

Věc C-307/23

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

17. května 2023

Předkládající soud:

Bundesfinanzhof (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

17. ledna 2023

Žalobkyně a navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“:

G GmbH

Žalovaný a odpůrce v řízení o opravném prostředku „Revision“:

Hauptzollamt H

[omissis]

BUNDESFINANZHOF (SPOLKOVÝ FINANČNÍ SOUD, Německo)

USNESENÍ

ve věci

G GmbH

žalobkyně a navrhovatelky v řízení o opravném prostředku „Revision“,

[omissis]

proti

Hauptzollamt H

žalovanému a odpůrci v řízení o opravném prostředku „Revision“,

týkající se dodatečného výběru dovozního cla

rozhodl VII. senát

na jednání konaném dne 17. ledna 2023 takto:

V ý r o k

1. Soudnímu dvoru Evropské unie se předkládá žádost o rozhodnutí o následující předběžné otázce:

Musí být náklady na vytvoření tiskových podkladů na celním území Unie pro etikety připočteny k hodnotě transakce podle čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) celního kodexu nebo podle čl. 32 odst. 1 písm. b) bodu iv) celního kodexu, pokud kupující, která je usazená v Unii, poskytuje tyto tiskové podklady v elektronické podobě dodavatelům ve třetí zemi bezplatně?

2. Řízení se přerušuje až do vydání rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie o předběžné otázce.

O d ů v o d n ě n í

I.

- 1 Žalobkyně a navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“ (dále jen „žalobkyně“) byla majitelkou celního skladu typu D. Odbavovala trvanlivé potraviny v konzervách, které jiný podnik (kupující) dovážel z třetích zemí, v režimu celního uskladnění a následně (v období od 12. prosince 2012 do 30. května 2013) je propouštěla v rámci místního celního řízení do režimu volného oběhu. Na konzervách byly nalepeny papírové etikety, které vyráběli dodavatelé ve třetí zemi s použitím tiskových podkladů, které jim kupující bezplatně poskytovala v elektronické podobě. Tyto tiskové podklady vytvořila různá grafická studia ve Spolkové republice Německo (dále jen „Německo“) na objednávku a náklady kupující. Hodnota uváděná v celním prohlášení zahrnovala pouze částku, kterou kupující měla zaplatit výrobcům ve třetích zemích podle kupních smluv, jež s nimi uzavřela, včetně nákladů na maloobchodní balení a na tisk papírových etiket nalepených na obalech, nikoliv však náklady na tiskové předlohy.
- 2 Žalovaný a odpůrce v řízení o opravném prostředku „Revision“, Hauptzollamt (Hlavní celní úřad) (dále jen „HZA“) doměřil žalované clo rozhodnutím o vyměření dovozního cla ze dne 20. února 2014. HZA měl za to, že do celní hodnoty měla být zahrnuta poměrná část nákladů na návrhy, resp. tiskové podklady pro nalepovací etikety. Žalobkyně neměla úspěch v námitkovém řízení ani se svou žalobou.
- 3 Finanzgericht (finanční soud, dále jen „FG“) rozhodl tak, že náklady na vytvoření tiskových podkladů musí být podle čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) celního kodexu (dále jen „CK“) zohledněny při určení celní hodnoty. Konzervy jsou nádoby, protože jsou určeny nejen k přepravě zboží, nýbrž i k jeho skladování a prodeji

a obvykle se používají jako obal tohoto zboží. Součástí těchto nádob jsou i etikety, na nichž je popsán a propagován obsah konzerv. Etikety jsou neoddělitelnou součástí konzerv a jako takové je nelze srovnávat s visačkami (visačky, na nichž je uvedena cena zboží a jiné informace týkající se zboží a které jsou útkovou nití spojeny se zbožím) ani s přebaly, které se nemají klasifikovat jako balení. V projednávané věci nelze uplatnit přednostní zacházení pro dodání předmětů duševního vlastnictví vyhotovených v Evropské unii podle čl. 32 odst. 1 písm. b) bodu iv) CK.

- 4 Žalobkyně podala proti tomuto rozsudku opravný prostředek. Podle jejího názoru neexistuje pro společné posuzování etiket a nádob žádný právní základ. Článek 32 odst. 1 písm. a) bod ii) CK se podle ní nepoužije, protože toto ustanovení hovoří pouze o nádobě, která je součástí zboží, ale nehovoří o tom, že součástí by měl být informační štítek připevněný na nádobě. Náklady na vytvoření tiskových podkladů navíc nejsou náklady „na“ nádoby, jak to vyžaduje znění čl. 32 odst. 1 písm. a) bod ii) CK. Ani Všeobecné pravidlo pro výklad kombinované nomenklatury (dále jen „VP“) 5 písm. b) nijak neupravuje určení celní hodnoty. Etikety lze srovnat s visačkami, protože v okamžiku dovozu zboží jsou rovněž pevně spojeny se zbožím a nelze je znovu zhodnotit. Etikety lze od konzerv každopádně oddělit, byť se etikety při oddělení zničí.
- 5 Podle názoru žalobkyně spadají služby v oblasti designu do čl. 32 odst. 1 písm. b) bodu iv) CK, a proto se nezapočítají do hodnoty transakce, protože dodání předmětů duševního vlastnictví jsou zvýhodněna, jsou-li poskytována v rámci EU. Klasifikace designu obalu by podle názoru FG vedla k rozporům při oceňování, pokud by se jednotný design používal pro různé účely.

II.

- 6 Senát přerušuje řízení o opravném prostředku „Revision“, jež u něj bylo zahájeno [omissis] [procesní ustanovení], a Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) předkládá na základě článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie tuto předběžnou otázku:

Mají být náklady na vyhotovení tiskových podkladů na celním území Unie pro etikety připočteny k hodnotě transakce podle čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) celního kodexu nebo podle čl. 32 odst. 1 písm. b) bodu iv) celního kodexu, pokud kupující, která je usazená v Unii, poskytuje tyto tiskové podklady v elektronické podobě dodavatelům v třetí zemi bezplatně?

III.

- 7 Podle názoru senátu jsou pro řešení sporu relevantní ustanovení týkající se určení celní hodnoty podle CK. Při výkladu CK panují pochybnosti, které jsou relevantní pro rozhodnutí v projednávané věci:
- 8 **Uplatňované unijní právo:**

9 Článek 29 CK:

1. Celní hodnotou dováženého zboží je hodnota transakce, to je cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodané pro vývoz na celní území Společenství, případně upravená podle článků 32 a 33, jestliže [...]

2. [...]

3. a) Cenou, která byla nebo má být za zboží skutečně zaplacená, se rozumí celková platba, která byla nebo má být uskutečněna mezi prodávajícím a kupujícím ve prospěch prodávajícího za dovážené zboží; zahrnuje veškeré platby, které kupující uskutečnil nebo má uskutečnit jako podmínku prodeje dováženého zboží prodávajícímu nebo třetí osobě k uspokojení závazku prodávajícího. [...]

10 Článek 32 CK:

1. Při určení celní hodnoty podle článku 29 se připočtou k ceně, která byla nebo má být za dovážené zboží skutečně zaplacená,

a) následující položky v rozsahu, v jakém jsou hrazeny kupujícím a nejsou zahrnuty v ceně, která byla nebo má být skutečně zaplacená:

i) [...]

ii) náklady na nádoby [obaly], které se pro celní účely považují za součást zboží;

iii) [...]

b) hodnota, vhodným způsobem rozvržená, následujícího zboží a služeb, pokud je kupující poskytuje přímo nebo nepřímo zdarma nebo za snížené náklady a jsou použity při výrobě nebo prodeji k vývozu dováženého zboží v rozsahu, v jakém tato hodnota nebyla zahrnuta do ceny, která byla nebo má být skutečně zaplacená:

i) [...]

ii) [...]

iii) [...]

iv) techniky, vývoj, umělecká práce, design a plány a nákresy provedené mimo Společenství nezbytné pro výrobu dováženého zboží;

c) [...]

11 Článek 154 prováděcího nařízení k CK

Jestliže se pro dovoz užívají opakovaně obaly uvedené v čl. 32 odst. 1 písm. a) bodě ii) kodexu, rozdělí se náklady na ně vynaložené na žádost deklaranta přiměřeně podle všeobecně uznávaných účetních zásad.

12 Článek 155 prováděcího nařízení k CK:

Pro účely čl. 32 odst. 1 písm. b) bodu iv) kodexu se náklady na výzkum a předběžné nákresy designu do celní hodnoty nezahrnují.

13 Článek 156a odst. 1 prováděcího nařízení k CK:

Na požádání zúčastněné osoby mohou celní orgány povolit, aby byly na základě vhodných a specifických kritérií

- odchýlně od čl. 32 odst. 2 celního kodexu vypočteny některé položky, které se připočítávají k ceně, která byla nebo má být skutečně zaplácena, které nebylo možné určit v okamžiku vzniku celního dluhu,
- [...]

. [...]

14 Všeobecné pravidlo 5:

Kromě předchozích ustanovení se na níže uvedené zboží použijí následující pravidla:

a) pouzdra pro fotografické přístroje, kamery, hudební nástroje, zbraně, rýsovací a kreslicí nástroje, náhrdelníky a podobné schránky, speciálně tvarované nebo uzpůsobené pro vložení určitého výrobku nebo soupravy (sady) výrobků, vhodné k dlouhodobému používání a předkládané s výrobky, pro něž jsou určeny, se zařazují s těmito výrobky, jestliže jsou s nimi obvykle prodávány. Toto pravidlo se však nevztahuje na schránky, které dávají celku podstatné rysy.

b) podle ustanovení pravidla 5 a) se obalové materiály a obalové schránky, v nichž je zabaleno předkládané zboží, zařazují s tímto zbožím, jsou-li pro balení tohoto zboží obvykle používány. Toto ustanovení však není závazné, jsou-li obalové materiály a obalové schránky zjevně vhodné k opakovanému použití.

15 Poznámka pod čarou 1 k všeobecnému pravidlu 5:

Výrazy „obalové materiály“ a „obalové schránky“ se rozumí jakékoliv vnější nebo vnitřní schránky, nádrže, obalové materiály nebo opory jiné než prostředky k přepravě (např. přepravní kontejnery), nepromokavé plachty, nakládací zařízení nebo pomocné přepravní zařízení. Výraz „obalové schránky“ nezahrnuje schránky uvedené ve všeobecném pravidle 5 a).

16 Vysvětlivky k harmonizovanému systému (dále jen „HS“) 02.0 a 04.0 k VP 5 písm. a):

- I) Toto všeobecné pravidlo se vztahuje pouze na schrány, které [...] 02.0
- 2) jsou vhodné k dlouhodobému používání, tzn. že jejich životnost je stanovena tak, aby odpovídala životnosti výrobků, pro něž jsou určeny. Takovéto schrány slouží rovněž ochraně zboží, které obsahují, pokud toto není právě používáno (např. během přepravy nebo při skladování). Tyto znaky umožňují odlišit takovéto schrány od obyčejných obalů. 04.0

IV.

- 17 Právní posouzení projednávaného sporu je z hlediska unijního práva sporné. V projednávané věci je relevantní, zda se náklady na tiskové podklady pro etikety vyráběné v Německu zohlední podle čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) CK a zvýší tedy celní hodnotu, nebo zda mohou být takové náklady do celní hodnoty zahrnuty výlučně za podmínek čl. 32 odst. 1 písm. b) bodu iv) CK, v důsledku čehož je v projednávané věci připočítání nákladů do hodnoty transakce vyloučeno. V této souvislosti je relevantní zejména výklad výrazu „nádoba“ a vzájemný vztah uvedených ustanovení.
- 18 1. Pro určení celní hodnoty v projednávané věci jsou rozhodující články 29 a násl. CK, protože clo vzniklo zaevidováním v účetnictví žalobkyně v období od 12. prosince 2012 do 30. května 2013 (čl. 201 odst. 2 CK ve spojení s jeho čl. 76 odst. 1 písm. c) a odst. 3). Metody určování celní hodnoty jsou ustanoveními hmotného celního práva, které se i nadále použijí na skutkové okolnosti, které nastaly před vstupem celního kodexu Unie (CKU) v platnost (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 9. března 2006, *Beemsterboer Coldstore Services*, C-293/04, EU:C:2006:162, bod 19 a násl., [omissis] [zdroj v právnickém časopisu]; viz rovněž rozsudky senátu ze dne 19. října 2021, VII R 27/19, *BFH/NV* 2022, 628, [omissis] [zdroj v právnickém časopisu], a ze dne 1. prosince 1998, VII R 147/97, *BFHE* 187, 362, [omissis] [zdroj v právnickém časopisu]). Dotčená právní otázka ovšem vyvstává i za platnosti CKU, protože čl. 32 odst. 1 písm. a) bod ii) CK byl v zásadě beze změny převzat do čl. 71 odst. 1 písm. a) bodu ii) CKU a čl. 32 odst. 1 písm. b) bod iv) CK dokonce s totožným zněním do čl. 71 odst. 1 písm. b) bodu iv) CKU.
- 19 a) Pro určení celní hodnoty se přednostně použije, a tak je tomu i v projednávané věci, metoda hodnoty transakce podle článku 29 CK. Celní hodnota dováženého zboží je podle čl. 29 odst. 1 CK zásadně hodnota transakce, to je cena, která byla nebo má být skutečně zaplacená za zboží prodávané pro vývoz na celní území Unie, která musí být případně upravena o připočtení podle článku 32 CK nebo nezapočtení nákladů uvedených v článku 33 CK.
- 20 Podle čl. 29 odst. 3 písm. a) první věty CK se cenou, která byla nebo má být za zboží skutečně zaplacená, rozumí celková platba, která byla nebo má být uskutečněna mezi prodávajícím a kupujícím ve prospěch prodávajícího za

dovážené zboží; zahrnuje veškeré platby, které kupující uskutečnil nebo má uskutečnit jako podmínku prodeje dováženého zboží prodávajícímu nebo třetí osobě k uspokojení závazku prodávajícího.

- 21 V souhrnu platí, že určení celní hodnoty má sloužit k zavedení spravedlivého, jednotného a neutrálního systému, který vylučuje používání svévolných nebo fiktivních celních hodnot. Celní hodnota tedy musí odrážet skutečnou hospodářskou hodnotu dováženého zboží, a proto musí zohledňovat všechny prvky tohoto zboží, které mají hospodářskou hodnotu. I když je základem pro určení celní hodnoty zpravidla cena, která byla nebo má být za zboží skutečně zaplacená, je tak tato cena údaj, který musí být případně předmětem úpravy, pokud je tato operace nezbytná pro to, aby nebyla stanovena svévolná nebo fiktivní celní hodnota (rozsudek Soudního dvora ze dne 10. září 2020, BMW, C-509/19, EU:C:2020:694, bod 13, jakož i citovaná judikatura, [omissis] [zdroj v právnické literatuře], k čl. 70 odst. 1 a čl. 71 odst. 1 CKU).
- 22 b) Článek 32 CK obsahuje výčet nákladů a hodnot, které se připočtou k ceně, která byla nebo má být za dovážené zboží skutečně zaplacená. Tento výčet považuje předkládající senát za taxativní, proto není přípustné připočítávat k hodnotě transakce další náklady a hodnoty (viz rovněž stanovisko ve věci C-340/93, EU:C:1994:177, bod 17, k článku 8 nařízení Rady (EHS) č. 1224/80 ze dne 28. května 1980 o celní hodnotě zboží (Úřední věstník Evropských společenství, dále jen „Úř. věst.“; 1980, L 134, s. 1); rozsudek Soudního dvora ze dne 28. března 1990, Malt, C-219/88, EU:C:1990:146, bod 11, k článku 8 nařízení č. 1224/80; viz rovněž rozsudek senátu ze dne 24. ledna 1995, VII R 79/94, BFH/NV 1995, 895, rovněž k článku 8 nařízení č. 1224/80).
- 23 aa) Podle čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) CK se náklady na nádoby, které se pro celní účely považují za součást zboží, připočtou k ceně, která byla nebo má být za dovážené zboží skutečně zaplacená. Toto ustanovení nerozlišuje mezi výkony, které jsou poskytovány v rámci Společenství, a těmi, které jsou poskytovány mimo Společenství. Celní kodex neobsahuje žádnou definici výrazu nádoba. Zejména není jisté, zda náklady na vytvoření tiskových podkladů pro etikety, které se nalepují na vlastní nádoby (například na konzervy), také spadají do výrazu „nádoba“, a připočtou se tedy podle čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) CK k hodnotě transakce.
- 24 (1) Ze znění čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) CK („nádoby“, anglicky „containers“ resp. francouzsky „contenants“) vyplývá, že „nádobami“ jsou myšleny schránky, které obsahují zboží nebo je obklopují. Hovoří pro to skutečnost, že jsou uvedeny zvlášť od nákladů na balení, které jsou uvedeny v čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu iii) CK.
- 25 (2) Další podmínka, že nádoby musí být pro celní účely považovány za součást zboží, připouští použití VP 5 písmeno a) pro schránky a písmeno b) pro obaly [omissis] [uvedení právnické literatury], aniž je tím vyjasněn dosah výrazu „nádoba“.

- 26 Schránky (VP 5 písmeno a) jsou speciálně tvarované nebo uzpůsobené pro vložení určitého výrobku nebo soupravy (sady) výrobků a jsou vhodné k dlouhodobému používání (viz rovněž vysvětlivky k HS 03.0 a 04.0 k VP 5 písmenu a). Podle poznámky pod čarou 1 k všeobecnému pravidlu 5 se výrazem obalové materiály a obalové schránky rozumí jakékoliv vnější nebo vnitřní schránky, nádrže, obalové materiály nebo opory jiné než prostředky k přepravě (např. přepravní kontejnery), nepromokavé plachty, nakládací zařízení nebo pomocné přepravní zařízení. Celní sazebník tedy rozlišuje mezi schránkami a obaly. Z vysvětlivky k HS 16.0 k VP 5 písmenu b) navíc vyplývá doplňující informace, že jsou tím míněny obalové materiály a schránky, jak se obvykle používají k zabalení dotčeného zboží.
- 27 Použití VP 5 ovšem nevede k jednoznačnému výsledku, pokud jde o výklad výrazu „nádobá“ ve smyslu čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) CK. Zatímco celní sazebník rozlišuje mezi speciálně tvarovanými schránkami vhodnými k dlouhodobému používání a (jiným) obvyklým obalem, čl. 32 odst. 1 písm. a) CK rozlišuje nádoby – bod ii) a balení – bod iii). Liší se tedy již výrazy samotné. Navíc existují i obsahové rozdíly v tom smyslu, že nádoby ve smyslu čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) CK nemusí být nutně určeny k dlouhodobému používání.
- 28 (3) Podle názoru předkládajícího soudu jsou konzervy, jež byly použity v projednávané věci, nádobami ve smyslu čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) CK. Toto ustanovení se může vztahovat i na etikety, které jsou ve třetí zemi nalepovány na konzervy, protože jsou pevně spojeny s konzervami a nemělo by být možné, aby od nich byly odděleny, aniž by se poškodily. V souladu s tímto názorem zahrnuje žalobkyně náklady na tisk etiket do celní hodnoty.
- 29 Není však jasné, zda lze připočitatelné položky podle čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) CK vykládat tak široce, že zahrnují i náklady na vytvoření tiskových podkladů pro etikety, jež jsou ve třetí zemi nalepovány na dovážené zboží, a je nezbytné, aby tuto otázku vyjasnil Soudní dvůr.
- 30 bb) Dále není jasný vztah mezi čl. 32 odst. 1 písm. a) bodem ii) CK a čl. 32 odst. 1 písm. b) bodem iv) CK a vymezení nádob, resp. Balení, a vymezení přidružených služeb uvedených v čl. 32 odst. 1 písm. b) bodu iv) CK. Podle tohoto ustanovení se k hodnotě transakce připočte hodnota, vhodným způsobem rozvržená, technik, vývoje, umělecké práce, designu a plánů a nákresů provedených mimo Společenství nezbytný pro výrobu dováženého zboží, pokud je kupující poskytuje přímo nebo nepřímo zdarma nebo za snížené náklady a jsou použity při výrobě nebo prodeji k vývozu dováženého zboží v rozsahu, v jakém tato hodnota nebyla zahrnuta do ceny, která byla nebo má být skutečně zaplacená. Náklady na výzkum a předběžné nákresy designu se ovšem podle článku 155 prováděcího nařízení k CK do celní hodnoty nezahrnují.
- 31 (1) S úvodní formulací „zboží a služby“ se unijní zákonodárce rozhodl pro široké znění čl. 32 odst. 1 písm. b) bod iv) ZK, takže se oblast působnosti tohoto ustanovení neomezuje pouze na hmotný majetek a může se týkat rovněž

nehmotného zboží (viz rozsudek Soudního dvora BMW, EU:C:2020:694, body 17 a 19, [omissis] [zdroj v právnickém časopisu]). Je tedy možné, že i hodnotu elektronických tiskových podkladů pro etikety lze považovat za (nehmotné) zboží ve smyslu tohoto ustanovení.

- 32 (2) Právě široké znění čl. 32 odst. 1 písm. b) CK eré je v porovnání s čl. 32 odst. 1 písm. a) CK vede k otázce, zda se má čl. 32 odst. 1 písm. b) CK použít přednostně tehdy, pokud je nezbytné rozhodnout o určení celní hodnoty při dodání předmětů duševního vlastnictví. Předkládající soud považuje za odůvodnitelný takový výklad, podle kterého čl. 32 odst. 1 písm. b) CK představuje zvláštní základní pravidlo pro dodání předmětů duševního vlastnictví, byť to z vlastního znění a struktury tohoto ustanovení nevyplývá s dostatečnou jistotou. V této souvislosti je proto nezbytné rovněž vyjasnit, zda je v případě posouzení celní hodnoty nehmotného majetku – v projednávané věci vytvoření tiskových podkladů grafickým studiem – vyloučeno použití čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) CK již z tohoto důvodu. Tato otázka je relevantní pro rozhodnutí v projednávané věci, protože tiskové podklady byly vytvořeny v Německu a jejich hodnota by tedy nezvýšila celní hodnotu, pokud by se použil čl. 32 odst. 1 písm. b) bod iv) CK, protože podle tohoto ustanovení se do celní hodnoty započítají pouze dodání předmětů duševního vlastnictví, jež byly vyhotoveny mimo Společenství.
- 33 (3) Konečně je v souvislosti s čl. 32 odst. 1 písm. b) bodem iv) CK nezbytné zodpovědět otázku, co je myšleno „dováženým zbožím“. Úprava celní hodnoty podle tohoto ustanovení se týká pouze hodnoty zboží a služeb technik, vývoje, designu, plánů a nákresů nezbytných pro výrobu zboží. Zbožím by v projednávané věci mohlo být zboží přihlášené při dovozu, tedy konzervy s nalepenými etiketami a obsahem, nebo pouze potraviny, pro což hovoří skutečnost, že konzervy jsou ve skutečnosti nádoby ve smyslu čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) CK.
- 34 cc) Vzhledem k pochybnostem o výkladu čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) CK a čl. 32 odst. 1 písm. b) bodu iv) CK nelze v projednávané věci jednoznačně posoudit, zda jsou náklady na vytvoření tiskových podkladů součástí nákladů na balení, a musí se tedy připočítat k hodnotě transakce, nebo zda se hodnota tiskových podkladů jakožto dodání předmětů duševního vlastnictví nemá zohlednit, a nezvýší tedy celní hodnotu, neboť tyto podklady byly vytvořeny v EU.
- 35 Názor správního orgánu, podle kterého se v projednávané věci použije čl. 32 odst. 1 písm. a) bod ii) CK, je podporován tím, že etikety by bez tiskových podkladů nebylo možné vyrobit, a proto se tyto podklady v konečném důsledku staly součástí zboží, které bylo přihlášeno k propuštění do režimu volného oběhu. Názor správního orgánu je podporován rovněž úzkým spojením etiket s konzervami. Význam tiskových podkladů konečně vyplývá i ze skutečnosti, že na etiketách jsou uvedeny informace o obsahu konzerv. Zahrnutí nákladů na tiskové podklady by tedy odráželo skutečnou hospodářskou hodnotu dováženého zboží (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 20. prosince 2017, Hamamatsu Photonics Deutschland, C-529/16, EU:C:2017:984, bod 24 a zde citovaná

- judikatura, [omissis] [zdroj v právnickém časopisu]). Úpravy (v projednávané věci v podobě připočtení) slouží zejména i k tomu, aby nebyla stanovena svévolná nebo fiktivní celní hodnota (viz rozsudek Soudního dvora Hamamatsu Photonics Deutschland, EU:C:2017:984, bod 27 a zde citovaná judikatura [omissis] [zdroj v právnickém časopisu]; viz rovněž rozsudek Soudního dvora BMW, EU:C:2020:694, bod 13 a zde citovaná judikatura, [omissis] [zdroj v právnickém časopisu], k čl. 70 odst. 1 a čl. 71 odst. 1 CKU).
- 36 Argumenty žalobkyně, která má za to, že tiskové podklady jsou dodáním předmětů duševního vlastnictví ve smyslu čl. 32 odst. 1 písm. b) bodu iv) CK ovšem také nelze jednoznačně odmítat. Tiskové podklady ani podobné předměty duševního vlastnictví nejsou uvedeny v čl. 32 odst. 1 písm. a) CK ani ve VP 5. Je-li výčet v článku 32 CK taxativní, a předkládající soud z toho vychází, hovoří to proti připočtení nákladů na tiskové podklady k celní hodnotě. Navíc vyvstává otázka, proč by se dodání předmětů duševního vlastnictví, jež byly vyhotoveny na území Unie, podle široké formulace čl. 32 odst. 1 písm. b) CK do celní hodnoty nezapočítávaly, avšak podle restriktivnější formulace čl. 32 odst. 1 písm. a) CK by se do ní započítávaly, jsou-li považovány za součást nádob. Jak již bylo uvedeno, čl. 32 odst. 1 písm. b) bod iv) CK by v případě dodání předmětů duševního vlastnictví mohl jako speciální úprava vyloučit použití čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) CK. Předkládající soud dále spatřuje nebezpečí rozporu, pokud se použijí tytéž tiskové podklady pro různé etikety, které jsou s nádobami nebo zbožím spojeny různým způsobem. Není tedy logické považovat tiskové podklady za součást nádoby, pokud je etiketa nalepena na nádobu, nikoliv ovšem tehdy, pokud je etiketa se zbožím spojena pouze útkovou nití, jak je tomu například u visaček. Visačky senát každopádně dosud nepovažoval za nádoby (viz usnesení senátu ze dne 18. prosince 2013, VII B 107/12, BFH/NV 2014, 1107).
- 37 Mimoto si předkládající soud dovoluje upozornit na jeden problém, který by se mohl vyskytnout nezávisle na projednávané věci a měl by být vzat do úvahy při výkladu uvedených ustanovení týkající se celní hodnoty. Pokud by měly být náklady na vytvoření tiskových podkladů zohledněny v celní hodnotě a zvýšit ji, vyvstává otázka, jak rozdělit náklady na dovozy, pokud jsou tiskové podklady vyhotoveny jednorázově, zboží se ale dováží po delší období. Článek 32 CK k tomu žádná pravidla nestanoví. Článek 154 prováděcího nařízení k CK, podle kterého se náklady na obaly při jejich opakovaném použití rozdělí podle všeobecně uznávaných účetních zásad, upravuje jiný případ a na tiskové podklady jej nelze, přinejmenším přímo, použít. Uspokojivé řešení pro tento případ nenabízí ani článek 156a prováděcího nařízení k CK, protože určení specifických kritérií pro stanovení přírážek a odpočtů odchylně od čl. 32 odst. 2 CK předpokládá, že zúčastněná osoba o něj požádá, a tedy že bude posouzeno před dovozem a případně povoleno celním orgánem.
- 38 2. Právní otázkou uvedenou v bodě II se Soudní dvůr dosud nezabýval a nelze ji uspokojivě zodpovědět ani na základě dosavadní judikatury Soudního dvora týkající se celní hodnoty.

- 39 a) V souvislosti s výkladem části I hlavy I oddílu C odst. 2 poslední věty přílohy k článku 1 nařízení Rady (EHS) č. 950/68 ze dne 28. června 1968 o společném celním tarifu (Úř. věst. 1968, L 172, s. 1) Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 5. října 1988, Schmid, C-357/87 (EU:C:1988:478, [omissis] [zdroj ve sbírce]) vyložil pojem „nádoba“ v tom smyslu, že se jedná o schránky, které nejsou určené k přepravě dotčeného zboží, nýbrž jsou vhodné rovněž k jeho skladování a prodeji. Soudní dvůr rovněž kladně zodpověděl otázku týkající se připočtení náhrad za nádoby, které nebyly dodány zpět zahraničnímu prodejci, podle čl. 8 odst. 1 písm. a) nařízení č. 1224/80. Je pravda, že z tohoto rozhodnutí lze usuzovat na spíše široký výklad pojmu „nádoba“ Soudním dvorem. Soudní dvůr ovšem neměl důvod rozlišovat mezi skutečnými nádobami na zboží (láhve a sudy) a případnými etiketami nebo dodáními předmětů duševního vlastnictví, jež byly použity na výrobu etiket.
- 40 b) Soudní dvůr se dále několikrát zabýval čl. 32 odst. 1 písm. b) CK resp. příslušným ustanovením, jež prvně uvedenému ustanovení předcházelo.
- 41 aa) V rozsudku ze dne 7. března ve věci BayWa, 1991, C-116/89, (EU:C:1991:104, [omissis] [zdroj v právnickém časopise]) rozhodl, že se licenční poplatky za množení základního osiva podle čl. 8 odst. 1 písm. b) bodu i) nařízení č. 1224/80 započítají do celní hodnoty osiva na sklizeň, které je z něj vyráběno. Soudní dvůr v této souvislosti vyjasnil, že neexistuje obecná zásada, podle které by z celní hodnoty měla být vyňata plnění poskytnutá nebo zboží vyrobené na celním území Společenství. Tento rozsudek byl ovšem přijat k čl. 8 odst. 1 písm. b) bodu i) nařízení č. 1224/80, které předcházelo čl. 32 odst. 1 písm. b) bodu i) CK.
- 42 bb) Při výkladu čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) CK není nápomocný ani rozsudek Soudního dvora ze dne 9. března 2017 ve věci C-173/15, GE Healthcare (EU:C:2017:195, [omissis] [zdroj v právnickém časopisu]), protože Soudní dvůr se v něm zabýval licenčními poplatky, které, na rozdíl od přípravných prací vedoucích k vytvoření předmětu duševního vlastnictví, jež byly v projednávané věci uskutečněny vytvořením tiskových podkladů, čl. 32 odst. 1 písm. c) CK výslovně upravuje.
- 43 cc) Konečně Soudní dvůr ve svém rozsudku BMW (EU:C:2020:694, bod 18, [omissis] [zdroj v právnickém časopisu]) rozhodl, že se ustanovení o připočtení podle čl. 32 odst. 1 písm. b) CK resp. čl. 71 odst. 1 písm. b) UCK vztahuje i na nehmotný majetek, jako je například software. Vztah tohoto ustanovení a čl. 32 odst. 1 písm. a) CK, který je formulován restriktivněji, naopak předmětem tohoto rozhodnutí nebyl. Z uvedeného rozsudku ani nelze usuzovat na to, zda se pojem nádoby může zahrnovat i přípravné práce vedoucí k vytvoření předmětu duševního vlastnictví. Navíc se v této souvislosti jednalo o software, s jehož pomocí měly být prováděny funkční testy řídicích jednotek pro vozidla. Jednalo se proto o software, který souvisel s dováženým zbožím, jako takovým.

- 44 3. Ani senát, který ve věci rozhoduje, se dosud nezabýval posouzením tiskových podkladů pro etikety z hlediska právních předpisů upravujících celní hodnotu.
- 45 V rozsudku ze dne 30. ledna 1990, VII R 41/87 (BFH/NV 1990, 679) senát rozhodl, že náklady na tisk etiket připevňovaných v třetí zemi na tam vyráběné zboží jsou součástí celní hodnoty, což ovšem není předmětem sporu v projednávané věci. Případné náklady na vytvoření tiskových podkladů vzniklé na celním území Unie nebyly v tehdejší řízení předmětem sporu.
- 46 Jak je uvedeno [*omissis*] [uvedení strany původního formátování] [bod 36 výše na konci], senát usnesením v BFH/NV 2014, 1107 dále rozhodl, že visačky nejsou nádobami ve smyslu čl. 32 odst. 1 písm. a) bodu ii) CK. Ani v této věci nebyly případné tiskové podklady předmětem rozhodnutí.
- 47 Mimoto předkládající senát v souvislosti s čl. 32 odst. 1 písm. b) bodem iv) CK rozhodl, že v dodání předmětu duševního vlastnictví na výrobu je vyjádřen celý proces vývoje včetně všech omylů, k nimž došlo v jeho průběhu. Jeho celní hodnota, která má být vyčíslena podle právních předpisů o určení celní hodnoty, tedy zahrnuje všechny náklady, které vznikly během tohoto procesu (viz rozsudek senátu v BFHE 187, 362, [*omissis*] [zdroj v právnickém časopisu]). Ovšem ani toto rozhodnutí senátu týkající se posouzení celní hodnoty vzorových kolekcí ve vztahu k projednávané věci nepomůže.
- 48 4. Předkládající soud pro úplnost upozorňuje na skutečnost, že podle jeho názoru se v projednávané věci neuplatní žádné jiné připočitatelné položky.
- 49 Článek 32 odst. 1 písm. a) bod iii) CK týkající se nákladů na balení nepřichází do úvahy, protože etikety byly v projednávané věci nalepeny na konzervy, a tedy celně odbaveny společně s nimi. Etikety je třeba etikety z pohledu celního sazebníku považovat za nedílnou součást zboží.
- 50 Článek 32 odst. 1 písm. b) bod i) CZK se týká pouze součástí, které jsou obsaženy v dováženém zboží, a nikoliv nádob nebo balení. Etikety na konzervách včetně elektronických tiskových podkladů použitých na výrobu etiket ovšem nejsou součástí zboží (potravin) jako takového, nýbrž jsou každopádně součástí nádoby. Tiskové podklady neslouží ani k výrobě dováženého zboží.