælgerne fra tredjelande aftalt en salgspris for den omtvistede vare, som sagsøgeren har lagt til grund for toldværdiangivelsen. Sagsøgeren stillede softwaren til rådighed for sælgeren uden beregning og dermed for producenten af de senere indførte styreenheder. Det er dermed ubestridt, at værdien af softwaren ikke er indbefattet i salgsprisen for de færdigproducerede styreenheder.

Erhvervsomkostningerne afspejles bl.a. ikke på korrekt vis af den faktisk betalte salgspris som omhandlet i EU-toldkodeksens artikel 70, når køberen har stillet varer eller tjenesteydelser til rådighed for sælgeren uden beregning eller til nedsat pris til brug ved fremstilling og salg af varerne, og det derfor må antages, at varens produktionsomkostninger – og dermed salgsprisen – er mindre i et omfang svarende til værdien af disse varer eller disse tjenesteydelser [udelades].

EU-toldkodeksens artikel 71 regulerer, hvilke elementer der skal lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer, ved fastsættelse af toldværdi. Bestemmelsen indeholder en udtømmende ordning. I henhold til EU-toldkodeksens artikel 71, stk. 3, må intet ud over det i denne bestemmelse nævnte lægges til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales. Findes der dermed for bestemte erhvervsomkostninger, som er påløbet ud over den salgspris, der faktisk er betalt eller skal betales, ingen betingelse, der giver mulighed for tillæg, skal den transaktionsværdi, der er fastsat i henhold til EU-toldkodeksens artikel 70, fortsat lægges til grund.

Det skal derfor afklares, om omkostningerne til den software, der i denne sag er udviklet i Den Europæiske Union, svarer til en kategori af varer og tjenesteydelser, som er anført i EU-toldkodeksens artikel 71, nr. i-iv), da det er ubestridt, at der ikke er påløbet licensgebyrer for softwaren, som i henhold til EU-toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra c), eventuelt kunne tillægges. **[Org. s. 8]**

I den foreliggende sag kommer derfor enten et tillæg til transaktionsværdien i henhold til EU-toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), nr. i), eller i henhold til artikel 71, stk. 1, litra b), nr. iv), på tale. I modsætning til den hollandske anmodning, som Domstolen traf afgørelse om i 2006 (jf. [udelades] [dom af 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716]), er det i den foreliggende sag af afgørende betydning, om omkostningerne til udvikling af softwaren henhører under begrebet »ingeniørarbejde, udviklingsarbejde, som udføres andetsteds end i Unionen, og som er nødvendige for fremstillingen af de indførte varer« eller skal betragtes som »materialer, komponenter, dele og lignende elementer, som indgår i de indførte varer«, fordi omkostningerne til udvikling af softwaren i denne sag er påløbet i Den Europæiske Union.

Domstolen behøvede ikke at kommentere denne afgrænsning i [udelades] [i dom af 16.11.2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716,] da den software (styresystem), som dengang blev stillet til sælgerens rådighed uden beregning, var indkøbt i USA af køberen, således at et tillæg af softwarens værdi skulle ske uafhængigt af, om man betragter den som »materialer, komponenter, dele og lignende elementer, som indgår i de indførte varer« eller som »ingeniørarbejde, udviklingsarbejde, som er nødvendige for fremstillingen af de indførte varer«.

Ved afgrænsningen af de i denne sag omhandlede varer og tjenesteydelser er det påfaldende, at den ene bestemmelse [nr. i)] tydeligvis tager udgangspunkt i

levering af varer (materialer, komponenter og dele) og den anden i immaterielle goder (f.eks. ingeniørarbejde, udviklingsarbejde) [nr. iv]).

Går man som forvaltningen ud fra, at materialeleverancer også kan omfatte immaterielle komponenter, hvilket man ud fra bestemmelsens ordlyd kan tvivle på, skal afgrænsningen ske ud fra, om ingeniørarbejdet eller udviklingsarbejdet var nødvendigt for produktionen af den indførte vare.

EU-toldkodeksens artikel 71, stk. 1, litra b), nr. iv) kan derefter omfatte sådanne immaterielle varer og tjenesteydelser, som stilles til rådighed for sælgeren af de indførte varer, såsom produktionsknowhow, design eller omkostninger til udvikling af software, såfremt disse faktisk er nødvendige til produktion af den indførte vare.

I denne forbindelse er det afgørende, hvilken vare eller tjenesteydelse der tages udgangspunkt i, og hvilket henholdsvis ingeniørarbejde og udviklingsarbejde der er nødvendigt til produktion heraf. Som HZA selv med rette har anført, kan det i denne henseende udelukkende være afgørende, hvilken [org. s. 9] vare eller tjenesteydelse der var parternes udgangspunkt, eller hvilken vare eller tjenesteydelse de havde aftalt.

Genstanden for indførslerne og udgangspunktet for sagsøgerens aftale med dennes sælgere er leveringer af styreenheder med indbygget styringssoftware. For handlen mellem sagsøgeren og sælgeren var det i den forbindelse afgørende, at softwareinstallationen fandt sted allerede i tredjelandet. Den funktionstest, som skal gennemføres i henhold til aftalerne, er en del af produktionsprocessen. Først gennem denne proces, herunder ved tilvejebringelse af den ønskede teknologi, har sagsøgeren sikkerhed for styreenhedernes funktionsdygtighed og anvendelighed.

Fortolker man begrebet immaterielle varer og tjenesteydelser på denne måde, opfyldes hensigten og formålet med bestemmelsen, hvorefter de immaterielle ydelser, der kan henføres til indførselslandets (her: Den Europæiske Unions) økonomi, skal gives forrang i forhold til dem, der kan henføres til et tredjeland. Desuden tages der hensyn til den omstændighed, at der i modsætning til ved leverede materialer, komponenter eller dele (jf. EU-toldkodeksens artikel 256) ved immaterielle varer og tjenesteydelser ikke kan gives tilladelse til, at der påbegyndes en passiv forædlingsproces. På denne måde sidestilles immaterielle varer og tjenesteydelser og materialeleverancer, som har deres oprindelse i Den Europæiske Union.

[Udelades]