

Mål C-509/19

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

4 juli 2019

Domstol som begär förhandsavgörande:

Finanzgericht München (Tyskland)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

6 juni 2019

Klagande:

BMW Bayerische Motorenwerke AG

Motpart:

Hauptzollamt München

[utelämnas]

Finanzgericht München

Beslut

I målet

BMW Bayerische Motorenwerke AG

klagande

[utelämnas]

mot

Hauptzollamt München

motpart

[utelämnas]

angående

tull (talan utan föregående administrativt förfarande)

har fjortonde avdelningen vid Finanzgericht München [utelämnas]

efter den muntliga förhandlingen den 6 juni 2019 fattat följande beslut: [**Orig. s. 2]**

A. Följande fråga hänskjuts till Europeiska unionens domstol för förhandsavgörande enligt artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt:

Ska utvecklingskostnader för en programvara som har framställts i Europeiska unionen och som köparen utan kostnad ställer till säljarens förfogande, vilken har installerats på den importerade styrenheten, läggas till den importerade varans transaktionsvärde enligt artikel 71.1 b i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 952/2013 av den 9 oktober 2013 om fastställande av en tullkodex för unionen – unionstullkodexen – (EUT L 269, 2013, s. 1) om de inte ingår i det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för den importerade varan?

B. Målet vilandeförklaras i avvaktan EU-domstolens avgörande av tolkningsfrågan.

[utelämnas] [**Orig. s. 3]**

1. Bakgrund

Klaganden, BMW Bayerische Motorenwerke AG (nedan kallad BMW) importerade styrenheter från olika tillverkare från tredjeland för övergång till fri omsättning. Vid en tullkontroll fastställde Hauptzollamt (tullmyndigheten, nedan kallad HZA) att BMW utan kostnad hade tillhandahållit leverantörer från tredjeland standardprogramvara som installerats på de importerade styrenheterna. Programvaran ställs till förfogande på en webbportal från BMW och kan laddas ner av leverantörerna från tredjeland. Den har utvecklats av därför anlitade företag inom EU eller av BMW själv och sistnämnda bolag innehar äganderätten. BMW behövde inte betala några licensavgifter för programvaran.

Denna programvara, vilken ska säkerställa en väl fungerande kommunikation mellan systemen och applikationerna i ett motorfordon är nödvändig för att genomföra olika tekniska processer som styrenheten ska överta vid användningen av fordonet. Leverantörerna är enligt avtalen med BMW skyldiga att genomföra en funktionstest innan styrenheten levereras. Genom det testprotokoll som ska upprättas därefter ska dokumenteras att samarbetet mellan styrenheten och programvaran fungerar väl. Utan denna funktionstest hos leverantören kan inte fastställas huruvida eventuella fel redan förelåg vid leveransen eller först uppkom vid transporten eller i samband med installationen av programvaran. Hela detta tillvägagångssätt regleras i avtalen med tillverkarna från tredjeland och garanterar inte enbart att den importerade enheten fungerar, utan utgör även del av kvalitetssäkringen och har i syfte att säkerställa garantianspråk.

Utvecklingskostnaderna för programvaran har inte deklarerats i tullvärdet i tulldeklarationerna.

Efter en tullkontroll drog HZA slutsatsen att kostnaderna för att utveckla programvaran skulle inräknas i tullvärdet enligt artikel 71.1 b i unionstullkodexen och fastställde genom tulltaxeringsbeslut av den 25 september 2018 det till sammanlagt 2 748,08 euro för de varor som övergått till fri omsättning i januari 2018. BMW överklagade detta beslut utan något föregående administrativt förfarande, vilket HZA samtyckte till den 23 oktober 2018 [utelämnas].

BMW har gjort gällande att förevarande problem enkelt skulle kunna lösas om tullförfarandet för passiv förädling var tillämpligt på programvaran. Bolaget anser att det i detta hänseende [**Orig. s. 4**] föreligger en lucka i tullsystemet för tilläggsprestationer som inte utgör varor.

De gällande bestämmelserna i unionstullkodexen härstammar från en tid när det inte, eller enbart i begränsad utsträckning, förkom någon installerad programvara. BMW hänvisar i första hand till kommissionens resonemang i begäran om förhandsavgörande i målet Compaq (se [utelämnas] [dom av den 16 november 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716], punkt 24), att artikel 71.1 b i unionstullkodexen inte är tillämplig och att någon sådan justering som föreskrivs där inte ska företas.

BMW är medveten om att EU-domstolen inte godtog kommissionens rättsliga bedömning i nämnda dom. I domen fastställs emellertid inte enligt vilket led i artikel 71.1 b i unionstullkodexen som utvecklingskostnader för tillhandahållen programvara kan läggas till tullvärdet. Om artikel 71.1 b iv i unionstullkodexen är tillämplig på programvara kommer ett tillägg inte på fråga, eftersom programvaran inte har utvecklats utanför unionen.

BMW har yrkat att HZA:s tulltaxeringsbeslut av den 25 september 2018 ska upphävas.

HZA har yrkat att överklagandet ska ogillas.

Artikel 71.1 b iv i unionstullkodexen omfattar visserligen intellektuella tilläggsprestationer. Dessa ska emellertid skiljas från immateriella komponenter, vilka byggs in i de importerade varorna för att dessa ska kunna fungera, till exempel tvättprogrammen i en tvättmaskin eller mjukvaran i en färdator i en bil. Till skillnad från till exempel ett patent, en modell eller en design är en immateriell komponent inte någon direkt nödvändig förutsättning för varornas tillkomst. Fastän programvaran har utvecklats i EU är artikel 71.1 b iv i unionstullkodexen inte tillämplig, eftersom den inte är nödvändig för framställningen av den importerade styrenheten. [**Orig. s. 5**]

De immateriella tilläggsprestationerna utgör en komponent i den slutliga varan, eftersom de är förenade med denna, förbättrar dess funktionsduglighet eller till och med innebär att den ges en ny funktion och därför i inte obetydlig mån bidrar till värdet av den importerade varan. Det har således även betydelse vilka varor som är föremål för leveransen enligt parternas avtal. En dator med ett operativsystem som köparen ställt till förfogande är ofullständig utan detta. Detta

är inte fallet i det här aktuella målet, eftersom programvaran inte var nödvändig för framställningen av styrenheten, eftersom installationen eller avlägsnandet inte medför någon förändring av programvaran. Således återstår endast ett tillägg enligt artikel 71.1 b i unionstullkodexen.

[utelämnas]

2. Tolkningsfrågans relevans

Det är avgörande i det aktuella målet huruvida det pris som BMW betalat för varor som importerats från ett tredjeland (styrenhet med installerad programvara) ska läggas till grund för transaktionsvärdet eller om utvecklingskostnaderna för en programvara som utvecklats i EU men installerats i ett tredjeland, vilken utan kostnad tillhandahålls säljaren av styrenheten, ska läggas till köpeskillingen enligt artikel 71.1 b i unionstullkodexen.

3. Tillämplig unionslagstiftning

I artikel 70.1 i unionstullkodexen föreskrivs följande:

”Grundvalen för varors tullvärde ska vara transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt betalats eller ska betalas för varorna när de säljs för export till unionens tullområde, vid behov justerat.[”]

I artikel 71.1 i unionstullkodexen föreskrivs följande:

”Vid fastställandet av tullvärdet enligt artikel 70 skall följande läggas till det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas för de importerade varorna:

a) ... **[Orig. s. 6]**

b) Värdet av följande varor och tjänster, fördelat på vederbörligt sätt, om de tillhandahållits direkt eller indirekt av köparen utan kostnad eller till nedsatt pris för användning i samband med framställning och försäljning för export av de importerade varorna, i den utsträckning detta värde inte ingår i det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas:

i) Material, komponenter, delar och liknande artiklar som ingår i de importerade varorna.

ii) Verktyg, matriser, formar och liknande artiklar som använts vid framställningen av de importerade varorna.

iii) Material som förbrukats vid framställningen av de importerade varorna.

iv) Konstruktionsarbete, utvecklingsarbete, konstnärligt arbete, formgivningsarbete, ritningar och skisser som utförts utanför unionen och är nödvändiga för framställningen av de importerade varorna.

c)– e) ... [”]

Artikel 71.3 i unionstull[kodexen] har följande lydelse:

[”]Vid fastställandet av tullvärdet skall inga andra tillägg göras till det pris som faktiskt har betalats eller skall betalas än de som föreskrivs i denna artikel.”

4. Tolkningsfrågan

Finanzgericht München instämmer i vad den nederländska och den tyska regeringen, respektive från Förenade kungarikets regering har anfört (se [utelämnas] [dom av den 16 november 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716], punkt 34), nämligen att artikel 71.1 b iv i unionstullkodexen är tillämplig på den aktuella programvaran i egenskap av ”konstruktionsarbete” eller ”utvecklingsarbete”, vilket innebär att kostnaderna inte ska läggas till om den har utvecklats i EU.

Enligt EU-domstolens fasta praxis syftar den unionsrätt som rör tullvärdering till att upprätta ett rättvist, enhetligt och neutralt system som utesluter användning av godtyckliga eller fiktiva tullvärden. Tullvärdet ska återspegla det verkliga ekonomiska värdet på en importerad vara och följaktligen ta hänsyn till alla delar av denna vara som har ett ekonomiskt värde (se, för ett liknande resonemang [utelämnas] [dom av den 9 mars 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195]). [Orig. s. 7]

De importerade varornas tullvärde ska enligt artikel 70 i unionstullkodexen i princip vara transaktionsvärdet, det vill säga det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för varorna när de säljs för export till unionens tullområde med förbehåll för de justeringar som ska göras enligt artikel 71 i unionstullkodexen (vilken motsvarar artikel 32 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen i dess lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 1791/2006 av den 20 november 2006).

I förevarande mål har BMW avtalat om en köpeskilling för den omtvistade varan med säljarna från tredjeland, vilken har lagts till grund för deklARATIONEN av tullvärdet. Bolaget tillhandahållit säljaren och således tillverkaren av den senare importerade styrenheten programvaran utan kostnad. Det är således ostridigt att köpeskillingen för den färdiga styrenheten inte omfattar programvarans värde. Det pris som faktiskt betalats i den mening som avses i artikel 70 i unionstullkodexen återspeglas bland annat inte på ett korrekt sätt av förvärvskostnaderna om köparen tillhandahåller säljaren varor eller tjänster utan kostnad eller till ett nedsatt pris i samband med tillverkningen och försäljningen av varorna och det därför kan antas

att tillverkningskostnaderna för varan – och således köpeskillingen – ska minskas med ett belopp som motsvarar värdet för dessa varor eller tjänster [utelämnas].

I artikel 71 i unionstullkodexen preciseras vilka tillägg som ska göras till det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas för de importerade varorna för att fastställa deras tullvärde. Bestämmelsen är uttömmande, eftersom det enligt artikel 71.3 i unionskodexen föreskrivs att endast de tillägg som anges i denna bestämmelse får göras med avseende på det pris som faktiskt har betalats eller ska betalas. Om inget rekvisit för tillägg är tillämpligt på vissa förvärvskostnader som har uppkommit utöver den köpeskillning som faktiskt betalats eller ska betalas ska det transaktionsvärde som fastställts enligt artikel 70 i unionstullkodexen inte justeras.

Det krävs således ett klargörande huruvida kostnaderna för den programvara som utvecklats i EU omfattas av en kategori av tilläggsprestationer som anges i leden i–iv i artikel 71 i unionstullkodexen, eftersom det är ostridigt att några licensavgifter som skulle kunna läggas till enligt artikel 71.1 c i unionstullkodexen inte har betalats för programvaran. **[Orig. s. 8]**

I det aktuella målet är något tillägg till transaktionsvärdet således varken möjligt enligt artikel 71.1 b i eller artikel 71.1 b iv i unionstullkodexen. Till skillnad från i den nederländska begäran om förhandsavgörande som EU-domstolen besvarade år 2006 (se [utelämnas] [dom av den 16 november 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716]), är det avgörande i förevarande mål huruvida utvecklingskostnaderna för programvaran ska anses omfattas av begreppet ”konstruktionsarbete, utvecklingsarbete ... som utförts utanför unionen och är nödvändiga för framställningen av de importerade varorna” eller som ”komponenter, delar och liknande artiklar som ingår i de importerade varorna”, eftersom utvecklingskostnaderna för programvaran i förevarande mål har uppkommit i EU.

Det fanns inte någon anledning för EU-domstolen att behandla denna avgränsning i [utelämnas] [i dom av den 16 november 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716,], eftersom köparen hade erhållit den programvara (operativsystem) som ställts till säljarens förfogande från USA, vilket innebär att ett tillägg skulle göras oberoende av huruvida den ansågs utgöra ”material, komponenter, delar och liknande artiklar som ingår i de importerade varorna” eller ”konstruktionsarbete, utvecklingsarbete ... som utförts utanför unionen och är nödvändiga för framställningen av de importerade varorna”.

Vid avgränsningen av de här aktuella tilläggsprestationerna är det värt att notera att det framgår att den ena bestämmelsen (led i) hänför sig till tilläggsprestationer i form av tillgångar (material, komponenter, delar) och den andra bestämmelsen (led iv) till (immateriella) tilläggsprestationer (till exempel konstruktionsarbete och utvecklingsarbete).

Om man såsom myndigheten utgår från att tilläggsprestationer som hänför sig till material även kan omfatta immateriella delar, vilket kan betvivlas mot bakgrund av bestämmelsens ordalydelse, ska avgränsningen göras mot bakgrund av huruvida konstruktionsarbetena eller utvecklingsarbetena var nödvändiga för framställningen av den importerade varan.

Artikel 71.1 b iv i unionstullkodexen kan således vara tillämplig på sådana immateriella tilläggsprestationer som tillhandahålls säljaren av den importerade varan såsom kunskaper om tillverkningen, design eller utvecklingskostnader för programvara om de faktiskt är nödvändiga för framställningen av den importerade varan.

Därvid är det avgörande vilka varor som är föremål för leveransen man utgår från och vilka konstruktionsarbeten som är nödvändiga för framställningen. Såsom HZA har anfört ska det i detta hänseende enbart vara avgörande vilka [Orig. s. 9] varor som skulle levereras som var grundval för parternas avtal, respektive vad de hade avtalat.

Föremål för importen och grund för avtalet mellan BMW och säljarna var leveranser av styrenheter med inbyggd programvara. För köptransaktionen mellan BMW och säljarna var det därvid avgörande att programvaran installerades redan i tredjeland. Den funktionstest som föreskrivs enligt avtalen utgör del av tillverkningsprocessen. Först genom detta förfarande, inbegripet genom tillhandahållande av den önskade tekniken, säkerställs för BMW att styrenheten är funktionell och användningsbar.

En sådan tolkning av begreppet intellektuella tilläggsprestationer är förenlig med bestämmelsens syfte, nämligen att intellektuella tjänster som ska hänföras till importlandets (här unionens) ekonomi ska gynnas i förhållande till ett tredjeland. Dessutom beaktas det faktum att det inte är möjligt att erhålla tillstånd att använda förfarandet för passiv förädling vid intellektuella tilläggsprestationer, till skillnad från vid tillhandahållande av material, komponenter och delar (se artikel 265 i unionstullkodexen). På detta sätt likställs intellektuella tilläggsprestationer och tilläggsprestationer som avser material med ursprung i Europeiska unionen.

[utelämnas]