

Predmet C-509/19

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

4. srpnja 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Finanzgericht München (Njemačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

6. lipnja 2019.

Tužitelj:

BMW Bayerische Motorenwerke AG

Tuženik:

Hauptzollamt München

[omissis]

Finanzgericht München

Rješenje

U predmetu

BMW Bayerische Motorenwerke AG

tužitelj

[omissis]

protiv

Hauptzollamt München

tuženik

[omissis]

zbog

carine (tužba bez prethodnog upravnog postupka)

14. sudsko vijeće Finanzgerichta München [omissis]

na temelju usmene rasprave održane 6. lipnja 2019. odlučilo je: **[orig. str. 2.]**

A. U skladu s člankom 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije Sudu Europske unije (u daljnjem tekstu: Sud) upućuje se sljedeće prethodno pitanje:

Treba li troškove razvoja softvera proizvedenog u Europskoj uniji koji je kupac prodavaču besplatno stavio na raspolaganje i koji je instaliran na uvezene upravljački uređaj dodati transakcijskoj vrijednosti uvezene robe u skladu s člankom 71. stavkom 1. točkom (b) Uredbe (EU) br. 952/2013 Europskog parlamenta i Vijeća od 9. listopada 2013. o Carinskom zakoniku Unije (Carinski zakonik Unije) (SL 2013., L 269, str. 1. i ispravci SL 2013., L 287, str. 90., SL 2015., L 70, str. 64. i SL 2018., L 294, str. 44.), ako ti troškovi nisu obuhvaćeni stvarno plaćenom ili plativom cijenom uvezene robe?

B. Postupak u ovom predmetu prekida se do donošenja odluke Suda o prethodnom pitanju.

[omissis] **[orig. str. 3.]**

1. Činjenice

Tužitelj je uvezio upravljačke uređaje različitih proizvođača iz trećih zemalja te puštao robu u slobodni promet. Hauptzollamt (Glavni carinski ured, u daljnjem tekstu: HZA) je u okviru carinskog nadzora utvrdio da je tužitelj dobavljačima iz trećih zemalja besplatno stavljao na raspolaganje standardne softverske komponente koje su ti dobavljači instalirali na uvezene upravljačke uređaje. Softver je dostupan na tužiteljevu portalu te ga proizvođači iz trećih zemalja odande preuzimaju. Razvili su ga ovlaštene poduzetnici u EU-u ili sam tužitelj te je on vlasnik tog softvera i za njega nije trebao platiti naknade od licencija.

Softver kojim se osigurava neometana komunikacija između sustavâ i aplikacija u motornom vozilu potreban je za provedbu raznih tehničkih procesa koje upravljački uređaj izvršava kada je vozilo u pogonu. U skladu sa sporazumima koje su sklopili s tužiteljem, dobavljači prije isporuke upravljačkih uređaja moraju provesti test funkcionalnosti. Protokolom testiranja koji zatim valja sastaviti dokumentira se da upravljački uređaj i softver međusobno dobro funkcioniraju. Bez tog testa funkcionalnosti koji provodi dobavljač ne bi se moglo utvrditi jesu li pogreške koje se eventualno pojave nastale već prilikom isporuke, tek za vrijeme transporta ili tijekom implementacije softvera. Cijeli je postupak uređen ugovorima s proizvođačima iz trećih zemalja te se njime ne jamči samo funkcioniranje uvezenog uređaja, nego je to, naprotiv, način osiguranja kvalitete i služi osiguranju zajamčenih prava.

Troškovi razvoja softvera nisu prijavljeni u carinskim deklaracijama kao dio carinske vrijednosti.

Nakon što je proveden carinski nadzor, HZA je zaključio da troškove za razvoj softvera treba dodati carinskoj vrijednosti u skladu s člankom 71. stavkom 1. točkom (b) podtočkom i. Carinskog zakonika Unije te je rješenjem o naplati carine od 25. rujna 2018. za robu koja je 2018. puštena u slobodni promet utvrdio iznos od ukupno 2748,08 eura. Tužitelj je protiv tog rješenja podnio tužbu bez prethodnog upravnog postupka, koju je HZA prihvatio 23. listopada 2018. [omissis].

Tužitelj navodi da bi se predmetni problem mogao jednostavno riješiti da je, kada je riječ o softveru, dostupan carinski postupak vanjske proizvodnje. U tom pogledu postoji **[orig. str. 4.]** regulatorni nedostatak u carinskom pravu kada je riječ o pomoćnim sredstvima koja nemaju svojstvo robe.

Odredbe Carinskog zakonika Unije koje su na snazi nastale su u vrijeme kada nije bilo instaliranih softvera ili su bili iznimno rijetki. Stoga se tužitelj prije svega pridružuje mišljenju koje je Komisija zastupala još u zaključku zahtjeva za prethodnu odluku u predmetu Compaq (vidjeti [omissis] [presudu od 16. studenoga 2006., Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716], t. 24.), u skladu s kojim članak 71. stavak 1. točke (b) Carinskog zakonika Unije nije primjenjiv, a ispravak koji se njime predviđa ne treba provesti.

Pritom ne treba zanemariti činjenicu da Sud u navedenoj presudi nije preuzeo Komisijino pravno mišljenje. Međutim, Sud u toj presudi nije odlučio na temelju koje se podtočke članka 71. stavka 1. točke (b) Carinskog zakonika Unije troškovi razvoja softvera koji je stavljen na raspolaganje mogu dodati carinskoj vrijednosti. U slučaju da je softver obuhvaćen člankom 71. stavkom 1. točkom (b) podtočkom iv. Carinskog zakonika Unije, dodavanje se ne može uzeti u obzir jer softver nije proizveden izvan Unije.

Tužitelj zahtijeva da se ukine rješenje o naplati carine koje je HZA donio 25. rujna 2018.

HZA zahtijeva odbijanje tužbe.

Točno je da su nematerijalna pomoćna sredstva obuhvaćena člankom 71. stavkom 1. točkom (b) podtočkom iv. Carinskog zakonika Unije. Međutim, od njih valja razlikovati pomoćna sredstva koja se sastoje od nematerijalnih dijelova ugrađenih u uvezenu robu kako bi funkcionirala, poput programa za pranje u perilici za rublje ili softvera u putnom računalu automobila. Za razliku od, na primjer, patenta, modela ili dizajna, nematerijalni sastavni dio nije izravno nužan uvjet za nastanak robe. Iako je softver razvijen u EU-u, nije obuhvaćen člankom 71. stavkom 1. točkom (b) podtočkom iv. Carinskog zakonika Unije jer nije nužan za proizvodnju uvezenih upravljačkih uređaja. **[orig. str. 5.]**

Nematerijalna pomoćna sredstva sastavni su dio konačnog proizvoda s obzirom na to da su s njime povezana, da poboljšavaju njegovu funkcionalnost, odnosno da mu štoviše daju novu funkcionalnost i stoga u nezanemarivoj mjeri pridonose

vrijednosti uvezene robe. Stoga je također važno koji su predmet isporuke ugovorne strane dogovorile. Računalo bi bilo nepotpuno bez operativnog sustava koji nabavlja kupac. U ovom slučaju situacija je drukčija jer softver za proizvodnju upravljačkih uređaja nije nužan s obzirom na to da dodavanje ili uklanjanje softvera ne utječe na hardver. Stoga preostaje jedino dodavanje u skladu s člankom 71. stavkom 1. točkom (b) podtočkom i. Carinskog zakonika Unije.

[omissis]

2. Relevantnost prethodnog pitanja

U ovom je sporu relevantno pitanje treba li cijenu koju je tužitelj platio za robu uvezenu iz treće zemlje (upravljački uređaji s implementiranim softverom) smatrati transakcijskom vrijednosti ili troškove razvoja softvera proizvedenog u EU-u i implementiranog u trećoj zemlji, koji je prodavaču upravljačkih uređaja besplatno stavljen na raspolaganje, treba dodati kupovnoj cijeni u skladu s člankom 71. stavkom 1. točkom (b) Carinskog zakonika Unije.

3. Primjenjivo pravo Unije

Članak 70. stavak 1. Carinskog zakonika Unije glasi:

„Primarna osnova za carinsku vrijednost robe je transakcijska vrijednost, odnosno cijena koja je stvarno plaćena ili plativna za robu kada se prodaje radi izvoza u carinsko područje Unije, po potrebi prilagođena.”

Člankom 71. stavkom 1. Carinskog zakonika Unije određuje se:

„U određivanju carinske vrijednosti prema članku 70., na stvarno plaćenu ili plativu cijenu uvezene robe dodaju se:

(a) [...] [orig. str. 6.]

(b) vrijednost, po potrebi raspodijeljena, sljedeće robe i usluga koje kupac izravno ili neizravno isporučio besplatno ili po sniženoj cijeni za uporabu u vezi s proizvodnjom i prodajom uvezene robe radi izvoza, u onoj mjeri u kojoj ta vrijednost nije uključena u stvarno plaćenu ili plativu cijenu:

i. materijala, sastavnih dijelova, dijelova i sličnih elemenata ugrađenih u uvezenu robu;

ii alata, matrica, kalupa i sličnih elemenata koji su korišteni u proizvodnji uvezene robe;

iii. materijala utrošenih u proizvodnji uvezene robe, i

iv. inženjerstva, razvoja, umjetničkog rada, oblikovnog rada i planova i skica izrađenih izvan Unije i potrebnih za proizvodnju uvezene robe;

(c) do (e) [...]”]

Članak 71. stavak 3. Carinskog [omissis] [zakonika] Unije glasi kako slijedi:

[„Kod određivanja carinske vrijednosti ne uvećava se stvarno plaćena ili plativa cijena, osim kako je to predviđeno ovim člankom”.

4. Prethodno pitanje

Sud koji je uputio zahtjev slaže se s mišljenjem nizozemske i njemačke vlade odnosno vlade Ujedinjene Kraljevine (vidjeti [omissis] [presudu od 16. studenoga 2006., Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716], t. 34.), prema kojem je sporni softver kao „inženjerstvo” ili „razvoj” obuhvaćen člankom 71. stavkom 1. točkom (b) podtočkom iv. Carinskog zakonika Unije, što znači da nema dodavanja troškova ako je taj softver izrađen u EU-u.

Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, propisi Unije koji se odnose na carinske procjene imaju za cilj uspostavljanje pravičnog, jedinstvenog i neutralnog sustava koji isključuje uporabu arbitrarnih i fiktivnih carinskih vrijednosti. Carinska vrijednost mora odražavati stvarnu ekonomsku vrijednost uvezene robe i voditi računa o svim sastavnim dijelovima te robe koji imaju ekonomsku vrijednost (vidjeti u tom smislu [omissis] [presudu od 9. ožujka 2017., GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195]). **[orig. str. 7.]**

U skladu s člankom 70. Carinskog zakonika Unije, carinska vrijednost uvezene robe u načelu se određuje na temelju njezine transakcijske vrijednosti, odnosno cijene koja je stvarno plaćena ili plativa za robu kada se prodaje radi izvoza u carinsko područje Unije, uz ispravke koje je potrebno provesti na temelju članka 71. tog zakonika (koji odgovara članku 32. Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 od 12. listopada 1992. o Carinskom zakoniku Zajednice, kako je izmijenjena Uredbom Vijeća (EZ) br. 1791/2006 od 20. studenoga 2006.).

U ovom slučaju tužitelj je s prodavačima sporne robe iz trećih zemalja dogovorio kupovnu cijenu koju je naveo u prijavi za utvrđenje carinske vrijednosti. Besplatno je stavio softver na raspolaganje prodavaču, a time i proizvođaču kasnije uvezenih upravljačkih uređaja; posljedično, nesporno je da vrijednost softvera nije uključena u kupovnu cijenu dovršenih upravljačkih uređaja.

Stvarno plaćena kupovna cijena u smislu članka 70. Carinskog zakonika Unije ne daje točan prikaz troškova nabave, među ostalim, ako kupac prodavaču besplatno ili po sniženoj cijeni stavi na raspolaganje predmete ili usluge u vezi s proizvodnjom i prodajom robe te stoga valja pretpostaviti da su troškovi proizvodnje robe, a posljedično i kupovna cijena, niži za iznos vrijednosti tih predmeta ili usluga [omissis].

Članak 71. Carinskog zakonika Unije navodi stavke koje valja dodati stvarno plaćenju cijeni ili cijeni koju treba platiti za uvezenu robu kako bi se odredila njezina carinska vrijednost. Ta odredba sadržava iscrpno pravilo; druga dodavanja stvarno plaćenju ili plativoj kupovnoj cijeni osim onih navedenih u toj odredbi nisu dopuštena u skladu s člankom 71. stavkom 3. Carinskog zakonika Unije. Stoga, ako za određene troškove nabave koji su nastali uz stvarno plaćenu ili plativu kupovnu cijenu nema osnove za dodavanje, transakcijska vrijednost utvrđena u skladu s člankom 70. Carinskog zakonika Unije ostaje ista.

Stoga valja pojasniti odgovaraju li troškovi za softver koji je, u ovom slučaju, proizveden u EU-u, kategoriji pomoćnih sredstava navedenih u podtočkama i. do iv. članka 71. Carinskog zakonika Unije, s obzirom na to da, kada je riječ o softveru, nedvojbeno nije bilo naknada od licencija koje se u skladu s člankom 71. stavkom 1. točkom (c) Carinskog zakonika Unije mogu dodati. **[orig. str. 8.]**

Stoga u ovom slučaju ne može doći u obzir dodavanje transakcijskoj vrijednosti ni u skladu s člankom 71. stavkom 1. točkom (b) podtočkom i. ni s člankom 71. stavkom 1. točkom (b) podtočkom iv. Carinskog zakonika Unije. Za razliku od nizozemskog zahtjeva o kojem je Sud odlučio 2006. (vidjeti [*omissis*] [presudu od 16. studenoga 2006., Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716]), u ovom je slučaju odlučujuće pitanje jesu li troškovi razvoja softvera obuhvaćeni pojmom „inženjerstva, razvoji izrađeni izvan Unije i potrebni za proizvodnju uvezene robe” ili „sastavni dijelovi, dijelovi i slični elementi ugrađeni u uvezenu robu”, s obzirom na to da su u ovom slučaju troškovi razvoja softvera nastali u EU-u.

Sud [*omissis*] [u presudi od 16. studenoga 2006., Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716]) nije trebao razmatrati to razgraničenje jer je u tom slučaju softver (operativni sustav) koji je kupac besplatno stavio na raspolaganje prodavaču potjecao iz SAD-a tako da je dodavanje vrijednosti softvera bilo potrebno neovisno o tome smatra li ga se „materijalom, sastavnim dijelom, dijelom i sličnim elementom ugrađenim u uvezenu robu” ili „inženjerstvom, razvojem potrebnim za proizvodnju uvezene robe”.

Pri razgraničenju pomoćnih sredstava o kojima je ovdje riječ primjećuje se da jedna odredba (podtočka i.) jasno upućuje na materijalna pomoćna sredstva (materijali, sastavni dijelovi, dijelovi), a druga na intelektualna (nematerijalna) pomoćna sredstva (na primjer inženjerstva, razvoji) (podtočka iv.).

Ako se, poput upravnog tijela, polazi od toga da se među materijalna pomoćna sredstva ubrajaju i nematerijalni sastavni dijelovi, u što se s obzirom na tekst odredbe može sumnjati, razgraničenje se treba temeljiti na tome jesu li inženjerstva ili razvoji bili potrebni za proizvodnju uvezene robe.

Članak 71. stavak 1. točka (b) podtočka iv. Carinskog zakonika Unije stoga može obuhvaćati ona nematerijalna pomoćna sredstva koja se stavljaju na raspolaganje

prodavaču uvezene robe kao što su tehnološko znanje i iskustvo, dizajn ili troškovi razvoja softvera, ako su zaista bili potrebni za proizvodnju uvezene robe.

Pritom je odlučujuće pitanje koji se predmet isporuke uzima u obzir i koja su inženjerstva odnosno razvoji potrebni za njegovu proizvodnju. Kao što HZA pravilno navodi, u tom pogledu može biti riječ isključivo o tome koji je **[orig. str. 9.]** predmet isporuke bio osnova sporazuma, odnosno dogovora koji su ugovorne strane postigle.

Predmet uvozâ i osnova sporazuma koji je tužitelj sklopio sa svojim prodavačima jesu isporuke upravljačkih uređaja s ugrađenim upravljačkim softverom. Pritom je u pogledu takve prodaje između tužitelja i prodavača bilo odlučujuće da je softver već implementiran u trećoj zemlji. Test funkcionalnosti koji se treba izvršiti u skladu s ugovorima dio je proizvodnog procesa. Samo se tim postupkom, uključujući pritom primjenu željene tehnologije, tužitelju može zajamčiti funkcioniranje i uporaba upravljačkih uređaja.

Takvo tumačenje pojma nematerijalnih pomoćnih sredstava u skladu je sa smislom i svrhom odredbe prema kojoj intelektualnim uslugama koje potječu iz gospodarstva zemlje uvoznice (u ovom slučaju: Unija) treba dati prednost u odnosu na one koje potječu iz treće zemlje. Osim toga, HZA uzima u obzir okolnost da se u pogledu nematerijalnih pomoćnih sredstava ne može odobriti pokretanje postupka vanjske proizvodnje za razliku od situacije u kojoj je riječ o materijalima, sastavnim dijelovima ili dijelovima (vidjeti članak 256. Carinskog zakonika Unije). Na taj se način izjednačuju nematerijalna i materijalna pomoćna sredstva koja su proizvedena u Europskoj uniji.

[omissis]